

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

**ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ
ПОЛОЦКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**



**Каримов Акрам Аббосович
Джамбакиева Гульнора Сайфутдиновна
Малей Елена Борисовна
Сапего И.И.**

УЧЕБНИК

по дисциплине

**«БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ В
ПРОМЫШЛЕННОСТИ»**

Сфера знаний: 200 000-Гуманитарная сфера, экономика и право

Сфера образования: 230 000-Экономика

Направление 5230600-Финансы / 1-25 01 04 Финансы и кредит

Образования: 5230900-Бухгалтерский учёт и аудит/

1-250108-Бухгалтерский учет, анализ и аудит;

Ташкент-2021

Каримов А.А., Джамбакиева Г.С., Малей Е.Б., Сапего И.И. Учебник по дисциплине «Бухгалтерский финансовый учет в промышленности». – Т.: ТФИ-ПГУ, 2021 г. - 452 стр.

ISBN

В учебнике рассмотрены базовые принципы бухгалтерского учета на промышленном предприятии в соответствии с действующим законодательством и нормативными актами.

Адаптирован к учебному плану и программе по бухгалтерскому учету специальности 5230600-Финансы/1-250104 Финансы и кредит, 5230900-Бухгалтерский учёт и аудит/1-250108-Бухгалтерский учет, анализ и аудит;, но может быть использован при изучении бухгалтерского учета студентами других специальностей.

При написании учебника использовались национальные стандарты бухгалтерского учета. Способствует самостоятельному овладению основам бухгалтерского учета и постановке учета на промышленном предприятии.

Учебник соответствует актуальным требованиям Государственного образовательного стандарта и составлен в соответствии с учебной программой дисциплины.

Рассчитано на студентов вузов и средних специальных учебных заведений, обучающихся по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", а также для бухгалтеров организаций.

Рецензенты:

Ризаев Н.– доктор экономических наук, профессор , ТФИ;

Менгликулов Б. – доктор экономических наук, профессор, ТГАУ;

Позднякова И. – кандидат экономических наук, доцент, ПГУ РБ.

Введение

Учебник «Бухгалтерский финансовый учет в промышленности» является основной обязательной дисциплиной и предназначен для подготовки бакалавров по экономическим специальностям: бухгалтерскому учету, финансам, кредиту, налогам и налогообложению.

Теоретические и методические аспекты бухгалтерского финансового учета, изложенные в учебнике, способствуют качественному усвоению знаний по вопросам организации и ведения бухгалтерского финансового учета в промышленности, обозначенным тематическим планом учебной дисциплины.

Учебник состоит из 16 тем в соответствии с учебной программой, в конце каждой темы, даны контрольные вопросы для самопроверки.

В учебнике «Бухгалтерский финансовый учет в промышленности» учтены основные нормативные документы по бухгалтерскому учету.

Данный учебник по дисциплине «Бухгалтерский финансовый учет в промышленности» подготовлен на основе Закона Республики Узбекистан «Об образовании», Указа Президента Республики Узбекистан № УП-4947 «О стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан» от 07.02.2017 года, Постановления Президента Республики Узбекистан № ПП-2909 «О мерах по дальнейшему развитию системы высшего образования» от 20.04.2017 года, Постановления Президента Республики Узбекистан № ПП-3151 «О мерах по дальнейшему расширению участия отраслей и сфер экономики в повышении качества подготовки специалистов с высшим образованием» от 27.07.2017 года, а также Постановления Президента Республики Узбекистан № ПП-3775 «О дополнительных мерах по повышению качества образования в высших образовательных учреждениях и обеспечению их активного участия в осуществляемых в стране широкомасштабных реформах» от 05.06.2018 года с целью подготовки на уровне бакалавриата квалифицированных специалистов по экономике согласно государственным стандартам.

Учебник «Бухгалтерский финансовый учет в промышленности» предназначен для студентов экономических вузов и факультетов, слушателей курсов по подготовке профессиональных бухгалтеров, аудиторов, менеджеров.

Учебник написан с использованием материала информационно-правового портала ООО «NORMA».

ГЛАВА 1. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

- 1.1. Бухгалтерский учет в системе управления деятельностью организации. Задачи бухгалтерского учета
- 1.2. Пользователи бухгалтерской информацией
- 1.3. Финансовый и управленческий учет: сходство, различия и взаимосвязь
- 1.4. Особенности промышленности, видов производств и их влияние на построение бухгалтерского учета
- 1.5. Государственное регулирование бухгалтерского учета в Узбекистане и в Республике Беларусь

Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова: хозяйственный учет, бухгалтерский учет, статистический учет, оперативный учет, финансовый учет, налоговый учет, управленческий учет, внутренние пользователи, внешние пользователи, система регулирования учета и отчетности

1.1 Бухгалтерский учет в системе управления деятельностью организации. Виды задачи бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения бухгалтерской информации путем сплошного, непрерывного, документального учета всех хозяйственных операций, а также составление на ее основе финансовой и иной отчетности.

Бухгалтерский учет фиксирует всю хозяйственную деятельность предприятия, влекущую изменения в его средствах или источниках их формирования, путем сплошной документально обоснованной регистрации хозяйственных операций.

В бухгалтерском учете применяются только ему присущие способы отражения хозяйственного процесса:

- двойная запись;
- система счетов;
- инвентаризация и др.

Данные бухгалтерского учета используются для анализа хозяйственной деятельности (АХД), в результате чего выявляются резервы производства (финансовые, трудовые и т.д.). Так, одна из главных функций бухгалтерского учета – *управленческая*.

Бухгалтерский учет должны вести все юридические лица. Ведение бухгалтерского учета регламентируют следующие документы:

В настоящее время в бухгалтерском учете выделяется три вида учета: управленческий, финансовый и налоговый.

1) управленческий учет представляет собой вид такого учета, при котором происходит сбор, обработка и предоставление учетной информации для нужд управления на предприятии. Цель управленческого учета – формирование информационной системы на предприятии.

Главная задача управленческого учета – подготовка достоверной и полной информации, которая служит источником для принятия на предприятиях необходимых управленческих решений в процессе управления.

Основной частью такого учета является учет и анализ затрат (себестоимости произведенной продукции). Управленческий учет тесно взаимосвязан с анализом готовой информации для руководства организации (улучшение технологического процесса производства, оптимальное снижение расходов и т. п.).

Эта информация, как правило, используется в процессе принятия управленческих решений при планировании и прогнозировании на предприятии (в целях финансового учета). Данные управленческого учета организации являются ее коммерческой тайной и не должны разглашаться ее работниками;

2) финансовый учет – это учетная информация о затратах и доходах предприятия, о дебиторской и кредиторской задолженностях, о составлении имущества, о фондах и т. д.;

3) налоговый учет – это вид бухгалтерского учета, при котором происходит обобщение информации в целях определения налоговой базы по налогам на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом.

Цель налогового учета – обеспечение правильности и достоверности учета расчетов между предприятиями и государственными органами.

Таблица 1.1 - Сравнение финансового, управленческого и налогового видов учета

Область сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет	Налоговый учет
1	2	3	4
Обязательность ведения учета	Ведение учета обязательно	Ведение учета необязательно	Ведение учета обязательно

Цель ведения учета	Составление финансовых документов для внешних пользователей	Информационное обеспечение внутрифирменного управления	Контроль за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов
Правила ведения учета	Основан на общепринятых принципах	Учетные принципы формируются организацией самостоятельно исходя из целей и задач внутрифирменного управления	Основной принцип учета - обеспечение непрерывного отражения фактов хозяйственной деятельности, влекущих за собой изменение размера налоговой базы
Пользователи информации	Внешние и внутренние пользователи бухгалтерской информации	Различные уровни внутрифирменного управления	Внешние и внутренние пользователи
Основной внутренний документ, определяющий порядок ведения учета	Учетная политика для целей ведения финансового учета	Учетная политика для управленческого учета	Учетная политика для налогового учета
Принцип группировки расходов	По экономическим элементам	По статьям калькуляции	По экономическим элементам
Основной объект учета и отчетности	Организация как юридическое лицо	Структурные подразделения организации	Организация как юридическое лицо
Периодичность представления отчетности	Устанавливается законодательными нормативными актами	По мере необходимости, в соответствии с принципами целесообразности и экономичности	По мере окончания налогового периода
Необходимость использования метода двойной записи	Использование обязательно	Использование возможно, но не обязательно	Использование не предусмотрено

Целью бухгалтерского учета выступает 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.

1.2. Пользователи бухгалтерской информацией

Бухгалтерской информацией являются обработанные данные об объектах бухгалтерского учета, основанные на первичных учетных документах, которые отражаются в регистрах бухгалтерского учета, финансовой отчетности, пояснениях и других документах, связанных с организацией и ведением бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет организации служит основным источником информации о ее деятельности. Тщательное изучение бухгалтерских отчетов раскрывает причины достигнутых успехов, а также недостатков в работе, помогает наметить пути совершенствования деятельности организации.

Пользователи учетной информации подразделяются на внутренние – администрация предприятия (совет директоров, менеджеры, руководители среднего звена и специальные подразделения); внешние – налоговые органы, банки и др.

Таблица 1.2 - Пользователи бухгалтерской информации

Пользователи	Внутренние пользователи	Внешние пользователи
Административная экономика	Администрация предприятия	Налоговые органы, министерства, органы статистики и иные государственные органы
Рыночная экономика	Управленческий персонал предприятия	Акционеры, кредиторы, поставщики, покупатели, инвесторы, государство

Так, внешние пользователи бухгалтерской информации получают в частности, возможность по данным бухгалтерского учета и отчетности:

- принять решение о целесообразности и условиях ведения дел с тем

или иным партнером;

- избежать выдачи кредитов ненадежным клиентам;
- оценить целесообразность приобретения активов той или иной организации;
- оценить финансовое положение потенциальных партнеров;
- принять в расчет возможные риски предпринимательства и т.д.

Внутренние же пользователи информации, получаемой из бухгалтерского учета и отчетности, применяют полученные данные:

- для контроля за выполнением планов и принятия соответствующих управленческих решений, направленных на улучшение финансового положения предприятия;
- в качестве базы для разработки планов на следующие отчетные периоды;
- для контроля за сохранностью средств предприятия;
- для своевременного взыскания дебиторской и погашения кредиторской задолженности.

Пользователями бухгалтерской информации выступают:

1. Внешние:

– *настоящие и потенциальные инвесторы*. Инвесторы как лица, предоставляющие капитал, и их консультанты обеспокоены риском, сопутствующим инвестициям, и доходом на инвестиции. Им нужна информация для принятия решения о том, следует ли покупать, держать или продавать акции. Акционеры по данным бухгалтерской отчетности оценивают способность организации выплачивать дивиденды и прогнозировать их уровень в будущем;

– *кредиторы*. Кредиторам важна информация, позволяющая определить, будут ли вовремя возвращены кредиты и займы, выплачены причитающиеся проценты;

– *поставщики* и другие контрагенты нуждаются в информации, по которой можно судить о платежеспособности организации, ее способности своевременно выплачивать причитающиеся им суммы;

– *клиенты* испытывают потребность в информации о непрерывности деятельности организации, особенно когда они имеют долгосрочные соглашения или зависят от данной организации;

– *правительство и правительственные учреждения* заинтересованы в информации о распределении ресурсов и, следовательно, деятельности организации. Им также нужна информация для регулирования деятельности организаций, определения направлений налоговой, финансовой политики и в

качестве основы для расчета национального дохода и иных аналогичных статистических показателей;

– *общественность* хотела бы получать из бухгалтерской отчетности информацию о направлениях развития и последних достижениях той или иной организации и сфере ее деятельности.

2. Внутренние:

– *работники организации*. Работники заинтересованы в информации о стабильности и рентабельности своих организаций, чтобы оценить способность работодателей обеспечить их дальнейшую занятость, выплачивать заработную плату и социальные пособия;

– *руководители организации*. Полученные данные необходимы для принятия соответствующих управленческих решений, направленных на улучшение финансового положения предприятия.

Бухгалтерский учет играет большую роль в управлении предприятием, так как представляет более полную информацию о его деятельности, финансовом состоянии. Бухгалтерский учет – одна из основных функций управления наряду с такими функциями, как планирование, регулирование, организация и стимулирование.

Это означает, что совершенствование управления, создание рыночного механизма неразрывно связаны с развитием всей системы бухгалтерского учета, так как в ней отражается фактическая информация по каждому виду основных средств, о материально-сырьевых, топливно-энергетических, трудовых, финансовых ресурсах, что позволяет направлять и координировать финансовую и производственнохозяйственную деятельность, добиваться желаемых результатов. Следовательно, чтобы добиться наибольшего эффекта использования информации для управления предприятием, необходимо применять передовые методы учета, положительного зарубежного опыта, международные стандарты бухгалтерского учета, широко применять вычислительную технику.

1.3. Финансовый и управленческий учет: сходство, различия и взаимосвязь

Все виды финансового и управленческого учета являются упорядоченными системами, которые позволяют собирать, обобщать, регистрировать и интерпретировать информацию о состоянии имущества компании, распределении ресурсов, финансовом результате и других аспектах деятельности.

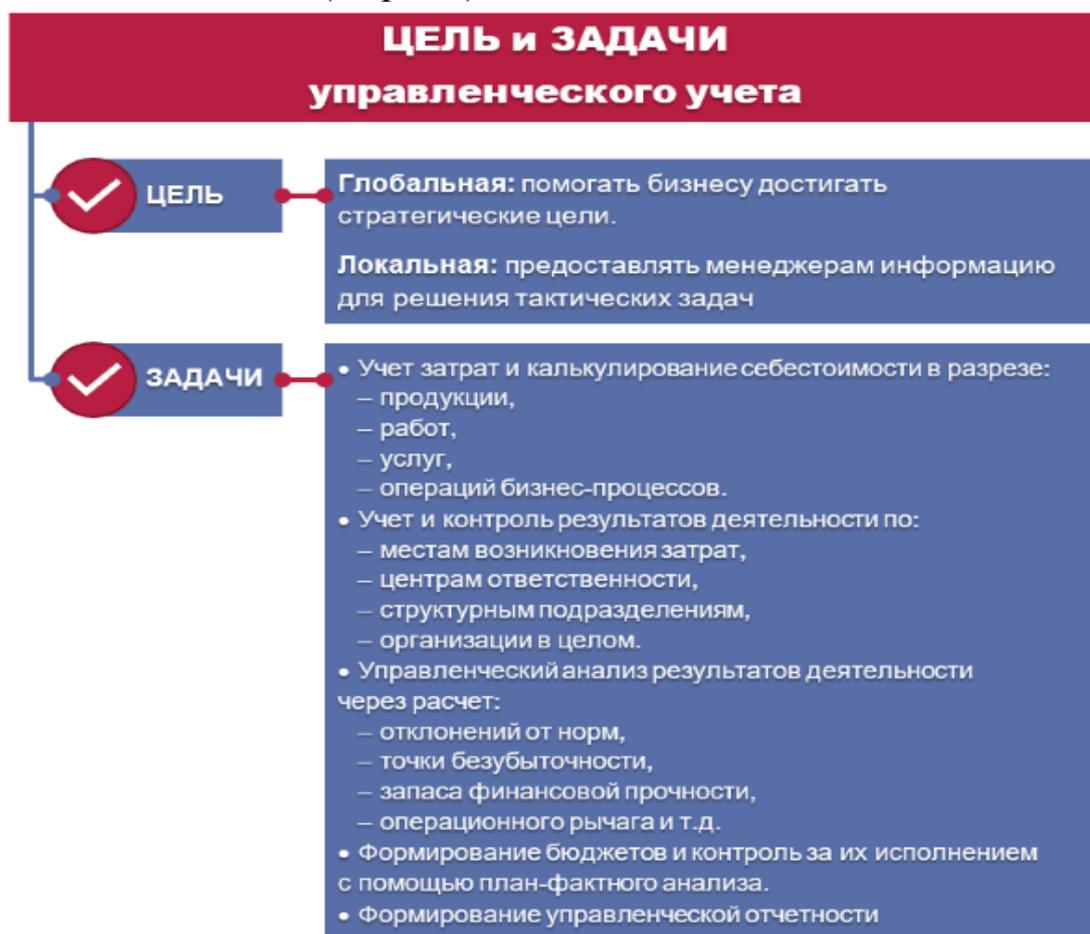
При этом на практике все больше востребован управленческий учет в качестве единого комплекса технологий, в котором аккумулируется и

анализируется информация, необходимая для управления компанией в целом, ее структурными подразделениями, а также сегментами бизнеса.

Различия финансового и управленческого учета

Управленческий учет отделился от финансового по объективным причинам, в частности, под воздействием конкуренции, тенденции к увеличению масштабов бизнеса. В нем соединились частично бухгалтерской учет, и частично оперативной учет.

Чем управленческий учет отличается от финансового? Цели использования информации управленческого и финансового учета существенно отличаются (см рис.1).



Основная цель управленческого учета – это повышение эффективности хозяйственной деятельности компании. Отражаемая в управленческой отчетности информация обычно доступна только внутренним пользователям. Система управленческого учета используется менеджерами различных уровней в текущей работе.

Данная информация, в том числе, необходима для принятия оперативных управленческих решений как в целом по компании за конкретный период, так и по отдельным сегментам деятельности, процессам, продуктам за различные периоды времени.

Управленческий учет регламентируется согласно видению самой

компании, что повышает эффективность и разноплановость использования финансовой и коммерческой информации.

Финансовый учет и отчетность должны отвечать определенным стандартам, которые устанавливаются и контролируются различными внешними институтами: например, национальным законодательством (НСБУ), советом по международной финансовой отчетности (МСФО). Пользователями финансовой отчетности могут быть не только топ-менеджеры и учредители компании, но и различные кредиторы, инвесторы, налоговые органы и т.д. Данные пользователи заинтересованы в оценке финансового положения и финансовых результатов компании (например, инвесторы и кредиторы могут оценивать финансовую устойчивость, ликвидность, кредитоспособность компании), но при этом у них нет возможности запросить дополнительные отчеты у компании.

Финансовый учет предоставляет четко выверенную информацию, которая не подлежит корректировке, если представлена в виде официальных отчетов. Государственные органы могут использовать информацию для проверки платежной дисциплины организации в сфере налогов и сборов. Финансовый учет призван осуществлять, в первую очередь, документирование, оценку, инвентаризацию, калькуляцию затрат и т.д.

Финансовый и управленческий учет имеет еще целый ряд отличий (см. рис. 2). К основным отличиям следует отнести:



Периодичность. Сроки подачи отчетности в финансовом учете

регламентируются внешними институтами, а в управленческом зависят от потребностей внутренних пользователей и устанавливаются компанией.

Характеристика показателей. Вся информация в финансовом учете отображается в денежном выражении, а управленческий учет может оперировать не только денежными, но и прочими показателями. Они могут быть количественными, качественными, вероятностными.

Объективность оценки. В финансовом учете, чаще всего, используются только объективные данные, а в управленческом, наряду с фактическими показателями, используется и оценочная информация.

Требования к информации. В управленческом учете особое внимание уделяется полноте, оперативности и форме предоставления информации, в финансовом – достоверности и соответствии требованиям законодательства, стандартам.

Взаимосвязь финансового и управленческого учета

Взаимосвязь управленческого и финансового анализа довольно тесная и имеют общие задачи:

- обеспечить целевой финансовый результат деятельности компании;
- выявить внутренние резервы для обеспечения финансовой устойчивости компании;
- определить целесообразность хозяйственных операций;
- осуществить контроль наличия и движения товарно-материальных ценностей и другого имущества;
- определить целесообразность использования ресурсов.

1.4. Особенности промышленности, видов производств и их влияние на построение бухгалтерского учета

Промышленное производство — это сложный процесс превращения сырья, материалов полуфабрикатов и других предметов труда в готовую продукцию, удовлетворяющую потребностям рынка.

Производственный процесс — это совокупность всех действий людей и орудий труда, необходимых на данном предприятии для изготовления продукции.

Производственный процесс состоит из следующих процессов:

основные — это технологические процессы, в ходе которых происходят изменения геометрических форм, размеров и физико-химических свойств продукции;

вспомогательные — это процессы, которые обеспечивают бесперебойное протекание основных процессов (изготовление и ремонт инструментов и оснастки; ремонт оборудования; обеспечение всеми видами

энергий (электроэнергией, теплом, паром, водой, сжатым воздухом и т.д.); *обслуживающие* — это процессы, связанные с обслуживанием как основных, так и вспомогательных процессов и не создающие продукцию (хранение, транспортировка, тех. контроль и т.д.).

Тип производства — совокупность его организованных, технических и экономических особенностей.

Тип производства определяется следующими факторами:

- номенклатурой выпускаемых изделий;
- объемом выпуска;
- степенью постоянства номенклатуры выпускаемых изделий;
- характером загрузки рабочих мест.

В зависимости от уровня концентрации и специализации различают три типа производств:

- единичное;
- серийное;
- массовое.

По типам производства классифицируются предприятия, участки и отдельные рабочие места.

Тип производства предприятия определяется типом производства ведущего цеха, а тип производства цеха — характеристикой участка, где выполняются наиболее ответственные операции и сосредоточена основная часть производственных фондов.

Отнесение завода к тому или иному типу производства носит условный характер, поскольку на предприятии и даже в отдельных цехах может иметь место сочетание различных типов производства.

Единичное производство характеризуется широкой номенклатурой изготавливаемых изделий, малым объемом их выпуска, выполнением на каждом рабочем месте весьма разнообразных операций.

В *серийном производстве* изготавливается относительно ограниченная номенклатура изделий (партиями). За одним рабочим местом, как правило, закреплены несколько операций.

Массовое производство характеризуется узкой номенклатурой и большим объемом выпуска изделий, непрерывно изготавливаемых в течение продолжительного времени на узкоспециализированных рабочих местах.

Тип производства оказывает решающее значение на особенности организации производства, его экономические показатели, структуру себестоимости (в единичном высока доля живого труда, а в массовом — затраты на ремонтно-эксплуатационные нужды и содержание оборудования), разный уровень оснащенности.

Организация учета издержек производства обуславливается, главным образом, сферой деятельности, отраслью промышленности, назначением выпускаемой продукции, ее ассортиментом, характером технологического процесса и рядом других факторов. Эти особенности в основном определяют собой различия в документальном оформлении затрат и выработки, систематизации первичной информации, построении аналитического учета производства и способах исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) и др.

Поэтому, прежде чем приступить к изучению бухгалтерского учета в промышленности, необходимо хотя бы в общих чертах ознакомиться с особенностями различных типов производств и их влиянием на организацию учета.

Отрасли промышленности.



По способу получения продукции вся промышленность подразделяется на добывающую и обрабатывающую.

К добывающим отраслям относятся те, которые непосредственно связаны с добычей угля, нефти, газа, руды, заготовкой леса, ловлей рыбы и др.

К обрабатывающей относятся те отрасли, которые связаны с обработкой сырья промышленного и сельскохозяйственного происхождения в продукты годные для производственного или личного потребления. К ним относятся такие отрасли, как машиностроение, химическая, текстильная, пищевая и др.

Что же представляет собой отрасль?

Отрасль промышленности - это группа предприятий, выпускающих однородную по своему назначению продукцию, перерабатывающих при этом, соответствующие виды сырья и характеризующихся одинаковыми технологическими процессами.

Отрасли обрабатывающей промышленности в свою очередь можно подразделить на два типа существенно отличающихся по характеру технологических процессов.

К первому типу следует отнести производства, в которых исходное сырье, прежде чем стать готовой продукцией, проходит ряд последовательных переделов (стадий, фаз), продукты каждого из которых (кроме последнего) служат полуфабрикатом для последующего передела. К таким производствам относятся металлургическое, текстильное, химическое, кирпичное, стекольное и др.

В таких производствах затраты учитываются по стадиям, переделам в разрезе калькуляционных статей и по видам или группам продукции. При этом возникает потребность исчислять не только себестоимость конечной продукции, но и полуфабрикатов, идущих в дальнейшую обработку или частично реализуемых на сторону.

Ко второму типу относятся производства, в которых сначала изготавливают отдельные детали, части, а затем путем механической их сборки получают конечные изделия. К таким производствам относятся машиностроение, обувное, швейное и др.

В этих производствах цикл выполнения работ, как правило, длительный, имеется незавершенное производство, объектов калькуляции много, ибо номенклатура выпускаемых изделий (деталей) велика.

Таким образом, особенности организации и технологии производства определяют собой различия в построении аналитического учета, документальном оформлении затрат и выработки, их систематизации и обработки, способах исчисления себестоимости продукции (работ, услуг).

Что касается учета основных средств, капитальных вложений, нематериальных активов, производственных запасов, оплаты труда, денежных, расчетных и кредитных операций, финансовых вложений и ценных бумаг, внешнеэкономической деятельности, финансовых результатов, фондов и резервов, то отраслевая специфика здесь может оказывать на него незначительное влияние.

1.5. Государственное регулирование бухгалтерского учета в Узбекистане и в Республике Беларусь

В Республике Беларусь сложилась 4-уровневая система регулирования бухгалтерского учета.

Первый уровень (*законодательный*) образует наряду с другими законодательными актами Закон о бухгалтерском учете и отчетности. В нем

установлены единые правовые и методологические основы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. В одном ряду с ним стоят другие нормативные правовые акты: законы, указы Президента Республики Беларусь, постановления Совета Министров Республики Беларусь, которые прямо или косвенно регулируют ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской финансовой отчетности. Значимые нормативные акты первого уровня - кодексы Республики Беларусь: Гражданский (ГК РБ), Трудовой (ТК РБ), об административных правонарушениях (КоАП) и Налоговый (НК РБ).

Второй уровень (*нормативный*) составляют национальные стандарты по бухгалтерскому учету, положения и инструкции по бухгалтерскому учету, которые разрабатываются Министерством финансов Республики Беларусь согласно Государственной программе перехода Республики Беларусь на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. В этих нормативных актах рассматриваются отдельные методологические вопросы учета конкретных операций, например учета доходов и расходов.

К документам второго уровня относится также Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 - базовый документ системы бухгалтерского учета в Республике Беларусь. Типовой план счетов бухгалтерского учета - документ общего порядка, единый, обязательный к применению в организациях любых видов деятельности и всех отраслей экономики независимо от форм собственности, подчиненности, за исключением бюджетных учреждений и банков.

Третий уровень (*методический*) объединяет документы как рекомендательного, так и обязательного характера - положения, инструкции, указания. Они конкретизируют общие методологические подходы, изложенные в законах, инструкциях и положениях, в соответствии с отраслевой спецификой.

Четвертый уровень (*локальный*) включает в себя приказы, указания, инструкции, выпускаемые самой организацией. Так, рабочий план счетов, составленный на основе единого Типового плана счетов бухгалтерского учета, или учетная политика организации, принятая в соответствии Национальным Стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 г. № 80 - документы четвертого уровня

Основными нормативными документами законодательства Республики Беларусь, регламентирующими порядок ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

1. Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (глава 3 «Отчетность»).

Настоящий Закон определяет правовые и методологические основы бухгалтерского учета, требования к составлению и представлению бухгалтерской и (или) финансовой отчетности в Республике Беларусь. Действие настоящего Закона распространяется на организации. В соответствии с законодательными актами Республики Беларусь отдельные категории организаций могут быть освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

2. Постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 28 июня 2011 г., № 50 (с изм. и доп.) «Об установлении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов РБ и их отдельных структурных элементов»

2. Национальный Стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2016 г. № 104.

Стандарт определяет правила раскрытия информации в индивидуальной бухгалтерской отчетности, составляемой организациями (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, открытого акционерного общества «Банк развития Республики Беларусь», небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов, страховых организаций, бюджетных организаций).

Для банков и иных небанковских финансово-кредитных организаций формы бухгалтерской отчетности и порядок их заполнения разрабатываются Национальным банком Республики Беларусь. Состав и порядок представления бухгалтерской отчетности страховыми организациями и организациями, финансируемыми из бюджета, определяются иными нормативными правовыми актами Министерства финансов Республики Беларусь.

3. Национальный Стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 г. № 80.

Настоящий Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности определяет правила бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов при изменениях учетной политики, изменениях в учетных оценках, исправлении ошибок и раскрытия информации о них в бухгалтерской отчетности организаций (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов, бюджетных организаций)

5. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.11.2007 № 180 (в ред. от 22.04.2010 г. № 50).

Инструкция устанавливает единый порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организаций, ведущих в соответствии с законодательством бухгалтерский учет, оформления результатов инвентаризации и отражения их в бухгалтерском учете.

8. Национальный Стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 июня 2016 г. № 46 (в ред. 01.01.2019).

Настоящий Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности определяет правила раскрытия информации в консолидированной бухгалтерской отчетности, составляемой организациями (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, открытого акционерного общества «Банк развития Республики Беларусь», небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов, бюджетных организаций).

В настоящее время в Узбекистане реформируют систему бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики. В качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности, как определено в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Республике Узбекистан на среднесрочную перспективу, утвержденной приказом Минфина Республики Узбекистан Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Узбекистан также как и в Республике Беларусь состоит из документов четырех уровней:

Первый уровень — законодательный, он представлен федеральными законами, указами Президента Республики Узбекистан, постановлениями Правительства РУз. Основу системы документов такого уровня представляют

Гражданский кодекс РУз (ГК РУз), Закон РУз «О бухгалтерском учете» от 13.0.2016г №ЗРУ-404 и другие законодательные документы республиканского уровня.

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

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

Четвертый уровень — *уровень хозяйствующего субъекта*, представленный организационно-распорядительными документами и приказами руководства предприятия по вопросам ведения бухгалтерского учета непосредственно на предприятии с учетом особенностей его хозяйственной деятельности. Это, прежде всего, документы, раскрывающие учетную политику предприятия, например, приказ об учетной политике, рабочий план счетов, график документооборота и т. п.

В процессе формирования учетной политике в случае самостоятельной разработки способа ведения учета, отсутствующего в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету, организация может исходить не только из НСБУ, но и из МСФО.

Основными нормативными документами законодательства Республики Узбекистан, регламентирующими порядок ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

1. Закон Республики Узбекистан от 13 апреля 2016 г. № ЗРУ-404 «О бухгалтерском учете».

Настоящий Закон определяет правовые и методологические основы бухгалтерского учета, требования к составлению и представлению бухгалтерской и (или) финансовой отчетности в Республике Узбекистан. Действие настоящего Закона распространяется на организации. В соответствии с законодательными актами Республики Узбекистан отдельные категории организаций могут быть освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

2. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, утвержденное ПКМ РУз от 5.02.1999г. №54 (с изменениями в соответствии с ПКМ РУз 26.04.2016г №122).

3. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденное приказом министра финансов РУз от 23.12.2003г. №131.

4. Положение о порядке отражения арендных операций в бухгалтерском учете, утвержденное приказом министра финансов РУз от 11.05.2009г. №54.

5. Положение о порядке списания с баланса нематериальных активов, утвержденное приказом министра финансов РУз от 14 декабря 2005 года № 105, (с изменениями в соответствии с приказом министра финансов РУз 6.03.2019г №1539-4).

6. Положение о порядке списания с баланса стоимости основных средств, утвержденное Приказом министра финансов от 16.08.2004 г. № 101, (с изменениями в соответствии с приказом министра финансов РУз 6.03.2019г №1401-4).

7. Правила по заполнению форм финансовой отчетности, Приложение №7 к Приказу министра финансов от 27.12.2002 г. № 140, (с изменениями в соответствии с приказом министра финансов РУз 15.02.2019г №1209-10).

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

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

Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности

НСБУ № 1 - учетная политика и финансовая отчетность

НСБУ № 2 - доходы от основной хозяйственной деятельности

НСБУ № 3 - отчет о финансовых результатах

НСБУ № 4 - товарно-материальные запасы

НСБУ № 5 - основные средства

НСБУ № 6 - учет аренды

НСБУ № 7 - нематериальные активы

НСБУ № 8 - консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества

НСБУ № 9 - отчет о денежных потоках

НСБУ № 10 - учет государственных субсидий и раскрытие государственной помощи

НСБУ № 11 - затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки

НСБУ № 12 - учет финансовых инвестиций

НСБУ № 14 - отчет о собственном капитале

НСБУ № 15 - бухгалтерский баланс

НСБУ № 16 - непредвиденные обстоятельства и происходящие события хозяйственной деятельности после даты составления бухгалтерского баланса

НСБУ № 17 - договоры подряда на капитальное строительство

НСБУ № 19 - организация и проведение инвентаризации

НСБУ № 20 - о порядке упрощенного ведения учета и составления отчетности субъектами малого предпринимательства

НСБУ № 21 - план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов

Приложение 1 - план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов

Приложение 2 - инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов

НСБУ № 22 - учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте

НСБУ № 23 - формирование финансовой отчетности при осуществлении реорганизации

НСБУ № 24 - Учет затрат по займам

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

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

Вопросы для самоконтроля:

1. Какие виды учета выделяются в бухгалтерском учете?
2. Дайте определение каждому виду учета.
3. Какие задачи стоят перед бухгалтерским учетом?
4. Кто является пользователями бухгалтерской информации?
5. Объясните сходство, различие и взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом.
6. Составляющие производственного процесса.
7. Уровни государственного регулирования в РУз и РБ

ГЛАВА 2 УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

- 2.1. Понятие, роль и классификация основных средств
- 2.2. Оценка основных средств
- 2.3. Документальное оформление движения основных средств
- 2.4. Поступление основных средств
- 2.5. Выбытие основных средств
- 2.6. Учет амортизации основных средств
- 2.7. Переоценка основных средств
- 2.8. Инвентаризация основных средств
- 2.9. Учет затрат на содержание основных средств

Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова: основные средства, первоначальная стоимость, инвентарный объект, переоценка основных средств, обесценение основных средств, поступление основных средств, амортизация основных средств, инвентаризация основных средств, модернизация, реконструкция, ремонт

2.1. Понятие, роль и классификация основные средства

Основные средства – один из элементов долгосрочных активов, составляющих значительную их часть. Правильной организации бухгалтерского учета основных средств будет способствовать раскрытие их экономического содержания.

Активы, имеющие материально-вещественную форму, принимаются организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств при одновременном выполнении следующих **условий признания**:

– *предназначены для использования в деятельности организации, в т.ч. в производстве продукции (работ, услуг), для управленческих нужд либо для предоставления организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование), кроме земельных участков, зданий, сооружений, изолированных помещений, машино-мест, которые сдаются другим лицам в аренду;*

– *предназначены для использования в течение периода продолжительностью свыше 12 месяцев, т.е. срок службы объекта должен быть установлен производителем или нормативно свыше 12 месяцев;*

– *способны приносить организации экономические выгоды от использования (экономические выгоды – получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов;*

– не предполагается отчуждение в течение 12 месяцев с даты приобретения;

– первоначальная стоимость может быть достоверно определена, т.е. организация должна иметь документы, которые подтверждают первоначальную стоимость актива.

Стоимостной критерий не является обязательным условием признания активов основными средствами, поэтому может устанавливаться организацией самостоятельно и обязательно отражается в учетной политике в качестве условий признания только по производственному, хозяйственному инвентарю и инструментам, оснастке и приспособлениям. Имущество, относящееся к зданиям, сооружениям, устройствам передаточным, машинам и оборудованию, транспортным средствам, принимается в качестве основных средств без дополнительных условий и в учетной политике по отнесению их к основным средствам стоимостной критерий не предусматривается.

В качестве основных средств независимо от условий к учету принимаются:

- вложения в улучшение земель;
- земельные участки;
- вложения в земельные участки;
- объекты природопользования (вода, недра и др. природные ресурсы).

В бухгалтерском учете в состав основных средств **не включаются** многолетние дикорастущие объекты растительного мира, произрастающие в естественных условиях на территории организации, а включаются в состав расходов предприятия (организации). Дикорастущими являются растения, находящиеся в их естественной среде произрастания и способные образовывать популяции, растительные сообщества или насаждения, а также растения, выращиваемые и используемые в целях озеленения и иных средообразующих, водоохраных, защитных целях. Однако, если многолетние насаждения высажены в сельскохозяйственных целях для непосредственного получения дохода от их выращивания (фруктовый сад), то они принимаются на учет в качестве основного средства. Многолетние насаждения, высаживаемые при осуществлении компенсационных посадок, принимаются к бухгалтерскому учету основных средств землепользователем или местным исполнительным и распорядительным органом.

Библиотечные фонды отражаются в учете в порядке, определенном приказом Министерства культуры Республики Беларусь от 28.08.1998 г. № 300 «Аб зацвярджэнні Інструкцыі па ўліку і захаванню бібліятэчных фондаў у Рэспубліцы Беларусь».

В момент приобретения, а также в процессе эксплуатации основных

средств важно правильно определить их вид согласно классификации. Объектом классификации признается каждый отдельный объект со всеми приспособлениями к нему. Основные средства для целей бухгалтерского учета могут классифицироваться признакам, предложенными в таблице 1.3.

Таблица 1.3. – Классификация основных средств

Признаки классификации	Классификационные группы
По степени начисления амортизации	Амортизируемые, не амортизируемые
По отраслям экономики	Основные средства промышленности, сельского хозяйства, торговли и др.
По степени использования	Действующие, бездействующие, в запасе, на консервации и т.д.
По характеру использования	Используемые в предпринимательской деятельности и не используемые в предпринимательской деятельности
По принадлежности	<ul style="list-style-type: none"> – объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду или переданные в безвозмездное пользование); – объекты основных средств, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении; – объекты основных средств, полученные организацией в аренду
По натурально-вещественному признаку (постановление Министерства экономики Республики Беларусь № 161 от 30.09.2011 г.)	<ul style="list-style-type: none"> – здания (производственные и непроизводственные, жилые); – сооружения; – устройства передаточные (включая вычислительные коммуникационные сети); – машины и оборудование (включая оборудование связи, измерительные и регулирующие приборы и устройства); – средства транспортные, включая воздушные суда и авиационные двигатели гражданской авиации (автомобильный, водный, железнодорожный транспорт, а также железнодорожные контейнеры и иные); – инструмент (краскопульты, бензопилы и пр.); – инвентарь и принадлежности (ковры, скульптуры, стеллажи и пр.); – основные средства, используемые в сельском и лесном хозяйстве (многолетние насаждения, рабочий скот и животные основного стада, капитальные затраты по улучшению земель); – прочие основные средства (библиотечные фонды, музейные ценности, экспонаты животного мира в зоопарках и других учреждениях, земля, объекты природопользования) [7]

Следует отметить, что в зависимости от видов основных средств в соответствии с их классификацией, согласно постановлению Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики

Беларусь», каждая организация определяет нормативный срок службы объектов основных средств. При этом не учитывается их использование или неиспользование в предпринимательской деятельности.

В Республике Узбекистан в учете основных средств не существенные, но всё же имеются различия.

Основные средства признаются таковыми в момент их принятия к учету. В **НСБУ №5 «Основные средства»** (рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.) определены два обязательных критерия отнесения имущества к этому виду активов.

Имущество может быть отнесено к основным средствам, если они выполняются **одновременно два критерия:**



Критерий 1: срок службы актива при использовании его в собственных производственных или общехозяйственных процессах превышает 1 год. Это означает, что актив является **долгосрочным** (наряду с нематериальными активами, долгосрочными инвестициями, оборудованием к установке, капвложениями, долгосрочной дебиторской задолженностью и отсроченными расходами).

Критерий 2: стоимость основного средства должна превышать 50 МРЗП, установленных в Республике Узбекистан на момент приобретения, за единицу (комплект). При этом в учетной политике руководитель предприятия имеет право устанавливать *меньший предел* стоимости предметов для их учета в составе основных средств.

Разберемся с понятием «основные средства» на конкретных примерах.

Пример: Производственное предприятие по изготовлению мебели приобрело станок для шлифования досок. Станок:

1) непосредственно используется в производственном процессе, и планируется, что он будет использоваться много лет, пока не устаревает или не ломается;

2) он стоит 22,3 млн. сумов – при 1 МРЗП равном 223 000 сумам на день покупки (явно – больше 50 МРЗП).

Поэтому станок должен быть признан основным средством.

Имущество, предназначенное для перепродажи, относится не к основным средствам, а к оборотным активам (сырье, материалы, товары и др.).

Пример: Автосалон купил партию автомобилей для перепродажи. Он не будет пользоваться данным имуществом по его прямому назначению (перевозить на нем грузы, к примеру). Автомобили изначально приобретены с целью перепродажи и должны учитываться как товар, а не как ОС.



Предприятие не может учитывать в составе своих активов чужие основные средства. Его основными средствами будут только те активы, использование которых оно контролирует на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления (п. 7 НСБУ № 5).

Пример: Компания «А» арендовала несколько помещений под офис по договору оперативной аренды в здании, принадлежащем компании «Б». Она не может учесть у себя на балансе данные помещения как ОС, так как они являются основными средствами для компании «Б».



Особыми объектами основных средств являются земельные участки, объекты природопользования, а также капитальные вложения на коренное улучшение земель (в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году

в эксплуатацию площадям) и законченные капитальные вложения в арендованные основные средства.

К основным средствам не относятся финансовые вложения (т.е. инвестиции в ценные бумаги, в уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы) и незавершенные капитальные вложения (т.е. объекты, не введенные в эксплуатацию актами приемки-передачи и иными необходимыми в соответствии с законодательством документами, включая документы о государственной регистрации недвижимости).

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой из них в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Иногда на практике возникают спорные вопросы по классификации материальных активов: куда их отнести – к основным средствам или товарно-материальным запасам?

На все подобные вопросы поможет ответить НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» (рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.). Его [пунктом 6](#) предусмотрено, что **независимо от срока службы и стоимости** в состав инвентаря и хозяйственных принадлежностей включаются:

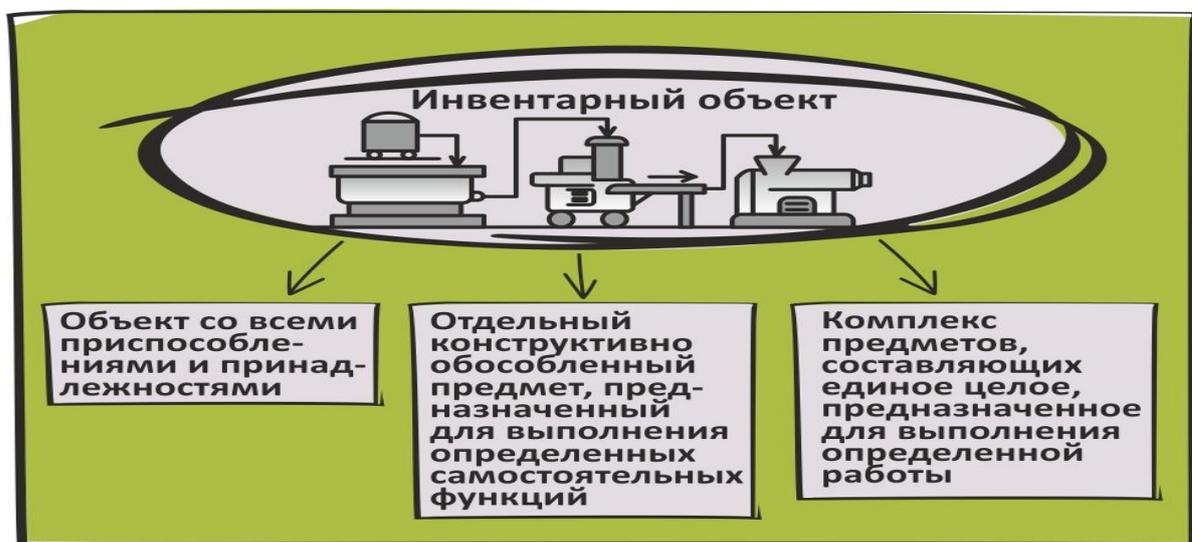
- Специальные инструменты и приспособления целевого назначения – для серийного и массового производства определенных изделий, работ по индивидуальному заказу и т.п.;
- Специальная и санитарная одежда, спецобувь;
- Постельные принадлежности;
- Канцелярские принадлежности (калькуляторы, настольные приборы и т.д.);
- Кухонный и столовый инвентарь, столовое белье;
- Временные (нетитульные) сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ;
- Сменное оборудование со сроком эксплуатации менее одного года;
- Орудия лова (тралы, неводы, сети, снасти, мережи и т.п.).

Основные средства подразделяются на следующие группы ([прил. № 2](#) к НСБУ № 21, рег. МЮ № 1181 от 23.10.2002 г.):

Земля; благоустройство земли; благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды; здания (кроме жилых), сооружения, передаточные устройства; машины и оборудование; мебель и офисное оборудование; компьютерное оборудование и вычислительная техника; транспортные средства; скот рабочий, продуктивный и племенной; насаждения многолетние; материальные основные фонды, не включенные в другие группировки.

Кроме того, основные средства классифицируются по степени их фактического использования (находящиеся в эксплуатации, в запасе (резерве), в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации, на консервации) и по правам собственности на данные основные средства (принадлежащие организации на праве собственности, находящиеся в организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении, либо полученные организацией в аренду).

Единицей учета основных средств является **инвентарный объект**.



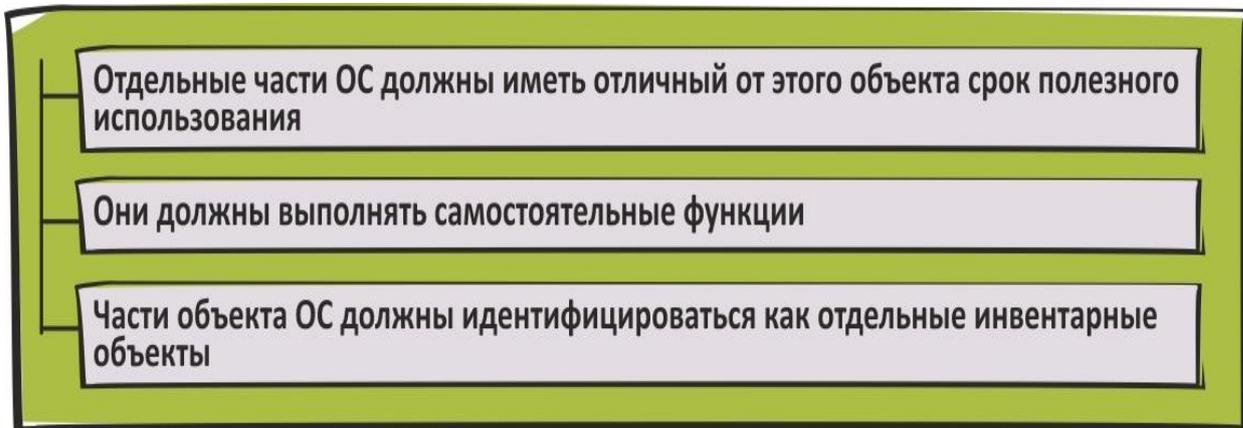
Если один объект состоит из нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

При определении состава и группировки основных средств целесообразно руководствоваться классификатором основных фондов.

Например, при решении вопроса о том, является ли отдельным инвентарным объектом основных средств лифт в случае его замены в здании, следует исходить из того, что классификатор определяет в составе «Здания» каждое отдельно стоящее строение. В состав здания входят все внутренние коммуникации, необходимые для его эксплуатации: систему отопления, включая котельную установку, если последняя находится в самом здании,

внутренние сети водо- и газопровода, канализацию со всеми устройствами, внутреннюю сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной аппаратурой, внутренние телефонные и сигнализационные сети, вентиляционные устройства общесанитарного значения и, наконец, подъемники (лифты).

Но в то же время здание может быть дооборудовано лифтами позже, и они могут иметь иной срок использования, чем здание.



Поэтому для признания отдельных частей объекта основных средств, имеющих иной срок полезного использования, в качестве самостоятельных инвентарных объектов следует исходить из конкретных обстоятельств, учитывая следующие условия:

То есть в рассматриваемой ситуации предприятие может либо учитывать здание и лифты в качестве самостоятельных инвентарных объектов, либо – учитывать в качестве инвентарного объекта только здание, а находящиеся в нем лифты – нет.

2.2. Оценка основных средств

Для достоверного отражения в бухгалтерском балансе, расчета амортизационных отчислений, анализа обеспеченности и эффективности использования основных средств большое значение имеет экономически обоснованная их оценка. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07. 2013 г. № 57-З регламентирует проведение учетной оценки активов в официальной денежной единице Беларуси (ст. 12, п. 1) и Закона Республики Узбекистан «Обухгалтерском учете» от 13.04.2016 г. №ЗРУ-404 (ст.17 п.9) в национальной денежной единице – сумах.

Порядок применения видов учетной оценки устанавливается законодательством Республики Беларусь (ст. 12, п. 2) Республики Узбекистан (ст.17 п.2).

В соответствии с действующим законодательством основные средства оцениваются по предложенному ниже регламенту (рис. 1.).



Рисунок 1. – Оценка основных средств

Кроме вышеназванных на практике могут применяться и другие виды стоимости основных средств:

– **текущая рыночная стоимость** – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основного средства в текущих рыночных условиях;

– **возмещаемая стоимость на конец отчетного периода** – наибольшая из текущей рыночной стоимости основного средства за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, и ценности использования основного средства (определяется при наличии признаков обесценения основного средства);

– **приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования** определяется путем умножения ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования.

Рассмотрим порядок формирования стоимости основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, *не изменяется*, за исключением следующих случаев:

- реконструкция основных средств;
- модернизация основных средств;
- реставрация основных средств;

- переоценка основных средств;
- иные случаи по законодательству.

К иным случаям по законодательству можно отнести увеличение первоначальной стоимости на сумму *резерва по выводу основных средств из эксплуатации* и аналогичным обязательствам, если при принятии к бухгалтерскому учету организация имеет обязательства по выполнению работ по демонтажу или ликвидации данных основных средств, восстановлению природных ресурсов на занимаемых ими земельных участках. *Резерв создается при одноименном выполнении условий признания:*

- организация имеет обязательства по выполнению работ по демонтажу занимаемых ею земельных участков;
- предполагается выбытие активов для погашения обязательств;
- сумма активов может быть достоверно определена.

Сумма резерва для погашения обязательства = Сумме затрат на конец отчетного периода в расчетной оценке – Стоимость материалов, металлолома, запасные части, отдельных узлов и агрегатов, полученных в результате демонтажа или ликвидации объекта.

При погашении обязательства более чем за 12 месяцев после отчетной даты сумма резерва определяется следующим образом:

$$P = Op \cdot \frac{1}{1 + Cd^n},$$

- где P – сумма резерва;
 Op – расчетная оценка затрат;
 Cd – ставка дисконтирования (рефинансирования);
 n – число лет дисконтирования.

НСБУ РУз №5 «Основные средства» выделяет следующие виды оценки основных средств:

- по первоначальной стоимости,
- по текущей стоимости,
- по остаточной стоимости,
- по восстановительной стоимости,
- по ликвидационной стоимости.

Каждая из перечисленных видов оценки основных средств имеет свое назначение в бухгалтерском учете, в налогообложении, в оценке финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

2.3. Документальное оформление движения основных средств

Каждая хозяйственная операция регистрируется на счетах бухгалтерского учета и подтверждается первичными учетными документами, а также отражаются в регистрах бухгалтерского учета. Организация вправе самостоятельно разработать и утвердить для применения свою форму первичного учетного документа с обязательным соблюдением требований п. 2 ст. 10 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности». Вместе с тем организации должны руководствоваться постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011 № 360 в перечне, которого содержатся унифицированные формы первичных учетных документов для основных средств.

В соответствии с законодательством составляются следующие первичные учетные документы:

– акт о приеме-передаче объекта основных средств (поступление объектов, выбытие в результате реализации, безвозмездной передачи, за исключением отчуждения физическим лицам, физического износа, утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами);

– товарно-транспортная накладная (типовая форма ТТН-1) или товарная накладная (типовая форма ТН-2);

– акт о списании имущества (в случае физического износа, утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами).

Согласно законодательству Республики Узбекистан предприятия должны разработать рациональную систему документооборота в соответствии с утвержденным графиком и определить круг лиц, ответственных за сохранность и перемещение объектов основных средств.

Все хозяйственные операции должны оформляться оправдательными документами. Они являются первичными учетными документами, по которым ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, то непосредственно после ее окончания.

Предприятия могут самостоятельно разрабатывать отдельные формы первичных учетных документов.

Объекты ОС принимаются к учету на основании *счета-фактуры* и утвержденного руководителем предприятия *акта приема-передачи основных средств (форма ОС-1)*, составляемого на каждый отдельный инвентарный объект. По объектам недвижимости и автотранспортным средствам

необходимы также *правоудостоверяющие документы, документы, подтверждающие госрегистрацию сделки.*

Принятие к учету оборудования к установке оформляется актом *формы ОС-14*, а передача его в монтаж – актом *формы ОС-15*. Акт формы ОС-15 служит единственным подтверждением факта передачи оборудования в монтаж сторонней организации.

На основании этого акта передающая и принимающая стороны заносят сведения в регистры аналитического и синтетического учета (соответствующие ведомости, журналы-ордера и т.п.) и делают записи на счетах бухгалтерского учета.

Один из экземпляров указанных актов, утвержденный руководителем предприятия, вместе с технической документацией передается в бухгалтерию, которая согласно этим документам открывает соответствующую инвентарную карточку (*форма ОС-6*). Инвентарные карточки, как правило, открываются на каждый инвентарный объект, составляются в одном экземпляре и находятся в бухгалтерии.



Инвентарные карточки регистрируются в специальных описях (*форма ОС-7*) по классификационным группам ОС. Опись ведется в одном экземпляре в бухгалтерии предприятия для контроля за сохранностью инвентарных карточек.

Зарегистрированные в описи карточки помещают в картотеку ОС, где они группируются по отраслевым классификационным группам, а внутри групп – по местам нахождения, эксплуатации и по видам. Карточки недействующих объектов ОС группируют отдельно.

Предприятия, имеющие небольшое количество объектов ОС, пообъектный учет могут вести в инвентарной книге (*форма ОС-11*) с указанием необходимых сведений об основных средствах по их видам и местам нахождения.

Заполнение инвентарных карточек производится на основе акта (накладной) приемки-передачи основных средств, технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, перемещение и списание объектов основных средств.

В инвентарных карточках должны быть приведены основные данные по объекту основных средств:

- срок полезного использования;
- способ начисления амортизации и др.

Техническая документация по инвентарному объекту может передаваться по месту его эксплуатации с соответствующей отметкой в инвентарной карточке.

При приеме (наладке, монтаже) оборудования с дефектами составляется акт по *форме ОС-1б*.

Для оформления приемки-сдачи основных средств из капитального ремонта, реконструкции и модернизации применяется Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (*форма ОС-3*). Инвентарные карточки суммарно сверяются с данными учета основных средств.

Выбытие ОС за исключением их ликвидации и списания в результате инвентаризации оформляется *актом приема-передачи основных средств* (форма ОС-1). Данная форма заполняется и утверждается руководителем предприятия или уполномоченным лицом. В акте нужно обязательно указать передающую и принимающую стороны, балансовую стоимость объекта, сумму износа к моменту передачи, сальдо переоценки и другие сведения о передаваемом объекте.

Инвентарная карточка выбывающего объекта изымается из картотеки и прилагается к акту. В инвентарном списке основных средств по месту их нахождения делается соответствующая отметка.

Полная или частичная **ликвидация ОС оформляется *актом о ликвидации основных средств* (форма ОС-4), *актом о ликвидации транспортных средств* (форма ОС-4а) и *справкой о затратах, связанных с ликвидацией основных средств, и поступлении материальных ценностей от их ликвидации*.** Данные формы утверждены Положением о порядке списания с баланса основных средств (Утверждено Приказом министра финансов РУз от 16.08.2004 г. N 101, зарегистрированным 29.08.2004 г. N 1401).

Все вышеперечисленные акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами специально образованной комиссии, и утверждаются руководителем предприятия. Первый экземпляр акта передается в

бухгалтерию, второй останется у материально ответственного лица и будет служить основанием для сдачи на склад появившихся в результате ликвидации годных запчастей, материалов, металлолома и т.п.

При списании с баланса ОС, утраченных из-за стихийных бедствий, к акту о ликвидации может быть приложено **заключение** специальной правительственной комиссии.

Справка о затратах, связанных с ликвидацией основных средств, и поступлении материальных ценностей от их ликвидации составляется бухгалтерией предприятия по завершении ликвидационного процесса.

Во всех случаях выбытия, кроме передачи в безвозмездное пользование, списания по результатам инвентаризации и ликвидации, предприятие обязано оформить получателю *счет-фактуру* в установленном порядке (Формы налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость (Приложение N 3 к Постановлению от 04.03.2013 г. МФ РУз N 23 и ГНК РУз N 2013-8, зарегистрированному МЮ РУз 22.03.2013 г. N 2439).

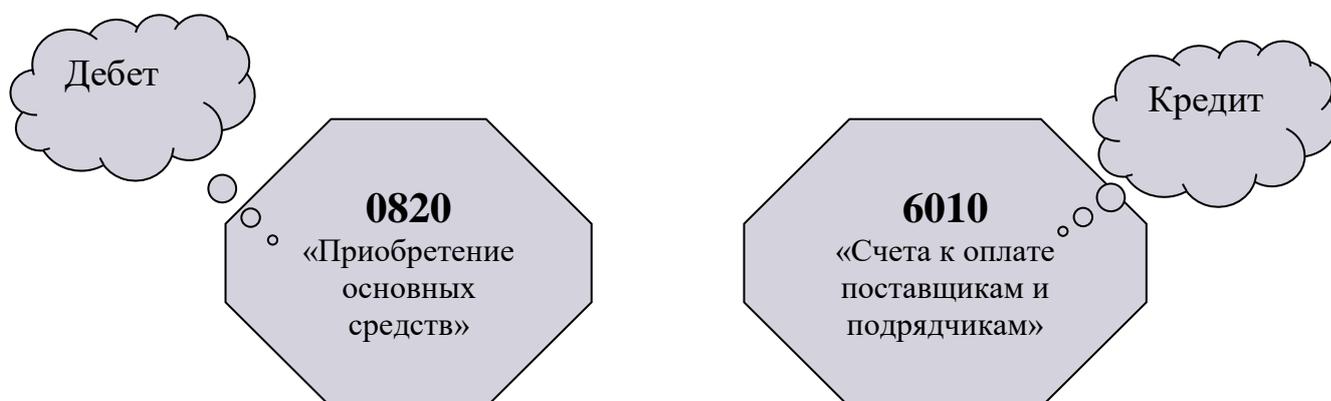
С 1.01.2016 г. [счет-фактура](#) может составляться в бумажной форме или в виде электронного документа.

При безвозмездной передаче в счете-фактуре в графе 4 «Цена» указывается остаточная стоимость ОС, так как цена реализации отсутствует ([п. 17](#) Порядка учета и оформления счетов-фактур, прил. № 3, рег. МЮ РУз №2439 от 22.03.2013 г.).

2.4. Поступление основных средств

Основные средства могут поступить на предприятие вследствие:

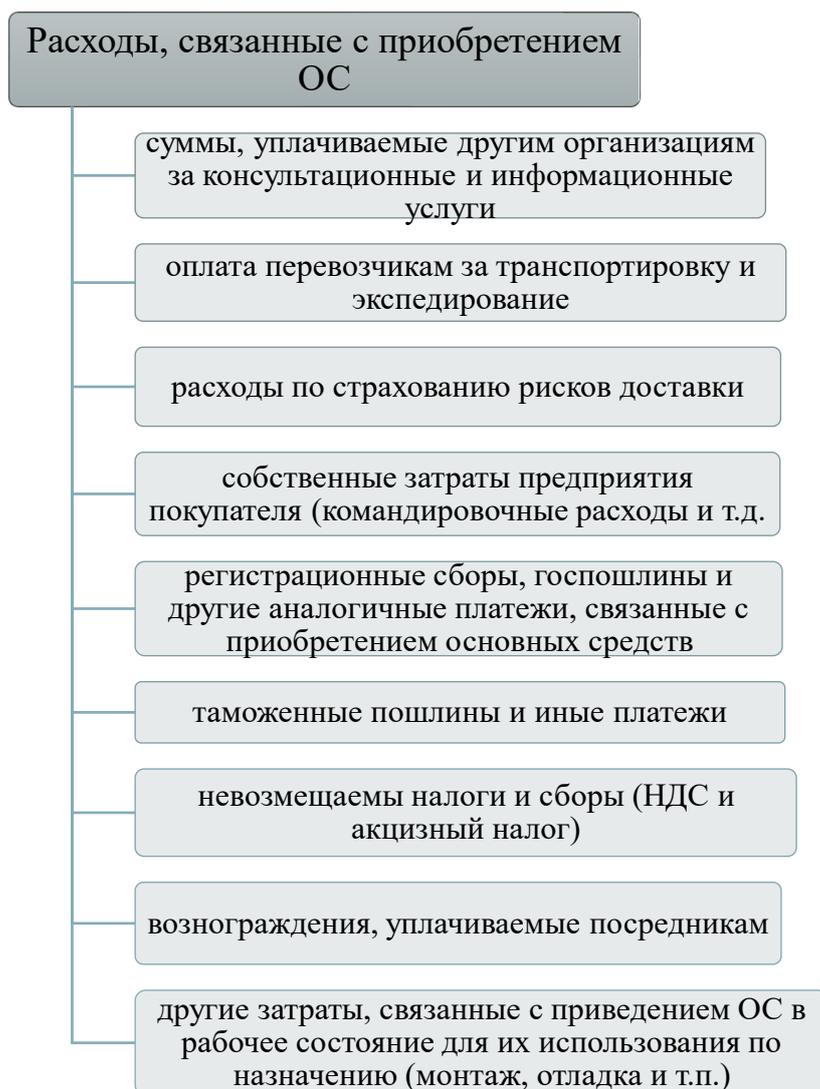
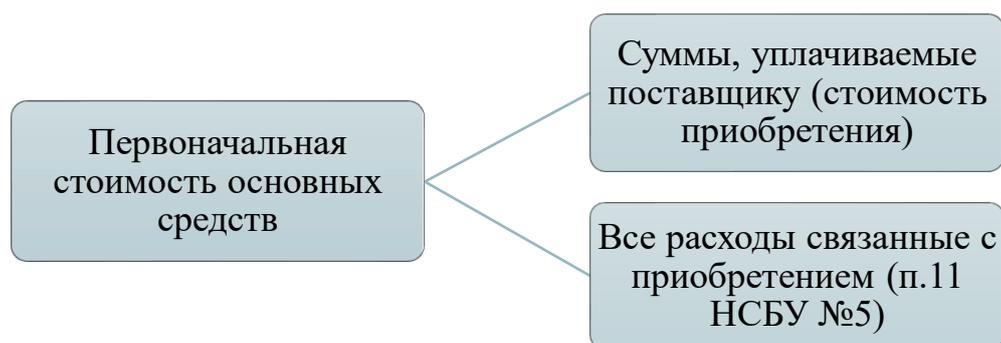
1. **Приобретения их за плату**, в этих случаях они могут рассматриваться как инвестиции предприятия в воспроизводство основных



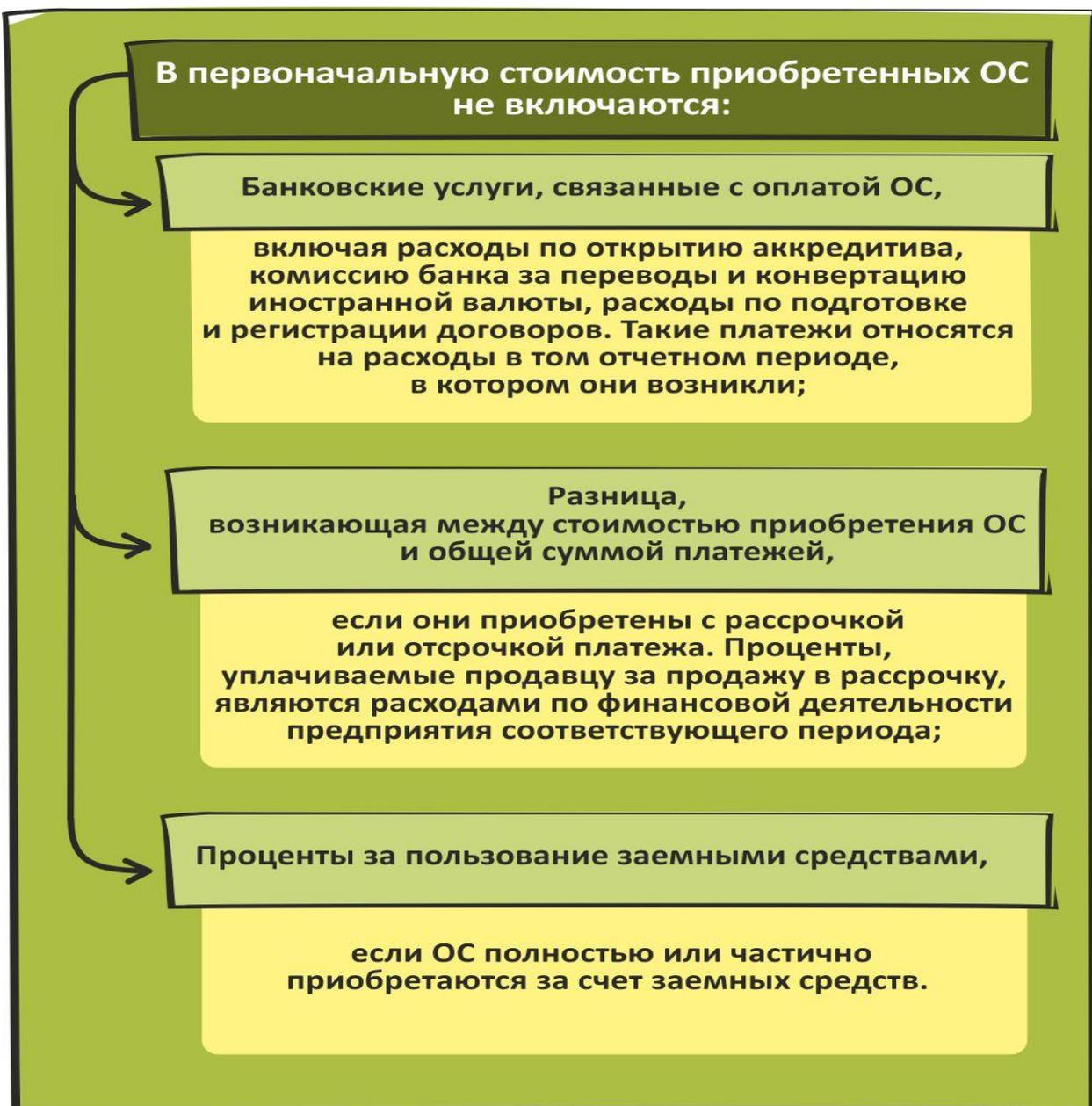
средств. Первоначальная стоимость приобретенных ОС калькулируется на счете **0820 «Приобретение основных средств»**.

Основные средства, приобретенные за плату, при оприходовании оцениваются по первоначальной стоимости ([п. 10](#) НСБУ №5 «Основные

средства», рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.).



Если приобретенное оборудование требует монтажа, затраты на него включаются в его первоначальную стоимость. Причем не имеет значения, производит монтаж предприятие своими силами или привлекает стороннюю организацию.



Иногда отечественные продавцы устанавливают цены на свою продукцию в иностранной валюте, как правило, в долларах США. Учет ОС, приобретенных по ценам в иностранной валюте, но с оплатой в сумах, следует вести в соответствии с [Положением](#) о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете (рег. МЮ № 1411 от 17.09.2004 г.).

Предприятия, которые устанавливают цены на продукцию в эквиваленте к иностранной валюте, а получают оплату в сумах, положительную курсовую разницу, возникающую из-за изменения курса ЦБ за период от даты реализации продукции до даты поступления платежа, относят на счет **9540 «Доходы от валютных курсовых разниц»**, а отрицательную курсовую разницу – на счет **9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»**. Соответственно, и покупатели продукции должны считать курсовые разницы с отнесением их либо на доходы, либо на расходы от валютных курсовых

разниц.

Учет затрат на монтаж приобретаемого оборудования. Затраты на монтаж оборудования включаются в его первоначальную стоимость вне зависимости от того, кем осуществляется монтаж – самим предприятием или сторонней организацией.

Пример. Предприятие приобрело требующее монтажа производственное оборудование стоимостью 16,8 млн. сумов, в том числе НДС 2,8 млн. сумов. Во время транспортировки оборудование было незначительно деформировано не по вине транспортной организации. Транспортировка обоилась в 930 тыс. сумов, ремонт и монтаж, произведенные сторонней организацией, – в 2 730 тыс. сумов, из них стоимость ремонта – 840 тыс. сумов. Сумма, оплаченная поставщику оборудования, транспортной и ремонтной организациям за работу, кроме непосредственно ремонта, относится в первоначальную стоимость оборудования. Стоимость ремонта оборудования относится на расходы предприятия.

Первоначальная стоимость оборудования складывается из затрат по приобретению, доставке и монтажу. В данной ситуации она равна 19 620 000 сумов ($16\,800\,000 + 930\,000 + 2\,730\,000 - 840\,000$).

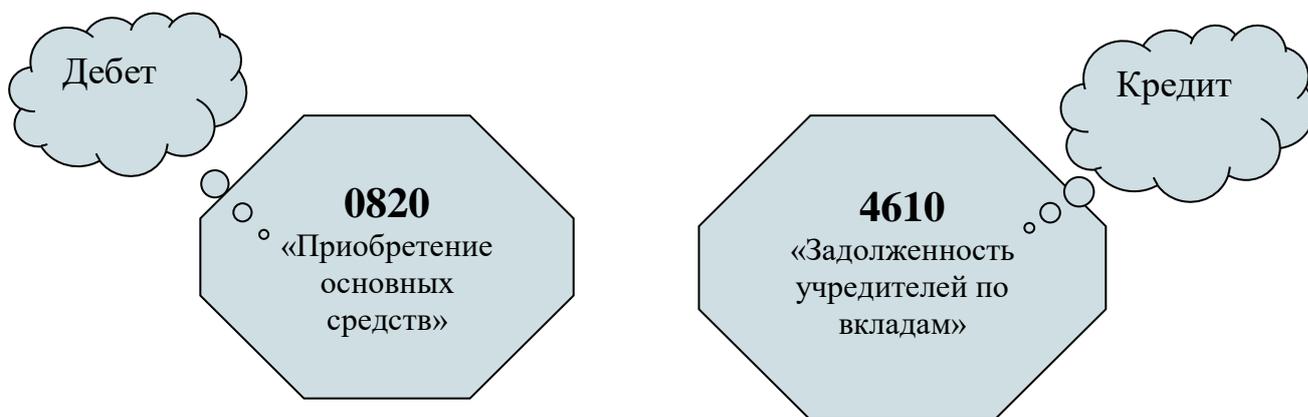
2. получения от юридических и физических лиц **безвозмездно** по различным основаниям, предусмотренным действующим законодательством.

Первоначальной стоимостью ОС, полученных безвозмездно (по договору дарения), является либо их стоимость, указанная в документах приема-передачи, либо текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету с учетом всех расходов, предусмотренных [п. 11](#) НСБУ №5.

Если в приемо-передаточных документах стоимость объекта не указана, определяется его **рыночная стоимость**. Сделать это можно по прайс-листам поставщиков, документам на поставку аналогичных объектов, данным средств массовой информации и др.

Иногда предприятия, получающие имущество безвозмездно, не согласны с его оценкой, указанной в приемо-передаточных документах. Они уценивают объект и приходят его по уцененной стоимости. Это – неправильное решение! Если в приемо-передаточных документах указана стоимость ОС, приходовать полученные объекты нужно именно по ней. Позже можно произвести независимую оценку объекта и на основании акта оценки его дооценить или уценить.

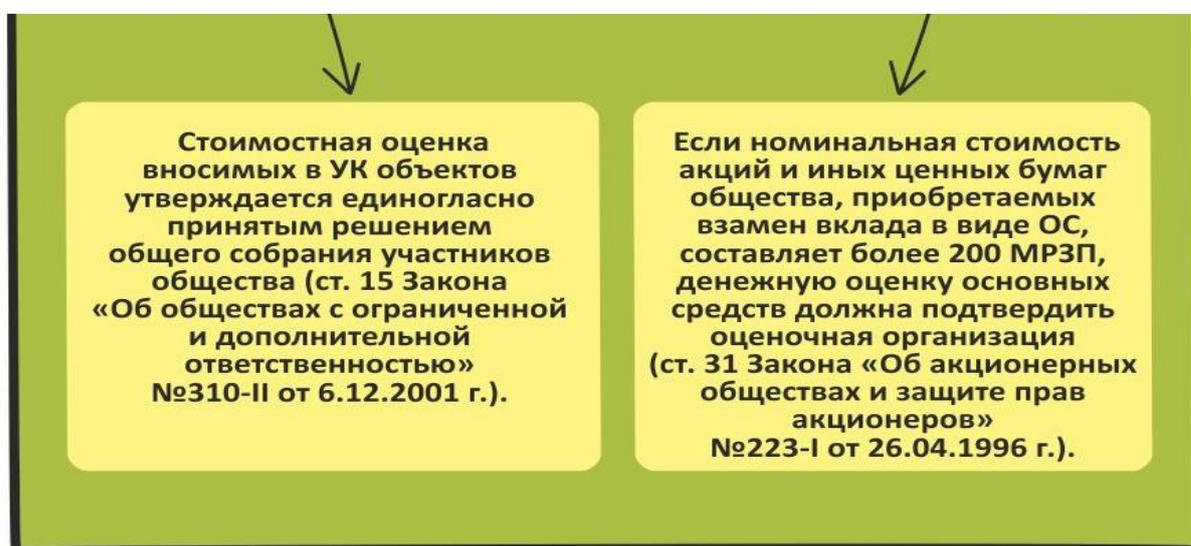
3. поступления основных средств **в качестве вкладов в уставный капитал** предприятий.



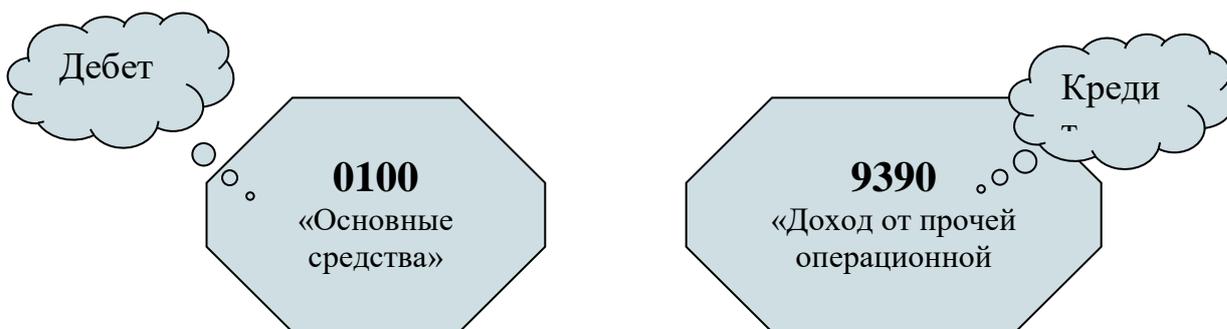
Первоначальной стоимостью ОС, внесенных в уставный капитал (далее – УК) предприятия, признается их денежная оценка, *согласованная его учредителями (участниками) по договоренности сторон*. Оценка неденежных вкладов в УК предприятия во многом зависит от его организационно-правовой формы.

ООО

АО

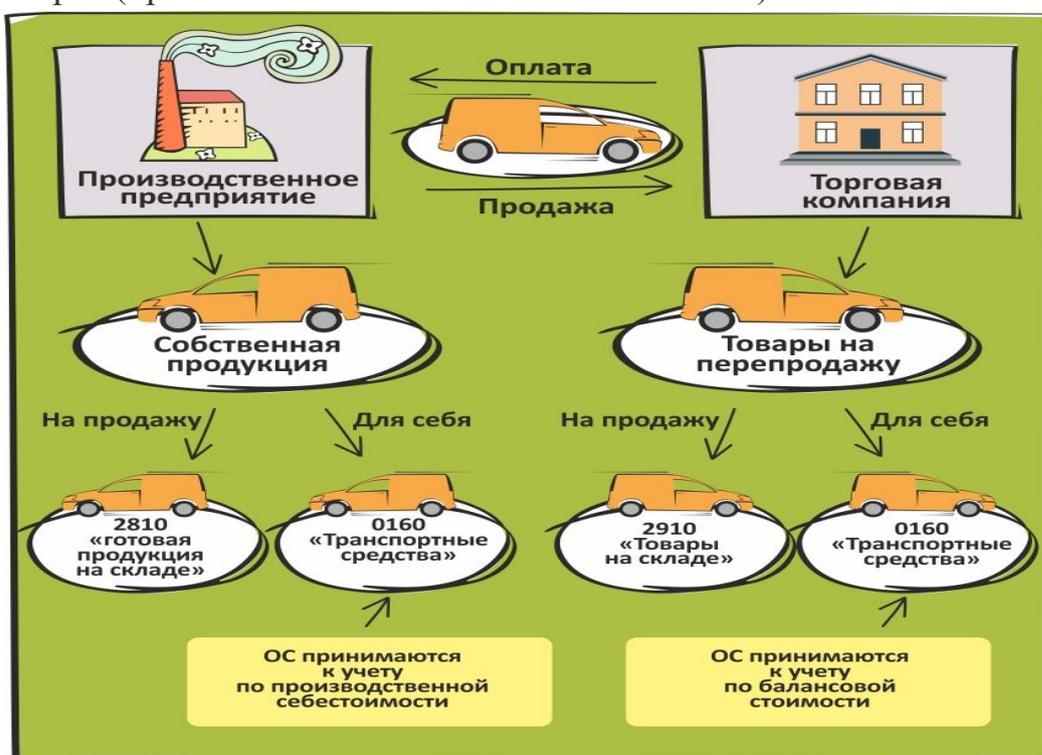


4. Еще одним основанием для поступления ОС является их обнаружение в виде излишков при инвентаризации имущества. Такие основные средства оформляются актом приема-передачи и принимаются к учету по *текущей рыночной стоимости* аналогичных объектов на дату обнаружения излишков с учетом их действительного состояния. Рыночная стоимость излишков определяется так же, как стоимость безвозмездно полученного имущества. В *бухгалтерском учете* оприходование и передача в эксплуатацию ОС, выявленных в излишках, отражается так:



5. **Перевод ОС из готовой продукции и товаров.** Простой пример: компания производит автомобили. Несколько автомобилей собственного производства используются в хозяйственной деятельности...

Первоначальной стоимостью объектов, переведенных в основные средства из состава *готовой продукции*, является *производственная себестоимость*. Она определяется в соответствии с [Положением](#) о составе затрат (прил. к ПКМ РУз № 54 от 05.02.1999 г.).



В производственную себестоимость готовой продукции включаются затраты, непосредственно связанные с ее производством и обусловленные технологией и организацией производства.

Первоначальной стоимостью объектов, переведенных в основные средства из *товарно-материальных запасов* (кроме готовой продукции), является их *балансовая стоимость*. Она определяется в соответствии с [НСБУ №4](#) «Товарно-материальные запасы» (рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.).

6. принятия к бухгалтерскому учету объектов основных средств, выявленных в излишках по оформленным и утвержденным в установленном порядке результатам инвентаризации основных средств.

7. поступления основных средств, возведенных подрядным и хозяйственным способом.

Основные средства, например, здания и сооружения, можно не только купить, но и построить своими силами. Все затраты по строительству (включая непосредственно строительные, монтажные, пусконаладочные и прочие связанные со стройкой работы, а также стоимость использованных ТМЦ) собираются на счете 0810 «Незавершенное строительство».

Как правило, по окончании стройки комиссия определяет ее стоимость. Причем в нее будут включены только подтвержденные, обоснованные и предусмотренные проектно-сметной документацией затраты. Все, что не вошло в смету или не подтверждено документально, подлежит отнесению на убытки застройщика.

Первоначальная стоимость основных средств, возведенных подрядным или хозяйственным способом, равна сумме *фактических затрат на законченное и сданное капитальное строительство*.

В период строительства начисленные проценты по кредитам, полученным для строительства, включаются в первоначальную стоимость возведенных основных средств.

Учет строительства ОС и передачи их в эксплуатацию в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

Строительство основных средств и передача их в эксплуатацию		
	Дебет	Кредит
Отражается списание в состав капитальных вложений расходов, связанных со строительством ОС, их госприёмкой, регистрацией и др.	0810 «Незавершенное строительство»	1000 «Материалы» 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 6990 «Прочие обязательства» 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 6520 «Платежи в государственные целевые фонды»
Отражается передача основных средств в эксплуатацию	0100 «Счета учета основных средств»	0810 «Незавершенное строительство»

Приобретение ОС по импорту. Основные средства, поступающие на предприятие по договорам импорта, должны быть оприходованы по стоимости, рассчитанной в суммах по курсу ЦБ РУз *на дату заполнения грузовой таможенной декларации (ГТД)* с учетом других расходов по их приобретению. Эта стоимость рассчитывается по формуле:



Таможенные платежи, уплачиваемые при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Узбекистана, определены в [ст. 289](#) Таможенного кодекса.



Таможенные декларации или их копии, а также документы, подтверждающие оплату таможенных платежей при импорте, должны храниться у предприятия-покупателя.

Бухгалтерский учет ОС, поступающих по импорту:

Приобретение ОС по импорту		
	Дебет	Кредит
Отражается оприходование ОС (контрактная стоимость на дату оприходования ГТД).	0720 «Оборудование к установке – импортное» 0820 «Приобретение основных средств»	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражаются таможенные платежи и прочие расходы при импорте (включаемые в покупную стоимость ОС)	0820 «Приобретение основных средств»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет» 6990 «Прочие обязательства»
Отражается передача в эксплуатацию импортированных ОС	0100 «Счета учета основных средств»	0720 «Оборудование к установке – импортное» 0820 «Приобретение основных средств»

2.5. Выбытие основных средств

При выбытии основных средств (ОС) их стоимость списывается с баланса в следующих случаях:



Финансовым результатом от выбытия основных средств может быть прибыль или убыток. Чтобы его определить, нужно из дохода от выбытия ОС вычесть их остаточную (балансовую) стоимость, расходы, связанные с выбытием, а также НДС, если предприятие является его плательщиком. Остаток суммы дооценки ОС, которые ранее были переоценены (т.е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой уценок объекта) включается в доход от выбытия с одновременным уменьшением на эту сумму резервного капитала. Базовая формула выглядит так:



Налогооблагаемая база (НОБ) по НДС определяется как положительная разница между ценой реализации ОС и их остаточной стоимостью, включающая в себя сумму НДС (ст. 204 НК):

$$\text{НДС} = \text{НОБ} \times 15 : 115.$$

При реализации по цене, равной или ниже остаточной стоимости, налогооблагаемой базы для исчисления НДС нет.

Амортизация по выбывшему ОС перестает начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия (п. 31 НСБУ №5 «Основные средства», рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.).

1. В бухгалтерском учете **выбытие основных средств в связи с их реализацией** отражается в соответствии с Постановлением «О порядке списания с баланса основных средств», зарегистрированным Минюстом 5 апреля 2001 г. № 1023 и НСБУ №21.

Списание стоимости ОС отражается развернутой записью на счете **9210 «Выбытие основных средств»**:

- *по дебету* счета **9210** отражается расходная часть – первоначальная (восстановительная) стоимость объекта, учитываемая на счете учета ОС, и затраты, связанные с его выбытием (начисленная оплата труда + отчисления на соцстрах работникам, участвовавшим в операциях по выбытию основного средства, налоги и сборы, уплачиваемые при его реализации и др.);
- *по кредиту* счета **9210** отражается доходная часть – суммы начисленных амортизационных отчислений, выручки от продажи ОС и сальдо переоценки.

Дебетовое сальдо (убыток) по счету **9210** в текущем отчетном периоде списывается на счет **9430 «Прочие операционные расходы»**. Кредитовое сальдо (прибыль) – на счет **9310 «Прибыль от выбытия основных средств»**.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации ОС определяется по выше приведенной формуле.

Налогооблагаемая база (НОБ) по НДС определяется как положительная разница между ценой реализации ОС и их остаточной стоимостью, включающая в себя сумму НДС (ст. 204 НК):

$$\text{НДС} = \text{НОБ} \times 15 : 115.$$

При реализации по цене, равной или ниже остаточной стоимости, налогооблагаемой базы для исчисления НДС нет.

К основным проводкам по выбытию ОС в этом случае добавляется отражение выручки от реализации:

Выбытие основных средств при реализации их за плату				
	Дебет		Кредит	
Списание первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств	9210	«Выбытие основных средств»	0100	«Основные средства»

Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение выручки от реализации ОС	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	9210 «Выбытие основных средств»
Начисление НДС (для плательщиков) – если имеется налогооблагаемая база	9210 «Выбытие основных средств»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Отражение убытка от реализации ОС	9430 «Прочие операционные расходы»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от реализации ОС	9210 «Выбытие основных средств»	9310 «Прибыль от выбытия основных средств»

2. Выбытие основных средств при передаче их в качестве вкладов в уставный капитал других предприятий осуществляется на основании учредительного договора. ОС передаются в качестве вклада в уставный капитал других предприятий на основании учредительного договора (устава). Согласованная между учредителями стоимость передачи может отличаться от балансовой стоимости объекта. Денежная оценка утверждается единогласным решением общего собрания участников общества ([ст. 15](#) Закона «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» №310-П от 6.12.2001 г.).

Объекты недвижимости и автотранспортные средства, передаваемые в качестве вклада, списываются с баланса после государственной регистрации сделки. Финансовый результат (прибыль или убыток) от передачи ОС в уставный капитал также определяется по формуле.

Передача ОС в качестве вклада в уставный капитал является облагаемым НДС оборотом. [Налогооблагаемая база](#) (НОБ) по НДС определяется как положительная разница между стоимостью передачи и остаточной стоимостью объекта, включающая в себя сумму НДС ([ст. 204 НК](#)):

$$\text{НДС} = \text{НОБ} \times 15 : 115.$$

В случае передачи основного средства по остаточной стоимости или по цене ниже остаточной, оборот по НДС, как и сумма налога, будут равны нулю;

К основным проводкам по выбытию ОС в этом случае добавляется отражение вклада в уставный капитал:

Выбытие основных средств по вкладам в уставный капитал		
	Дебет	Кредит
Списание первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств	9210 «Выбытие основных средств»	0100 «Основные средства»
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение вклада в уставный капитал основными средствами	0600 «Долгосрочные инвестиции»	9210 «Выбытие основных средств»
Начисление НДС (для плательщиков) – если имеется налогооблагаемая база	9210 «Выбытие основных средств»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

3. Безвозмездная передача объектов основных средств, осуществляемая по договору дарения, оформляется актом приемки-передачи основных средств.

Объекты недвижимости и автотранспортные средства списываются с баланса после регистрации сделки, т.к. согласно [статье 185 ГК](#) право собственности переходит к получателю после государственной регистрации договора.

Прибыль от безвозмездной передачи может возникнуть только в случае, если сальдо дооценки превышает остаточную стоимость объекта.

Безвозмездная передача ОС не облагается НДС ([п. 6](#) части второй ст. 199 НК).

При безвозмездной передаче в счете–фактуре указывается только остаточная стоимость ОС (в графе 4 «Цена»), так как цена реализации отсутствует ([п. 17](#) Порядка учета и оформления счетов-фактур, прил. № 3 к постановлению МФ и ГНК, рег. МЮ №2439 от 22.03.2013 г.).

Выбытие основных средств при безвозмездной передаче другим предприятиям и лицам		
	Дебет	Кредит
Списание первоначальной стоимости основных средств	9210 «Выбытие основных средств»	0100 «Основные средства»
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»

Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение убытка от выбытия ОС	9430 «Прочие операционные расходы»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от выбытия ОС	9210 «Выбытие основных средств»	9310 «Прибыль от выбытия основных средств»

Передача в **безвозмездное пользование (ссуда)** означает, что одна сторона (ссудодатель) передает что-либо другой стороне (ссудополучателю) на определенное время без взимания платы ([ст. 617 ГК](#)).

Коммерческая организация не вправе передавать вещи в безвозмездное пользование своим учредителям, участникам (акционерам), руководителям или членам органов управления или контроля ([ст. 618 ГК](#)).

Если предприятие использует труд надомников, оно может передать им в безвозмездное пользование оборудование, инструменты и инвентарь, необходимые для выполнения заказа (см. [прил. № 3](#) к ПКМ №146 от 1.07.2008 г.). При этом запрещено передавать надомным работникам силовое, энергоемкое и технически сложное оборудование по специальному [перечню](#).

Основные средства, переданные по договору ссуды, продолжают числиться на балансе своего собственника. Предприятие–ссудодатель продолжает начислять амортизацию по таким объектам, относя ее к прочим операционным расходам ([п. 2.3.20](#) Положения о составе затрат, прил. к ПКМ №54 от 5.02.1999 г.).

Основные средства, переданные по договору безвозмездного пользования, в учете отражаются так:

Передача основных средств по договору безвозмездного использования		
	Дебет	Кредит
Передано ссудодателем ОС в безвозмездное пользование	0101 «Основные средства, переданные по договору безвозмездного пользования»	0100 «Основные средства»
Начисление износа по ОС, переданным в безвозмездное пользование	9430 «Прочие операционные расходы»	0200 «Износ основных средств»
Возвращены ссудодателю ОС, переданные в безвозмездное пользование	0100 «Основные средства»	0101 «Основные средства, переданные по договору безвозмездного пользования»

4. Выбытие ОС в качестве дивидендов. Основанием для выплаты дивидендов является решение общего собрания учредителей (в ООО), приказ или распоряжение руководителя (в ЧП). Законодательство не препятствует их выплате имуществом. Финансовый результат (прибыль или убыток) от передачи ОС в счет дивидендов определяется всё по той же по формуле.

Выбытие основных средств в качестве дивидендов				
	Дебет		Кредит	
Списание первоначальной стоимости основных средств	9210	«Выбытие основных средств»	0100	«Основные средства»
Списание начисленного износа	0200	«Износ основных средств»	9210	«Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510	«Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210	«Выбытие основных средств»
Отражение передачи ОС в качестве дивидендов	6610	«Дивиденды к оплате»	9210	«Выбытие основных средств»
Отражение убытка от выбытия ОС	9430	«Прочие операционные расходы»	9210	«Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от выбытия ОС	9210	«Выбытие основных средств»	9310	«Прибыль от выбытия основных средств»

Налогооблагаемая база (НОБ) по НДС определяется как положительная разница между стоимостью, по которой ОС передается, и его остаточной стоимостью, включающая в себя сумму НДС ([ст. 204 НК](#)):

$$\text{НДС} = \text{НОБ} \times 20 : 120$$

При передаче по цене, равной или ниже остаточной стоимости, отсутствует база для исчисления НДС.

5. Выбытие ОС в связи с их ликвидацией. Основные средства могут списываться с баланса в связи с ликвидацией, когда их восстановление невозможно или экономически нецелесообразно. Это происходит в случае:

- окончания установленного срока службы (начисления полного износа);
- физического износа, аварий, стихийных бедствий, безнадежной поломки в результате неправильной эксплуатации;
- морального устаревания;
- выбытия по решениям соответствующих госорганов.

Для установления непригодности ОС к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности их восстановления, а также - оформления документации на списание таких объектов руководитель может приказом создать постоянно действующую комиссию. В ее состав обычно входят бухгалтер (главбух) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность ОС. Решения о ликвидации ОС оформляются *актом о ликвидации основных средств* (форма № ОС-4) или, если речь идет о

транспортных средствах, формой № ОС-4а.

После ликвидации объекта бухгалтерия составляет справку о затратах, связанных с ликвидацией ОС, и поступлении материальных ценностей от их ликвидации (запчастей или материалов, годных к использованию или продаже).

Выбытие основных средств в связи с их ликвидацией				
	Дебет		Кредит	
Списание первоначальной стоимости основных средств	9210	«Выбытие основных средств»	0100	«Основные средства»
Списание начисленного износа	0200	«Износ основных средств»	9210	«Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510	«Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210	«Выбытие основных средств»
Отражение поступления материалов, запчастей и других активов в связи с ликвидацией ОС	1000	«Материалы»	9210	«Выбытие основных средств»
Отражение убытка от ликвидации ОС	9430	«Прочие операционные расходы»	9210	«Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от ликвидации ОС	9210	«Выбытие основных средств»	9310	«Прибыль от выбытия основных средств»

Списываемое физически и морально устаревшее оборудование предприятия обязаны сдавать АО «Узметкомбинат» в качестве лома и отходов черных металлов по договорной цене. Прибыль от ликвидации таких объектов может возникнуть в случае, если сальдо переоценки и стоимость годных запчастей, цветных металлов и пр. превысят остаточную стоимость списываемого ОС.

6. Выбытие ОС при выходе учредителя (участника). Передача ОС в счет погашения задолженности перед выбывающим учредителем (участником) производится на основании решения собрания учредителей или в соответствии с учредительными документами. Списать с баланса недвижимость или автотранспортное средство в этих целях можно только после государственной регистрации передачи.

Основные средства списываются с баланса по балансовой стоимости. Но стоимость, по которой они будут переданы выбывающему учредителю в счет погашения задолженности перед ним, определяется в процессе согласования между всеми учредителями и может отличаться как от балансовой стоимости, так и от размера задолженности. Если согласованная стоимость передачи превышает сумму задолженности компании перед выбывающим учредителем,

он должен будет возместить разницу.

Передача имущества выбывающему учредителю в пределах его первоначального вклада не является облагаемым НДС оборотом (п. 5 части второй ст. 199 НК). Соответственно, обязательства по НДС возникают при передаче на сумму свыше первоначального вклада.

Выбытие основных средств при выходе учредителя			
	Дебет	Кредит	
Списание первоначальной стоимости основных средств	9210 «Выбытие основных средств»	0100	«Основные средства»
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210	«Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210	«Выбытие основных средств»
Передача ОС для расчета задолженности выбывающим участникам по их доле	6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле» - на сумму задолженности 4890 «Задолженность прочих дебиторов» - на сумму возмещения выбывающими участниками	9210	«Выбытие основных средств» - на сумму передаваемой стоимости
Отражение убытка от выбытия ОС	9430 «Прочие операционные расходы»	9210	«Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от выбытия ОС	9210 «Выбытие основных средств»	9310	«Прибыль от выбытия основных средств»

Финансовый результат (прибыль или убыток) от передачи определяется по формуле:



2.6. Учет амортизации основных средств

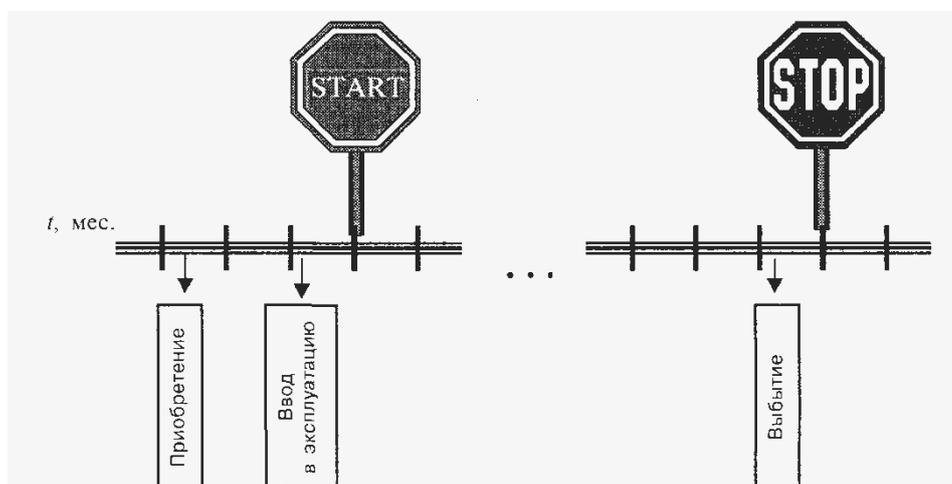
Особенностью основных средств является их длительное многократное использование в производстве. Но время их службы все-таки имеет границы, обусловленные износом. Износ основных средств может быть физическим и моральным.

Под *физическим износом* понимают постепенную утрату основными фондами своей первоначальной потребительной стоимости не только в процессе функционирования, но и при их бездействии (разрушение от внешних воздействий, атмосферного влияния, коррозии).

Моральный износ — это уменьшение рыночной стоимости машин и оборудования в текущем времени по сравнению с датой их приобретения (или уменьшение их стоимости в результате внедрения новых, более прогрессивных и экономически эффективных машин и оборудования). Другими словами, под влиянием морального износа основные средства устаревают по своим техническим характеристикам и экономической эффективности.

Амортизация — это стоимостное выражение износа в виде систематического распределения и перенесения амортизируемой стоимости актива в течение оцененного срока его службы в производственную себестоимость продукции и расходы периода.

Начисление амортизации по основным средствам начинается с **первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта в состав основных средств**, и прекращается с **первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения амортизируемой стоимости этого объекта либо его списания с баланса** ([пп. 30, 31](#) НСБУ №5, рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.).



Амортизация не начисляется по следующим основным средствам:



1. библиотечным фондам;



2. продуктивному скоту;



3. сооружениям благоустройства, подведомственным хокимиятам;



4. фондам, переведенным на консервацию в соответствии с «Порядком консервации и расконсервации объектов незавершенного строительства и основных фондов», утвержденным постановлением Кабинета Министров РУз от 20 августа 1999 года № 397;

5. музейным ценностям;

6. памятникам архитектуры и искусства;

7. автомобильным дорогам общего пользования;

8. полностью амортизированным основным средствам.

Для расчетов нам понадобятся еще несколько определений:

• **амортизируемая стоимость** — это сумма первоначальной (восстановительной) стоимости актива, показанная в финансовой отчетности, за минусом предполагаемой (оцененной) ликвидационной стоимости;

• **срок полезной службы** — период времени, на протяжении которого актив будет использоваться предприятием, либо - количество продукции (работ и услуг), которое предприятие ожидает получить от использования этого актива;

• **ликвидационная стоимость** — предполагаемая сумма получаемых активов при ликвидации объекта ОС в конце ожидаемого срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию;

• **остаточная (балансовая) стоимость** — первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств за вычетом суммы накопленной амортизации.

Амортизация начисляется по собственным основным средствам предприятия, а также по тем объектам ОС, что приняты в хозяйственное ведение или оперативное управление.

Так как юридические лица, получившие основные средства в финансовую аренду, начисляют амортизационные отчисления как по собственным, так и по арендованным ОС, арендодателю этого делать не нужно.

Сумма амортизационных отчислений по объектам ОС включается в затраты производства и расходы периода. В бухгалтерском учете они регистрируются путем накопления в течение всего срока амортизации (или до его окончания, если имущество досрочно выбыло). Для учета износа основных средств используют Контрактивный счет **0200 «Износ основных средств»**.

Основанием для записей на счетах бухгалтерского учета сумм начисленной амортизации являются данные ведомости начисления амортизации.

Амортизация начисляется ежемесячно независимо от результатов деятельности предприятия в отчетном периоде и принимается к бухгалтерскому учету в том отчетном периоде, к которому относится.

Часть амортизационных отчислений может быть направлена предприятием на формирование Фонда модернизации и новых технологий для финансирования научных прикладных исследований, разработки инновационных проектов, опытно-конструкторских работ и их внедрения в производственный процесс. Размер отчислений определяется предприятием самостоятельно ([п. 2 Положения №1955 от 12.05.2009 г.](#))

Начисленная сумма износа основных средств относится в кредит счета 0200 в корреспонденции со счетами учета затрат (2010 «Основное производство», 2310 «Вспомогательное производство», 2510 «Общепроизводственные расходы», 2710 «Обслуживающие хозяйства» 9400 «Расходы периода» и др. счета).

При выбытии (продаже, списании, безвозмездной передаче, недостатке, ликвидации и др.) объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации списывается с дебета счетов группы **0200** в кредит счета **9210 «Выбытие основных средств»**.

Существуют различные методы списания стоимости основных средств путем начисления амортизации. Методы начисления амортизации установлены в [НСБУ №5 «Основные средства»](#) (рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.), основные из них следующие:

- 1) метод равномерного (прямолинейного) списания стоимости;
- 2) метод начисления износа пропорционально объему выполненных работ (производственный);
- 3) два метода ускоренного списания:
 - а) метод списания стоимости по сумме чисел (метод суммы чисел), или кумулятивный метод;
 - б) метод уменьшающегося остатка.

Каким бы методом при этом мы не пользовались, амортизацию должны начислять ежемесячно.

Метод начисления амортизации определяется учетной политикой предприятия. Его применяют последовательно от одного отчетного периода к другому, не меняя в течение календарного года. Исключение составляют ситуации, приводящие к смене учетной политики. Они перечислены в [п. 56](#) НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность»: реорганизация предприятия, изменение системы нормативного регулирования и т.п.

К различным видам основных средств могут применяться различные методы начисления амортизации. Но каждый вид основных средств (все однородные объекты) должен амортизироваться единообразно. Нельзя, к примеру, часть станков амортизировать прямолинейным методом, а другую часть – производственным.

Норма амортизации — это величина износа, выраженная в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств.

$$\text{Годовая норма износа (в \%)} = \frac{100}{\text{Срок полезного использования (в годах)}}$$

Например, у автомобиля, со сроком полезного использования 5 лет, годовая норма износа будет равна 20% (100 : 5).

При применении метода равномерного (прямолинейного) списания в течение всех лет эксплуатации ОС амортизационные отчисления одинаковые, накопленный износ увеличивается равномерно, а остаточная стоимость равномерно уменьшается, пока не достигнет оценочной ликвидационной (или нулевой) стоимости. Метод основан на том предположении, что амортизация зависит только от длительности срока службы. Сумма амортизационных отчислений для каждого периода рассчитывается путем деления амортизируемой стоимости (первоначальная стоимость объекта минус его ликвидационная стоимость) на число отчетных периодов эксплуатации объекта. Норма амортизации является постоянной.

Например, первоначальная стоимость грузового автомобиля — 1 000 000 сум., его ликвидационная стоимость в конце пятилетнего срока эксплуатации -100 000 сум.

В этом случае ежегодная амортизация составит 20% амортизируемой стоимости, или 180 000 сум., в соответствии с методом прямолинейного списания. Эти расчеты делаются следующим образом:

(первоначальная стоимость — ликвидационная стоимость) : срок службы (1000000 сум. - 100000 сум.) : 5 = 180000 сум.

Начисление амортизации в течение пяти лет можно отразить следующим образом:

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000	—	—	1000000
конец 1-го года	1000000	180000	180000	820000
конец 2-го года	1000000	180000	360000	640000
конец 3-го года	1000000	180000	540000	460000
конец 4-го года	1000000	180000	720000	280000
конец 5-го года	1000000	180000	900000	100000

Из этой таблицы вытекают три момента:

- 1) в течение всех пяти лет амортизационные отчисления одинаковые;
- 2) накопленный износ увеличивается равномерно;
- 3) остаточная стоимость равномерно уменьшается, пока не достигнет оценочной ликвидационной стоимости.

Метод начисления износа пропорционально объему выполненных работ (производственный) основан на том, что амортизация (износ) является только результатом эксплуатации и отрезки времени не играют никакой роли в процессе ее начисления. Накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы или использования, а остаточная стоимость ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю единицы работы или использования до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Предположим, что грузовик, о котором шла речь, может выполнить определенное число операций, а его пробег рассчитан на 90 000 км. Амортизационные расходы на 1 км будут определены следующим образом:

$$\frac{(\text{первоначальная стоимость} - \text{ликвидационная стоимость})}{\text{предполагаемое число единиц работы (1000000 сум. - 100000 сум.)} : 90000 \text{ км}} = 10 \text{ сум./км.}$$

Если предположить, что за первый год эксплуатации грузовик имел пробег в 20 000 км, за второй - 30000, за третий- 10000, за четвертый— 20000 и за пятый год— 10000, то таблица амортизационных отчислений будет выглядеть следующим образом:

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000		—	1000000
конец 1-го года	1000000	200000	200000	800000
конец 2-го года	1000000	300000	500000	500000
конец 3-го года	1000000	100000	600000	400000
конец 4-го года	1000000	200000	800000	200000
конец 5-го года	1000000	100000	900000	100000

Заметим прямую связь между ежегодной суммой амортизации и единицей работы или использования. Накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы или использования (пробега). Наконец, остаточная стоимость ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю единицы работы или использования до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Ускоренные методы заключаются в том, что в начале эксплуатации основных средств суммы начисленной амортизации значительно превышают амортизационные суммы, начисленные в конце срока службы объекта. Используя эти методы, исходят из того, что многие виды основных средств производственного назначения действуют более эффективно, пока они еще новые (т.е. в первые годы их эксплуатации), и имеют высокие производительные способности. Это отвечает правилу соответствия, по которому происходит списание большей части износа в начале эксплуатации основных средств (а не в конце), если их полезность и производительная способность значительно больше в первые годы, чем в последующие.

Метод списания стоимости по сумме чисел — кумулятивный метод определяется суммой лет срока службы какого-то объекта, являющейся знаменателем в расчетном коэффициенте. В числителе этого коэффициента находятся числа лет, остающиеся до конца срока службы объекта (в обратном порядке).

Например, предполагаемый срок службы грузовика — 5 лет. Сумма чисел — лет эксплуатации составит 15 (кумулятивное число): $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$.

Затем путем умножения каждой дроби на амортизируемую стоимость, равную 900000 сум. (1 000 000 сум. - 100 000 сум.), определяют ежегодную сумму амортизации:

$5/15, 4/15, 3/15, 2/15, 1/15$.

Таблица амортизационных отчислений в этом случае будет выглядеть следующим образом:

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000	—	—	1000000
конец 1-го года	1000000	300000	300000	700000
конец 2-го года	1000000	240000	540000	460000
конец 3-го года	1000000	180000	720000	280000
конец 4-го года	1000000	120000	840000	160000
конец 5-го года	1000000	60000	900000	100000

Из таблицы видно, что самая большая сумма амортизации начисляется в первый год, а затем год за годом она уменьшается, накопленный износ возрастает незначительно, а остаточная стоимость каждый год уменьшается на сумму амортизации до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Показатель, используемый в методе суммы чисел, может быть быстро рассчитан по следующей формуле:

$$S = N \times (N + 1) : 2,$$

где: S — сумма чисел, N — число лет предполагаемого срока службы объекта.

Метод уменьшающегося остатка основан на том же принципе, что и метод суммы чисел. Хотя при этом методе может применяться любая твердая ставка, но чаще всего берется удвоенная ставка амортизации по сравнению с нормальной, которая используется при прямолинейном методе. Этот процесс обычно называется методом уменьшающегося остатка при удвоенной норме амортизации.

Метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации (ускоренный) исходит из вполне логичного предположения, что основные средства приносят больше выгоды, пока они относительно новые. Чем дольше они используются, тем меньше выгода.

В предыдущем примере грузовой автомобиль имел срок полезного использования пять лет. Соответственно, при прямолинейном методе норма амортизации на каждый год составляет 20% (100% : 5 лет). При методе уменьшающегося остатка с удвоенной нормой списания норма амортизации будет равна 40% (2x20%). Эта фиксированная ставка в 40% относится к остаточной стоимости в конце каждого года. Предполагаемая ликвидационная стоимость не принимается в расчет при подсчете амортизации, за исключением последнего года, когда сумма амортизации ограничена величиной, необходимой для уменьшения точной стоимости до ликвидационной.

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000		—	1000000
конец 1-го года	1000000	400000	400000	600000
конец 2-го года	1000000	240000	640000	360000
конец 3-го года	1000000	144000	784000	216000
конец 4-го года	1000000	86400	870400	129600
конец 5-го года	1000000	29600	900000	100000

Как видно из таблицы, твердая норма амортизации всегда применяется

к остаточной стоимости предыдущего года. Сумма амортизации (самая большая в первый год) уменьшается из года в год, а в последний год она ограничена суммой, необходимой для уменьшения остаточной стоимости до ликвидационной.

Плата за полностью изношенное оборудование, находящееся в эксплуатации. Для того чтобы стимулировать руководство предприятий заменять полностью изношенное и морально устаревшее оборудование на современное и более производительное, законодатели ввели плату за полностью изношенное оборудование. Кто ее должен платить и в каких случаях? Как она рассчитывается, каковы сроки уплаты? Ответы на эти и другие сопутствующие вопросы содержатся в [Положении](#) о порядке взимания платы за полностью изношенное оборудование, находящееся в эксплуатации (рег. МЮ №2199 от 21.02.2011 г.).

Плательщиками этого платежа являются юридические лица (за исключением микрофирм и малых предприятий), использующие в своей производственной деятельности полностью, как мы уже сказали, изношенное оборудование, числящееся на балансе как основные средства (счет **0100**). Положение №2199 содержит перечень оборудования, подпадающего под данное нормативное требование.

Базой для исчисления платы является первоначальная (восстановительная) стоимость полностью изношенного оборудования, отвечающего следующим критериям:

- входит в упомянутый перечень;
- полностью начислен 100%-ный износ (амортизация);
- находится в эксплуатации свыше установленного срока полезной службы.

Не нужно платить даже за полностью изношенное оборудование, если оно:

- получено по договору финансовой аренды (лизинга), в течение срока договора финансовой аренды (лизинга);
- переведено на консервацию в установленном законодательством порядке.

На сегодняшний день плата за эксплуатацию полностью изношенного оборудования установлена в размере 0,25% первоначальной (восстановительной) стоимости объекта ([п. 7 №ПП-1449](#) от 24.12.2010 г.). Умножаем первоначальную (восстановительную) стоимость оборудования на конец отчетного периода (на 31 декабря) на установленный размер платы в процентах (0,25%) и получаем сумму платежа.

Совершается платеж и представляется Справка-расчет в ГНИ по нему ежегодно, не позднее 15 февраля года, следующего за отчетным.

2.7. Переоценка основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств (ОС) может периодически переоцениваться с учетом инфляции – для установления их реальной стоимости на определенный период. После переоценки первоначальная стоимость называется восстановительной.

Переоценка может проводиться по решению правительства республики или собственников имущества (учредителей предприятия).



С 1 января 2014 г. микрофирмы и малые предприятия делают обязательную переоценку ОС один раз в 3 года (п. 6 №ПП-2099 от 25.12.2013 г.). Все прочие предприятия должны переоценивать свои основные средства ежегодно.

При проведении переоценки основных фондов следует руководствоваться [Положением](#) о порядке проведения переоценки основных фондов по состоянию на 1 января (рег. МЮ №1192 от 04.12.2002 г.). Производится такая переоценка от первоначальной (восстановительной) стоимости объектов, полученных в результате предыдущей переоценки, а по поступившим в течение года объектам – от стоимости, принятой к учету.

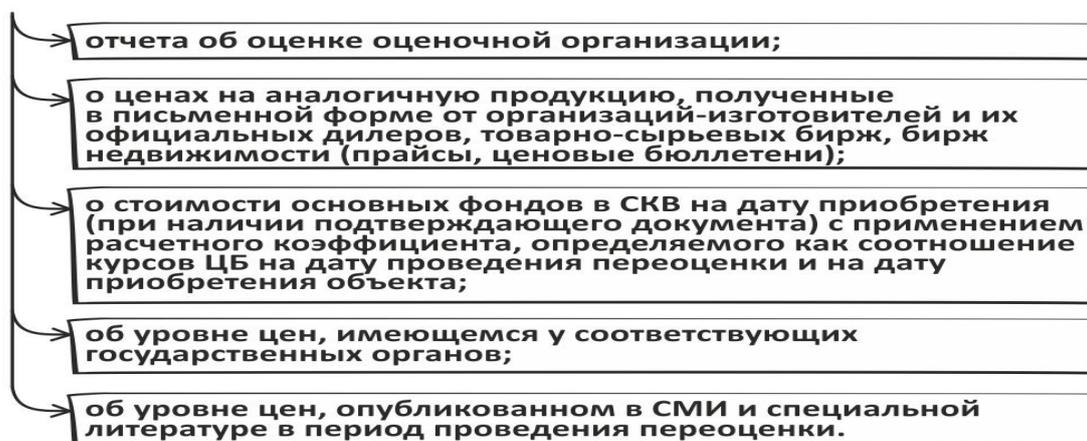
[Положение](#) №1192 предусматривает два метода пересчета стоимости основных средств.



Метод прямой переоценки стоимости ОС более точен, так как основывается на информации о текущей их стоимости.

Текущая стоимость — это стоимость актива по действующим рыночным ценам на определенную дату или сумма, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Документальным подтверждением рыночной цены могут быть данные:



При переоценке основных средств методом прямого пересчета сумма их износа к настоящему моменту индексируется по коэффициенту пересчета, равному соотношению восстановительной стоимости после переоценки к стоимости до переоценки.

Индексный метод переоценки основных фондов предполагает использование индексов, подготовленных органами статистики к 31 декабря и опубликованных официально в республиканских СМИ. При переоценке ОС этим методом сумма их износа (включая объекты, по которым он полностью начислен), числящаяся в бухгалтерском учете по состоянию на дату проведения переоценки, умножается на соответствующие индексы.

Микрофирмы и малые предприятия при применении индексного метода учитывают индексы изменения стоимости ОС за все предшествующие годы после последней переоценки ([Постановление](#) №1192-3 от 24.04.2014 г.). Т.е. если переоценка производится по состоянию на 1 января 2016 г., то нужно учитывать индексы переоценки за два года после последней переоценки (2014-2016 гг.).

Предприятия самостоятельно выбирают метод проведения переоценки основных фондов и могут либо делать ее сами, либо привлекать экспертов, имеющих право заниматься оценочной деятельностью в соответствии с законодательством.

Основные средства (в том числе полученные по лизингу), оборудование к установке, незавершенное строительство – это активы предприятия, они учитываются на активных счетах: **0100, 0310, 0700 и 0810** соответственно. Это означает, что увеличение их стоимости (дооценка) будет отражаться по дебету активных счетов, на которых они числятся, а уменьшение их стоимости (уценка) – по кредиту тех же счетов.

2.8. Инвентаризация основных средств

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Проведение инвентаризации осуществляется в соответствии [НСБУ № 19](#) «Организация и проведение инвентаризации» (рег. МЮ № 833 от 02.11.1999 г.).

Инвентаризация активов и обязательств – это проверка и документальное подтверждение фактического наличия имущества и финансовых обязательств, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Инвентаризация проводится в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при реорганизации;
- перед подготовкой годовой отчетности; при смене материально-ответственного лица;
- в случае выявления фактов хищения имущества;
- прочие случаи, предусмотренные законом РУз.

В процессе инвентаризации проверяется:

- состав и наличие инвентарных карточек и книг, описей и прочих документов, в которых учитываются основные средства;
- состав и наличие техпаспорта и прочих технических документов;
- наличие документов на основные средства.

Инвентаризация проводится на основании приказа руководителя. Согласно приказу о проведении инвентаризации создается инвентаризационная комиссия.

В приказе отражают:

- сколько человек входит в инвентаризационную комиссию;
- какие специалисты будут проводить инвентаризацию;
- причину, по которой необходимо провести инвентаризацию;

- в какие сроки инвентаризация будет проведена.

Обычно в состав комиссии входит руководитель организации и главбух. Если объектов инвентаризации много, также могут создать и рабочую комиссию, в состав которой включают различных специалистов, которые хорошо знакомы с имуществом организации. Например, инженеров, механиков, технологов, экономистов и др. При отсутствии хотя бы одного представителя комиссии, результаты инвентаризации не считаются действительными.

Бухгалтер регистрирует приказ о проведении инвентаризации в книге контроля выполнения приказов.

Материально ответственных лиц нельзя включать в комиссию по проведению инвентаризации. Однако они должны присутствовать в тот момент, когда проводят инвентаризацию имущества, за которое они несут ответственность.

В процессе инвентаризации применяют типовые формы документов. Они утверждены НСБУ №19.

Заполнять инвентаризационные описи можно вручную и с применением технических средств. Заполнять вручную нужно аккуратно и разборчиво, нельзя допускать помарки. Если допустили ошибку, ее исправляют на всех экземплярах. Исправления должны подписать все члены комиссии. В конце инвентаризационной описи нельзя оставлять пустое место, поэтому незаполненные строки нужно прочеркнуть.

Перед тем, как начать процесс проведения инвентаризации, необходимо удостовериться в наличии инвентарных книг, карточек и описей, технической документации.

Также нужно проверить наличие документов на имущество:

- арендованное;
- находящееся на ответственном хранении;
- находящееся во временном пользовании.

Необходимо дополнить и откорректировать документацию, если обнаружили отсутствие каких-либо документов или недоработки в них.

Никакие материальные ценности в период проведения инвентаризации не выдаются. Это необходимо, чтобы не исказить конечный результат. Однако, если инвентаризация длится долго, с письменного разрешения руководителя и бухгалтера можно выдать ТМЦ.

Все документы по приходу и расходу материалов подлежат сдаче инвентаризационной комиссии перед проведением проверки. Полученная документация заверяется председателем комиссии и визируется датой, предшествующей дате проведения инвентаризации.

Председатель инвентаризационной комиссии оформляет расписку, подтверждающую фактическое наличие всех приходных и расходных документов на имущественные ценности перед началом проверки. Впоследствии вся эта документация сдается в бухгалтерию.

Проводится в организациях не реже одного раза в два года на основании НСБУ № 5. В процессе инвентаризации ОС обязательно осматривают, а затем заносят данные в инвентаризационную опись. В инвентаризационную опись заносят все объекты, даже неучтенные. Но есть исключение – в нее не заносят информацию по объектам, которые пришли в негодность и не подлежат восстановлению.

В результате инвентаризации инвентаризационная опись будет полностью заполнена. Она составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии. Впоследствии, в случае необходимости, на основании этой описи формируется сличительная ведомость.

Излишки при инвентаризации основных средств оцениваются по рыночной стоимости и отображаются, как прочие операционные доходы. Если будет выявлена недостача ОС и определяют виновное лицо, с него будут удерживать недостачу.

Бывают случаи, когда балансовая стоимость основного средства не соответствует его текущей стоимости. При обнаружении расхождения, следует провести переоценку ОС.

Если при проведении инвентаризации была выявлена недостача какого-либо основного средства, данная ситуация отражается в бухучете в следующем порядке:

1. списание недостающего оборудования по балансовой стоимости:

Дт 9210 – Кт 0100;

2. на сумму результатов переоценки оборудования, учитываемого на счетах резервного капитала: Дт 8510 – Кт 9220;

3. на сумму убытков от выбытия недостающего оборудования:

Дт 5910 – Кт 9210.

Если после инвентаризации виновным было признано материально-ответственное лицо и при этом рыночная стоимость недостающего оборудования оказалась выше убытков от выбытия данного оборудования, сумма дохода в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

Дт 4730 – рыночная стоимость недостающего оборудования, подлежащая к взысканию с виновного лица;

Кт 5910 – сумма убытков от выбытия недостающего оборудования;

Кт 9310 – разница между рыночной стоимостью оборудования и суммы убытков от выбытия.

Если же рыночная стоимость недостающего оборудования оказывается ниже убытков от выбытия, тогда данная сумма в бухучете будет отражаться следующим образом:

Дт 4730, 9430 - Кт 5910

В случае, если виновников недостачи не удалось определить или возможность взыскать с них отсутствует, то все убытки от выбытия недостающего оборудования относятся на финансовые результаты и отражаются в бухучете следующим образом: Дт 9430 – Кт 5910

Обнаруженные при инвентаризации неучтенные (излишние) объекты ОС отражаются с учетом их оценки по рыночной стоимости на дату обнаружения и фактического состояния п. 8 Положения о порядке бухгалтерского учета недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации, №1334 от 06.04.2004 г.

Бухгалтерские проводки:

Дт 0100 «Счета учета основных средств»;

Кт 9390 «Прочие операционные доходы».

2.9. Учет затрат на содержание основных средств

Содержание основных средств производится посредством способов, проиллюстрированных на рисунке 1.2.

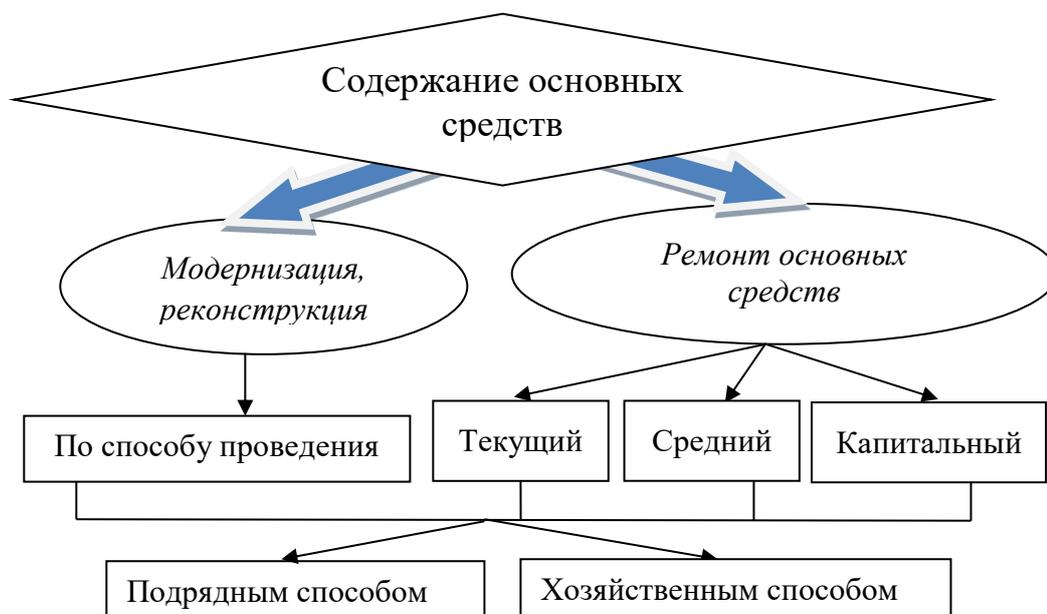


Рисунок 1.2. – Способы содержания основных средств в рабочем состоянии

НСБУ №5 является основным документом, в котором отражены все понятия и операции, связанные с учетом основных средств. Согласно данному

стандарту, поддержание основных средств в рабочем состоянии осуществляется посредством их ремонта.

Для поддержания нормального функционирования зданий, сооружений, помещений и других основных средств, требуется проводить периодически ремонт. Под **ремонт** понимается совокупность работ строительно-монтажных, пусконаладочных, и мероприятий по восстановлению утраченных в процессе эксплуатации и (или) улучшению конструкторских, инженерных, технических, эстетических качеств объекта, в т.ч. по устранению его мелких повреждений и неисправностей, а также предупреждению его износа, не относящихся к реконструкции объекта.

При проведении ремонта не изменяются технико-экономические показатели, конструкция и комплектация, ресурс, срок службы и стоимость объекта.

Ремонт производится в соответствии с планом исходя из системы планово-предупредительного ремонта, который разрабатывается организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и пр.

В систему планово-предупредительного ремонта включают:

- перечень объектов основных средств, подлежащих ремонтам;
- вид, характер и содержание работ;
- продолжительность межремонтных периодов;
- планирование ремонтных работ;
- организацию ремонтных работ;
- обеспечение технической и сметной документацией, необходимыми материально-производственными запасами и пр.

В зависимости от особенностей конструкции, характера повреждений, уровня износа отдельных частей ОС и сложности восстановительных работ различают текущий, средний и капитальный ремонт¹.

Текущий ремонт основных средств осуществляется для поддержания ОС в рабочем состоянии, то есть это может быть устранение мелких повреждений, замена неисправных деталей. Текущий ремонт обычно производится на месте эксплуатации оборудования в ходе профилактического осмотра. Данный ремонт проводится с периодичностью менее 1 года. Например, для зданий и сооружений текущим ремонтом является ремонт помещений или частичная замена проводки и т.д.

При среднем ремонте ОС в Узбекистане осуществляется частичная разборка оборудования для ремонта, замена отдельно узла или неисправной

¹ <https://www.bss.uz/article/130-remont-osnovnyh-sredstv-v-uzbekistane>

части. Такой ремонт обычно проводится в промежуток между текущим и капитальным ремонтом с периодичностью более 1 года.

Капитальный ремонт оборудования и транспорта — это ремонт, при котором оборудование полностью разбирается, производится ремонт базовых и корпусных запчастей, замена или восстановление всех изношенных деталей. В случае необходимости осуществляется регулировка и испытание ОС. Для зданий и сооружений капитальный ремонт это, к примеру, смена изношенных конструкций или замена деталей на более современные и т.д. Капитальный ремонт обычно осуществляется сторонними ремонтными компаниями.

Предприятие может проводить ремонт подрядным или хозяйственным способом. В первом случае предприятие заключает договор подряда со сторонними организациями, которые будут проводить ремонтные работы. Во втором – ремонт ОС проводится собственными силами предприятия.

Для того, чтобы начать ремонтные работы, необходимо обоснование в необходимости их проводить. Для этого проводится осмотр объекта и после составляется дефектный акт. В нем указываются все дефекты и неисправности, которые необходимо устранить.

Дефектный акт утверждается руководителем предприятия. На основании акта составляется сметный финансовый расчет, в котором определяется плановая стоимость ремонтных работ.

После проведения всех работ составляется акт о приеме-сдаче отремонтированных ОС. Если ремонт осуществляла подрядная компания, оформляются акты выполненных работ и счет-фактура.

Порядок учета затрат на ремонт ОС зависит от объема затрат, равномерности проведения работ в течение года и способа выполнения.

В бухучете принято разделять 3 способа учета затрат на ремонт ОС:

-фактические затраты, которые списываются на расходы текущего периода;

-фактические затраты, производимые неравномерно. Данные затраты накапливаются в составе расходов будущих периодов и впоследствии равномерно списываются на затраты;

-фактические затраты, которые списываются за счет средств, ранее созданного резерва на ремонт.

Когда применяете первый способ

Расходы на ремонт будут относиться на затраты того периода, когда были проведены работы. Затраты учитываются по дебету счетов в зависимости от места эксплуатации ОС и способа проведения ремонта – хозяйственный или подрядный.

Если ремонт проводите хозяйственным способом, расходы учитываются по дебету 2310 «Вспомогательное производство», а по кредиту на счетах затрат 1000, 6710, 6520. После окончания ремонта все затраты относятся на издержки производства с учетом места эксплуатации ОС.

Если ремонт проводится подрядным способом, фактические расходы отражаются на счетах в зависимости от места эксплуатации ОС корреспондируются со счетами к оплате за выполнение работ сторонними организациями.

Когда применяете второй способ

Такой способ учета затрат обычно применяется, когда расходы на ремонт ОС в течение отчетного года не равномерны. Такая ситуация может проявиться, когда делаете разовый ремонт в большом объеме. Но стоит отметить, что этот способ учета используется крайне редко и только, если он предусмотрен учетной политикой предприятия.

Для равномерного включения расходов на ремонт в себестоимость производимой продукции, затраты на ремонт учитываются на счете 3190 «Прочие расходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета затрат.

В дальнейшем ежемесячно затраты на ремонт списываются исходя из установленных нормативов, прописанных в политике предприятия.

Когда применяете третий способ

Третий способ обычно используют крупные промышленные предприятия, где ремонт ОС требует больших финансовых затрат. В случае необходимости хозяйствующие субъекты отдельных отраслей могут создать резервный фонд для отчисления средств для проведения капитальных ремонтных работ. Фонд создается с разрешения Минфина.

Средства, которые отчисляются в этот фонд должны быть отражены как «Прочие затраты производственного характера». В бухгалтерском учете создание резервного фонда должно быть отражено по кредиту счета 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей» в корреспонденции со счетами учета затрат.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение понятию основные средства.
2. Что не относится к основным средствам.
3. Какие методы применяются для оценки основных средств.
4. Как оцениваются в текущем учете основные средства.
5. Как оцениваются в балансе ете основные средства.
6. Какие объекты основных средств подлежат обязательной переоценке.

7. Укажите корреспонденцию счетов "Принято оборудование на баланс предприятия после монтажа":

8. Как формируется первоначальная стоимость основных средств при строительстве подрядным способом.

9. Дайте определение амортизационной ликвидационной стоимости.

10. По каким признакам классифицируются основные средства.

11. Что является единицей бухгалтерского учета основных средств.

12. Как начисляется амортизация по используемым в предпринимательской деятельности объектам амортизируемого имущества:

13. Как Вы думаете, можно ли объединить в один инвентарный объект здание и пристройку к нему, имеющие разные годы ввода в эксплуатацию.

14. Подлежит ли изменению амортизируемая стоимость? Если да, то в каких случаях.

15. В каких случаях не производится начисление амортизации основных средств.

16. Дайте определение понятию «ремонт основных средств» и как затраты на ремонт отражаются в бухгалтерском учете.

ГЛАВА 3 УЧЁТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

3.1. Понятие нематериальных активов предприятия их состав и оценка

3.2. Учет поступления нематериальных активов

3.3. Учет выбытия нематериальных активов

3.4. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам

Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова: нематериальные активы, первоначальная стоимость, переоценка нематериальных активов, обесценение нематериальных активов, поступление нематериальных активов, амортизация нематериальных активов

3.1. Понятие нематериальных активов их состав и оценка

Термин «материальный» (англ. – tangible) происходит от латинского «tangere» и означает «касаться, осязать», иными словами все то, что имеет материальную, осязаемую сущность. В свою очередь, «нематериальный» (англ. – intangible) означает неосязаемую, нематериальную собственность, которую нельзя ощутить, потому что ее субстанция невещественна.

Помимо ресурсов, имеющих **материальное** выражение (здания и сооружения, производственное оборудование и автомобили, сырье и материалы), у компании могут быть также активы **нематериальные**. Потрогать их руками нельзя, а ценность они имеют и выгоду приносить могут.

Как же понять, является ли эта самая неосязаемость активом? И как можно включить в баланс то, чего потрогать нельзя?

Итак, начнем с определения.

Нематериальный актив – это ценный долгосрочный актив, не имеющий физической сущности.

То есть это действительно нечто такое, что нельзя увидеть, потрогать или попробовать на вкус.

Предприятие приобретает или само создает такие объекты, чтобы использовать их в своей работе в течение длительного срока.

Для того, чтобы это «нечто нематериальное» стало нашим нематериальным активом, нужно, чтобы оно использовалось в хозяйственной или административной деятельности и не обладало физической сущностью, но при этом чтобы его можно было четко идентифицировать.

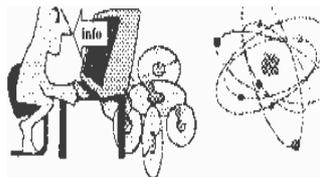
Типичные примеры нематериальных активов, это:

- **Патенты и ноу-хау.** Патент позволяет своему владельцу не допускать вмешательства в его деятельность других лиц. Он представляет для предприятия ценность, приносит выгоду и поэтому учитывается как актив.

• **Франчайз (или франшиза)** — это вид отношений, когда одна сторона (*франчайзер*) предоставляет другой стороне (*франчайзи*) возмездное право действовать от своего имени, используя товарный знак или бренд франчайзера.

• **Программное обеспечение** — принципиально важная основа для работы любого программируемого оборудования, без которой оно будет просто куском металла и пластика.

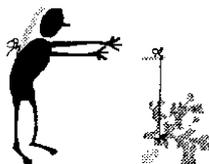
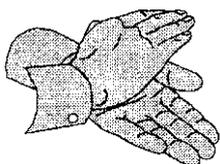
Также нематериальными активами являются **торговые марки, авторские права, товарные знаки и промышленные образцы, права пользования землей и природными ресурсами, права (лицензии) на производство продукции, выполнение работ или оказание услуг и некоторые другие подобные объекты.**



Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель

Исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем

Исключительное право владельца на **товарный знак** и знак обслуживания, наименование места и происхождения товаров



Деловая репутация

Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения

Организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вкладов участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал)

Нематериальными активами являются не сами патенты, товарные знаки, полезные модели, программы ЭВМ и др., а лишь права на их использование.

Для признания в бухгалтерском учете актива в качестве нематериального, необходимо, чтобы были выполнены все следующие условия. А именно:

-
- во-первых, у актива не должно быть физической формы (как у других видов активов типа сырья, оборудования, автомобиля или здания);
 - во-вторых, он должен использоваться на протяжении длительного срока, как минимум, – более 12 месяцев. При этом стоимость актива должна составлять не менее 50-кратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан на момент приобретения, за единицу или комплект. Однако руководитель предприятия может установить и меньший предел этой стоимости, закрепив его в учетной политике;
 - в-третьих, мы купили или создали его для использования в производстве продукции, работ или услуг, а не для того чтобы перепродать. Мы не собираемся продавать этот актив. Не планировали этого изначально, по крайней мере;
 - в-четвертых, у нас есть надежные, правильно оформленные документы, подтверждающие существование как самого актива, так и нашего исключительного права на него (это могут быть патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки или приобретения патента, товарного знака и тому подобное);
 - наконец, в-пятых, этот наш актив можно идентифицировать.

В состав нематериальных активов не включаются деловые и интеллектуальные качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они не отделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Как и в случае с основными средствами, стоимость нематериальных активов погашается путем начисления амортизации. Следовательно, как и у основных средств, у нематериальных активов есть **первоначальная** и **остаточная (балансовая)** стоимости. По первоначальной стоимости они в свое время были приняты к учету, по балансовой – отражаются сейчас в итоге актива бухгалтерского баланса.

На самом деле нематериальные активы не изнашиваются, конечно же, в прямом смысле слова, но они вполне могут устаревать со временем и терять в своей стоимости.

В целом, нематериальные активы учитываются и амортизируются точно так же, как основные средства (активы с длительным сроком эксплуатации, не предназначенные для продажи). Определяем **срок полезной службы НМА**,

его **амортизируемую стоимость** и метод начисления амортизации, а дальше – все считается точно так же, как и в случае с основными средствами.

Срок полезной службы нематериального актива, необходимый нам для расчета амортизационных отчислений, определяется по одному из следующих факторов:

по сроку действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования нематериальных активов согласно законодательству Республики Узбекистан

по ожидаемому сроку использования этого объекта, в течение которого предприятием может получать от него экономические выгоды

на основании ожидаемого количества продукции, которую можно произвести, используя этот нематериальный актив

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезной службы, законодательство рекомендует устанавливать нормы амортизационных отчислений из расчета на 5 лет.

Оценка нематериальных активов – это денежное выражение стоимости нематериальных активов, в которой они находят отражение в бухгалтерском учете. Инвентарная стоимость отдельных объектов нематериальных активов, принимаемых на учет, складывается из затрат по их приобретению или созданию и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию на предприятии.

Затраты на приобретение НМА складываются из суммы, выплаченной непосредственно продавцу объекта, а также за информационные и консультационные услуги другим фирмам, вознаграждения, уплаченные посредникам, регистрационные сборы и пошлины, таможенные расходы, невозмещаемые налоговые платежи, связанные с покупкой, иные расходы, понесенные при покупке объектов.

Все НМА оцениваются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости, т.е. в сумме фактических затрат. При включении в уставный капитал нематериальных активов они оцениваются по стоимости, согласованной учредителями, а при безвозмездном поступлении – по экспертной оценке.

Первоначальная стоимость НМА погашается путем начисления износа и включения его ежемесячно в состав затрат.

Порядок отнесения объектов к нематериальным активам и их состав, как

мы говорили уже выше, регулируются законодательством и Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 7) «Нематериальные активы» (МЮ №1485 от 27.06.2005 г) и определяют понятие нематериальных активов, учитываемых отдельно от основных средств на счете 0410 – 0490 «Нематериальных активов» и 0510 - 0590 «Амортизация нематериальных активов».

Данные счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении средств труда, которые в соответствии с установленным порядком относятся к нематериальным активам.

Аналитический учет нематериальных активов ведется по их видам в карточках аналитического учета, в настоящее время рекомендуется использовать формы первичных документов, используемых для учета основных средств (ф.№ ОС-6) и в ведомости № 17.

Методология учета и отражения в бухгалтерской отчетности нематериальных активов отражена в НСБУ РУз №7 «Нематериальные активы» (рег. МЮ №1485 от 27.06.2005 г.).

Согласно п. 4 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов (НМА), утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.04.2012 г. № 25 нематериальными активами признаются следующие:

- идентифицируемые (имеющие признаки, отличающие данный объект от других, в т.ч. аналогичных, т.е. отделимы от других активов организации);
- не имеющие материально-вещественной (физической) формы;
- используемые в деятельности организации (в производстве, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд, для предоставления в пользование);
- способные приносить организации экономические выгоды от использования и возможность ограничения доступа других лиц к данным выгодам;
- активы, предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- первоначальная стоимость которых может быть измерена с достаточной надежностью, т.е. имеется документальное подтверждение стоимости, а также затрат, связанных с их приобретением (созданием);
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения.

При невыполнении любого из указанных выше условий по НМА произведенные организацией затраты признаются расходами и не капитализируются в состав долгосрочных активов.

В качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету *имущественные права на результаты научно-технической деятельности* при выполнении определенных условий:

- организацией предполагается завершить создание НМА;
- организацией определена возможность использования создаваемого НМА в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам;
- затраты на создание НМА и приведение его в состояние, пригодное для использования документально подтверждены;
- организация предполагает получение экономических выгод от использования НМА в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским).

К нематериальным активам в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов (п. 7) относят имущественные права:

1) в отношении объектов интеллектуальной собственности:

– *объектов авторского права*, включая литературные, драматические, музыкально-драматические, музыкальные, аудиовизуальные, фотографические и иные произведения, компьютерные программы, базы данных или их экземпляры, приобретенные по лицензионным (авторским) договорам, иные авторские права;

– *объектов права промышленной собственности*, включая изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, топологии интегральных микросхем, товарные знаки и знаки обслуживания, полученные при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса, секреты производства (ноу-хау), иные права промышленной собственности;

– *объектов смежных прав*, включая исполнения, фонограммы, передачи организацией эфирного и кабельного вещания, иные объекты смежных прав;

– *иные объекты интеллектуальной собственности*, вытекающие из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством (пп. 7.1);

2) вытекающие из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством (пп. 7.2);

3) в отношении иных объектов (пп. 7.3).

К нематериальным активам не относятся:

- интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его квалификацию и способность к труду;
- затраты, связанные с созданием организации;
- затраты на маркетинговые исследования;
- имущественные права на результаты научно-технической деятельности при невыполнении условий признания;
- товарные знаки и знаки обслуживания, за исключением полученных при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса;
- названия публикуемых изданий;
- клиентская база, созданная организацией;
- экземпляры произведений, содержащихся на любых носителях, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, приобретаемые и используемые в деятельности организации;
- иные объекты.

3.2. Учет поступления нематериальных активов

При организации учета нематериальных активов на предприятии следует руководствоваться соответствующими законодательными и нормативными документами.

Бухгалтерский учет нематериальных активов должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете всех случаев движения нематериальных активов;
- достоверное определение результатов от списания и прочего выбытия нематериальных активов;
- контроль за сохранностью нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект отличается от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо в использовании для управленческих нужд организации.

Учет нематериальных активов строится на предприятии в соответствии с учетной политикой, утвержденной руководителем. В ней определяется:

1. Перечень объектов учета, относящихся к нематериальным активам предприятия.

2. Срок полезного использования нематериальных активов.

3. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам: линейный - по нормам, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) или способ уменьшаемого остатка.

4. Порядок отражения в учете погашения стоимости нематериальных активов (с использованием или без использования счета 0500).

Общим требованием для организации учета нематериальных активов является документальное оформление движения объектов нематериальных активов.

Помимо документа, подтверждающего существование самого актива (патент, свидетельство, лицензионный договор ...), в бухгалтерском учете каждый инвентарный объект нематериальных активов должен оформляться соответствующей первичной документацией. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Приказом или распоряжением по организации необходимо определить круг лиц, на которых возлагается ответственность за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы, и определить должностных лиц, которым предоставлено право подписи документов на приобретение, перемещение и списание нематериальных активов. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

В соответствии с НСБУ № 7, нематериальные активы по мере создания или поступления в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, следует зачислять в состав нематериальных активов на основании акта приема.

Акты оформляются по факту поступления (выбытия) прав интеллектуальной собственности, по факту создания объектов интеллектуальной собственности, по факту получения прав на использование объектов интеллектуальной собственности на основании документов, подтверждающих права организации в качестве правообладателя и отражающих сущность сделок и хозяйственных операций.

В ряде случаев, определенных законодательством, требуется подтверждение стоимости поступающего объекта нематериальных активов независимым оценщиком, то есть наличие акта оценки.

Документальное оформление в учете поступления нематериальных активов зависит от того, созданы они силами предприятия или приобретены у третьих лиц

Акт приемки (вместе с актом оценки) является основанием для открытия в бухгалтерии предприятия карточки учета нематериального актива.

В соответствии с Постановлением Госкомстата РУз при постановке на учет нематериальных активов используется лишь одна унифицированная форма первичной учетной документации - карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

Карточка учета нематериальных активов применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности.

На лицевой стороне карточки указывают полное наименование и назначение объекта, первоначальную стоимость, срок полезного использования, норму и сумму начисленной амортизации, дату постановки на учет, способ приобретения, документ о регистрации и основные сведения по выбытию объекта (номер и дата документа, причина выбытия, сумма выручки от реализации).

На оборотной стороне карточки изложена краткая характеристика объекта нематериальных активов.

При выбытии нематериальных активов составляется Акт выбытия, а при списании объекта нематериальных активов заполняется Акт списания.

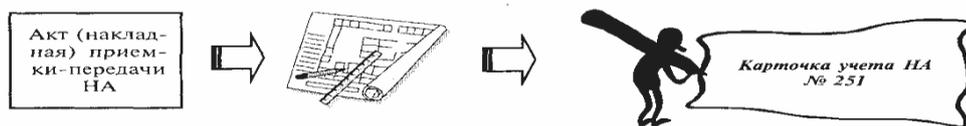
Если предприятие предоставляет другому предприятию право пользования каким-либо объектом нематериальных активов, то эти данные отражаются в:

- ведомости учета предоставления лицензии (на основании лицензионных договоров);

- ведомости учета предоставлении ноу-хау (на основании договоров о ноу-хау).

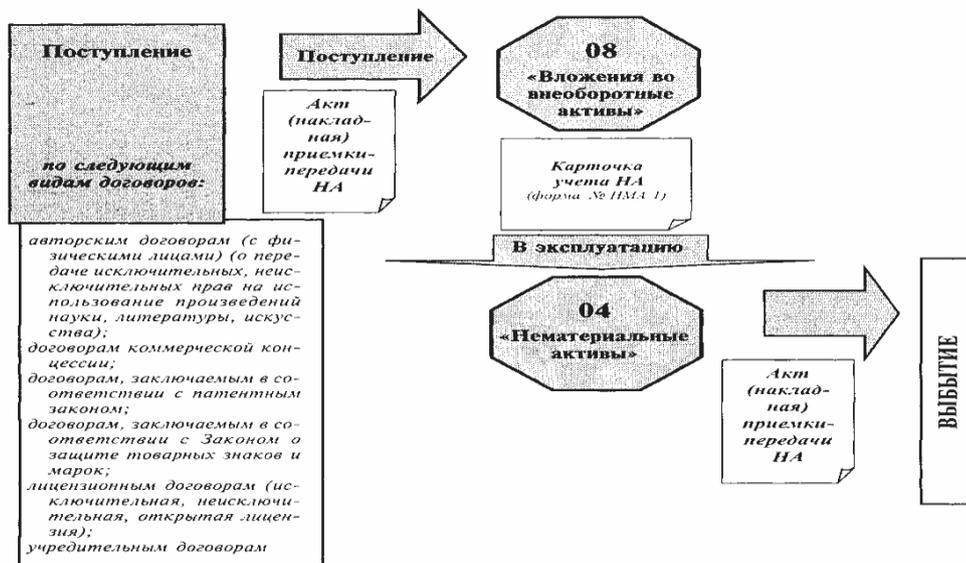
Форма ведомостей разрабатывается предприятием самостоятельно.

Ведомости закрываются после выбытия и списания объекта учета из активов организации.



Учет поступления нематериальных активов

Документооборот



159

Так же, как и основные средства, нематериальные активы (НМА) можно приобрести по договору купли-продажи, получить по договору дарения (безвозмездно) или в качестве вклада в уставный капитал. А можно создать их самостоятельно, собственными силами.

Купленные НМА принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*. Она включает в себя стоимость по договору купли-продажи и дополнительные расходы, связанные с приобретением.

Согласно п. 14 НСБУ №7, в первоначальную стоимость НМА, приобретенных по договору купли-продажи, включаются следующие затраты:

- сумма по договору
- пошлины и сборы за регистрацию прав на НМА
- таможенные сборы, пошлины (при импорте)
- невозмещаемые суммы налогов
- расходы на консультации и информационные услуги, связанные с приобретением НМА
- вознаграждения посредникам
- другие затраты

Не включаются в первоначальную стоимость НМА, а относятся **на расходы**:

- банковские услуги (комиссия за перевод денежных средств, расходы по конвертации валюты);
- проценты за пользование кредитом (если НМА приобретался за счет заемных средств).

Например, предприятие приобрело по договору купли-продажи исключительное право на компьютерную программу. НМА приобретался за счет взятого в банке кредита. Стоимость исключительного права по договору составляет 15 000 тыс. сумов. Консалтинговой фирме за услуги, связанные с приобретением права, уплачено 700 тыс., госпошлина за оформление составила 300 тыс., проценты по кредиту – 3 300 тыс. сумов.

Первоначальная стоимость исключительного права на программу будет состоять из:

- стоимости, уплаченной по договору, – 15 000 тыс. сумов;
- расходов на консультационные услуги – 700 тыс. сумов;
- госпошлины – 300 тыс. сумов;
- Всего - 16 000 тыс. сумов.

Проценты по кредиту не войдут в стоимость программы, а будут отнесены на расходы предприятия по финансовой деятельности.

В бухгалтерском учете покупка НМА отражается таким образом: сначала по дебету счета **0830 «Приобретение нематериальных активов»** собираются все расходы по приобретению, включаемые в первоначальную стоимость НМА. А затем с этого счета в дебет счетов **0410 - 0490** приходится уже сформированная стоимость и НМА вводится в эксплуатацию.

Если стоимость НМА выражена в иностранной валюте, его первоначальная стоимость определяется по тому же принципу, что и в сумах, но - с пересчетом валютной суммы по договору в национальную валюту по курсу Центрального банка на дату оформления счета-фактуры или ГТД.

Создание нематериальных активов предприятием.

Нематериальный актив считается созданным собственными силами, если работники предприятия получили конкретное задание на его разработку или она считается их непосредственными служебными обязанностями. Но при этом все исключительные права на актив регистрируются не на работников, а на предприятие-работодателя.

Также нематериальный актив считается созданным собственными силами, если он разработан другой организацией по заказу данного

предприятия. Но исключительные права на него также будут принадлежать предприятию-заказчику.

Первоначальная стоимость НМА, созданного своими силами, складывается из суммы фактических затрат на его создание.

К ним относятся:

стоимость израсходованных материалов и услуг сторонних организаций, связанных с созданием актива

зарплата работников, занятых разработкой, включая отчисления на социальное страхование

амортизация по оборудованию, использованному в ходе создания актива

суммы патентных пошлин, связанных с получением патента и свидетельств

другие подобные затраты

Если для разработки НМА предприятие брало кредит, проценты по нему, начисленные **в период разработки**, тоже включаются в первоначальную стоимость актива. Проценты по кредиту, начисленные **после его ввода в эксплуатацию**, относятся к расходам по финансовой деятельности.

Все расходы, понесенные в ходе создания актива, предприятие собирает на счете **0830 «Приобретение нематериальных активов»**. Данный счет используется для капитализации затрат по созданию НМА **при условии** использования актива непосредственно самим предприятием. Если же этот актив планируется продать, и разработка объектов интеллектуальной собственности является основной деятельностью предприятия, затраты будут собираться на счете **2010 «Основное производство»**.

Например, предприятие создает в Интернете собственный сайт с информацией о выпускаемой продукции. За его разработку, дизайн и регистрацию провайдер-разработчик получает оплату по договору. Все затраты, связанные с созданием или приобретением сайта, предприятие собирает на счете **0830**, при вводе его в действие вся сумма затрат переводится на счет **0490**. Документальным подтверждением наличия НМА и исключительного права на созданный сайт (регистрацию его доменного имени) в данном случае является договор с разработчиком, содержащий все необходимые условия о передаче исключительных прав.

Поступление НМА в качестве вклада в уставный капитал. На этапе образования предприятие может получить нематериальные активы от учредителя (участника) в качестве вклада в уставный капитал. Размер этого вклада указывают в учредительном договоре. В пределах данной суммы учредитель (участник) может внести свой вклад нематериальными активами. При передаче нематериальных активов приводят их перечень, указывают их первоначальную стоимость, износ и цену соглашения, по которым их относят в счет уставного капитала.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных предприятием от учредителя (участника) в счет его вклада в уставный капитал, определяется им самостоятельно, но – по согласованию со всеми учредителями (участниками) компании.

В качестве вклада могут передаваться:

Подтвержденное патентом исключительное право на изобретение

Подтвержденное свидетельством исключительное право на товарный знак

Исключительное право автора или другого правообладателя на компьютерные программы и базы данных

Исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, в силу своей специфики не имеющие охранных документов, права на которые возникают не посредственно по факту их создания (ноу-хау, конструкторско-технологическая документация, нераскрытая информация и т.п.)

Обязательным условием при передаче в уставный капитал этих активов является то, что они должны использоваться в хозяйственной деятельности предприятия и приносить доход.

В бухгалтерском учете НМА, внесенный в качестве вклада в уставный капитал, отражается следующими проводками:

Поступление нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал предприятия	
Дебет	Кредит
4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	8300 «Уставный капитал»
0830 «Приобретение нематериальных активов»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»
0400 «Нематериальные активы»	0830 «Приобретение нематериальных активов»

Безвозмездное получение НМА. Возможно, поступление нематериальных активов от юридических или физических безвозмездно в экспертной оценке. Здесь нематериальные активы относят на увеличение резервного капитала.

Первоначальная стоимость НМА, полученных предприятием безвозмездно (по договору дарения), определяется по **текущей (рыночной) стоимости**, если для данного вида НМА существует активный рынок с активным спросом и предложением и общедоступной информацией о ценах.

Если в приемопередаточных документах указана стоимость актива, она и будет по умолчанию являться текущей рыночной стоимостью. Как правило, она бывает равна остаточной стоимости передаваемого актива.

Если НМА передается по нулевой остаточной стоимости или в документах его стоимость вообще не указана, то на данный вид НМА, рыночная цена может быть определена с помощью активного рынка или с помощью оценочной компании. При этом важно подтвердить рыночную цену документально.

Подтверждающими документами могут служить:

- Документы на поставку аналогичного актива
- Ценовые данные поставщиков (прайс-листы)
- Данные из средств массовой информации
- Данные органов государственной статистики
- Отчет об оценке оценочной компании

Если активного рынка на данный вид НМА нет, первоначальная стоимость определяется либо по **номинальной стоимости**, либо **по сумме фактических затрат**, понесенных предприятием для доведения актива до состояния готовности к использованию по назначению (если такие затраты у нас были). Номинальной стоимостью может выступить стоимость, установленная по соглашению сторон в договоре.

При определении стоимости актива, по которой он будет принят к учету, нужно принять во внимание дополнительные расходы, связанные с его получением и предусмотренные [п. 14 НСБУ №7](#).

В бухгалтерском учете безвозмездное поступление НМА отражается аналогично покупке – по дебету счета **0830** учитываются все затраты, связанные с получением актива, (в том числе – в корреспонденции со счетом **8530** «Безвозмездно полученное имущество»), а затем стоимость актива приходится на счета **0400**.

Предприятием приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы, полученные безвозмездно	
Дебет	Кредит
0830 «Приобретение нематериального актива»	8530 «Безвозмездно полученное имущество»
0400 «Нематериальные активы»	0830 «Приобретение нематериального актива»

3.3. Учет выбытия нематериальных активов

В силу тех или иных причин, нематериальные активы, числящиеся в организации, списываются с учета. Нематериальные активы могут выбывать (списываться с баланса) по тем же причинам, что и любой другой актив. Но их выбытие в каждом случае имеет свои особенности.

Основными причинами списания объектов нематериальных активов являются:

- их реализация (продажа);
- безвозмездная передача;
- ликвидация;
- передача в счет вклада в уставные капиталы других организаций;
- списание после окончания срока полезного использования;
- выявления недостатков при инвентаризации;
- обмена;
- расчета с выбывающими учредителями.

В бухгалтерском учете выбытие НМА отражается в соответствии с [Положением](#) о порядке списания с баланса нематериальных активов (рег. МЮ №1539 от 14.01.2006 г.)

Одновременно со списанием стоимости этих объектов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

Списание объектов в связи с непригодностью, а также по истечению срока их полезного использования, производится на основании акта. Акт должен быть составлен компетентной комиссией, которая определяет и указывает в акте причины списания, а также другие аналитические данные.

На основании акта, утвержденного руководителем, делается отметка о выбытии объекта в Карточке учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

Реализация НМА. Нематериальные активы не продаются в таком смысле, как товары или готовая продукция, они могут быть только «уступлены» или «переуступлены». Это означает, что предприятие – правообладатель передало другому лицу **исключительные права** на

нематериальный актив – изобретение, полезную модель, промышленный образец, программу для ЭВМ, базу данных, топологию интегральных микросхем и т.д.

Уступка исключительных прав оформляется договором об уступке (переуступке). Такие договоры должны быть зарегистрированы в Агентстве по интеллектуальной собственности. Заключение такого договора является основанием для списания НМА с баланса у правообладателя.

Правообладатель может заключить и лицензионные договоры, предоставляющие лишь право пользования объектом интеллектуальной собственности. В этом случае предоставляются **неисключительные права**, поэтому правообладатель не списывает НМА со своего баланса и продолжает начислять по нему амортизацию.

Выбытие НМА отражается на счете **9220 «Выбытие прочих активов»**:

- по дебету – первоначальная (восстановительная) стоимость выбывающего актива и все расходы, связанные с выбытием;
- по кредиту – накопленная амортизация, сальдо переоценки выбывающего актива, если он переоценивался, а также выручка от реализации.

Финансовый результат от выбытия определяется вычитанием из дохода от выбытия НМА его остаточной (балансовой) стоимости, косвенных налогов и расходов, связанных с выбытием. Прибыль от выбытия относится на счет **9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»**, убыток – на счет **9430 «Прочие операционные расходы»**.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. сум.
Списана первоначальная (восстановительная) стоимость патента	9220 «Выбытие прочих активов»	0410 «Патенты, лицензии, ноу-хау»	20 000
Списана сумма накопленного износа	0510 «Амортизация патентов, лицензий»	9220 «Выбытие прочих активов»	6 000
Списано сальдо переоценки патента	8510 «Корректировка по переоценке имущества»	9220 «Выбытие прочих активов»	800
Отражена выручка от реализации	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	9220 «Выбытие прочих активов»	19 200
Отражен НДС (19 200 – (20 000 – 6 000)) : 120 x 20	9220 «Выбытие прочих активов»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет по видам»	866,67
Начислена патентная пошлина за регистрацию договора уступки	9220 «Выбытие прочих активов»	6990 «Прочие обязательства»	261
Оплачена пошлина	6990 «Прочие обязательства»	5110 «Расчетный счет»	261
Отражен финансовый результат	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»	4 872,33
Поступила оплата за патент	5110 «Расчетный счет»	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	19 200

Пример. Предприятие «Гигант» реализует по договору уступки патент на промышленный образец. Продажная цена по договору – 19 200 тыс. сумов, в том числе НДС. Первоначальная стоимость патента – 20 000 тыс. сумов, накопленная амортизация на момент продажи – 6 000 тыс. сумов, кредитовое сальдо по переоценке – 800 тыс. сумов. За регистрацию договора уступки продавцом уплачена патентная пошлина 261 тыс. сумов.

Безвозмездная передача НМА. Предприятия имеют право передавать принадлежащие им НМА безвозмездно.

В законодательстве нет указаний на то, что безвозмездная передача имущества должна осуществляться по рыночной стоимости, поэтому на практике имущество передается по остаточной стоимости.

Безвозмездная передача НМА оформляется актом приема-передачи и счетом-фактурой.

Общая схема по определению финансового результата от безвозмездной передачи актива такова:

$$\begin{aligned}
 \text{ФР (убыток)} &= \text{Балансовая стоимость НМА} + \text{Расходы, связанные с безвозмездной передачей} - \text{Кредитовое сальдо счета 8510} \\
 \text{ФР (прибыль)} &= \text{Кредитовое сальдо счета 8510} - \left(\text{Балансовая стоимость НМА} + \text{Расходы, связанные с безвозмездной передачей} \right)
 \end{aligned}$$

Доход от безвозмездной передачи по остаточной стоимости возникает, если нематериальный актив ранее переоценивался и кредитовое сальдо по счету **8510 «Корректировка по переоценке имущества»** больше его остаточной стоимости и расходов, связанных с передачей.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. сум.
Списана первоначальная стоимость программы	9220 «Выбытие прочих активов»	0430 «Программное обеспечение»	30 000
Списана сумма накопленного износа	0530 «Амортизация программного обеспечения»	9220 «Выбытие прочих активов»	6 000
Начислена патентная пошлина за регистрацию договора уступки	9220 «Выбытие прочих активов»	6990 «Прочие обязательства»	130
Оплачена пошлина	6990 «Прочие обязательства»	5110 «Расчетный счет»	130
Отражен финансовый результат	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»	24 130

Пример. ООО «Омега» безвозмездно передает другой организации исключительные права на компьютерную программу. Первоначальная

стоимость актива – 30 000 тыс. сумов. Сумма начисленной амортизации – 6 000 тыс. сумов. Оплату пошлины за регистрацию договора уступки имущественных прав в размере 130 тыс. сумов взяла на себя передающая сторона. Кредитовое сальдо счета 8510 отсутствует.

Финансовым результатом дарения исключительных прав на программу будет убыток, равный балансовой стоимости программы плюс оплаченная патентная пошлина.

Передача НМА в качестве вклада в уставный капитал. Предприятие может передавать НМА, наряду с основными средствами, денежными средствами, материалами, товарами и ценными бумагами, в уставный капитал другого юридического лица. Передавать можно также право пользования этими нематериальными активами по лицензионному договору. Стоимость НМА, передаваемого в качестве вклада, должна быть согласована с другими учредителями.

Если передается исключительное право на НМА, он списывается с баланса прежнего правообладателя, а вклад отражается на счете **0600 «Долгосрочные инвестиции»**.

Пример. ООО «Восход» передает в качестве вклада в уставный капитал другой организации исключительное право на товарный знак. Первоначальная стоимость этого НМА – 60 000 тыс. сумов, амортизация на момент передачи – 30 000 тыс. сумов. Товарный знак никогда не переоценивался из-за отсутствия активного рынка. Стоимость актива, согласованная с другими учредителями, – 50 000 тыс. сумов.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. сум.
Списана первоначальная (восстановительная) стоимость НМА	9220 «Выбытие прочих активов»	0420 «Торговые марки, знаки, промышленные образцы»	60 000
Списана сумма накопленного износа	0520 «Амортизация торгового знака»	9220 «Выбытие прочих активов»	30 000
Отражен вклад в уставный капитал	0600 «Долгосрочные инвестиции»	9220 «Выбытие прочих активов»	50 000
Начислен НДС	9220 «Выбытие прочих активов»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет»	3333,33
Отражен финансовый результат от выбытия товарного знака (прибыль)	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»	16666,67

Финансовый результат при выбытии НМА в качестве вклада в уставный капитал определяется так же, как и при его реализации. В нашем примере – из согласованной между учредителями стоимости актива нужно вычесть его

балансовую стоимость и НДС (если предприятие, передающее НМА, его уплачивает): $50\ 000 - (60\ 000 - 30\ 000) - 3\ 333,33 = 16\ 666,67$ тыс. сумов (прибыль).

Если в качестве вклада передается лишь **право пользования** активом, с баланса он не списывается, и по нему продолжается начисление амортизации.

Передаваемое право пользования должно быть оценено в денежной форме. Например, учредитель передает право пользования патентом. Денежная оценка этого права может быть произведена на основе рыночных ставок роялти, которое бы платило учреждаемое предприятие, заключив лицензионный договор на аналогичный НМА.

Предположим, что вклад участника равен 10 000 тыс. сумов. Роялти за пользование аналогичным патентом в месяц составило бы 2 000 тыс. сумов, и участник оценивает пользование своим активом в такую же сумму. Следовательно, срок, в течение которого вклад будет оплачен полностью, составит 5 месяцев. После чего учредитель сможет изъять право пользования (опять стать единственным владельцем всех прав).

Выбытие НМА в связи с истечением срока полезного использования

Нематериальный актив может списываться с баланса предприятия после истечения срока его полезного использования (при полной амортизации) или в результате морального устаревания (до начисления полной амортизации). Когда предприятие уже не сможет его использовать, продать или даже передать кому-либо безвозмездно, его придется ликвидировать.

Ликвидацию НМА производит комиссия, утвержденная приказом руководителя предприятия. Списание оформляется **актом о ликвидации** (типовая форма №НМ-4). Этот акт является основанием для уничтожения НМА. По результатам уничтожения бухгалтерия составляет **справку о результатах ликвидации**.

Финансовый результат от ликвидации НМА определяется аналогично безвозмездной передаче.

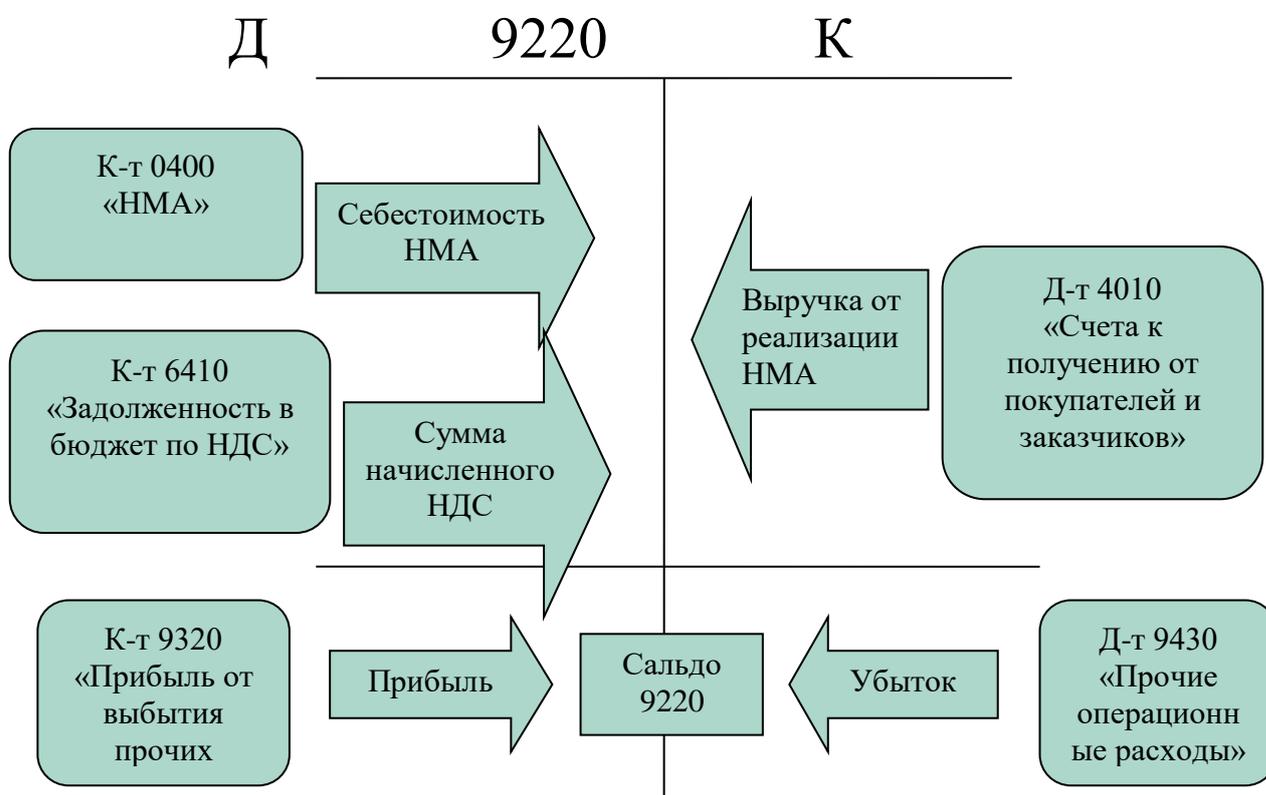
Пример. Предприятие «Зенит» является обладателем патента на изобретение, первоначальная стоимость которого составляла 50 000 тыс. сумов, сумма начисленной амортизации 35 000 тыс. сумов. Принято решение ликвидировать данный нематериальный актив, так как он перестал приносить экономическую выгоду. Кредитовое сальдо счета 8510 – 5 000 тыс. сумов.

Финансовым результатом от ликвидации будет убыток, так как сальдо переоценки меньше балансовой стоимости патента ($5\ 000 < 15\ 000$):

$$ФР (\text{убыток}) = 50\ 000 - 35\ 000 - 5\ 000 = 10\ 000 \text{ тыс. сумов}$$

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. сум.
Списана первоначальная стоимость патента	9220 «Выбытие прочих активов»	0410 «Патенты, лицензии, ноу-хау»	50 000
Списана сумма накопленного износа	0510 «Амортизация патента»	9220 «Выбытие прочих активов»	35 000
Списано сальдо переоценки патента	8510 «Корректировка по переоценке имущества»	9220 «Выбытие прочих активов»	5 000
Отражен финансовый результат	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»	10 000

Независимо от причины любое выбытие нематериальных активов получает отражение на транзитном счете 9220 «Выбытие прочих активов». В дебет сч.9220 списывают первоначальную стоимость выбывающих нематериальных активов, расходы, связанные с их выбытием; по кредиту сч.9220 списывают износ по выбывающим активам, сумму выручки от реализации или другого дохода от выбытия нематериальных активов.



Финансовый результат от выбытия нематериальных активов списывают со сч.9220 на сч.9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» и сч. 9430 «Прочие операционные расходы». При этом:

- если сумма выручки от реализации нематериальных активов превышает остаточную их стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет сч.9220 и кредит сч.9320

- если остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с *кредита* сч.9220 в *дебет* сч.9430.

3.4. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам

Нематериальные активы, используются длительное время и в течение этого времени, их стоимость ежемесячно переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. Экономический механизм постепенного переноса, стоимости нематериальных активов на готовый продукт и накопление денежного фонда для замены нематериальных активов называется амортизацией.

Стоимость НМА систематически списывается в виде амортизационных отчислений на расходы предприятия в течение всего срока его полезной службы. Если срок действия патента на изобретение, к примеру, составляет 20 лет, его стоимость будет погашаться в течение этого срока.

Однако может так случиться, что с развитием новых технологий потребность в продукции, работах или услугах, произведенных/оказанных с использованием нашего НМА, сократится. А это значит, что дальнейшее его использование и включение его стоимости в затраты предприятия теряет смысл. В таком случае следует учитывать **ожидаемый** срок полезной службы. Наконец, если определить такой срок невозможно, амортизация по этому активу будет начисляться в течение 5 лет.

Принципы начисления амортизации на НМА ничем не отличаются от начисления износа по этим же методам на основные средства.

Амортизация начисляется путем применения различных методов, установленных НСБУ №7 «Нематериальные активы»:

- прямолинейный метод;
- производственный метод;
- метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации;
- кумулятивный метод.

Рассмотрим начисление амортизации каждым из методов на **примере**.

В декабре 2015 года предприятие «Альфа» получило патент на полезную модель. В этом же месяце нематериальный актив введен в эксплуатацию. Его первоначальная стоимость – 12 млн. сумов. Срок полезного использования (срок действия патента) – 5 лет.

1. *Начисление амортизации **прямолинейным** методом.* Прямолинейный метод основывается на том, что амортизация

нематериальных активов рассчитывается исходя из фактической стоимости и срока полезного использования. То есть амортизация начисляется постоянно, на протяжении всего срока полезной эксплуатации нематериального актива.

Годовая норма амортизации в этом случае составит 20% (100% : 5 лет). Ежегодная сумма амортизации равна: 12 000 000 x 20% = 2 400 000 сумов.

2. *Начисление амортизации производственным методом.* Для отдельных групп НМА срок полезного использования определяется исходя из количества продукции, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. В этом случае стоимость НМА погашается пропорционально объему продукции, а величина амортизации зависит исключительно от того, сколько раз будет использоваться актив или сколько единиц продукции ожидается произвести.

Предположим, что с использованием патента на полезную модель за 5 лет будет произведено 600 000 единиц продукции. При этом планируется в 1 и 2 году выпускать по 150 000 единиц, а в 3, 4 и 5 – по 100 000 единиц. Амортизационные отчисления на 1 единицу продукции составят 20 сумов (12 000 000 : 600 000 = 20). График начисления амортизации за 5 лет будет таким:

	Первоначальная стоимость патента, тыс. сум	Количество выпускаемой продукции, тыс. шт	Годовая сумма амортизации, тыс. сум	Остаточная стоимость, тыс. сум
Дата приобретения	12 000			12 000
Конец 1-го года	12 000	150	3 000	9 000
Конец 2-го года	12 000	150	3 000	6 000
Конец 3-го года	12 000	100	2 000	4 000
Конец 4-го года	12 000	100	2 000	2 000
Конец 5-го года	12 000	100	2 000	0

3. *Начисление амортизации методом уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации*

По методу уменьшающегося остатка регулярно начисляемые суммы уменьшаются в течение срока полезной эксплуатации. При таком методе годовая сумма амортизации исчисляется как произведение остаточной стоимости нематериального актива на начало года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого актива.

Применим для нашего примера удвоенную ставку нормы амортизации 40%. Для наглядности составим таблицу начисления амортизации:

	Первоначальная стоимость патента, тыс. сум	Годовая сумма амортизации, тыс. сум	Остаточная стоимость, тыс. сум
Дата приобретения	12 000		12 000
Конец 1-го года	12 000	$(40\% \times 12\,000) = 4\,800$	7 200
Конец 2-го года	12 000	$(40\% \times 7\,200) = 2\,880$	4 320
Конец 3-го года	12 000	$(40\% \times 4\,320) = 1\,728$	2 592
Конец 4-го года	12 000	$(40\% \times 2\,592) = 1\,036,8$	1 555,2
Конец 5-го года	12 000	1 555,2	

4. Начисление амортизации кумулятивным методом

В нашем примере кумулятивное число составит 15 (1+2+3+4+5=15).

Таблица амортизационных отчислений будет выглядеть следующим образом:

	Первоначальная стоимость патента, тыс. сум	Годовая сумма амортизации, тыс. сум	Остаточная стоимость, тыс. сум
Дата приобретения	12 000		12 000
Конец 1-го года	12 000	$5:15 \times 12\,000 = 4\,000$	8 000
Конец 2-го года	12 000	$4:15 \times 12\,000 = 3\,200$	4 800
Конец 3-го года	12 000	$3:15 \times 12\,000 = 2\,400$	2 400
Конец 4-го года	12 000	$2:15 \times 12\,000 = 1\,600$	800
Конец 5-го года	12 000	$1:15 \times 12\,000 = 800$	0

Амортизация по НМА начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода актива в эксплуатацию. Метод начисления амортизации должен быть отражен в учетной политике предприятия. Амортизация начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы независимо от того, какой метод применяет предприятие. Исключением является производственный метод, где месячная норма амортизации будет зависеть от фактической выработки.

Вне зависимости от результатов деятельности предприятия – действует оно или временно приостановило работу, получает прибыль или терпит убытки – начисление амортизации производится в течение всего срока полезного использования актива без перерывов. Исключение составляют случаи, когда для использования НМА существуют прямые или косвенные ограничения. Например, такое случается при консервации, реконструкции или модернизации основных средств и других активов, непосредственно связанных с НМА.

В бухгалтерском учете амортизационные отчисления отражаются по кредиту счета **0500 «Амортизация нематериальных активов»** в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или

административных расходов в зависимости от того, какое подразделение использует НМА.

При выборе метода нужно руководствоваться тем, каким образом будут расходоваться потребительские свойства актива.

Вопросы для самоконтроля:

1. Какими нормативными документами регламентируется бухгалтерский учет операций с нематериальными активами?
2. При соблюдении каких условий актив принимается к учету в составе нематериальных активов организации?
3. На каком счете учитываются затраты, связанные с получением нематериальных активов ?
4. На каком счете и каким образом формируется первоначальная стоимость нематериальных активов?
5. Какие расходы могут быть включены в стоимость приобретаемых за плату нематериальных активов?
6. Какие расходы могут быть включены в стоимость нематериальных активов, поступивших в качестве вклада в уставный капитал?
7. Какие расходы могут быть включены в стоимость нематериальных активов, поступивших безвозмездно?
8. Какие расходы могут быть включены в стоимость нематериальных активов, созданных непосредственно на предприятии ?
9. На каком счете и в какой оценке учитываются собственные нематериальные активы организации?
10. Возможно ли изменение первоначальной стоимости нематериальных активов организации?
11. В какой оценке отражаются в бухгалтерском балансе нематериальные активы?
12. На каких счетах могут учитываться суммы начисленной амортизации нематериальных активов?
13. Чем следует руководствоваться при выборе метода начисления амортизации нематериальных активов?
14. По каким причинам могут выбывать из организации нематериальные активы?
15. На каких счетах ведется учет процесса выбытия нематериальных активов?
16. Как определяется финансовый результат от выбытия нематериальных активов?

ГЛАВА 4. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ И КРАТКОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

- 4.1. Бухгалтерский (финансовый) учет долгосрочных финансовых вложений
- 4.2. Учет оборудования к установке
- 4.3. Учет вложений в долгосрочные активы
- 4.4. Учет операций, связанных с проведением инвентаризации долгосрочных активов

Ключевые слова: финансовые вложения, ценные бумаги, учет, оборудование к установке, требующее монтажа, подрядчик, заказчик, застройщик, строительство, договор, незавершенное строительство, инвентаризация

4.1. Бухгалтерский (финансовый) учет долгосрочных финансовых вложений

Организация имеет возможность инвестировать свободные средства в ценные бумаги, доли, вклады в уставный капитал, займы или иные финансовые инструменты, сроком более чем один год, и, не подразумевающие реализацию в любой момент.

Если финансовое инвестирование подразумевает срок возврата вложенных средств не ранее, чем через год, то такие вложения относятся к долгосрочным:

- Паевые вложения в уставные капиталы сторонних предприятий;
- Ценные бумаги дочерних или зависимых компаний;
- Другие долговые ценные бумаги, приобретенные с условием удержания их в течение неопределенного срока или, если погашение планируется не ранее чем через год;
- Займы на срок более 12 месяцев, без предполагаемой по ним уступки прав требования;
- Долгосрочные вклады в совместную деятельность по договору простого товарищества.

Учитывать свои финансовые вложения на балансе организация может только после того, как будут выполнены следующие требования

- Оформлены все необходимые документы для подтверждения прав на долгосрочные инвестиции и получения по ним выгод;
- Предприятие готово принять на себя все финансовые риски, связанные с долгосрочным вложением свободных средств;
- Рассматриваемый в качестве инвестиций актив, должен в будущем приносить доход (%%, дивиденды).

Финансовые инвестиции — это активы предприятия, позволяющие получать доход в форме процентов, роялти или дивидендов, наращивать стоимость инвестированного капитала или получать иные выгоды².

Финансовые инвестиции делятся на:

краткосрочные (текущие) инвестиции со сроком обращения менее 12 месяцев;

долгосрочные инвестиции со сроком обращения свыше 12 месяцев.

В составе финансовых инвестиций учитываются:

ценные бумаги;

доли в уставных капиталах других предприятий (в том числе в дочерние предприятия);

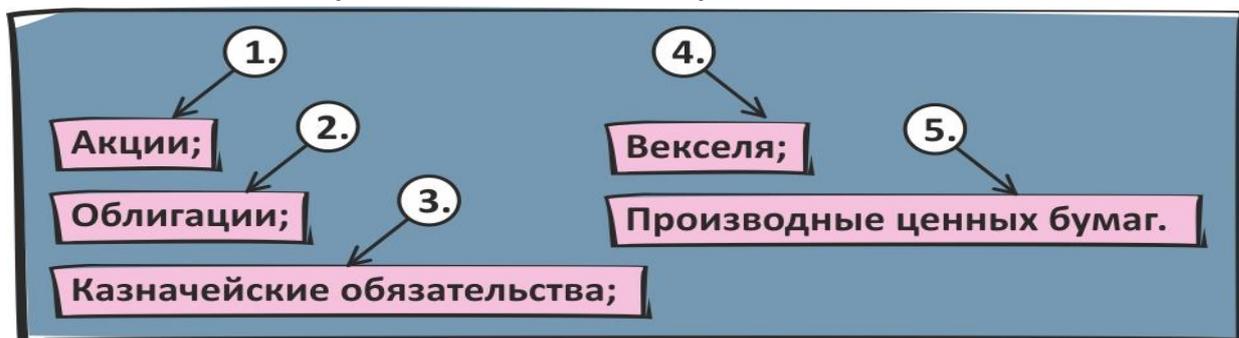
денежные и товарные займы;

депозитные вклады в банках.

Учет финансовых инвестиций регулируется [НСБУ №12](#) (рег. МЮ №596 от 16.01.1999 г.).

Ценные бумаги — это документы, удостоверяющие имущественные права или отношения займа между выпустившим эти документы юридическим лицом (эмитентом) и их владельцем. Они предусматривают выплату дохода в виде дивидендов или процентов владельцу ценной бумаги и возможность передачи прав, вытекающих из этих документов, другим лицам.

Различают следующие виды ценных бумаг:



Акция — это именная ценная бумага без установленного срока действия, удостоверяющая право ее владельца:

² п.6 НСБУ РУз №12 «Финансовые инвестиции», утвержденный МФ РУз 23.12.1998 г. за № 65

- на получение части прибыли акционерного общества;
- на участие в управлении акционерным обществом;
- на часть имущества, остающегося после ликвидации АО.

Простые акции являются голосующими. Они дают своему владельцу право на получение дивидендов и участие в управлении обществом путем голосования на общем собрании акционеров.

Привилегированные акции дают владельцу право в первоочередном порядке получать дивиденды независимо от наличия у предприятия прибыли, а также – на часть имущества после ликвидации общества. Но они не дают права голоса на общем собрании акционеров.

Облигация — это ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от юридического лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок

Облигации бывают корпоративными и инфраструктурными. **Корпоративные облигации** выпускаются акционерными обществами и коммерческими банками независимо от их организационно-правовой формы.

Инфраструктурные облигации могут выпускать хозяйственные общества и государственные предприятия, чтобы привлечь средства для создания или реконструкции производственной и иной инфраструктуры.

Казначейские обязательства Республики Узбекистан — это ценные бумаги, удостоверяющие внесение их владельцами денежных средств в Государственный бюджет Республики Узбекистан и дающие право на получение фиксированного дохода в течение всего срока владения этими ценными бумагами.

Порядок размещения, обращения и погашения выпусков государственных среднесрочных казначейских обязательств Республики Узбекистан определен в специальном Положении (рег. МЮ №1327 от 16.03.2004 г.).

Депозитный сертификат — это ценная бумага, удостоверяющая сумму внесенного в банк вклада и права вкладчика на получение суммы вклада и процентов по нему по истечении установленного срока.

Правила выпуска, размещения и обращения депозитных сертификатов определены в Положении №1859 от 24.09.2008 г.

Вексель — это ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя (или указанного в векселе третьего лица - должника векселедателя) выплатить владельцу векселя определенную сумму при наступлении предусмотренного срока.

Производные ценных бумаг — это ценные бумаги, удостоверяющие права или обязательства их владельцев по отношению к другим ценным бумагам.

Опцион эмитента — ценная бумага, удостоверяющая право на покупку в предусмотренный в ней срок определенного количества ценных бумаг ее эмитента по фиксированной цене. Размещение опционов на акции возможно только после полной оплаты уставного капитала акционерного общества.

Фьючерс на ценные бумаги — ценная бумага, удостоверяющая обязательство по покупке или продаже в предусмотренный в ней срок определенного количества ценных бумаг по фиксированной цене.

Правила выпуска и обращения производных ценных бумаг определены Порядком №320 от 02.04.1997 г.

Совокупность ценных бумаг, которыми владеет предприятие, называется **инвестиционным портфелем**.

Ценные бумаги (акции, облигации и другие) принимаются к учету после перехода к предприятию права собственности на них.

При поступлении они учитываются по дебету счета **0610 «Ценные бумаги (долгосрочные)»** или **5810 «Ценные бумаги (текущие)»** по покупной стоимости в корреспонденции со счетами учета активов, переданных в счет этих вложений.

В покупную стоимость включаются:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу (эмитенту);

суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;

вознаграждения, уплачиваемые посредникам;

иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

При приобретении инвестиций стоимость приобретения равна текущей стоимости ценных бумаг, а не их номинальной стоимости.

Приобретение ценных бумаг		
	Дебет	Кредит
Приобретение ценных бумаг	0610 "Ценные бумаги", 5810 "Ценные бумаги"	5110 "Расчетный счет"
Отражение расходов, связанных с покупкой ценных бумаг, включаемых в их стоимость	0610 "Ценные бумаги", 5810 "Ценные бумаги"	6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам", 6990 "Прочие обязательства" и др.

При покупке облигаций и иных ценных аналогичных бумаг по цене, превышающей их номинальную стоимость, разница (премия) между покупной и номинальной стоимостями списывается в расходы по финансовой деятельности (счет **9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»**) в течение периода с момента приобретения до момента погашения.

Покупка облигаций с премией		
	Дебет	Кредит
Приобретение облигаций с премией	0610 "Ценные бумаги" - на номинальную стоимость облигаций; 3221 "Отсроченный расход по премиям" - на сумму премии	5110 "Расчетный счет" - на сумму оплаты с учетом премии
Списание премии (начисление расхода)	9690 "Прочие расходы по финансовой деятельности"	3221 "Отсроченный расход по премиям" - на сумму премии

При покупке облигаций и подобных ценных бумаг по цене ниже их номинальной стоимости, разница (скидка, дисконт) между покупной и номинальной стоимостью облигаций списывается в доходы по финансовой деятельности (счет **9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности»**) в течение периода с момента приобретения до момента их погашения:

Покупка облигаций со скидкой		
	Дебет	Кредит
Приобретение облигаций со скидкой	0610 "Ценные бумаги" - на номинальную стоимость облигаций	5110 "Расчетный счет" - на сумму оплаты с учетом скидки; 6210 "Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)" - на суммы скидки
Списание скидки (начисление дохода)	6210 "Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)"	9590 "Прочие доходы от финансовой деятельности"

Ценные бумаги могут поступать в обмен на другие ценности или объекты имущества. В этом случае они оцениваются по текущей стоимости переданного актива.

Также ценные бумаги могут поступать в качестве вклада в уставный капитал. Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении АО, производится по договору между учредителями. Оценка ценных бумаг, вносимых в счет оплаты вклада в уставный капитал ООО, утверждается единогласным решением общего собрания участников общества.

Ценные бумаги могут поступить безвозмездно, например, по договору дарения от сторонних лиц. С даты возникновения прав собственности на такие ценные бумаги они признаются в бухгалтерском учете по стоимости, сложившейся на фондовой бирже или на внебиржевых торгах.

Ценные бумаги также могут поступить в счет дебиторской задолженности. Их стоимость в этом случае определяется по стоимости дебиторской задолженности.

Переоценка финансовых инвестиций

Финансовые инвестиции предприятия могут периодически переоцениваться. Периодичность переоценок определяется его учетной политикой.

Результаты переоценки, в частности, сумма дооценки долгосрочных финансовых инвестиций зачисляется в собственный капитал – в кредит счета **8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»**.

Дооценка долгосрочных финансовых инвестиций		
	Дебет	Кредит
Дооценка долгосрочных финансовых инвестиций	0600 «Долгосрочные инвестиции»	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»

Снижение их стоимости (уценка) производится за счет суммы дооценки тех же инвестиций, отраженных по кредиту счета **8510**. Если сумма снижения стоимости финансовых инвестиций превышает сумму дооценок по счету 8510, разница признается расходом, учитываемым на счете **9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»**.

Уценка долгосрочных финансовых инвестиций		
	Дебет	Кредит
Уценка долгосрочных финансовых инвестиций за счет резерва (в пределах предыдущей дооценки)	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	0600 «Долгосрочные инвестиции»
Уценка долгосрочных инвестиций	9430 «Прочие операционные расходы»	0600 «Долгосрочные инвестиции»

При выбытии ценных бумаг, которые дооценивались, сальдо дооценки учитывается при определении финансового результата от их выбытия.

Учет выбытия ценных бумаг

При реализации ценных бумаг разница между полученной выручкой и балансовой стоимостью за вычетом понесенных затрат признается, соответственно, как доход или расход.

Если ценные бумаги ранее переоценивались и сумма дооценки была отнесена в кредит счета **8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»**, то при определении финансового результата (прибыли или убытка) от выбытия данных ценных бумаг сальдо дооценки включается в состав дохода от выбытия.

Отражение продажи ценных бумаг		
Списание стоимости ценных бумаг при их реализации за плату	9220 «Выбытие прочих активов»	0610 «Ценные бумаги» 5810 «Ценные бумаги»
Отражение задолженности покупателей при продаже им ценных бумаг	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	9220 «Выбытие прочих активов»
Списание расходов при реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	Счета учета затрат
Списание сальдо переоценки	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	9220 «Выбытие прочих активов»
Отражение дохода от реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражение убытка от реализации ценных бумаг	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»

Финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации ценных бумаг определяется по следующей формуле:



Если краткосрочные ценные бумаги учитываются в балансе по меньшему из двух значений – по стоимости приобретения или рыночной стоимости, при их реализации финансовый результат (доход или убыток) определяется как разница между ценой реализации и ценой приобретения.

Ценные бумаги могут выбывать в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия. При этом стоимость их передачи, согласованная между учредителями, может отличаться от балансовой стоимости передаваемых активов.

Выбытие ценных бумаг в качестве вклада в уставный капитал			
Списание стоимости ценных бумаг при их реализации за плату	9220 «Выбытие прочих активов»	0610 «Ценные бумаги» 5810 «Ценные бумаги»	
Списание сальдо переоценки	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	9220 «Выбытие прочих активов»	
Списание расходов при реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	Счета учета затрат	
Отражение вклада в уставный капитал ценными бумагами	0600 «Долгосрочные инвестиции»	9220 «Выбытие прочих активов»	
Отражение дохода от реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»	
Отражение убытка от реализации ценных бумаг	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»	

Ценные бумаги могут быть безвозмездно переданы по договору дарения.

Выбытие ценных бумаг по договору дарения			
Списание стоимости ценных бумаг при их реализации за плату	9220 «Выбытие прочих активов»	0610 «Ценные бумаги» 5810 «Ценные бумаги»	
Списание сальдо переоценки	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	9220 «Выбытие прочих активов»	
Отражение убытка от реализации ценных бумаг	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»	

Ценные бумаги могут выбывать в счет погашения кредиторской задолженности. Если их стоимость больше погашаемой кредиторской задолженности, у предприятия возникает убыток. Если она меньше кредиторской задолженности, – образуется доход. Налоговые последствия при передаче ценных бумаг в счет погашения кредиторской задолженности аналогичны последствиям их реализации.

Выбытие ценных бумаг в счет погашения кредиторской задолженности			
Списание стоимости ценных бумаг при их реализации за плату	9220 «Выбытие прочих активов»	0610 «Ценные бумаги» 5810 «Ценные бумаги»	
Выбытие ценных бумаг в счет погашения кредиторской задолженности	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 6100 «Счета к оплате обособленным подразделениям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам» и др.	9220 «Выбытие прочих активов»	
Списание сальдо переоценки	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	9220 «Выбытие прочих активов»	
Списание расходов при реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	Счета учета затрат	
Отражение дохода от реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»	
Отражение убытка от реализации ценных бумаг	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»	

4.2. Учет оборудования к установке

Термин «оборудование к установке» связан с технологической структурой капитальных вложений, обусловлен особенностями технологии процесса капитального строительства и относится исключительно к данному виду деятельности.

Порядок учёта оборудования к установке, отличается от всех других видов внеоборотных активов тем, что ему могут потребоваться монтаж и наладка.

Под оборудованием, требующим монтажа, понимают технологическое, энергетическое, производственное оборудование, предназначенное для установки в строящихся объектах и вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту, опорам, полу, междуэтажным

перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений³. В состав этого оборудования включаются контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

Известно, что при формировании информации об объектах основных средств организации должны руководствоваться НСБУ РУз№5 «Основные средства» Утвержденный Приказом министра финансов от 09.10.2003 г. N 114, зарегистрированным МЮ 20.01.2004 г. N 1299 Утвержден Приказом министра финансов от 09.10.2003 г. N 114, зарегистрированным МЮ 20.01.2004 г. N 1299.

Вместе с тем, положения вышеназванных документов не применяются в отношении предметов, сданных в монтаж или подлежащих монтажу. В отдельных случаях заказчик строительства или ремонта объектов требует не только возведения фундаментов, стен и перекрытий, но и установки технических устройств определенного назначения. Такие объекты встраиваются в указанные части зданий и помещений и, как правило, сдаются заказчику в составе единого комплекса работ.

Для ведения бухгалтерии в отношении рассматриваемых объектов Планом счетов выделен специализированный счет 0700 «Оборудование к установке».

Обобщение информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования (включая оборудование для мастерских, опытных установок и лабораторий), требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах капитальных вложений, осуществляется на следующих счетах:

0710 «Оборудование к установке — отечественное»;

0720 «Оборудование к установке — импортное».

Этот счет предназначен для лиц, чья деятельность связана со строительством и реконструкцией. Они учитывают на нем различные станки и другие объекты, предназначенные для установки во вновь создаваемых и переделываемых по-новому зданиях. Другие юридические лица учет оборудования к установке и движения соответствующих основных средств на данном счете не ведут.

К такому оборудованию, в частности, относятся:

- станки и устройства для мастерских;
- опытные установки;
- различные механизмы и приборы для лабораторий

³§7 п.62 Инструкция по применению НСБУ№21 «План счетов бухгалтерского учета»

Основной признак таких объектов учета – они требуют монтажа, т. е. специальных действий, направленных на установку, связь с фундаментом, стенами и т.п.

При ведении бухгалтерии в отношении рассматриваемых объектов составляется первичная документация. При поступлении ОС на предприятие формируется акт прием-передачи объекта основных средств. Он составляется по утвержденной форме. Для каждого объекта основного средства необходимо составить отдельный акт приема-передачи.

Если на предприятие поступает новое оборудование, то формируется акт о приеме (поступлении) оборудования, а когда его передают на установку, то оформляют акт прием-передачи оборудования в монтаж.

Существуют специализированные унифицированные формы:

[форма № ОС-14](#) (акт о приеме);

[форма № ОС-15](#) (направление объекта учета на монтаж);

[форма № ОС-16](#) (обнаружение неисправностей);

[форма № ОС-1](#) (учет в качестве основного средства).

Подобное оборудование к установке принимается к учету в сопровождении данной документации, но не обязательно использовать именно указанные формы. Строительная организация вправе применять документацию, утвержденную самостоятельно.

Оборудование учитывается на счетах учета оборудования к установке (0700) по фактической себестоимости приобретения (заготовления), складывающейся из стоимости по ценам приобретения (заготовления) и расходов по заготовке и доставке этих ценностей на склады предприятия.

Оприходование оборудования, внесенного учредителями в счет их вкладов в уставный капитал предприятия, отражается по дебету счетов 0710 «Оборудование к установке — отечественное», 0720 «Оборудование к установке — импортное» и кредиту счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Завезенное застройщиком на строительную площадку оборудование, требующее монтажа, подрядчик принимает на забалансовый учет по счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Стоимость этого оборудования или его частей, сданных в монтаж, подрядчик снимает с забалансового учета со счета 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Стоимость оборудования, переданного подрядчику, монтаж и установка которого на постоянном месте эксплуатации фактически не начаты, не снимается с учета у застройщика.

Аналитический учет по счетам учета оборудования к установке (0700) ведется по видам и местам хранения оборудования.

В бухгалтерском учете промышленного предприятия операции с оборудованием по установке отражаются следующим образом⁴:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Оприходовано поступившее оборудование, к установке	0710-0720	6010-6020, 6110-6120
2	Оприходовано поступившее оборудование, к установке (при использовании счета 1510)	0710-0720	1510
3	Включены в стоимость оборудования, к установке, различные услуги вспомогательных производств: транспортные, изготовление запасных частей, штампов и т. п.	0710-0720	2310
4	Начислена заработная плата за работу, связанную с доставкой и хранением оборудования, к установке	0710-0720	6710
5	Произведены отчисления в государственные целевые фонды по заработной плате, начисленной при приобретении и хранении оборудования, к установке	0710-0720	6520
6	Оплачены подотчетными лицами разные расходы, связанные с приобретением, доставкой и хранением оборудования, к установке	0710-0720	4220-4290 6970
7	Поступило оборудование, к установке, в оплату за акции	0710-0720	4610
8	Приобретение от разных лиц оборудования, к установке	0710-0720	6990
9	Суммы излишков оборудования, выявленные при инвентаризации	0710-0720	9390
10	Переоценка оборудования, к установке: а) дооценки б) уценки	0710-0720 8510	8510 0710-0720
11	Оприходовано оборудование, к установке, оплаченное самими банками в счет их долгосрочных и краткосрочных кредитов	0710-0720	6810, 7810
12	Оприходовано оборудование, к установке, оплаченное самими заемщиками в счет их долгосрочных и краткосрочных займов	0710-0720	6820-6840, 7820-7840
13	Выбытие оборудования, к установке, в связи с его реализацией, передачей в счет оплаты приобретенных ценных бумаг, передачей в	9210	0710-0720

⁴ §7 п.66 Инструкция по применению НСБУ№21 «План счетов бухгалтерского учета» (таблица пункта 66 в редакции приказа министра финансов Республики Узбекистан от 28 апреля 2017 года № 47 (рег. № 1181-3 от 30.05.2017 г.) — СЗ РУ, 2017 г., № 22, ст. 435)

	качестве паевых взносов другим предприятиям, а также безвозмездной передачей и т. п.		
14	Списывается стоимость оборудования, переданного в монтаж	0810	0710-0720
15	Предъявлены претензии поставщикам или транспортным предприятиям за недостачу оборудования, к установке	4860	0710-0720
16	Недостача оборудования, выявленная при инвентаризации	9220	0710-0720
17	Недостача оборудования, выявленная при инвентаризации после стихийного бедствия	9720	0710-0720

Затраты на рассматриваемые объекты, осуществленные в адрес поставщиков, должны быть указаны по дебету счета 0700.

Операция принятия к учету оформляется в соотношении с кредитом счета 6010.

Проводка «Дебет 0700 — Кредит 6710, 4220, 6990» сопровождает отражение иных затрат, связанных с покупкой данного объекта (транспортировка, хранение и т.п.).

Аудиторы при проведении проверки в части рассматриваемых объектов ставят следующие вопросы:

- правомерно ли объект отнесен к соответствующему оборудованию;
- как учитываются объекты, переданные в монтаж, но в отношении которых соответствующие действия не осуществлены;
- учитывался ли объект в составе «незавершенки».

В балансе рассматриваемые объекты входят в перечень основных средств. Поэтому при ответе на вопрос «Оборудование к установке — это актив или пассив?» следует руководствоваться тем, что основные средства являются частью активов предприятия.

4.3. Учет вложений в долгосрочные активы

Долгосрочные инвестиции (вложения во внеоборотные активы, капитальные вложения) - затраты организации на создание, приобретение активов, которые в дальнейшем будут приняты на учет как объекты основных средств и нематериальных активов и использованы в производственном процессе (включая управление) на срок более 12 месяцев. К ним не относятся вложения организации в ценные бумаги и уставные (складочные) капиталы других организаций (финансовые вложения).

Вложения во внеоборотные активы подразделяются на затраты, связанные с:

- созданием объектов основных средств путем осуществления капитального строительства (в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих объектов производственной и непроизводственной сферы);

- приобретением земельных участков, объектов природопользования и отдельных объектов основных средств (зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств или их частей);

- приобретением и созданием нематериальных активов;

- приобретением и выращиванием основного стада продуктивного и рабочего скота.

Объекты внеоборотных активов до ввода их в эксплуатацию оцениваются **в размере фактических затрат**.

Объектами бухгалтерского учета вложений во внеоборотные активы являются объекты капитального строительства, покупаемые отдельные объекты основных средств, нематериальных активов и отдельные виды скота.

Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы ведется по их видам и объектам на счете **0800 "Счета учета капитальных вложений"**.

Обобщение информации об инвестициях предприятия в основные средства и нематериальные активы, а также затратах по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота (кроме птицы, пушных зверей, кроликов, пчел, сторожевых собак, подопытных животных, относящихся к оборотным средствам предприятия, независимо от стоимости) осуществляется на следующих счетах:

0810 "Незавершенное строительство";

0820 "Приобретение основных средств";

0830 "Приобретение нематериальных активов";

0840 "Формирование основного стада";

0850 "Капитальные вложения в благоустройство земли";

0860 "Капитальные вложения в благоустройство основных средств, полученных по договору финансовой аренды";

0890 "Прочие капиталовложения".

Капитальные вложения представляют собой совокупность затрат на воспроизводство ОС и улучшение их качественного состава – создание новых, расширение и модернизацию действующих. В учете прежде всего отражаются затраты в процессы капвложений, т.е. затраты на

- проектирование, строительство и реконструкцию объектов

- приобретение и монтаж оборудования, машин, приборов

- затраты на покупку готовых объектов.

Разнообразие капвложений требует их правильной группировки.

По технологической структуре капвложения подразделяются на:

- строительные-монтажные работы (СМР)
- Оборудование, инструмент и инвентарь
- прочие капитальные работы

К строительным относятся работы по возведению расширению и восстановлению зданий и сооружений, устройству оснований и фундаментов, подготовкой и планировкой территорий застройки и т.п.

К монтажным относится монтаж оборудования, сборка и установка энергетического, подъемно-транспортного и иного оборудования, которое может эксплуатироваться только после сборки и установки на фундамент на месте его постоянного использования.

В состав оборудования, инструмента и инвентаря входит оборудование, требующее монтажа, и оборудование, инструмент и инвентарь, не требующий монтажа (автомобили, свободно стоящие станки и т.п.)

К прочим капитальным вложениям относят проектно-изыскательские работы, работы по бурению, расходы на отвод земельных участков, предусмотренные в смете строительства.

По направлению капитальные вложения делятся на:

- новое строительство (строительство на новых участках по первоначальному проекту)
- реконструкция (переустройство действующих цехов или производств)
- расширение (строятся дополнительные или увеличиваются существующие производства)
- техническое перевооружение (выполняется комплекс работ по повышению технико-экономического уровня отдельных производств на основе внедрения передовой техники и технологии)
- поддержание мощностей (постоянное возобновление выбывающих ОС)

По назначению произведенных затрат:

- для строительства объектов производственного назначения
- для строительства объектов непроизводственного назначения
- для сдачи в аренду, лизинг, прокат.

По степени готовности:

- законченные капитальные работы
- не законченные (незавершенное капитальное строительство)

Организация, осуществляющая капвложения – застройщик (заказчик).

Капитальные работы выполняются либо подрядным способом (специальными строительными-монтажными организациями (подрядчиками)), либо самим застройщиком – хозяйственным способом.

Организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат осуществляется застройщиком.

Порядок учета затрат по строительным работам и по монтажу оборудования зависит от способа их производства – подрядного или хозяйственного.

Правовое положение договора подряда регулируется Гражданским кодексом РУз статьями 631-655. По заключении договора строительного подряда подрядчик принимает на себя обязательства в определенный срок выполнить конкретные строительные–монтажные работы или построить объект, а заказчик создать необходимые условия для выполнения этих работ условия , принять и оплатить их.⁵

Факт сдачи-приемки подрядных работ означает , что заказчик получил от подрядчика готовый результат , который можно оценить и оплатить. Подрядчик ведет учет незавершенного строительства на счете 0810 по каждому объекту с начала исполнения договора до его завершения. Одной из особенностей учета в подрядном строительстве является то что незавершенное строительство организаций подрядчиков состоит из затрат на производство выполненных собственными силами, и договорной стоимости принятых ими работ, выполненных субподрядчиками. Выполненные субподрядными организациями работы учитываются до сдачи их заказчику в составе незавершенного производства генподрядчика на счете 2010 «Основное производство» отдельно от работ выполненных собственными силами, и не включаются в себестоимость строительных работ генподрядчика.

Счет 2010 «Основное производство» используется для учета затрат по выполнению строительного- монтажных работ. По дебету данного счета отражаются прямые расходы организации в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов:

-1010 «Сырье и материалы» - на стоимость материалов, конструкций и изделий, использованных при производстве работ;

-2310 «Вспомогательное производство»- на стоимость услуг , оказанных собственными подсобно- вспомогательными производствами организации;

-2510 «Общепроизводственные расходы»- на стоимость расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;

-6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»-на суммы по оплате труда рабочих, занятых на строительного- монтажных работах;

⁵ Глава 37. §1. Ст 631 Гражданский кодекс РУз Утвержден законами Республики Узбекистан от 21.12.1995 г. N 163-I и от 29.08.1996 г. N 256-I

-6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»- на стоимость услуг, связанных с производством работ; Потери от брака во время производства работ, а также затраты по устранению недостатков обнаруженных в течении периода гарантийной эксплуатации объекта, списываются со счета 2610 «Брак в производстве».

Выручкой от реализации для строительной организации являются объемы выполненных и принятых заказчиком строительного- монтажные работы. Сумма полученной выручки от выполнения строительномонтажных работ отражается в бухгалтерском учете записью:

Д-т 4010 К-т 9030-отражена сумма выручки на основании учетных документов.

Счет 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков» кредитуется в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов на суммы поступивших платежей.

Суммы полученных авансов учитывается подрядчиками на отдельном субсчете к счету 6310 Полученные средства от заказчиков должны рассматриваться как авансовые платежи или предоплата:

Д-т 5110 К-т 6310 Информация о доходах и расходах организации, связанных с обычными видами деятельности обобщается на счете 9030 «Доходы от выполнения работ и оказания услуг». Определение финансового результата от сдачи строительномонтажных работ осуществляется в учете проводками: Д-т 9030 К-т 9910

Учет и формирование затрат на производство основных средств осуществляются предприятием в порядке, установленном для учета затрат соответствующих видов продукции, изготавливаемых этим предприятием.

Если строительство осуществляется хозяйственным способом, то на расходы по строительству дается запись:

Д-т. 0810 «Незавершенное строительство» К-т. 1010-1090 «Счета учета материалов», 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 6500 «Счета учета задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды» и др.

После окончания строительства в момент ввода в эксплуатацию здания или сооружения:

Д-т. 0120 «Здания и сооружения» К-т. 0810 «Незавершенное строительство».

Инвентарная стоимость законченного строительством объекта — это сумма фактических капитальных затрат, состав которых регламентируется сводным сметным расчетом стоимости строительства.

Инвентарная стоимость объекта складывается из инвентарной стоимости: здания (сооружения); оборудования, требующего монтажа; оборудования, не требующего монтажа; инвентаря и хозяйственных принадлежностей, предназначенных для вводимых объектов в качестве первого комплекта, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса.

В целях полного и достоверного формирования стоимости объекта строительства затраты на строительство в бухгалтерском учете подразделяются на затраты, увеличивающие стоимость объекта строительства, и затраты, не увеличивающие стоимость объекта строительства.

К затратам, не увеличивающим стоимость объекта строительства, относятся затраты:

- расходы перспективного характера: геологоразведочные, изыскательские и другие, связанные со строительством объектов, в случае невозможности их включения в дальнейшем в стоимость строительства объектов;

- средства, передаваемые на строительство объектов в порядке долевого участия, если построенные объекты будут приняты по вводу их в эксплуатацию в собственность другими организациями;

- затраты застройщика по объектам, не законченным строительством, а также стоимость других материальных ценностей, переданных безвозмездно другим предприятиям (основанием для списания этих затрат, кроме соответствующих актов приема-передачи, является также справка принимающей стороны об отражении в учете упомянутых затрат);

- убытки по основным средствам строительства, а также от разрушений не законченных строительством зданий и сооружений, возникших от стихийных бедствий (в том числе приведших к их ликвидации);

- затраты на консервацию строительства;

- расходы по сносу, демонтажу и охране объектов, прекращенных строительством;

- затраты по устранению недостатков в проектной документации, в строительных и монтажных работах, исправлению дефектов оборудования, допущенных по вине организаций-изготовителей и исполнителей, а также повреждений и деформаций оборудования, полученных при его перевозке до приобъектного склада, и другие аналогичные затраты, которые производятся за счет организаций, нарушивших условия поставок, выполнения работ, оказания услуг;

- затраты на подготовку и переподготовку кадров для работы на строящемся предприятии;
- затраты на приобретение инструмента и инвентаря, предусмотренные сводным сметным расчетом и предназначенные в качестве первого комплекта для вводимых в действие объектов строительства
- другие затраты.

4.4. Учет операций, связанных с проведением инвентаризации долгосрочных активов

Перед составлением годовой отчетности нужно провести инвентаризацию имущества и обязательств.

Основной целью инвентаризации является определение фактического наличия имущества и обязательств и сопоставление их с данными бухучета.

Проведение инвентаризации и оформление ее результатов осуществляются в соответствии с НСБУ N 19 "Организация и проведение инвентаризации" (рег. МЮ N 833 от 2.11.1999 г.).

В обязательном порядке инвентаризация проводится перед составлением годовой финансовой отчетности, о чем говорится в пункте 1.5 НСБУ N 19.

На этом этапе принимается решение о проведении инвентаризации, готовятся документы. В частности, руководитель издает приказ о проведении инвентаризации, в котором отражаются такие сведения, как Ф.И.О. должностных лиц - членов инвентаризационной комиссии, срок проведения инвентаризации, виды инвентаризируемых объектов учета.

Инвентаризации подлежат имущество и обязательства (задолженность) предприятия:

- все имущество хозяйствующего субъекта - независимо от местонахождения имущества;
- все виды финансовых обязательств;
- производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие хозяйствующему субъекту, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки);
- а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Проведение инвентаризации сводится к визуальному осмотру и подсчету основных средств, товарно-материальных запасов, наличных денежных средств, бланков строгой отчетности, а также документов, удостоверяющих права на нематериальные активы, ценные бумаги, займы и др.

В ходе инвентаризации оформляются инвентаризационные описи по фактически выявленным объектам ОС, НМА, товарно-материальным запасам. По незаконченным ремонтным работам основным средствам, отгруженным товарам, товарам в пути, наличным денежным средствам, расходам будущих периодов и расчетам с дебиторами и кредиторами оформляются инвентаризационные акты.

По результатам инвентаризации проводится анализ полученных данных, то есть сверка данных, выявленных по факту, с данными бухгалтерии.

При выявлении отклонений от учетных данных (излишки, недостача имущества) на основании инвентаризационной описи (актов) оформляются сличительные ведомости, в которых отражаются расхождения между данными бухгалтерии и данными инвентаризационных описей (актов).

Заключительный этап инвентаризации - документальное оформление результатов проверки. Выявленные инвентаризацией результаты обобщаются в ведомости результатов

Периодичность проведения инвентаризации⁶:

Объект инвентаризации	№ счета	Периодичность инвентаризации	НПА		
			Наименование	Регистрация в Минюсте	
				№	дата
Оборудование к установке и капитальные вложения (незавершенное строительство, приобретение ОС, НМА)	0700, 0800	Перед составлением годовой финансовой отчетности	НСБУ №19 "Организация и проведение инвентаризации"	№833	02.11.1999 г.
Нематериальные активы	0400	Не реже одного раза в два года	НСБУ №7 "Нематериальные активы"	№1485	27.06.2005 г.
Финансовые вложения (ценные бумаги и уставные капиталы других организаций и пр.)	0600, 5800	Перед составлением годовой финансовой отчетности	НСБУ №19 "Организация и проведение инвентаризации"	№833	02.11.1999 г.

⁶ https://buxgalter.uz/inventarizaciya1/kak_podgotovitsya_k_provedeniyu_inventarizacii_po_vsem_pravilam

По основным средствам проверяются инвентарные карточки, инвентарные книги, описи и другие регистры аналитического учета, а также техническая документация (техпаспорта, руководства и др.). Проверяемые объекты осматриваются в натуре, а информация по ним вносится в инвентаризационную опись. Отдельные описи оформляются на объекты ОС:

- арендованные или находящиеся на ответственном хранении - с указанием документов, по которым они получены;
- не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению - с раскрытием информации о времени ввода их в эксплуатацию и причин непригодности.

Если обнаружены отклонения от учетных данных, заполните сличительную ведомость (см. образец).

Комиссия должна установить причины непригодности объектов и подготовить предложения по их списанию, ликвидации, восстановлению, ремонту, списанию потерь, ущерба, в том числе - за счет виновных лиц. Если принято решение о ликвидации ОС, приказом руководителя назначается специальная ликвидационная комиссия. Она должна определить возможность использования отдельных частей ОС (деталей, металлолома и др.), оценить их, оформить документы. В ее компетенцию входят также иные функции.

По нематериальным активам проверяются карточки учета и документы, подтверждающие исключительные права предприятия на эти активы (патенты, свидетельства, договоры уступки и др.). При сверке документов с учетными данными комиссия определяет правильность оценки активов и оприходования (неоприходования) их в состав НМА. Результаты инвентаризации НМА обобщаются в инвентаризационной описи в произвольной форме (можно применить форму описи ОС), а все отклонения - в сличительной ведомости.

Инвентаризация финансовых вложений (инвестиций) заключается в проверке фактических затрат предприятия на приобретение ценных бумаг и вклады в уставные капиталы других организаций и предоставленные им займы. Комиссия знакомится с документами, подтверждающими финансовые вложения (договоры на приобретение ценных бумаг, учредительные договоры, свидетельства о вкладе, договоры займа, выписки депозитариев и т.п.). Все показатели заносятся в инвентаризационные описи, на основании которых фактические затраты сопоставляются с данными бухучета. При наличии отклонений также заполняется сличительная ведомость.

Результаты инвентаризации долгосрочных активов в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
	Суммы излишков основных средств, нематериальных активов, оборудования, выявленные при инвентаризации	0100, 0400 0710-0720	9390
	Недостача основных средств, нематериальных активов, оборудования, выявленная при инвентаризации	9220	0100, 0400 0710-0720
	Недостача основных средств, нематериальных активов, оборудования, выявленная при инвентаризации после стихийного бедствия	9720	0100, 0400 0710-0720

Выявленные при инвентаризации и других проверках расхождения между фактическим наличием и данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

- основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшееся в излишке, приходятся и зачисляются соответственно на финансовые результаты хозяйствующего субъекта – с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц;

- убыль ценностей в пределах установленных норм списывается по распоряжению руководителя на себестоимость или расходы периода.

Если недостачи нет, не применяйте нормы убыли при инвентаризации. При отсутствии утвержденных норм любая убыль рассматривается как недостача сверх нормы.

Недостача ценностей сверх норм убыли, а также потери от порчи ценностей относятся на виновных лиц. Если конкретные виновники не установлены, убытки могут быть списаны на себестоимость или расходы периода. При этом в документах, представляемых для оформления списания недостач сверх норм убыли и потерь от порчи ценностей, должны быть указаны меры, принятые по предотвращению таких недостач и потерь.

Порядок бухгалтерского учета недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации.

Излишки оцениваются по рыночной стоимости аналогичных ценностей и приходятся на баланс предприятия (на дату проведения инвентаризации) на счета учета имущества (0100 "Основные средства", 0700 «Оборудование к установке» и др.) в корреспонденции со счетом 9390 "Прочие операционные доходы". Сумма излишков признается прочим операционным доходом предприятия и облагается:

- налогом на прибыль;
- ЕНП по ставке основного вида деятельности.

Если виновники недостачи не установлены или нет возможности взыскать с них ущерб, недостающие ценности списываются по фактической (балансовой) стоимости на счет 9430 "Прочие операционные расходы" в том отчетном периоде, в котором принято решение об их списании (по приказу руководителя). Такие убытки не вычитаются при расчете налога на прибыль и не учитываются при определении налогооблагаемой базы по ЕНП.

Если виновники недостачи установлены, сумма возмещения определяется по рыночной стоимости недостающих ценностей. Взыскание в размере, не превышающем средней месячной зарплаты, производится по распоряжению работодателя. Если ущерб (недостача) превышает средний заработок или со дня обнаружения прошел месяц, он взыскивается в судебном порядке.

Если сумма взыскания недостающих ценностей превышает сумму убытка (фактическую (балансовую) стоимость ценностей), сумма превышения относится на счет 9310 "Прибыль от выбытия основных средств" или 9320 "Прибыль от выбытия прочих активов". Она признается прочим доходом и облагается:

- налогом на прибыль;
- ЕНП по ставке основного вида деятельности.

Если рыночная стоимость ценностей ниже суммы убытка от недостачи, разница списывается на счет 9430 "Прочие операционные расходы" и является невычитаемым расходом при расчете налога на прибыль. У плательщиков ЕНП убытки не влияют на расчет налога.

Руководитель предприятия несет ответственность за правильное и своевременное проведение инвентаризации.

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

Конкретные санкции за непроведение инвентаризации не предусмотрены. Однако в соответствии со [статьей 175-1](#) Кодекса РУз об административной ответственности, нарушение порядка ведения бухгалтерского учета и отчетности влечет административную ответственность в виде наложения штрафа на должностных лиц в размере от 5 до 10 БРВ (базовая расчетная величина с 1 сентября 2019 года – 223000 сум). А при повторном нарушении в течение года после административного взыскания – от 10 до 20 БРВ.

Кроме того, своевременное и качественное проведение инвентаризации позволит предотвратить налоговое нарушение и штрафы по [ст.114](#) НК РУз.

Вопросы для самоконтроля:

1. Дать определение ценной бумаги
2. Что относится к ценным бумагам?
3. Что понимают под обращением ценных бумаг?
4. Дать определение акции, облигации, векселя.
5. Что относят к финансовым вложениям?
6. По какой стоимости оценивают ценные бумаги?
7. На каком счете учитывают долгосрочные финансовые вложения?
8. Какими проводками отражают финансовые вложения?
9. Какими проводками отражают продажу ценных бумаг?
10. На каком счете учитывают краткосрочные ценные бумаги?

ГЛАВА 5. БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

- 5.1 Производственные запасы, их роль, сущность и задачи учета
- 5.2 Классификация и оценка товарно-материальных запасов
- 5.3 Учет товарно-материальных запасов на складе и в бухгалтерии
- 5.4. Учет поступления материалов
- 5.5. Учет выбытия материалов
- 5.6. Учет расхода производственных запасов по методам оценки
- 5.7. Особенности бухгалтерского учета отдельных видов производственных запасов
- 5.8. Инвентаризация производственных запасов

Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова: производственные запасы, материалы, товарно-материальные запасы, методы оценки, ФИФО, АВЕКО, хозяйственный инвентарь и принадлежности, тара и тарные материалы, животные на выращивании и откорме, инвентаризация, излишки, недостачи

5.1 Производственные запасы, их роль, сущность и задачи учета

Каждая компания, организация или предприятие имеет большое количество вещей, оборудования, запчастей, которые необходимы для ведения продуктивной и успешной деятельности.⁷

Для начала давайте дадим определение, что такое материально-производственные запасы. **Производственные запасы** — это все материальные активы, которые находятся в процессе производства и предназначены для дальнейшей продажи, а также запасы необходимые для производства продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для осуществления административных и социально-культурных функций.

В нашей республике главным документом, который определяет методологию бухгалтерского учета и отражения в финансовой отчетности товарно-материальных запасов является Национальный Стандарт Бухгалтерского Учета № 4 (НСБУ №4).

Все средства производства участвующие в процессе производства подразделений на средства и предметы труда. Такое деление вытекает из различной их роли в производственном процессе.

⁷ <https://www.bss.uz/article/69-tovarno-materialnye-tsennosti-v-buhgalterii-v-uzbekistane>

Средства труда неоднократно участвующие в процессе производства постепенно переносят свои стоимости, возобновление натуральной формы происходит только после полного износа.

Предметы труда – объект воздействия человека для получения продуктов труда. В отличие от орудий труда они целиком потребляются в производственном процессе и полностью переносят свою стоимость. После каждого цикла производства их приходится заменять.

В целях обеспечения непрерывности определенная часть предметов труда должна находиться в запасе. Предметы труда находятся на складе и образуют производственные запасы, которые условно называют “материалы”.

В хозяйственной практике производственные запасы относятся к оборотным средствам. В состав производственных запасов включают часть орудий труда, которые из-за своей специфики относятся к оборотным средствам. При создании производственных запасов предприятие определяет объем и структуру производственных запасов.

Но нельзя считать, что чем больше объем запасов, тем выше гарантия непрерывности производства. Это может привести к нерациональному использованию запасов, т.к. производственные запасы пока находятся на складе, не участвуют в процессе производства это приводит к снижению эффективности. Кроме того, на запасы уходит часть средств, которая не может быть использована на др. цели.

Ключевой задачей является - оптимизация размеров производственных запасов, исходя из особенностей заготовления, производства и рационального использования в производстве.

Установка оптимального уровня производственных запасов имеет важное значение для контроля за сохранением материальных ценностей, направленных на экономическую заинтересованность предприятия в экономии материальных ресурсов.

Сохранность и рациональное использование обусловлено тем, что материальные ресурсы - часть национального бюджета страны. Добыча обходится дорого, а запасы полезных ископаемых невозполнимы.

Экономическая стратегия должна исходить из реализации курса на ресурсосбережения. Особое внимание надо уделить снижению материальных затрат и материалоемкости продукции путем принятия новых решений, внедрения новых технологий, норм переработки и т.д.

Серьезные требования предъявляются к учету производственных запасов. Данные учета должны содержать всю необходимую информацию для осуществления контроля за полным движением и рациональным использованием производственных запасов. Отсутствие четкого учета

приводит к срывам контроля за наличием и расходом, производственные запасы должны находиться в сфере влияния руководства предприятия. Надо, чтобы учет был оперативным и точным, а объем информации достаточным для принятия управленческих решений.

Эти основополагающие требования конкретизированы в задачах учета производственных запасов:

- получение достаточных данных об остатках производственных запасов, по их объему и структуре, необходимых для управления и обеспечения бесперебойной работы;

- контроль за сохранением производственных запасов как в местах хранения так и в местах потребления;

- выявление и отражение фактической себестоимости приобретения материальных ценностей;

- контроль за использованием производственных запасов в процессе производства и эксплуатация в соответствии с установленными нормами;

- своевременное и правильное начисление фактической себестоимости израсходованных материальных ресурсов и их отнесение на себестоимость продукции

К основным способам ведения учета производственных запасов относятся:

- методы групп и оценки материальных ценностей;

- система документооборота по оформлению операций движения производственных запасов;

- использование счетов бухгалтерского учета и системы учетных регистров для ведения синтетического и аналитического учета производственных запасов;

- порядок проведения инвентаризации и отражение ее результатов в регистрах бухгалтерского учета;

- порядок обработки учетной информации.

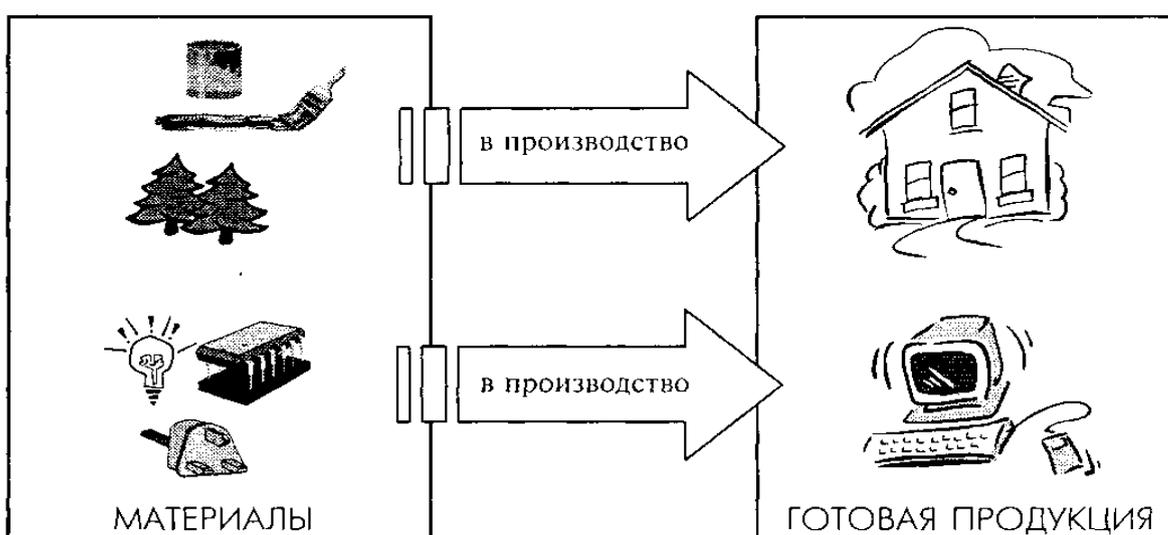
Важное значение, имеет организация системы снабжения предприятия материальными ценностями, наличие хорошего складского хозяйства, оснащение учебных подразделений и мест хранения производственных запасов современной вычислительной техникой, средствами регистрации и передачи информации.

Для правильного учета производственных запасов на предприятии надо установить список личной ответственности за приемку/выдачу материальных ценностей, оформление операций и хранение производственных запасов. С такими лицами должны заключаться письменные договоры о материальной ответственности.

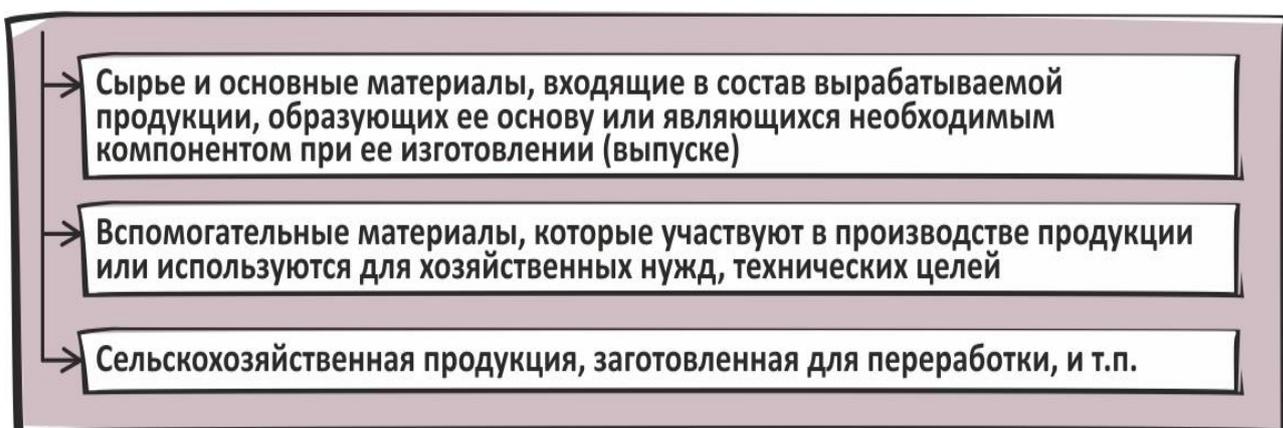
Должны быть определены лица, которым можно подписывать документы на выдачу производственных запасов и т.д.

В процессе производства и образования вновь изготовленного продукта отдельные виды производственных запасов имеют различное значение. Для правильной организации бухгалтерского учета производственных запасов важное значение имеет их экономически обоснованная классификация и увязка ее с системой счетов бухгалтерского учета.

Материалы относятся к оборотным средствам предприятия. Характерной особенностью данных средств является то, что они потребляются в соответствии с установленными нормами расхода, полностью переносят свою стоимость на продукцию, составляя его материальную основу.



Все производственные запасы можно подразделить



Сырье и основные материалы образуют вещественную основу созданного продукта: они полностью потребляются, изменяя свою первоначальную

форму. Основные материалы являются продуктами обрабатывающей промышленности - черные и цветные металлы, ткани и т.д.

Вспомогательные материалы в отличие от основных не образуют вещественные основы продукта: они могут присоединиться к основным материалам для придания ему определенного качества, они могут потребляться орудиями труда для поддержания их в рабочем состоянии, могут использоваться для обеспечения нормального хода процесса производства, для ремонта и т.д.

Подразделение производственных запасов на основные и вспомогательные носит условный характер, не определенный физико-химическими свойствами. Одни и те же материалы в разных производствах могут быть основными или вспомогательными материалами.

В ряде отраслей промышленности в силу специфических свойств вообще трудно определить основные и вспомогательные материалы. Ни один из примененных производственных запасов не выступает в качестве основы продукта.

Покупные полуфабрикаты - материалы, которые подвергаются определенной обработке по законченному технологическому переделу, но не являются готовой продукцией. Эти полуфабрикаты и комплектующие изделия могут считаться основными материалами.

Отходы производства - остатки сырья и производственных запасов образующиеся в результате раскроя производственных запасов и их обработки. Одни отходы полностью утрачивают свои потребительские свойства: другие могут вновь пройти обработку.

В отдельные группы выделяют топливо, запасные части, которые по своей роли являются вспомогательными материалами, но считается, что они имеют значительный удельный вес, они выделены в отдельную группу.

Топливо в производстве подразделяется на энергетическое и технологическое, а также для хозяйственных нужд.

Тара предназначена для хранения, упаковки, транспортировки и сохранения качества производственных запасов. Инвентарная тара - предметы, обслуживающего производства в качестве тары длительного (многократного) пользования.

Тара в зависимости от стоимости и срока службы может учитываться в составе основных средств, либо в составе производственных запасов.

Неинвентарная тара учитывается вместе с тарными материалами, предназначенными для упаковки реализованной готовой продукции.

Условиями поставки товаров предусматриваются определенные виды тары, подлежащие обязательному возврату, либо сдачи ее организациям или

предприятиям. Возвратная тара - тара многократного пользования. С целью возврата за некоторые виды тары с покупателя взимается залог., который возвращается после сдачи тары (залоговая тара).

Запасные части - используются для ремонта основных средств, имеют, как правило, строго целевой характер, нужны для поддержания оборудования в рабочем состоянии.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности составляют оборотные средства предприятия. В эту группу включается имущество, отвечающее одному из следующих критериев:

- срок службы не более 1 года;
- стоимость до 50 МРЗП на момент приобретения, за единицу (комплект) независимо от срока службы.

Прочие материалы включают отходы производства (обрубки, обрезки, стружки, опилки и т.п.), неисправимый брак, материальные ценности, полученные при ликвидации основных средств (металлолом, утильсырье, изношенные шины, камеры, утильные резины, отработанные масла, нигролы и т.п.).

Сельхозпредприятия могут также отдельно учитывать семена, посадочный материал, компосты (покупные и собственного производства), минеральные удобрения, биологические препараты, ядохимикаты, медикаменты, химикаты для борьбы с сельхозвредителями (в растениеводстве, животноводстве и в подсобном хозяйстве) и другое.

Материалы приходятся в единицах измерения, указанных в сопроводительных документах, но при этом следует учесть два важных момента.

1. Когда материал поступает в одной единице измерения (например, куб.м), а расходуется в другой (штуках), его оприходование и отпуск учитываются и отражаются в документах одновременно в двух единицах измерения (куб.м /шт).

2. Если материал поступает в более крупных единицах измерения (тоннах), а расходуется в более мелких (килограммах), его оприходование и учет осуществляются в тех единицах, в которых он расходуется (килограммах).

Для правильного планирования потребности производственных запасов необходима рациональная организация аналитического учета и контроля за их

использованием. Предприятия используют более детальную группировку по технологическим признакам. Все материалы подразделяются на группы (по свойствам), а внутри групп на сорта, шарики, типы и т.д.

Каждому сорту, наименованию и т.д. присписывается номенклатурный номер, который заносят в номенклатурный справочник, представляющий собой систематизированный перечень потребляемых производственных запасов. В этом справочнике содержится полностью техническая характеристика каждого поименно в соответствии с действующими стандартами.

Если в номенклатурном справочнике указана учетная цена за единицу каждого вида производственных запасов, то его называют номенклатурой - ценником.

Аналитический учет товарно-материальных запасов организуется в соответствии с построением номенклатуры-ценника, а закрепленный номенклатурный номер обязательно проставляется во всех приходных и расходных документах по учету материальных ценностей.

5.2 Классификация и оценка товарно-материальных запасов

Любое предприятие, независимо от вида экономической деятельности, размеров или формы собственности, ведет учет своих товарно-материальных запасов.

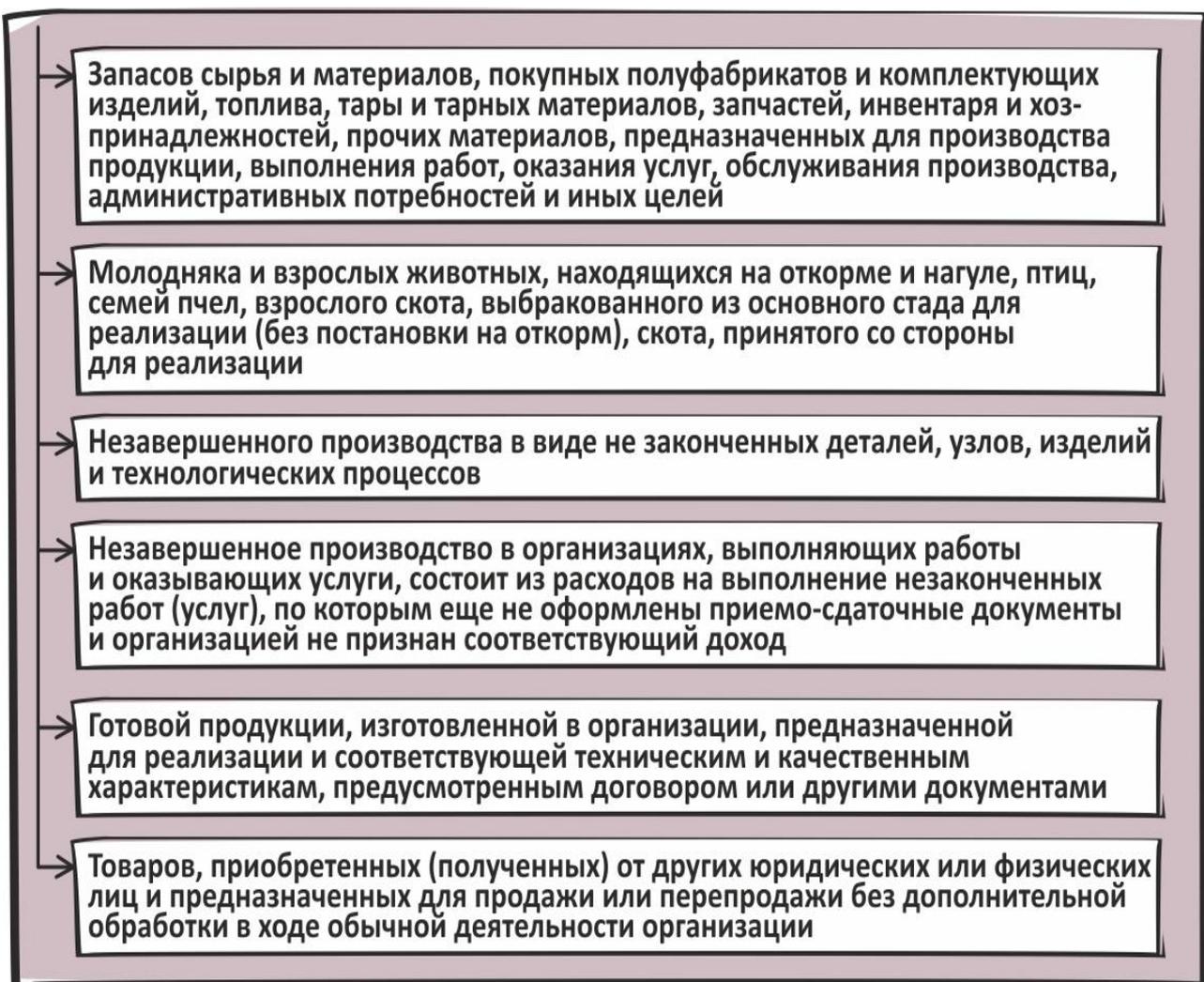
Товарно-материальные запасы (ТМЗ) — это сырье и материалы, готовая продукция и товары, иными словами, любые материальные активы, которые предприятие использует в процессе своей деятельности.

ТМЗ нужны для дальнейшей продажи в ходе обычной деятельности, используются в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг, а также для внутренних административных и социально-культурных целей.

Объекты долгосрочных активов (здания, сооружения, транспортные средства, имущественные (исключительные) права и другие) также могут являться товаром в случаях, если они приобретены с целью перепродажи.

Порядок оценки, признания, учета товарно-материальных запасов определен [НСБУ №4](#) «Товарно-материальные запасы» (рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.)

Товарно-материальные запасы относятся к текущим активам, так как они обычно продаются или используются в течение одного года или одного операционного цикла. Как правило, они имеются у предприятия в виде:



С целью правильной и полной организации учёта товарно-материальных запасов важное значение имеет их научно-обоснованная классификация и оценка.

В хозяйственной, практике существует три вида товарно-материальных запасов (см.рис.)

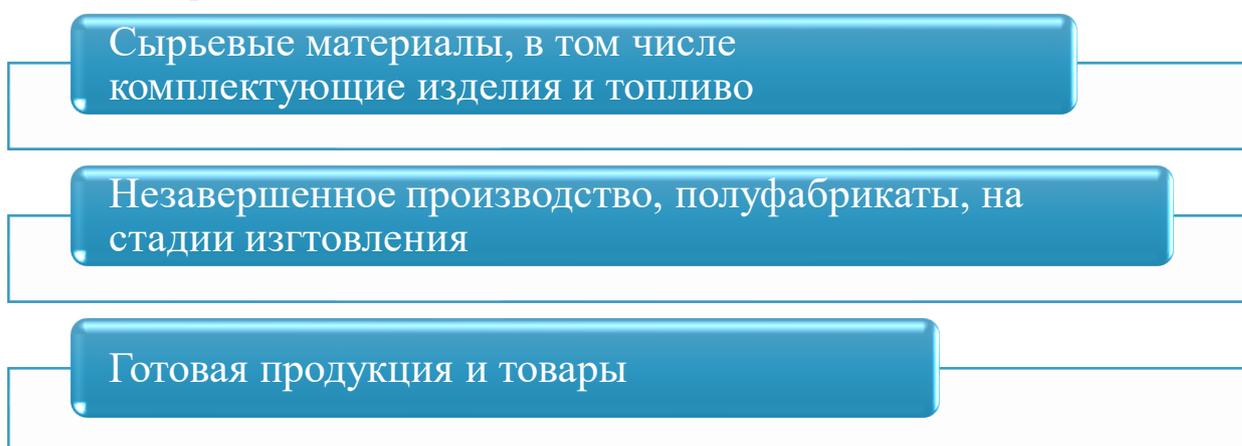


Рисунок . Виды производственных запасов

В зависимости от их целевого назначения они подразделяются на следующие категории (см.рис.)



Рисунок . Категори ТМЗ в зависимости от их целевого использования.

В соответствии с характером владения, материально-производственные запасы подразделяются на ценности, принадлежащие организации по праву собственности, а также праву хозяйственного ведения или оперативного управления (собственник), и не принадлежащие ей по такому праву (несобственные) (см.рис.).

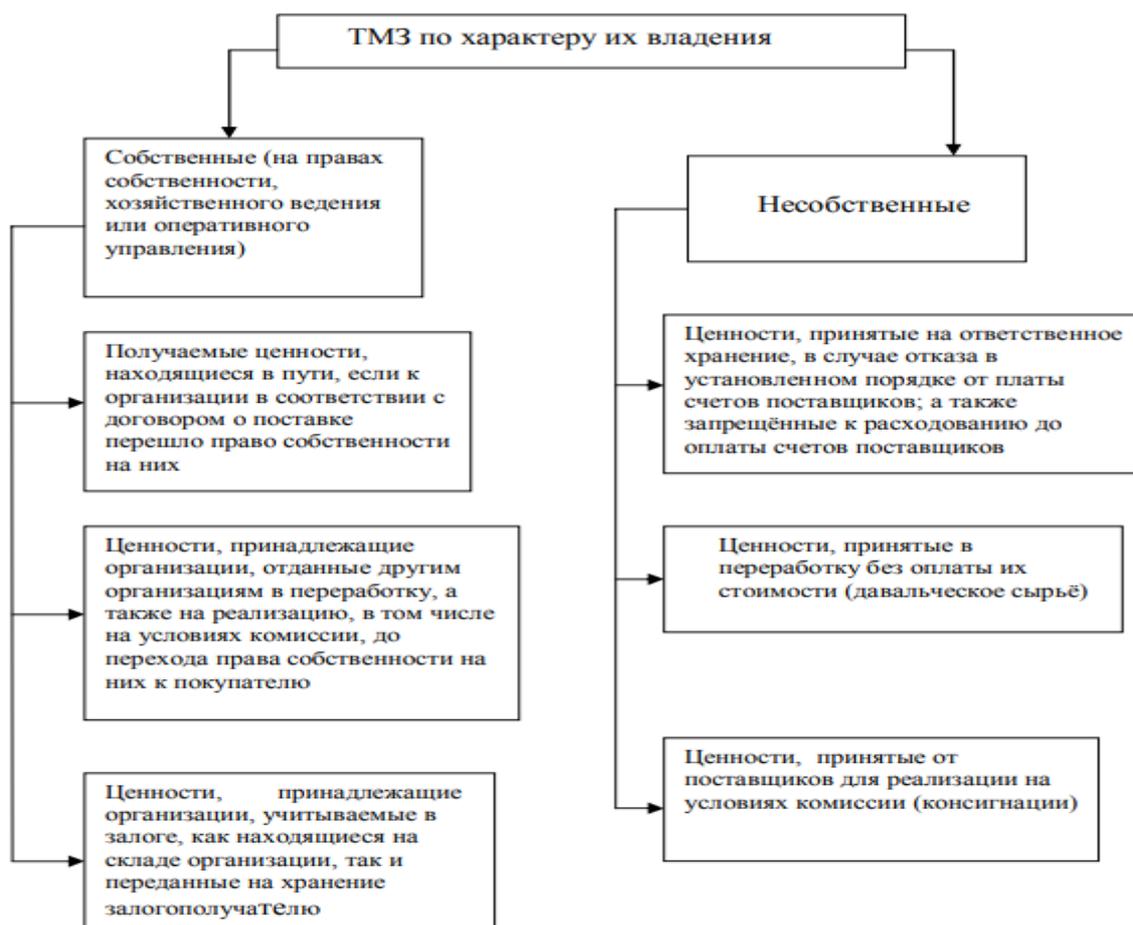


Рисунок . Производственные запасы по характеру их владения

В соответствии с порядком использования, товарно-материальные ценности подразделяются следующим образом.

В зависимости от роли в процессе производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, материалы подразделяются на следующие группы (см.рис.)

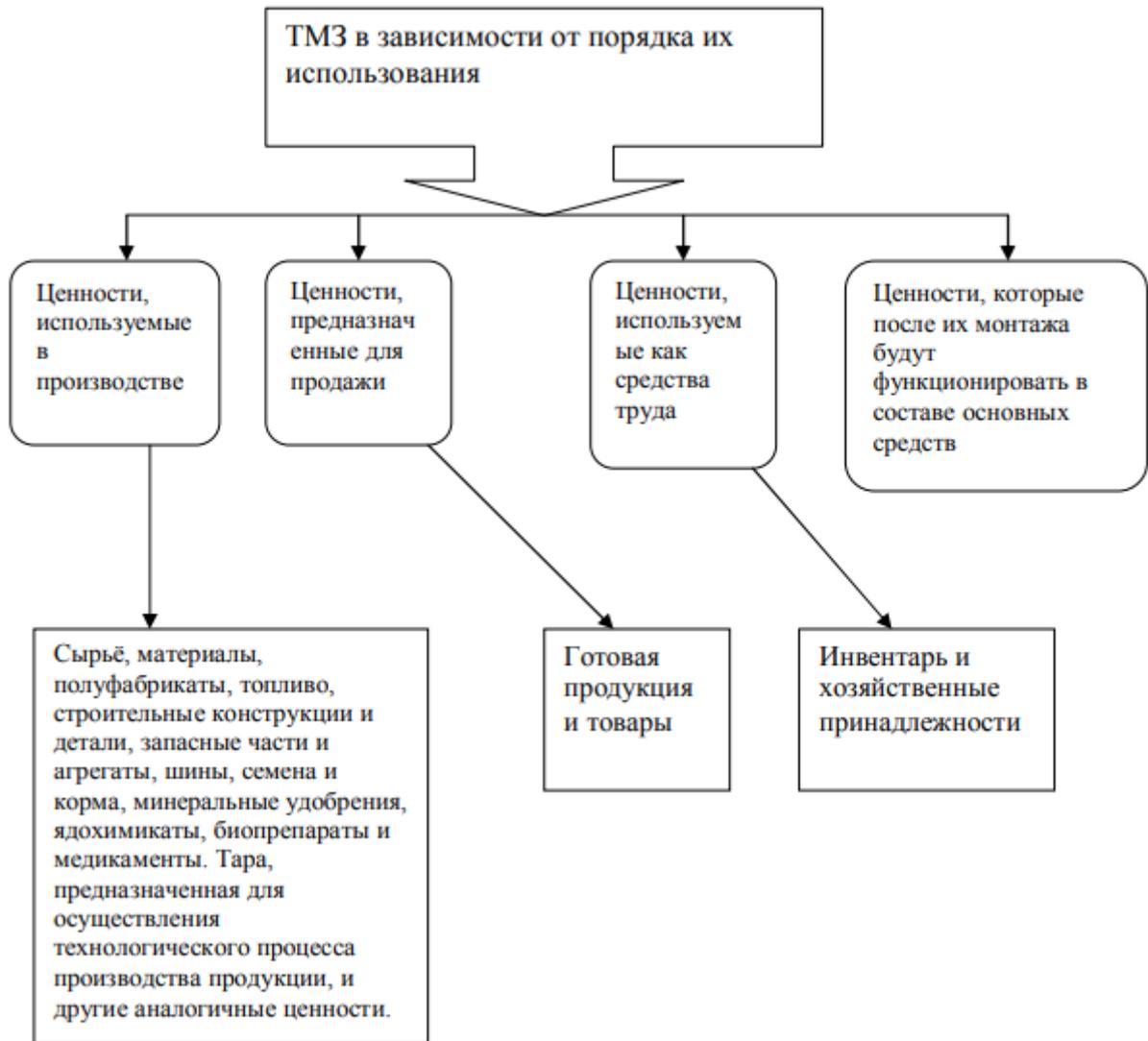


Рисунок . Классификация ТМЗ в зависимости от порядка их использования

Товарно-материальные запасы признаются в качестве актива, если:

- существует уверенность поступления в будущем экономической выгоды, связанной с активом;
- стоимость актива может быть достоверно оценена;
- перешло право собственности на него.



Момент перехода права собственности на товарно-материальные запасы определяется на основании договора поставки (купли-продажи), оговаривающего ее условия.

TMZ, по которым право собственности не принадлежит организации, но которые находятся в ее распоряжении в соответствии с условиями договора (например, комиссии или поручения), отражаются на забалансовых счетах по оценке, предусмотренной в договоре.

Как правило, при поступлении материалов производятся следующие действия:

- ➔ 1. Регистрация документов в журнале учета поступающих грузов
- ➔ 2. Проверка соответствия данных этих документов договорам поставки (другим аналогичным договорам) по ассортименту, ценам и количеству материалов, способу и срокам отгрузки и другим условиям поставки, предусмотренным договором
- ➔ 3. Проверка правильности расчетов в расчетных документах
- ➔ 4. Акцепт (согласие оплатить) полный или частичный или мотивированный отказ от акцепта
- ➔ 5. Определение фактических размеров ответственности в случае нарушения условий договора
- ➔ 6. Передача документов в подразделения предприятия (бухгалтерскую службу, финансовый отдел и т.п.) в сроки, предусмотренные правилами документооборота
- ➔ 7. Оприходование материалов

Для учета движения производственных запасов применяется первичная учетная документация, отвечающая требованиям основных положений по учету производственных запасов и приспособленная для автоматизированной обработки информации.

Предприятие самостоятельно устанавливает порядок приемки, регистрации, проверки, акцептования и прохождения расчетных документов на поступающие материалы. Определяя этот порядок, нужно учитывать

условия поставок, транспортировки (доставки до предприятия), организационную структуру предприятия и функциональные обязанности подразделений (отделов, складов) и должностных лиц.

Организация документооборота по приему и учету материалов - определение перечня и формы первичных документов (если нет нормативно установленных), порядок их оформления, передачи на исполнение и другие вопросы - определяются учетной политикой предприятия.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары под материалы оформляется на складе **приходным ордером** (форма №М-4) при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству).

На массовые однородные грузы, прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составление одного приходного ордера в целом за день. При этом на каждую отдельную приемку материала в течение этого дня делаются записи на обороте ордера, которые в конце дня подсчитываются и общий итог записывается в приходный ордер.

Вместо приходного ордера приемку и оприходование материалов можно оформлять, проставляя на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штамп с теми же реквизитами, что и в приходном ордере. В этом случае нужно заполнить реквизиты указанного штампа и поставить очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордере.

При перевозке грузов автотранспортом поступающие материалы принимаются на основе **товарно-транспортной накладной** ([прил. №№1, 2, 3](#) к Инструкции, рег. МЮ №1382 от 2.07.2004 г.), получаемой от грузоотправителя (при отсутствии расхождений между данными накладной и фактическими данными).

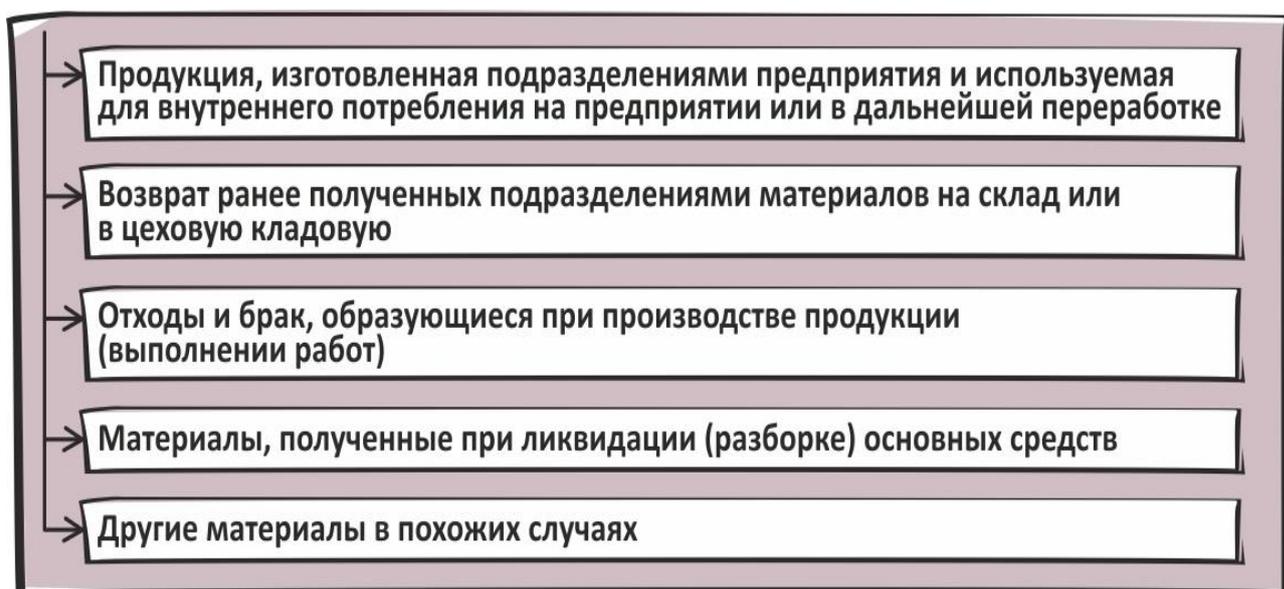
Если обнаружено несоответствие поступивших материалов ассортименту, количеству или качеству, указанным в документах поставщика, или – если качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (вмятины, царапины, поломка, бой, протечка жидких материалов и т.д.), приемку должна осуществлять специальная комиссия, которая оформляет ее **актом о приемке материалов** (форма №М-7). В состав комиссии должны быть обязательно включены материально ответственные лица предприятия и представители отправителя (поставщика) или представители незаинтересованной организации.

Если составляется приемный акт, приходный ордер не оформляется. Приемный акт также служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и (или) транспортной организации.

Иногда в интересах производства материалы направляются непосредственно в подразделение предприятия, минуя склад. Такие партии материалов все равно отражаются в учете как поступившие на склад и переданные в подразделение предприятия. При этом в приходных и расходных документах склада и приходных документах подразделения делается отметка о том, что материалы получены от поставщика и выданы подразделению без завоза их на склад (транзитом). Перечень материалов, которые могут завозиться транзитом непосредственно в подразделения, должен быть оформлен распорядительным документом по предприятию.

Материалы, закупленные подотчетными лицами, приходятся на склад в общеустановленном порядке на основании подтверждающих покупку документов (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о покупке на рынке или у населения), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Материалы на склад могут сдаваться подразделениями. Такая операция оформляется **накладными на внутреннее перемещение материалов** (форма №М-11). Это может быть:



Операции по передаче материалов из одного подразделения предприятия в другое также оформляются накладными на внутреннее перемещение материалов (форма №М-11).

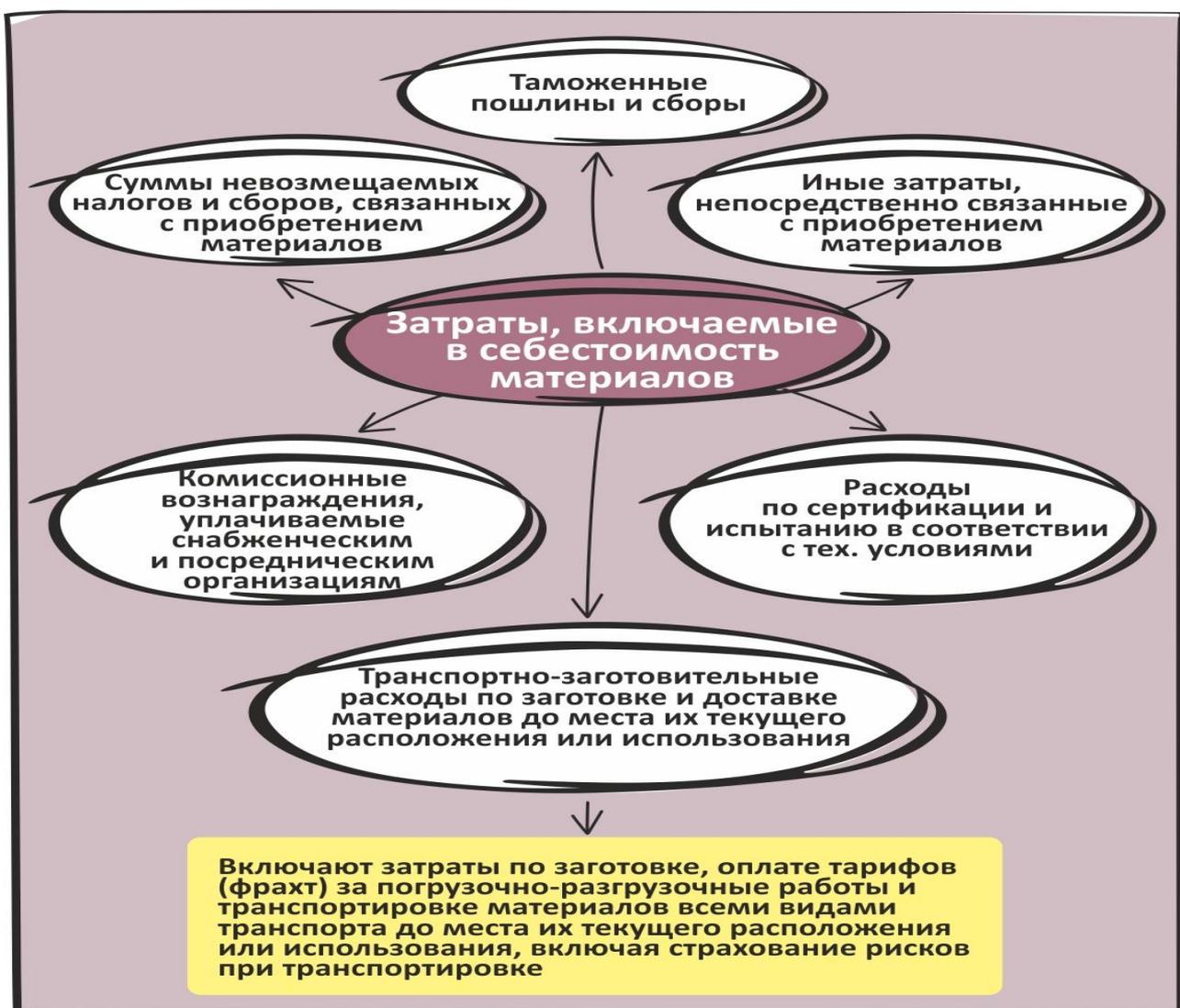
Приобретенные материалы подлежат включению в баланс **по себестоимости**. Она включает:

- суммы, уплачиваемые поставщику по договору или документам, подтверждающим их приобретение, за вычетом возмещаемых (принимаемых

к зачету) налогов;

- затраты, связанные с их приобретением.

Затраты по приобретению материалов определяются на основании первичных документов, подтверждающих их возникновение (товарно-транспортная накладная, [счет-фактура](#), ГТД, инвойс и др.).



Если материалы нуждаются в доработке для дальнейшего использования, затраты на нее также включаются в их себестоимость. При этом доработка может производиться как собственными силами предприятия, так и сторонними организациями. Во втором случае – в расходы по доработке включается стоимость выполненных работ, расходы по перевозке к месту выполнения работ и обратно, погрузке и выгрузке, выполненные сторонними организациями.

Не включаются в себестоимость материалов, а признаются **расходами периода** расходы:



Не включаются в себестоимость материалов проценты за пользование кредитом при приобретении (изготовлении) материалов полностью или частично за счет заемных средств.

Учет материалов по себестоимости ведется, как правило, на предприятиях с небольшими объемами производства и небольшим количеством наименований материалов.

При большой номенклатуре используемых материалов, их интенсивном движении внутри предприятия учет материалов может вестись по учетным ценам.

Метод оценки материалов предприятие выбирает самостоятельно и отражает в своей учетной политике.



Фактическая себестоимость материалов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РУз и НСБУ № 4.



При учете материалов по себестоимости все включаемые в нее затраты по приобретению материалов аккумулируются на субсчетах группы **1000 «Материалы»**. В сумме эти затраты формируют фактическую себестоимость купленных материалов.

На забалансовых счетах отражается наличие и движение материалов:

- Не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении
- Принадлежащих предприятию в виде инвентаря и хозяйственных принадлежностей в эксплуатации

Наличие и движение материалов, поступивших на ответственное хранение, учитывается на забалансовом счете **002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»** в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах или в счетах-фактурах. Такие материалы записываются заведующим складом (кладовщиком) в специальную книгу (карточку), хранятся на складе обособленно и не могут расходоваться. Учет ведется по предприятиям, передавшим материалы, видам (сортам) и местам хранения.

Сырье и материалы, полученные для переработки на давальческой основе, учитываются предприятием-переработчиком на забалансовом счете **003 «Материалы, принятые в переработку»**. После их переработки и возврата заказчику продукции переработки стоимость давальческого сырья списывается со счета **003**.

Собственный инвентарь и хозяйственные принадлежности после передачи их в эксплуатацию и списания на затраты учитываются на забалансовом счете **014 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации»** по местам эксплуатации и материально ответственным лицам.

По окончании срока эксплуатации данное имущество списывается с забалансового учета.

5.3 Учет товарно-материальных запасов на складе и в бухгалтерии

На производственных предприятиях для хранения материалов создаются как специализированные общезаводские склады, так и кладовые, выполняющие функции промежуточных складов. Каждому складу приказом по предприятию присваивается постоянный номер, который в дальнейшем указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада. Учет производственных запасов на складе осуществляет заведующий складом, которого принимают на работу по согласованию с главным бухгалтером. С кладовщиком заключают по установленной форме типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

При отсутствии должности заведующего складом его обязанности могут быть возложены на любого работника с его согласия с обязательным заключением договора о материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации ТМЦ и передачи их по акту.

Движение продукции на складе необходимо тщательно фиксировать. Большую помощь в этом оказывает **первичная документация**.



Первичным называется документ, подтверждающий факт совершения хозяйственной операции. Он составляется уполномоченными лицами точно в момент совершения операции, в крайнем случае сразу после ее окончания, и подтверждает, что отгрузка товара состоялась, услуга оказана и т.п. Все это отличает первичку от всех прочих документов по данной операции. К примеру, товарно-транспортная накладная это первичный документ, а контракт на поставку товаров – нет.

К первичной документации относятся все бумаги, сопровождающие

товарные единицы при движении от поставщика на склад и со склада – к потребителю.

Первичный документ необходим для отражения в учете любой складской операции. Он является законодательной основой для создания учетной записи. Кладовщик, отвечающий за сохранность материальных ценностей на складе, оперирует этой документацией и предоставляет ее в бухгалтерию для отчетности.

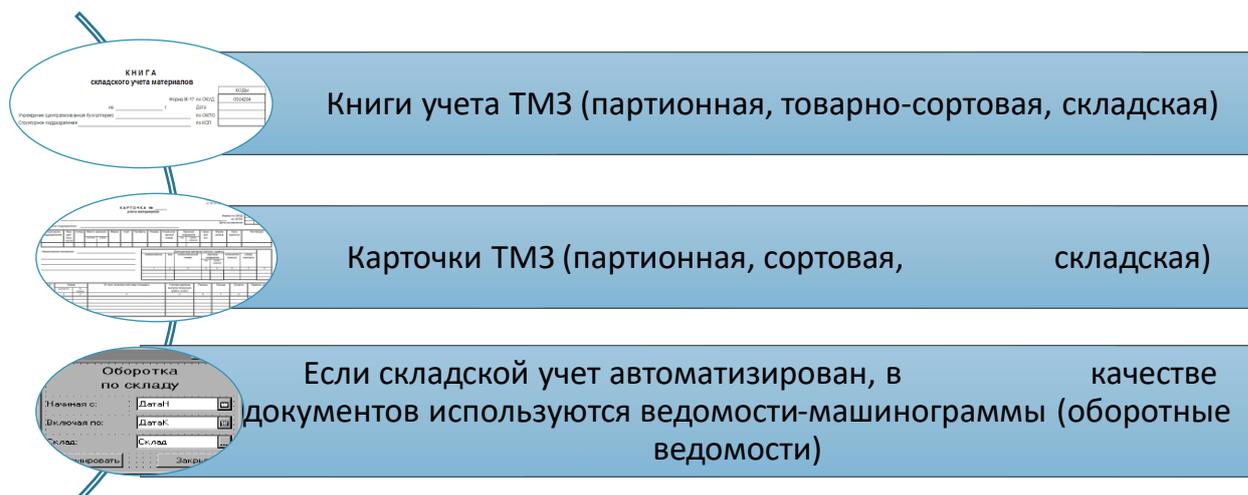
Если товар был доставлен на автомобиле, выписывается *товарно-транспортная накладная*, состоящая из двух составных частей – *транспортной* и *товарной*. К поставке может прилагаться дополнительная документация.

При ж/д перевозках поставку сопровождает *железнодорожная накладная*. Иногда к ней прилагаются отмечаемые в накладной дополнительные описания заказанного товара, а также иные коммерческие документы. *Счета-фактуры* выписываются в том случае, когда количество продукции небольшое.

Складской учет товаров необходим для контроля за поступлением, хранением, движением внутри склада, использованием и выбытием товаров и товарной тары. Он ведется в натуральном и стоимостном выражении с использованием товарных приходных и расходных документов. Любое движение товара строго документируется. Продукция отпускается по накладным с указанием ее получателя, даты отгрузки, наименования (артикула), количества и стоимости.

Карточки и книги складского учета

Поскольку производственные условия потребления материалов и их физические свойства могут быть разные, на практике применяются различные системы складского учета: партионная, сортовая аналитическая, партионно-сортовая и сальдовая.



Если основой складского учета на предприятии являются **оборотные ведомости**, в большинстве случаев используются **партионная и сортовая системы учета**.

В зависимости от вида предприятия, его специфики работники склада могут использовать различные виды документов складского учета, такие как:

На мелких предприятиях с ограниченной номенклатурой ТМЦ складской учет материалов ведут в специальных **книгах складского учета**, которые объединяют складской учет и отчетность кладовщика. Каждая запись в такой книге дублируется на двух листах. Один из них отрывной – будет служить отчетом заведующего складом.

В книгу записывают остатки ТМЗ на начало и конец отчетного периода, а также данные о поступлении и выбытии ценностей по каждому документу. Затем первый (отрывной) лист книги со всеми приходными и расходными документами сдают в бухгалтерию, второй – остается в книге. В случае обнаружения ошибок исправления вносятся в оба экземпляра листов книги.

Метод **партионного учета** товарных запасов подразумевает обособленный учет каждой вновь поступившей партии товаров. На каждую партию заводится под соответствующим номером **партионная карта** в двух экземплярах. В ней указываются наименование товара, его артикул, сорт, цена, количество (или вес) товара в партии и дата поступления. Один экземпляр карты остается на складе и выступает в качестве регистра складского учета, второй передается в бухгалтерию. По мере отпуска товара в карте указываются дата отпуска, номер расходного документа и количество отпущенного товара, а в расходном документе одновременно указывается номер партионной карты.

После полного выбытия партии товара ее партионная карта передается в бухгалтерию для проверки. Если выявляется недостача, ее, в зависимости от суммы, либо списывают за счет организации, либо взыскивают с материально ответственного лица, не ожидая общей инвентаризации. Выявленные излишки ценностей приходяются.

На большинстве предприятий пищевого производства, где ежедневно производится много записей по движению материалов, рекомендуется использовать **книгу партионного учета материалов**. Кладовщик открывает в ней счета на каждую партию поступивших материалов. Так как по каждой партии материалов по приходу может быть только одна запись, а по расходу несколько, записи по приходу и расходу производятся в одной графе.

На крупных предприятиях складской учет материалов целесообразно вести не в книгах, а на **карточках складского учета**. Их открывают в бухгалтерии на каждый номенклатурный номер материала и передают на склад. В карточках указывают номер склада, наименование материала,

номенклатурный номер, сорт, единицу измерения, учетную цену и т.д. Кладовщики заполняют в них колонки прихода, расхода и остатка материалов в натуральном выражении. Все записи кладовщик производит на основании первичных документов по мере совершения хозяйственных операций. После каждой записи в ней обязательно выводится остаток материалов. Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов.

Ведение складского учета материалов на карточках составляет основу **сортового аналитического учета материалов**. При сортовом методе продукция хранится на складе по наименованиям. Для ведения учета, помимо упомянутых карточек, можно использовать **товарные книги сортового учета**, при этом на каждое наименование и сорт ценностей открывается отдельная карта или страница в книге. Каждый поступивший товар присоединяется к товарам того же наименования.

Сортовой метод учета целесообразно применять при организации хранения ценностей по наименованию и сортам, когда не учитывается время поступления и цена приобретения (поскольку вновь поступившие товары хранятся и учитываются вместе со старыми). Преимущества данного метода – экономичное использование складской площади и возможность более оперативного управления остатками товара, недостаток – сложность выделения товаров одного сорта, поступивших по разным ценам.

Большое значение имеет также и **автоматизация рабочих процессов на складе**. Если складское хозяйство является автоматизированным, в этом случае предпочтение в ведении документации следует отдать **ведомостям-машинограммам**. Они используются в тех же целях, что и карты и книги. С их помощью управлять складским хозяйством можно более эффективно и оперативно.

Партионно-сортовой способ учета предусматривает отдельное хранение каждой партии поступивших на склад товаров, причем внутри партии поступившие товары разбираются по сортам. Партионно-сортовой способ учета используется при широком ассортименте хранящихся товаров.

Фактическое количество конкретных ТМЗ на складе должно совпадать с остатком, рассчитанным после проведения последней операции в **карточке складского учета**. Несоответствие этих данных свидетельствует о том, что какая-то операция в складском учете не отразилась либо о наличии иных ошибок (например, арифметических) в складском учете.

Сальдовый учет. Данная форма складского учета отличается от предыдущих. Ключевое отличие сводится к тому, что количественный и суммовой учет в разрезе ТМЗ в бухгалтерии не ведется. Оборотные ведомости,

соответственно, также не составляются.

При данном виде организации работы склада учет ТМЗ производится в разрезе субсчетов, товарных групп и балансовых счетов, которые используются для учета товарно-материальных ценностей исключительно в денежном выражении. Учет производится материально ответственными лицами. Для данного процесса используется книга или журнал складского учета.



Заведующие складами на основании первичных приходных и расходных документов должны периодически составлять **отчеты о движении материальных ценностей** и сдавать их в бухгалтерию для проверки и обработки.

Начальники цехов (мастера) составляют **производственные отчеты**. Форма и порядок их составления зависят от отраслевых особенностей, производственных мощностей предприятий, степени автоматизации учетно-вычислительных работ и других факторов. Но все они так или иначе составляются в двух экземплярах, имеют общие черты и назначение:

1. Отчеты составляются в натуральном выражении;
2. Во всех отчетах указываются остатки материальных ценностей на начало и конец отчетного периода, а также их движение.

В производственных отчетах наряду с фактическим расходом материалов также указывают их расход по норме. Первый экземпляр отчета с приложенными документами остается в бухгалтерии, второй с распиской

бухгалтера возвращается материально ответственному лицу и служит подтверждением сдачи отчета с документами.

Бухгалтерия проверяет поступившие отчеты, обращая внимание на правильность оформления документов, законность и целесообразность операций; соответствие дат документов периоду, за который составлен отчет; правильность перенесения остатков с предыдущего отчета. Затем проверяются итоги по приходу/расходу и точность определения остатков материалов на конец отчетного периода.

Если в отчете обнаружены ошибки, он возвращается материально ответственному лицу для исправления. Факт проверки и приемки отчета подтверждается подписью бухгалтера.

Прием и отпуск материалов со склада. От поставщика ТМЦ поступают на склад с товаросопроводительными документами по всем правилам перевозки грузов. На складе их принимает завскладом или кладовщик. Он проверяет соответствие количества, качества и ассортимента поступивших материалов по документам поставщика (счет-фактура, платежное требование, спецификация, товарно-транспортная накладная). При полном соответствии кладовщик выписывает приходный ордер.

Если между фактическим поступлением и данными сопроводительных документов поставщика обнаруживаются расхождения, приходный ордер не выписывается, вместо него составляется акт о приемке материалов. Это делает специальная комиссия с обязательным участием представителя поставщика или незаинтересованной организации, заведующего складом и представителя отдела снабжения.

При внутреннем перемещении материалов со склада на склад или при передаче из производства неиспользованных материалов составляются **накладные на внутреннее перемещение**.

Расходные документы отражают отпуск материалов на производственные (изготовление продукции) и хозяйственные нужды (содержание зданий, ремонтные работы), реализацию излишков.

Расходный складской ордер не является обязательным документом, предприятие само решает, использовать его или нет. Вместо него в учете могут использоваться другие документы (требования, лимитно-заборные карты, накладные и др.).

Однократный, редко повторяющийся отпуск материалов оформляется требованиями, которые выписываются потребителями: цехами, отделами, участками.

При систематическом отпуске материалов расход оформляется лимитно-заборной картой. Плановый отдел заранее проставляет в ней лимит отпуска

материала цеху или участку на один месяц. Один экземпляр карты до начала месяца передается цеху (участку) – потребителю, второй – на склад. При отпуске материалов кладовщик будет расписываться в экземпляре цеха, а получатель в экземпляре кладовщика.

После каждого отпуска кладовщик проставляет в карте остаток неиспользованного лимита. Сверхлимитный отпуск оформляется требованием.

Отпуск материалов в производство в тех случаях, когда производитель работ сам является материально ответственным лицом, отражается в материальном отчете без оформления лимитно-заборных карт.

Возврат неиспользованных в производстве материалов, их перемещение с одного склада на другой и реализация другим организациям или лицам оформляются накладными.

Работники складов независимо от занимаемой должности не могут отпускать материальные ценности по каким-либо другим документам, запискам или устным распоряжениям. Нельзя отпускать материалы, поступившие на склад, но не оформленные приходными документами.

Приходные и расходные документы оформляются в день совершения операции.

Если выявлены бракованные материалы, то составляется **акт на списание**. Комиссия с участием материально ответственных лиц:

Осматривает материалы и устанавливает причины их непригодности к использованию;

Выявляет виновных;

Определяет возможности использования брака в других целях;

Составляет акт на списание материалов;

Совместно со специалистами оценивает рыночную стоимость материалов, контролирует утилизацию брака.

5.4 Учет поступления материалов

Как говорилось уже выше для ведения своей производственной и хозяйственной деятельности предприятие приобретает товарно-материальные запасы.

При учете материалов **по себестоимости** все включаемые в нее затраты по приобретению материалов аккумулируются на субсчетах группы **1000 «Материалы»**. В сумме эти затраты формируют фактическую себестоимость купленных материалов.

При поступлении на предприятие материальные ценности могут учитываться двумя способами:

- по фактической себестоимости (зачастую так оно и происходит);
- по учетным ценам.

Бухгалтерские проводки, отражающие ее формирование, выглядят так:

Отражается покупная стоимость материалов на основании счета-фактуры поставщика:	
Дт 1000	«Материалы»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражается зачет НДС по приобретенным материалам:	
Дт 4410	«Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражаются транспортные расходы по приобретению материалов (на основании счета-фактуры транспортной организации):	
Дт 1000	«Материалы»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражаются услуги посредников при приобретении материалов:	
Дт 1000	«Материалы»
Кт 6990	«Прочие обязательства»

При учете материалов по учетным ценам используются дополнительные счета **1510 «Заготовление и приобретение материалов»** и **1610 «Отклонения в стоимости материалов»**.

При учете материалов по учетным ценам ежемесячно рассчитываются суммы и проценты отклонений фактической себестоимости от их стоимости по указанным ценам. Отклонения учитываются на счете **1610 «Отклонения в стоимости материалов»**.

По дебету счетов группы **1000** материалы отражаются по учетным ценам, а на счете **1610** показывается разница между учетной ценой и фактической себестоимостью материалов.

В качестве вспомогательного используется счет **1510 «Заготовление и приобретение материалов»**. По его дебету формируется фактическая себестоимость материалов, а по кредиту – учетная цена. Разница между

фактической себестоимостью материалов и их стоимостью по учетным ценам списывается со счета **1510** на счет **1610**.

Накопленные на счете **1610** дебетовые и кредитовые отклонения от учетных цен списываются (сторнируются) по дебету счетов учета производственных затрат.

Дебетовое сальдо по счету **1610** в конце отчетного месяца списывается на те счета, на которые были списаны израсходованные материалы, пропорционально стоимости материалов, отпущенных в производство.

Сумма отклонений, подлежащая списанию, рассчитывается по формуле:

$$\frac{\left(\begin{array}{l} \text{Дебетовое сальдо по} \\ \text{счету 1610} \\ \text{на начало} \\ \text{месяца} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Оборот по} \\ \text{дебету} \\ \text{счета 1610} \\ \text{за месяц} \end{array} \right)}{\left(\begin{array}{l} \text{Дебетовое сальдо} \\ \text{счета 1000} \\ \text{на начало} \\ \text{месяца} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Оборот} \\ \text{по дебету} \\ \text{счета 1000} \\ \text{за месяц} \end{array} \right)} \times \begin{array}{l} \text{Оборот} \\ \text{по кредиту} \\ \text{счета 1000} \\ \text{за месяц} \end{array}$$

Пример. Предприятие – плательщик НДС отражает стоимость материалов по учетным ценам. По состоянию на начало месяца в учете числились:

- остаток материалов на складе (сальдо счета 1000) – 300 тыс. сумов;
- дебетовое сальдо по счету 1610 – 20 тыс. сумов.

В течение месяца были оприходованы материалы по учетным ценам на 500 тыс. сумов. Согласно расчетным документам поставщика фактическая их себестоимость составила 690 тыс. сумов, в том числе НДС – 90 тыс. сумов. Списано в основное производство материалов на 400 тыс. сумов по учетным ценам.

Фактическая себестоимость поступивших материалов составляет 600 тыс. сумов. (690 000 – 90 000). В нее не включается сумма НДС ([п. 13 НСБУ №4](#)), так как предприятие принимает ее к зачету на основании счета-фактуры поставщика ([ст. 218 НК](#)).

Учетная цена материалов – 500 тыс. сумов. Таким образом, образуется перерасход в размере 100 тыс. сумов (600 000 – 500 000), который списывается в дебет счета 1610.

В конце отчетного месяца дебетовое сальдо по счету 1610 списывается на те счета, на которые были списаны израсходованные или проданные материалы, пропорционально стоимости материалов, отпущенных в производство или проданных покупателям.

Так как часть материалов на 400 тыс. сумов была списана в производство, то и сумма отклонения по ним списывается со счета 1610 на счет 2010 «Основное производство».

Сумма отклонений, подлежащая списанию, рассчитывается по приведенной выше формуле. В данном примере она составит 60 тыс. сумов:
 $(20\ 000 + 100\ 000) : (300\ 000 + 500\ 000) \times 400\ 000 = 60\ 000$ сумов.

Кредитовое сальдо по счету **1610** сторнируется в конце отчетного месяца в корреспонденции со счетами, на которые были списаны израсходованные материалы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям.

Сумма отклонений, подлежащая списанию, рассчитывается по формуле:

Сумма отклонений	=	Кредитовое сальдо по счету 1610 на начало месяца	+	Оборот по кредиту счета 1610 за месяц)	X	Оборот по кредиту счета 1000 за месяц
		Дебетовое сальдо счета 1000 на начало месяца	+	Оборот по дебету счета 1000 за месяц			

В случаях продажи ненужных или излишних материалов относящаяся к ним сумма отклонений списывается с кредита счета **1610** в дебет счета **9220** «Выбытие прочих активов».

В конце каждого месяца дебетовое сальдо по счету **1610** списывается (а кредитовое – сторнируется) на те счета, на которые были списаны израсходованные материалы, пропорционально их стоимости:

Отражается покупная стоимость материалов на основании подтверждающих документов:	
Дт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражаются транспортные расходы, связанные с приобретением материалов:	
Дт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Отражаются услуги посредников при приобретении материалов:	
Дт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Оприходуются фактически поступившие материалы по учетным ценам:	
Дт 1000	«Материалы»
Кт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Отражаются отклонения фактической себестоимости материалов от учетной цены (превышение):	
Дт 1610	«Отклонения в стоимости материалов»
Кт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Отражаются отклонения фактической себестоимости материалов от учетной цены (снижение):	
Дт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Кт 1610	«Отклонения в стоимости материалов»

Материалы, приобретенные с предусмотренными договором *денежными скидками* (уменьшение обычной продажной цены), например, в результате досрочной оплаты, должны быть оприходованы по стоимости без учета скидок ([п. 13](#) НСБУ №4).

Денежные скидки не уменьшают стоимость приобретенных материалов. Сумма таких скидок относится на результат финансово-хозяйственной деятельности в том отчетном периоде, в котором она возникла.

В счете-фактуре поставщик должен отразить стоимость материалов без скидки, сумму скидки и стоимость с учетом скидки. Покупатель оприходует материалы по стоимости **без учета скидки**, примет к зачету сумму НДС, которую фактически уплатил, а сумму скидки включит в прочий операционный доход отчетного периода.

В бухгалтерии приобретение материалов со скидками отражается так:

Отражается покупная стоимость материалов на основании счета-фактуры поставщика:

Дт 1000	«Материалы» - на стоимость без учета скидок
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»» - на сумму, подлежащую оплате
Кт 9390	«Прочие операционные доходы» - на сумму скидки

При приобретении материалов в **рассрочку** они приходятся по стоимости **без учета процентов за рассрочку платежа**. Разница между стоимостью материалов без учета рассрочки и общей суммой платежей признается **финансовым расходом** (а именно затратами по процентам).

Она отражается по дебету счета **9610 «Расходы в виде процентов»** на протяжении периода рассрочки платежа в зависимости от удельного веса текущего платежа в общей сумме платежей ([п. 13](#) НСБУ №4).

Себестоимость материалов, приобретенных за **иностранную валюту**, определяется в суммах путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ на дату оформления таможенной декларации (ГТД) и документов, подтверждающих затраты, связанные с приобретением материалов ([п. 14](#) Положения о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете, рег. МЮ №1411 от 17.09.2004 г.).

Покупная стоимость импортированных материалов определяется по формуле:

Контрактная стоимость материалов, определенная по курсу ЦБ на дату заполнения ГТД

Таможенные платежи

$$C = Kc + T + Pr$$

Покупная стоимость импортированных материалов

Прочие расходы, связанные с приобретением материалов

Таможенные платежи, уплачиваемые при перемещении материалов через таможенную границу Узбекистана, включают в себя (ст. 289 Таможенного кодекса):

- Таможенную пошлину;
- Налог на добавленную стоимость;
- Акцизный налог;
- Таможенные сборы.

Сумма НДС по импортируемым материалам включается в их покупную стоимость, если предприятие не является плательщиком НДС, и принимается к зачету (ст. 218 НК с учетом положений ст.ст. 219 и 221 НК), если предприятие – плательщик НДС.

Акцизный налог включается в покупную стоимость импортированных материалов, если они в дальнейшем не будут использованы как сырье для производства подакцизных товаров. В противном случае акцизный налог принимается к вычету (ст. 237 НК).

Себестоимость материалов, полученных предприятием безвозмездно (по договору дарения), определяется исходя из их текущей стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 19 НСБУ №4). Если при их получении предприятие понесло затраты (к примеру, обеспечило доставку материалов за свой счет), такие затраты увеличат себестоимость безвозмездно полученных материалов.

В бухгалтерском учете безвозмездное поступление материалов отражается так:

Дт 1000 «Материалы»

Кт 8530 «Безвозмездно полученное имущество»

Бонусы, связанные с безвозмездной передачей покупателю каких-либо материалов при выполнении им определенных договорных условий, покупатель также рассматривает как безвозмездно полученное имущество и приходит его по рыночной стоимости.

Например, при покупке 100 тыс.кв.м ткани покупателю подарили набор игл рыночной стоимостью 20 тыс. сумов. Данный набор игл должен быть оприходован по этой стоимости как безвозмездно полученное имущество.

Себестоимостью материалов, **изготовленных самим предприятием**, признается их **производственная себестоимость** (п. 27 НСБУ №4).

В нее включаются (п. 1 Положения о составе затрат, прил. к ПКМ №54 от 5.02.1999 г.):



Не включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг):



Материалы, созданные самим предприятием, приходятся так:

Дт 1000 «Материалы»

Кт 2010 «Основное производство»

Кт 2310 «Вспомогательное производство»

Выявленные при инвентаризации неучтенные материалы (излишки) оцениваются по **текущей стоимости** этих или аналогичных материалов, действующей на момент обнаружения излишков ([п. 25](#) НСБУ №4).

Излишки включаются в инвентаризационную опись и отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовой финансовой отчетности. По каждому факту обнаружения излишних материалов должны быть установлены причины и виновные лица.

Оприходование материалов, выявленных в излишках при инвентаризации, отражается так:

Дт 1000 «Материалы»

Кт 9390 «Прочие операционные доходы»

Поступление материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал. Соучредитель предприятия может внести свою долю в уставный фонд не деньгами или основными средствами, а, к примеру, материалами.

Их стоимость в этом случае определяется по согласованию со всеми учредителями (участниками) и, если нужно, подтверждается оценкой независимого эксперта ([п. 18](#) НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы», рег.

МЮ №1595 от 17.07.2006 г.).

Порядок оценки неденежных вкладов в уставный капитал предприятия зависит от его организационно-правовой формы.

Если материалы вносятся в качестве вклада в уставный капитал *общества с ограниченной ответственностью (ООО)*, их стоимостная оценка утверждается единогласным решением общего собрания участников общества ([ст. 15](#) Закона «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» №310-П от 6.12.2001 г.).

При внесении материалов в качестве вклада в уставный капитал *акционерного общества (АО)* если номинальная (т.е. – первоначально установленная при выпуске) стоимость приобретаемых таким способом акций и других ценных бумаг общества составляет более 200 МРЗП, денежную оценку вносимых материалов должна подтвердить оценочная организация ([ст. 31](#) Закона «Об акционерных обществах и защите прав акционеров (новая редакция)» №223-І от 26.04.1996 г.).

Если получение материалов в счет вклада связано с затратами (доставка, обработка и т.п.), их себестоимость увеличивается на сумму этих затрат.

Оприходование материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал предприятия, отражается так:

Дт 1000 “Материалы”

Кт 4610 “Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал”

При получении неденежного вклада в УК получатель - плательщик НДС имеет право зачесть сумму налога, указанную в счете-фактуре (или заменяющих его документах) учредителем (участником), вносящим имущество. Зачет производится при соблюдении условий, установленных [статьей 218 НК](#) (с учетом положений [ст. 219](#) и [ст. 221](#)).

Сумма НДС, относимая в зачет, отражается так:

Дт 4400 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)»

Кт 4610 “Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал”

Поступление материалов от подотчетных лиц. Материалы, поступившие от подотчетных лиц, приходуются на основании документов, подтверждающих покупку (счет, кассовый чек магазина, квитанция к приходному кассовому ордеру, чек терминала - если оплата за материалы произведена корпоративной пластиковой картой, акт закупки – если материалы покупаются на рынке или у населения за наличный расчет и т.п.). Акт закупки составляется в произвольной форме, подписывается подотчетным

лицом, уполномоченными работниками (или комиссией) и утверждается руководителем предприятия.

Подтверждающие покупку документы прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Оприходование материалов от подотчетных лиц отражается так:

Дт 1000 “Материалы”

Кт 4230 “Авансы выданные на общехозяйственные расходы”

Кт 4290 “Прочие авансы выданные персоналу”

Если подотчетное лицо потратило на закуп больше, чем получило в подотчет, на эту разницу у предприятия появляется «задолженность подотчетным лицам», отражаемая на счете **6970 «Задолженность подотчетным лицам»**.

Поступление материалов в результате выбытия основных средств. Материалы на склад могут поступать в результате полной или частичной ликвидации основных средств. После демонтажа ликвидируемого объекта все пригодные материалы приходятся по утвержденному акту о ликвидации основных средств ([форма №ОС-4](#)). Для этого бухгалтерия предприятия составляет справку о затратах, связанных с ликвидацией основных средств, и поступлении материальных ценностей от их ликвидации ([прил. №3](#) к Положению о порядке списания с баланса стоимости основных средств, рег. МЮ №1401 от 29.08.2004 г.).

Все узлы, детали и прочие материалы, годные для ремонта другого основного средства, приходятся на счета группы **1000 «Материалы»** по их **текущей стоимости** на дату принятия к бухгалтерскому учету. Ее должна установить комиссия по ликвидации основных средств ([п. 19](#) НСБУ №4).

Все непригодное приходится как вторичное сырье (металлолом, ветошь или дрова) и либо используется по усмотрению предприятия (ветошь, дрова), либо приходится по цене их обязательной сдачи уполномоченным изготовителям (лом черных, цветных и драгметаллов).

Стоимость полученных материалов учитывается при определении финансового результата от ликвидации основного средства в качестве дохода.

Оприходование материалов, полученных при выбытии основных средств, отражается так:

Дт 1000 “Материалы”

Кт 9210 “Выбытие основных средств”

Поступление материалов по договору займа. По договору займа займодавец передает материалы в собственность заемщику, который обязуется возратить ему единовременно или в рассрочку такое же количество материалов того же рода и качества (сумму займа).

Договор займа должен быть заключен в простой письменной форме. Т.к. право собственности на материалы передается предприятию-заемщику, он должен их оприходовать и отразить на балансовых счетах учета материалов.

Отражается оприходование материалов по договору займа:	
Дт счетов группы 1000	«Материалы»
Кт 6820	«Краткосрочные займы»
Кт 7820	«Долгосрочные займы»
Отражается зачет НДС (если заемщик и займодавец – плательщики НДС):	
Дт 4410	«Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)»
Кт 6820	«Краткосрочные займы»
Кт 7820	«Долгосрочные займы»

Если заем получен на срок до 12 месяцев, он считается краткосрочным и отражается на счете **6820**. Заем, полученный на больший срок, считается долгосрочным и отражается на счете **7820**.

5.5. Учет выбытия материалов

Материалы могут выбывать с предприятия при их продаже, дарении, передаче в заем или в уставный капитал другой компании. Наконец, они могут списываться в результате порчи или утери.

Учет реализации материалов. Лишние или неиспользуемые материалы (так называемый «неликвид») продаются по ценам, определяемым по соглашению сторон (продавца и покупателя) с учетом физического состояния материалов.

Как правило, продажа материалов оформляется в следующем порядке:

- на основании заключенного договора купли-продажи и представленной покупателем доверенности отдел снабжения или сбыта, завскладом или другое должностное лицо, выполняющее аналогичные функции, выписывает **накладную на отпуск материалов на сторону** (форма №М-15);
- на основании накладной на отпуск материалов на сторону бухгалтерия оформляет **счет-фактуру** – электронный или в бумажном виде;
- вместо двух документов – накладной на отпуск материалов на сторону и счета-фактуры может быть оформлен один документ – **накладная-счет-фактура**.

Продажа материалов на сторону показывается в бухгалтерском учете как выбытие прочих активов на счете 9220 «Выбытие прочих активов». В зависимости от принятого способа учета материалов при выбытии используются счета группы **1000 «Материалы», 1510 «Заготовление и приобретение материалов», 1610 «Отклонения в стоимости материалов».**

Финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи определяется вычитанием из дохода от выбытия материалов их балансовой стоимости и косвенных налогов (НДС, акцизный налог), связанных с выбытием ([п. 50](#) НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы», рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.). Расходы, связанные с выбытием, на финансовый результат не влияют.

Предприятия – плательщики НДС при реализации материалов налогооблагаемый оборот по НДС определяют как стоимость реализуемых материалов без включения в нее НДС ([ст. 204 НК](#)).

***Пример.** Предприятие – плательщик НДС реализует излишки строительных материалов, оставшиеся после строительства объекта, за 300 тыс. сумов. Себестоимость данных материалов составляет 200 тыс. сумов. НДС рассчитывается исходя из стоимости реализации (345 тыс. сумов), включающей в себя НДС: $345 \times 15 : 115 = 45$ тыс. сумов.*

Если материалы будут реализованы по цене приобретения, НДС рассчитывается исходя из этой цены: $200 \times 15\% = 30$ тыс. сумов, и покупателю будет предъявлено к оплате 230 тыс. сумов.

При продаже импортированных материалов [налогооблагаемая база](#) по НДС определяется точно так же. Но она не может быть ниже стоимости, принятой для исчисления НДС при их импорте.

Если реализуемые материалы ранее были получены безвозмездно, и НДС по ним не был принят к зачету, [налогооблагаемая база](#) по НДС определяется как положительная разница между стоимостью их реализации и балансовой стоимостью, включающая в себя сумму НДС.

В таком же порядке определяется [налогооблагаемая база](#) по НДС и по реализации материалов, приобретенных ранее для использования в операциях, приводящих к появлению невычитаемых расходов, предусмотренных [ст. 147 НК](#).

Если материалы реализуются по цене ниже, чем приобретались (с учетом затрат, связанных с их приобретением), [налогооблагаемая база](#) по НДС определяется исходя из цены приобретения (с учетом затрат, связанных с приобретением). Однако в счете-фактуре, выставленном покупателю, отражается договорная цена реализации.

В бухучете реализация излишних или неиспользуемых материалов отражается так:

Отражается реализация материалов:	
Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»
Списывается фактическая стоимость материалов:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 1000	«Материалы»
Кт 1610	«Отклонение в стоимости материалов»
Начисляется НДС:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Отражается прибыль от реализации материалов:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 9320	«Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражается убыток от реализации материалов:	
Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»

Пример. Предприятие – плательщик НДС реализует неликвиды, оставшиеся на складе после изменения ассортимента выпускаемой продукции. Цена их реализации с учетом НДС согласно договору купли-продажи – 3 450 тыс. сумов. Себестоимость данных материалов составляет 4 000 тыс. сумов. НДС рассчитывается исходя из стоимости реализации (3 000 тыс. сумов), включающей в себя НДС: $3\,450 \times 15 : 115 = 450$ тыс. сумов. В счете-фактуре указывается эта же сумма (стоимость поставки 3000 тыс. сумов, НДС 450 тыс. сумов, стоимость поставки с учетом НДС 3 450 тыс. сумов), несмотря, на то, что себестоимость материалов выше (4 000 тыс. сумов).

Разница между начисленной суммой НДС ($4\,000 \times 15\% = 600$ тыс. сумов) и суммой, уплаченной покупателем (450 тыс. сумов), – 150 тыс. сумов погашается за счет самого предприятия-продавца.

Безвозмездная передача материалов по договору дарения также оформляется накладной на отпуск материалов на сторону (форма № М-15) и счетом-фактурой.

Финансовый результат (убыток) от безвозмездной передачи материалов складывается из их балансовой стоимости и косвенных налогов (НДС, акцизный налог), связанных с выбытием (п. 50 НСБУ №4). Связанные с выбытием расходы на финансовый результат не влияют.

Для предприятий – плательщиков НДС стоимость безвозмездно передаваемых материалов является объектом обложения НДС (п. 1 части первой ст. 199 НК). Налогооблагаемая база определяется исходя из их себестоимости. Плательщиком НДС при безвозмездной передаче является передающая сторона.

В бухучете безвозмездная передача материалов отражается так:

Списывается стоимость безвозмездно передаваемых материалов:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 1000	«Материалы»
Начисляется НДС:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Отражается убыток от безвозмездной передачи:	
Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»

Списание материалов по результатам инвентаризации. непригодность материалов по причине их физического или морального устаревания обычно выявляется в ходе инвентаризации.

Необходимую информацию для принятия руководством решения о списании материалов должна подготовить комиссия с участием материально ответственных лиц.

Комиссия осматривает материалы, устанавливает причины их непригодности, выявляет лиц, по вине которых материалы оказались непригодны к использованию или ограничены в использовании по прямому назначению (если такие лица есть), определяет возможность использования материалов в других целях и, наконец, составляет акт на списание материалов (по каждому материально ответственному лицу). Комиссия совместно со специалистами может оценить рыночную стоимость материалов, если это необходимо, а также контролирует их утилизацию.

В акте на списание материалов указываются:

→	Наименование списываемых материалов и их отличительные признаки
→	Количество
→	Фактическая себестоимость
→	Установленный срок хранения
→	Дата (месяц, год) поступления материалов
→	Причина списания
→	Информация о взыскании материального ущерба с виновных лиц

Акт утверждается руководителем предприятия или лицом, им уполномоченным.

Если виновные лица установлены, списание материалов отражается так:

Списывается фактическая стоимость материалов:	
Дт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кт 1000	«Материалы»
Отражаются обязательства виновных лиц по возмещению материального ущерба (по рыночной стоимости материалов):	
Дт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Отражается разница между рыночной стоимостью непригодных материалов, подлежащей взысканию с виновных лиц, и их фактической стоимостью (рыночная стоимость выше фактической):	
Дт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кт 9320	«Прибыль от выбытия прочих активов»

Отражается разница между рыночной стоимостью непригодных материалов, подлежащей взысканию с виновных лиц, и их фактической стоимостью (рыночная стоимость ниже фактической):	
Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Если лица, виновные в непригодности материалов, не установлены, списание отражается так: Списывается фактическая стоимость материалов:	
Дт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кт 1000	«Материалы»
Отражается убыток от списания непригодных материалов:	
Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»

Материалы, утраченные при стихийных бедствиях либо израсходованные при ликвидации их последствий, списываются по фактической себестоимости в дебет счета 9720 «Чрезвычайные убытки». *Стихийными* признаются чрезвычайные, непредотвратимые и непредвиденные события, вызванные природными явлениями (землетрясение, оползень, ураган, засуха и др.) ([ст. 22 НК](#)).

Остатки материалов, утративших свои потребительские свойства (отходы), передаются на переработку, утилизацию или захоронение специализированным предприятиям.

Предприятия должны вести учет токсичных и нетоксичных отходов. Их перечень указан в приложениях [№ 2](#) и [3](#) Положения о порядке осуществления государственного учета и контроля в области обращения с отходами (прил. к ПКМ № 295 от 27.10.2014 г.).

НДС, ранее отнесенный в зачет по непригодным материалам, подлежит исключению из зачета (корректировке) ([ст. 220 НК](#)):

СТОРНО на сумму НДС, ранее принятую к зачету:	
Дт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Отражается корректировка НДС:	
Дт 1000	«Материалы»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Если потери материалов не превышают норм убыли, установленных уполномоченным органом или самим налогоплательщиком, корректировать НДС не нужно.

5.6. Учет расхода производственных запасов по методам оценки

При определении оценки фактической себестоимости списываемых в производство материальных ресурсов следует руководствоваться положениями [НСБУ №4](#) «Товарно-материальные запасы» (рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.).



По каждой группе (виду) материалов следует применять только один способ определения стоимости в течение отчетного периода, закрепив это в учетной политике предприятия.

Оценка по себестоимости каждой единицы

Отпускаемые материалы оцениваются по себестоимости каждой единицы запаса, если каждая единица уникальна, они не могут заменять друг друга или подлежат особому учету (предметы искусства, драгметаллы, драгоценные камни, радиоактивные вещества).

Оценка по средневзвешенной стоимости (AVECO)

По методу средневзвешенной стоимости (AVECO) стоимость каждой единицы определяется из средневзвешенной стоимости сходных единиц на начало периода и приобретенных или произведенных в течение периода.

Рассмотрим применение метода AVECO при использовании непрерывной и периодической системы учета.

При использовании **системы непрерывного учета** (по ходу каждой поставки) на балансовых счетах учета ТМЗ подробно отражаются поступления и выбытия товарно-материальных запасов. В результате в течение всего отчетного периода мы знаем и сколько у нас есть определенных видов ТМЗ на каждую определенную дату, и какова себестоимость того, что мы отпустили.

Средняя цена определяется после каждой поставки ТМЗ по формуле:

$$\text{Средняя цена} = \frac{\text{Стоимость запаса на начало периода} + \text{Стоимость поступления}}{\text{Количество запаса на начало периода} + \text{Количество поступления}}$$

Пример. Данные по предприятию о количестве и стоимости краски за месяц:

$$*(1\ 600\ 000 + 4\ 896\ 000) : 800 = 8\ 120 \text{ сумов.}$$

№	Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
	На 1.06			Нет
1	2.06	200кг x 8000 сум =1 600 000 сум		200кг x 8000 сум =1 600 000 сум
2	9.06	600кг x 8160сум =4 896 000 сум		800кг x 8120 сум* =6 496 000 сум
3	12.06		360кг x 8120 сум =2 923 200 сум	440кг x 8120 сум =3 572 800 сум
4	20.06		200кг x 8120 сум =1 624 000 сум	240кг x 8120 сум 1 948 800 сум
5	25.06	500кг x 8450 сум =4 225 000 сум		740кг x 8342,973сум =6 173 800 сум
	Итого	1300кг 10 721 000 сум	560кг 4 547 200 сум	740кг 6 173 800 сум

$**(1\ 948\ 800 + 4\ 225\ 000) : (240 + 500) = 8\ 342\ 973$ сумов.

Получено краски 1300 кг (200 + 600 + 500), в денежном выражении – 10 721 000 сумов.

Отпущено краски в производство 560 кг, в денежном выражении - 4 547 200 сумов.

Остаток на конец месяца составил 740 кг (1 300 - 560), в денежном выражении - 6 173 800 сумов (10 721 000 - 4 547 200).

При применении **системы периодического учета** детальный учет ТМЗ в течение года (квартала, месяца) не ведется. Фактическое наличие товарно-материальных запасов определяется по результатам инвентаризации наличных запасов. Себестоимость реализованных ТМЗ не может быть определена до завершения инвентаризации, т.к. она рассчитывается последовательно:

1 шаг:



2 шаг:



Для простоты объединим эти две формулы в одну:



При применении системы периодического учета остатки ТМЗ на балансовых счетах остаются на первоначальном уровне до тех пор, пока не будет закончена инвентаризация.

Пример. Данные по предприятию о количестве и стоимости краски за месяц:

№	Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
	На 1.06			Нет
1	2.06	200кг x 8000 сум =1 600 000 сум		
2	9.06	600кг x 8160 сум =4 896 000 сум		
3	12.06		360кг	
4	20.06		200кг	
5	25.06	500кг x 8450 сум =4 225 000 сум		
	Итого	1300кг 10 721 000 сум	560кг 4 618 276,88 сум	740кг 6 102 723,02 сум

Получено 1 300 кг краски (200 + 600 + 500), в денежном выражении – 10 721 000 сумов.

Считаем среднюю стоимость краски:

(стоимость запаса на начало периода + стоимость поступления) :
(количество запаса на начало периода + количество поступления) = (0 + 10 721 000) : (0 + 1 300) = 8 246,923 сума.

Отпущено краски в производство - 560 кг, в денежном выражении – 4 618 276,88 сума (560 x 8 246,923).

Остаток на конец месяца составил 740 кг (1300 - 560), в денежном выражении – 6 102 723,02 сума (740 x 8 246,923).

Оценка по способу ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения материалов)

Списание материальных ценностей методом ФИФО (FIFO – first in first out, первым пришел – первым ушел) основано на допущении, что в себестоимость продукции, работ и услуг первой списывается стоимость более ранних по времени закупок.

Рассмотрим оценку стоимости материалов, списываемых в производство по методу ФИФО при использовании непрерывной (по каждой поставке) и периодической систем учета.

При использовании системы **непрерывного учета** на балансе подробно отражается поступление и выбытие ТМЗ. В результате в течение всего отчетного периода нам известны как наличие определенных видов ТМЗ на каждую определенную дату, так и себестоимость отпущенных запасов.

Пример. Данные по предприятию о количестве и стоимости краски за месяц:

№	Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
	На 1.06			Нет
1	2.06	200кг x 8000 сум =1 600 000 сум		200кг x 8000 сум =1 600 000 сум
2	9.06	600кг x 8160сум =4 896 000 сум		800кг 6 496 000 сум*
3	12.06		360кг 2 905 600 сум**	440кг x 8160 сум =3 590 400 сум
4	20.06		200кг x 8160 сум =1 632 000 сум	240кг x 8160 сум 1 958 400 сум
5	25.06	500кг x 8450 сум =4 225 000 сум		740кг 6 183 400 сум***
	Итого	1300кг 10 721 000 сум	560кг 4 537 600 сум	740кг 6 183 400 сум

*600 кг x 8 160 + 200 кг x 8 000 = 6 496 000 сумов.

**200 кг x 8 000 + 160 кг x 8 160 = 2 905 600 сумов.

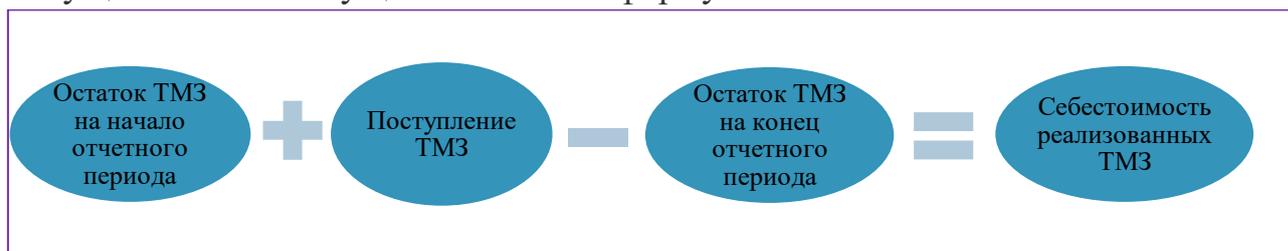
***500 кг x 8 450 + 240 кг x 8 160 = 6 183 400 сумов.

Получено краски 1 300 кг (200 + 600 + 500), в денежном выражении – 10 721 000 сумов.

Отпущено краски в производство 560 кг, в денежном выражении - 4 537 600 сумов.

Остаток на конец месяца составил 740 кг (1 300 - 560), в денежном выражении - 6 183 400 сумов (10 721 000 - 4 537 600).

При применении **системы периодического учета** детальный учет ТМЗ в течение года (квартала или месяца) не ведется. Фактическое наличие товарно-материальных запасов определяется по результатам инвентаризации наличных запасов. Себестоимость отпущенных ТМЗ не может быть определена до завершения инвентаризации. Расчет себестоимости отпущенных ТМЗ осуществляется по формуле:



При применении системы периодического учета остатки на балансовых счетах товарно-материальных запасов остаются на первоначальном уровне до тех пор, пока не будет закончена инвентаризация.

Пример. Данные по предприятию о количестве и стоимости краски за месяц:

№	Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
	На 1.06			Нет
1	2.06	200кг х 8000 сум =1 600 000 сум		
2	9.06	600кг х 8160 сум =4 896 000 сум		
3	12.06		360кг	
4	20.06		200кг	
5	25.06	500кг х 8450 сум =4 225 000 сум		
	Итого	1300кг 10 721 000 сум	560кг 4 537 600 сум	740кг 6 183 400 сум

Получено краски 1 300 кг (200 + 600 + 500), в денежном выражении – 10 721 000 сумов.

Остаток на конец месяца по данным инвентаризации составил 740 кг.

Отпущено краски в производство 560 кг (1 300 – 740). Отпуск краски в производство в денежном выражении определяется следующим образом: 200 кг списывается по цене 8 000 сумов, 360 кг – по цене 8 160 сумов, итого – 4 537 600 сумов ((200 х 8 000) + (360 х 8 160)).

Остаток на конец месяца в денежном выражении составил 6 183 400 сумов ((240 х 8 160) + (500 х 8 450)).

5.7. Особенности бухгалтерского учета отдельных видов производственных запасов

Ученные предприятием на счетах подраздела 1000 "Материалы" запасы имеют разные характеристики и производственное назначение; их учет организуется по-разному.

Учет нефтепродуктов.

Учет материалов ведется в соответствии с НСБУ N 4 "Товарно-материальные запасы". Топливо является, как правило, вспомогательным материалом, но в учете выделяется в отдельную группу вследствие особенностей его использования. Учитывается на субсчете 1030 «Топливо». В состав топлива включаются: нефтепродукты, горюче-смазочные материалы (ГСМ) (нефть, бензин, керосин, дизельное топливо, масла и т.п.), твердое топливо (уголь, дрова и т.д.) и газообразное топливо (газ и газолин), а также

отходы производства и вторичные материальные ценности, используемые как твердое топливо.

Промышленные предприятия получают нефтепродукты на свои склады (нефтехранилище, нефтебазы) в соответствии с договорами на поставку ценностей по товарно-транспортным накладным, в которых указываются: наименование нефтепродуктов, их плотность, температура, масса (вес) и объем (в литрах).

Приход ГСМ осуществляется на основании счета-фактуры-накладной или чека (ККМ или платежного терминала) автозаправочной станции. Расход ГСМ производится следующим образом: по показаниям спидометров определяется фактический пробег автомобиля, который указывается в путевых листах. Далее водитель (подотчетное лицо) ежемесячно составляет материальный отчет, в котором указывает остаток ГСМ на начало месяца, количество полученного ГСМ, фактический пробег, расход ГСМ, остаток ГСМ на конец месяца (в том числе в баках).

На стоимость полученных нефтепродуктов и талонов **дебетуют счет 1030 "Топливо"**, аналитические счета "Нефтепродукты на складах" и **кредитуют счет 6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам"**.

Для работников автотранспортных, производственных предприятий и других организаций РУз, эксплуатирующих автомобильную технику и строительно-дорожные машины и механизмы, как на территории Республики Узбекистан, так и за ее пределами разработан справочно-нормативный документ "Нормы расхода топлива и смазочных материалов автомобильным подвижным составом" (утвержден и введен в действие Постановлением Узбекского агентства стандартизации, метрологии и сертификации от 28 июля 2003 года N 05-20).

Предприятие обязано утвердить приказом руководителя нормы расхода ГСМ, корректировочные и нормативные коэффициенты к ним, разработать документооборот по движению ГСМ, организовать гараж для используемых транспортных средств, определить ответственных лиц по их хранению и эксплуатации.

Корреспонденция по счету 1030:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Включение в себестоимость материалов транспортно заготовительных расходов	1030	1510
2	Оприходование материалов по фактической себестоимости (при применении счета 1500)	1030	1510

3	Оприходованы материальные ценности, оставшиеся при исправлении брака и списании окончательного брака (по цене возможного использования)	1030	2610
4	Возврат материалов, ранее списанных на нужды обслуживающих хозяйств	1030	2710
5	Подотчетные лица произвели расходы, связанные с материалами	1030	4220-4290
6	Оприходование различных материалов, поступивших от учредителей в счет их вклада	1030	4610
7	Списание суммы ранее предъявленной претензии, по которой отказано в оплате	1030	4860
8	Получены от поставщиков материалы	1030	6010, 6020, 7010, 7020
9	Поступление материалов от обособленных подразделений, дочерних и зависимых хозяйственных обществ	1030	6110, 6120, 7110-7120
10	Начислена оплата труда по операциям с заготовкой и приобретением ТМЗ	1030	6710
11	Оприходование ТМЗ за счет полученных краткосрочных банковских кредитов и займов	1030	6810-6820, 7810-7820
12	Задолженность по претензиям из-за арифметических ошибок в ТМЗ (фактически поставлено меньше, чем в расчетных документах)	1030	6960
13	Приобретение у разных предприятий и лиц товарно-материальных запасов.	1030	7920
14	Получение безвозмездно от других лиц материалов	1030	8530
15	Произведена корректировка остатков по счетам ТМЗ по итогам инвентаризации в конце отчетного периода:		
	прирост запасов	1030	9150
	уменьшение запасов	9150	1030
16	Оприходованы материалы, оставшиеся от выбытия основных средств	1030	9210
17	Оприходованы материалы в результате чрезвычайных ситуации (стихийных бедствий)	1030	9710

1 8	Отпуск материалов на основном, вспомогательном производствах, обслуживающим хозяйствам	<u>2010, 2310, 2510, 2710</u>	1030
1 9	Израсходованы материалы по исправлению брака	<u>2610</u>	1030
2 0	Отпущены материалы для проведения работ, учитываемых в расходах будущих периодов	<u>3190</u>	1030
2 1	Суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц за недостачи материалов	<u>4730</u>	1030
2 2	Предъявленные претензии поставщику при обнаружении дефекта после оприходования материалов	<u>4860</u>	1030
2 3	Выявленная недостача материалов при инвентаризации	<u>5910</u>	1030
2 4	Списание стоимости материалов, выбывших на сторону	<u>9220</u>	1030
2 5	Отпуск материалов на административные нужды	<u>9420</u>	1030
2 6	Списание материалов, утерянных при стихийном бедствии	<u>9720</u>	1030

Особенности учета тары

Большинство товаров требует затаривания, т.е. упаковки (укладке, установки) в определенные емкости, коробки, ящики, контейнеры. Согласно статьи 414 ГК РУз «продавец обязан передать покупателю товар в таре и (или) упаковке», если иное не предусмотрено договором⁸.

По своему назначению тара подразделяется на:

а) тару, предназначенную для хранения товарно-материальных ценностей на складах или осуществления технологического процесса производства продукции, выполнения работ и оказания услуг (тара для хранения);

б) тару, предназначенную для упаковки товарно-материальных запасов в производственном процессе, на складах или торговых местах (тара для упаковки);

в) тару, предназначенную для перевозки и хранения в процессе движения товарно-материальных запасов от производителя до потребителя (тара для транспортировки).

По условиям поставки и количеству (кратности) использования различают: тару многократного и разового использования.

⁸ Гражданский кодекс РУз. Часть 2, подраздел 3. Гл.29 ст.414 «Тара и упаковка»

Тара многократного использования совершает многократный оборот от поставщика (производителя) к потребителю и после освобождения от товарно-материальных запасов подлежит возврату организации-поставщику в порядке, установленном законодательством или договором.

Тара разового использования списывается организацией на затраты при отпуске ее в производство или при выбытии товарно-материальных запасов и не подлежит возврату.

Стоимость тары разового использования, предназначенной для упаковки продукции в производственном процессе, включается в состав себестоимости, а использованной для упаковки товаров в торговых местах и на складах — на расходы по реализации.

За некоторые виды многооборотной тары, поставляемой с товарно-материальными запасами, поставщиком может взиматься с покупателя залоговая сумма, которая возвращается покупателю после получения от него тары в исправном состоянии.

Взимание залоговых сумм за тару допускается в случаях, предусмотренных преysкурантами, особыми условиями поставки или иными обязательными для сторон правилами.

При возврате покупателем тары поставщикам в исправном состоянии для повторного использования, ему (таросдатчику) возвращаются суммы, уплаченные им за нее. При этом возврат тары покупателем и получение тары поставщиком, от которого были приобретены товарно-материальные запасы, находящиеся в данной таре, не рассматриваются как операции, приносящие доход. В случае, если возвратная тара продается другому поставщику или тароизготавливающим организациям, то данная операция в бухгалтерском учете признается как сделка, приносящая доход.

В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары — тарные материалы (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, пробка корковая и полиэтиленовая, колпачки вязкозные, фольга и др.).

Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, судов, автотранспортных и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности погружаемой продукции (товаров), к таре не относятся.

Расходы по ремонту и обслуживанию многооборотной тары (например, очистка, замена отдельных деталей, частей и т. п.) включаются в расходы периода.

Тара, пришедшая в негодность вследствие естественного ее износа, поломки (боя) или порчи и не используемая организацией, подлежит

списанию на соответствующие статьи расходов с оформлением соответствующего акта.

В бухгалтерском учете учетналичия и движения всех видов тары и тарных материалов ведется на счете 1060 «Тара и тарные материалы».

Корреспонденция по счету 1060:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Включение в себестоимость материалов транспортно заготовительных расходов	1060	<u>1510</u>
2	Оприходование материалов по фактической себестоимости (при применении счета 1500)	1060	<u>1510</u>
3	Оприходование материалов собственного производства	1060	<u>2310</u>
4	Оприходованы материальные ценности, оставшиеся при исправлении брака и списании окончательного брака (по цене возможного использования)	1060	<u>2610</u>
5	Возврат материалов, ранее списанных на нужды обслуживающих хозяйств	1060	<u>2710</u>
6	Подотчетные лица произвели расходы, связанные с материалами	1060	<u>4220-4290</u>
7	Оприходование различных материалов, поступивших от учредителей в счет их вклада	1060	<u>4610</u>
8	Списание суммы ранее предъявленной претензии, по которой отказано в оплате	1060	<u>4860</u>
9	Получены от поставщиков материалы	1060	<u>6010, 6020, 7010, 7020</u>
10	Поступление материалов от обособленных подразделений, дочерних и зависимых хозяйственных обществ	1060	<u>6110, 6120, 7110-7120</u>
11	Начислена оплата труда по операциям с заготовкой и приобретением ТМЗ	1060	<u>6710</u>
12	Оприходование ТМЗ за счет полученных краткосрочных банковских кредитов и займов	1060	<u>6810-6820, 7810-7820</u>
13	Задолженность по претензиям из-за арифметических ошибок в ТМЗ (фактически поставлено меньше, чем в расчетных документах)	1060	<u>6960</u>

14	Приобретение у разных предприятий и лиц товарно-материальных запасов.	1060	7920
15	Получение безвозмездно от других лиц материалов	1060	8530
16	Произведена корректировка остатков по счетам ТМЗ по итогам инвентаризации в конце отчетного периода:		
	прирост запасов	1060	9150
	уменьшение запасов	9150	1060
17	Оприходованы материалы, оставшиеся от выбытия основных средств	1060	9210
18	Оприходованы материалы в результате чрезвычайных ситуации (стихийных бедствий)	1060	9710
19	Отпуск материалов на основном, вспомогательном производствах, обслуживающим хозяйствам	2010, 2310, 2510, 2710	1060
20	Расход материалов на исправление брака	2610	1060
21	Отпущены материалы для проведения работ, учитываемых в расходах будущих периодов	3190	1060
22	Суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц за недостачи тары	4730	1060
23	Предъявленные претензии поставщику при обнаружении дефекта после оприходования материалов	4860	1060
24	Выявленная недостача материалов при инвентаризации	5910	1060
25	Списание стоимости материалов, выбывших на сторону	9220	1060
26	Расход тары для реализации продукции	9410	1060
27	Отпуск материалов на административные нужды	9420	1060
28	Списание материалов, утерянных при стихийном бедствии	9720	1060

Особенности учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей

При передаче инвентаря и хозяйственных принадлежностей в эксплуатацию, их стоимость полностью списывается на издержки производства или расходы периода, в зависимости от их назначения, с дальнейшим ведением организацией оперативного количественного учета по

простой форме (в одностороннем порядке) в разрезе наименований (номенклатурных номеров) или групп (укрупненных комплектов) по себестоимости с указанием даты поступления в эксплуатацию (месяц, год), мест эксплуатации (по подразделениям) и материально-ответственных лиц в течение срока их использования.

Если стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей больше десятикратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан на момент приобретения, за единицу (комплект), то организация при передаче их в эксплуатацию может относить стоимость данного инвентаря и хозяйственных принадлежностей к отсроченным расходам. При этом уменьшение отсроченных расходов, т. е. списание их на затраты, производится с применением одного из следующих методов:

- а) списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
- б) равномерно.

При методе списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг) списание суммы отсроченных расходов производится исходя из натурального показателя объема выпущенной продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения себестоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей к предполагаемому объему выпуска продукции (работ, услуг) за весь ожидаемый срок полезного использования указанного инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Списание стоимости равномерным методом производится исходя из себестоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей и норм, исчисленных исходя из сроков полезного использования этого инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Применение одного из методов списания стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей на затраты производится в течение всего срока полезного использования инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

В случае, если выпуск продукции (работ, услуг) был досрочно прекращен и возобновление его не предполагается, то остаточная стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей (остаток не списанной величины стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей), учитываемая на счетах учета отсроченных расходов, подлежит списанию на финансовые результаты организации в качестве прочих операционных расходов.

Расходы организации по ремонту и обслуживанию инвентаря и хозяйственных принадлежностей (например, заточка специального инструмента, замена отдельных узлов и деталей и т. п.) включаются в

производственные расходы или расходы периода, в зависимости от назначения используемых инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности, находящиеся в эксплуатации, но не используемые в дальнейшем по своему назначению, могут быть оприходованы по чистой стоимости реализации в качестве прочего операционного дохода. При этом, если имеется остаток суммы на счетах учета отсроченных расходов по данному инвентарю и хозяйственным принадлежностям, то они также должны относиться на финансовые результаты в качестве расходов отчетного периода.

При списании стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей полностью на издержки производства или расходы периода в момент передачи их в эксплуатацию, в целях обеспечения сохранности находящихся в эксплуатации инвентаря и хозяйственных принадлежностей в дальнейшем их учет следует вести на забалансовых счетах, в разрезе цеховых кладовых и индивидуальных пользователей.

Порядок списания стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей при передаче их в эксплуатацию, а также используемый метод отнесения их стоимости на затраты должны быть отражены в учетной политике организации.

Наличие и движение инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда (малоценные и быстроизнашивающиеся предметы) учитывается на счете 1080, которые включаются в состав оборотных средств.

На этом счете учитывается имущество, отвечающее одному из следующих критериев:

- а) срок службы не более одного года;
- б) предметы стоимостью до пятидесятикратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан (на момент приобретения), за единицу (комплект) независимо от срока службы. Руководитель имеет право установить на отчетный год меньший предел стоимости предметов для их учета в составе инвентаря и хозяйственных принадлежностей;

Независимо от срока службы и стоимости в состав инвентаря и хозяйственных принадлежностей включаются:

- а) специальные инструменты и приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа);
- б) специальная и санитарная одежда, специальная обувь;
- в) постельные принадлежности;

г) канцелярские принадлежности (калькуляторы, настольные приборы и т.д.);

д) кухонный и столовый инвентарь, а также столовое белье;

е) временные (нетитульные) сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ;

ж) сменное оборудование сроком эксплуатации менее одного года;

з) орудия лова (тралы, неводы, сети, снасти, мережи и т.п.).

Предприятия могут самостоятельно открыть счета для учета инвентаря, инструментов и хозяйственных принадлежностей в зависимости от их назначения и роли в финансово-хозяйственной деятельности. Их стоимость может полностью включаться в затраты производства или расходы периода в момент передачи. В целях обеспечения сохранности находящихся в эксплуатации инвентаря и хозяйственных принадлежностей в дальнейшем их учет будет вестись на забалансовом счете [014](#) "Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации" в разрезе цеховых кладовых и индивидуальных пользователей.

В случае непригодности инвентаря и хозяйственных принадлежностей для дальнейшей эксплуатации (использования) их списание с забалансового счета производится на основании оформленного в установленном порядке акта на списание.

Корреспонденция по счету 1080:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Включение в себестоимость материалов транспортно заготовительных расходов	1080	1510
2	Оприходование материалов по фактической себестоимости (при применении счета 1500)	1080	1510
3	Оприходование материалов собственного производства	1080	2310
4	Подотчетные лица произвели расходы, связанные с материалами	1080	4220-4290
5	Оприходование различных материалов, поступивших от учредителей в счет их вклада	1080	4610
6	Списание суммы ранее предъявленной претензии, по которой отказано в оплате	1080	4860

7	Получены от поставщиков материалы	1080	6010, 6020, 7010, 7020
8	Поступление материалов от обособленных подразделений, дочерних и зависимых хозяйственных обществ	1080	6110, 6120, 7110-7120
9	Начислена оплата труда по операциям с заготовкой и приобретением ТМЗ	1080	6710
10	Оприходование ТМЗ за счет полученных краткосрочных банковских кредитов и займов	1080	6810-6820, 7810-7820
11	Задолженность по претензиям из-за арифметических ошибок в ТМЗ (фактически поставлено меньше, чем в расчетных документах)	1080	6960
12	Приобретение у разных предприятий и лиц товарно-материальных запасов.	1080	7920
13	Получение безвозмездно от других лиц материалов	1080	8530
14	Произведена корректировка остатков по счетам ТМЗ по итогам инвентаризации в конце отчетного периода:		
	прирост запасов	1080	9150
	уменьшение запасов	9150	1080
15	Оприходованы материалы, оставшиеся от выбытия основных средств	1080	9210
16	Оприходованы материалы в результате чрезвычайных ситуации (стихийных бедствий)	1080	9710
17	Отпуск материалов на основном, вспомогательном производствах, обслуживающим хозяйствам	2010, 2310, 2510, 2710	1080
18	Расход материалов на исправление брака	2610	1080
19	Отпущены материалы для проведения работ, учитываемых в расходах будущих периодов	3190	1080
20	Суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц за недостачи инвентаря	4730	1080
21	Предъявленные претензии поставщику при обнаружении дефекта после оприходования материалов	4860	1080
22	Выявленная недостача материалов при инвентаризации	5910	1080
23	Списание стоимости материалов, выбывших на сторону	9220	1080

24	Отпуск материалов на административные нужды	9420	1080
25	Списание материалов, утерянных при стихийном бедствии	9720	1080

Особенности учета животных на выращивании и откорме

Объектами учета животных на выращивании и откорме являются: приплод, привес и прирост; перевод молодняка животных в старшие возрастные группы и в основное стадо; постановка скота, выбракованного из основного стада, на откорм.

Выбракованный и поставленный на откорм скот основного стада приходят по балансовой стоимости выбракованных продуктивных животных и ожидаемым суммам от продажи выбракованного взрослого рабочего скота.

Живая масса животного, находящегося на откорме, в результате выращивания и откорма увеличивается, поэтому животных систематически дооценивают с учетом прироста живой массы.

Прирост живой массы определяют по видам и учетно-производственным группам в разрезе материально-ответственных лиц, за которыми закреплены животные. Для этого к живой массе животных данной группы, установленной на конец отчетного периода, прибавляют живую массу животных, выбывших из данной возрастной группы в течение отчетного периода, и вычитают живую массу животных, поступивших в данную группу за соответствующий отчетный период, и живую массу животных, числящихся на начало отчетного периода. Полученный результат отражает прирост живой массы животных по возрастной группе, находившейся на выращивании или на откорме и нагуле в течение отчетного периода.

В конце года себестоимость полученного приплода и прироста живой массы корректируют исходя из отчетных калькуляций.

Обобщение информации о наличии и движении принадлежащих предприятию молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме, в нагуле; птиц; зверей; кроликов; семей пчел; взрослого скота, выбракованного из основного стада для реализации (без постановки на откорм); скота, принятого от населения для реализации, осуществляется на следующих счетах:

[1110](#) "Животные на выращивании";

[1120](#) "Животные на откорме".

Затраты по выращиванию или откорму указанных животных учитываются на счете [2010](#) "Основное производство" (если животноводство является основным видом деятельности) или [2700](#) "Обслуживающие хозяйства".

106. Животные, выбракованные из основного стада, принимаются на учет по счету [1120](#) "Животные на откорме" с кредита счета [9210](#) "Выбытие основных средств" (продуктивный скот по первоначальной стоимости; рабочий скот - в размере фактически полученной выбраковки).

107. Молодняк животных, полученный в качестве приплода, приходится по дебету счета [1110](#) "Животные на выращивании" и кредиту счета, на котором учитываются затраты по содержанию животных, принесших приплод.

108. Стоимость привеса молодняка крупного рогатого скота и животных на откорме (нагуле), а также стоимость прироста молодняка животных (жеребят и др.) ежемесячно относится в дебет счетов [1110](#) "Животные на выращивании", [1120](#) "Животные на откорме" с кредита счета, на котором учитываются затраты по выращиванию этих животных, по плановой себестоимости выращивания. В конце года по указанным счетам производится запись, корректирующая стоимость привеса или прироста животных, принятых на учет в течение года, по плановой себестоимости выращивания, до фактической себестоимости выращивания.

109. Молодняк животных, переводимый в основное стадо, списывается со счета [1110](#) "Животные на выращивании" в дебет счета [0840](#) "Формирование основного стада". Одновременно при переводе молодняка в основное стадо дебетуется счет [0170](#) "Рабочий и продуктивный скот" и кредитуется счет [0840](#) "Формирование основного стада". Выбытие на сторону животных, стоимость которых учитывается на счете [1110](#) "Животные на выращивании", в том числе сдача заготовительным предприятиям скота, выбракованного из основного стада, отражается по кредиту счетов [1110](#) "Животные на выращивании", [1120](#) "Животные на откорме" и дебету счета [9110](#) "Себестоимость реализованной готовой продукции" с одновременным отражением по кредиту счета [9010](#) "Доходы от реализации готовой продукции" сумм, причитающихся предприятию за этих животных с покупателя, в корреспонденции с дебетом счета [4010](#) "Счета к получению от покупателей и заказчиков".

110. Стоимость павших и вынужденно забитых животных, кроме павших в связи с эпизоотией или стихийными бедствиями, отражается как порча ценностей по кредиту счетов [1110](#) "Животные на выращивании", [1120](#) "Животные на откорме" и дебету счета [5910](#) "Недостачи и потери от порчи ценностей". Полученные от павших и вынужденно забитых животных шкуры, рога, копыта, технические жиры и т.п. оцениваются по ценам возможного использования или реализации и приходятся с кредита счета, на котором учитываются затраты по выращиванию животных, как выход побочной продукции. Стоимость животных, павших или забитых в связи с эпизоотией или стихийными бедствиями, списывается с кредита счетов [1110](#) "Животные

на выращивании", 1120 "Животные на откорме" непосредственно в дебет счета 9720 "Чрезвычайные убытки".

Аналитический учет по счетам 1110 "Животные на выращивании", 1120 "Животные на откорме" ведется по местам содержания животных, по видам, возрастным группам и т.д., установленным для учета затрат на выращивание и откорм животных.

111. Корреспонденция по счетам учета животных на выращивании и откорме 1100

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Оприходованы животные, приобретенные у других лиц и населения	<u>1110, 1120</u>	<u>6990</u>
2	Оприходованы животные, приобретенные у других лиц и населения (при использовании счета 1500)	<u>1510</u>	<u>6990</u>
3	Оприходован привес и прирост животных	<u>1110, 1120</u>	<u>2010, 2710</u>
4	Оприходован молодняк животных, приобретенных от поставщиков	<u>1110</u>	<u>6010</u>
5	Списана сумма претензии, которая не подлежит взысканию	<u>1110, 1120</u>	<u>4860</u>
6	Затраты подотчетных лиц по доставке животных	<u>1110, 1120</u>	<u>6970</u>
7	Оприходование молодняка животных, полученных от учредителей в порядке их вкладов	<u>1110</u>	<u>4610</u>
8	Оприходование приплода крупного рогатого скота	<u>1110</u>	<u>2010, 2710</u>
9	Оприходование приплода (жеребят) рабочих лошадей	<u>1110</u>	<u>2310</u>
10	Оприходование молодняка животных, поступивших безвозмездно от других лиц.	<u>1110</u>	<u>8530</u>
11	Перевод молодняка в основное стадо	<u>0840</u>	<u>1110</u>
12	Реализация молодняка животных на сторону и недостачи, выявленные при инвентаризации	<u>9110</u> или <u>9220</u>	<u>1110</u>
13	Передача молодняка животных дочерним и зависимым хозяйственным обществам	<u>9220</u>	<u>1110</u>

14	Списание молодняка животных, павших в связи с эпизоотией	9720	1110
----	--	----------------------	----------------------

5.8. Инвентаризация производственных запасов

Инвентаризация — это установление фактического наличия товарно-материальных запасов путем пересчета остатков и сопоставления результатов с учетными записями.

С ее помощью выявляются ошибки в данных текущего учета, отражаются неучтенные операции, контролируется сохранность ТМЗ, числящихся у материально ответственных лиц. Инвентаризации подлежат все виды финансовых обязательств предприятия и его имущество вне зависимости от того, где оно находится – на складе, в пути или на ответственном хранении у другой организации.

Также нужно регулярно инвентаризировать имущество, не являющееся собственностью предприятия, но находящееся у него на ответственном хранении или принятое на комиссию.

Инвентаризация ТМЗ проводится в порядке, установленном [НСБУ № 19](#) «Организация и проведение инвентаризации» (рег. МЮ № 833 от 02.11.1999 г.). Недостачи и излишки имущества учитываются в соответствии с [Положением](#) о порядке бухгалтерского учета недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации (рег. МЮ № 1334 от 06.04.2004 г.).

Имущество инвентаризируется по месту его нахождения и по каждому материально ответственному лицу.

Правила проведения инвентаризации

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты и сроки их проведения, перечень проверяемого в каждом конкретном случае имущества и обязательств устанавливает само предприятие. Однако в некоторых ситуациях и по отдельным видам имущества проведение инвентаризации обязательно, более того – законодательно определены сроки ее проведения.

Инвентаризацию ценностей проводят в основном рабочие комиссии. Их состав утверждается руководителем предприятия в приказе по проведению инвентаризации. В нем же устанавливаются сроки ее начала и окончания.

Материально ответственные лица, а также сотрудники, имеющие на дату инвентаризации подотчетные суммы и непогашенные доверенности на получение материальных ценностей, дают расписки в том, что:

- к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии;
- все ценности, поступившие под их ответственность, оприходованы;
- все выбывшие ценности списаны в расход.

Инвентаризация ТМЦ обязательна

Объекты:

- Товарно-материальные запасы

Не реже 1 раза в год

- Горюче-смазочные материалы;
- Продукты питания

Ежеквартально

- Касса

Ежемесячно

- Драгметаллы

В соответствии с отраслевыми инструкциями

Инвентаризация ТМЦ обязательна

Ситуации:

- Передача имущества предприятия в аренду, выкуп или продажа;
- Преобразование государственного предприятия (разгосударствление)

В момент проведения хозяйственной операции

- Составление годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года

Ежегодно

- При смене материально ответственных лиц

На день приемки-передачи дел

- При установлении фактов хищений или злоупотреблений, порчи ценностей
- В случае пожара или стихийных бедствий
- При ликвидации (реорганизации) предприятия

На день оформления документов

Прежде чем начать проверку фактического наличия имущества, инвентаризационная комиссия должна получить в свое распоряжение все имеющиеся до начала инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных и денежных средств.

Если инвентаризация проводится в течение нескольких дней, помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе комиссии опечатываются. Во время перерывов в работе комиссии описи хранятся в закрытом помещении, в котором производится инвентаризация – в шкафу или сейфе.

ТМЗ, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эти товарно-материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «ТМЗ, поступившие во время инвентаризации». В описи указываются дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

Стоимость излишков и недостач имущества отражается в сличительных ведомостях и приводится в соответствие с их оценкой в бухгалтерском учете.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главбуха ТМЗ могут отпускаться материально ответственными лицами в процессе инвентаризации. Это делается только в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ценности заносятся в отдельную опись «ТМЗ, отпущенные во время инвентаризации», которая оформляется по аналогии с документами на ТМЦ, поступившие во время инвентаризации.

В расходных документах делается отметка за подписью председателя комиссии или – по его поручению – члена комиссии. Инвентаризация отгруженных, но не оплаченных в срок покупателями ценностей, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Инвентарь ихозпринадлежности, находящиеся в эксплуатации, инвентаризируются по местам их нахождения и материально ответственными лицам, на хранении у которых они находятся. Инвентаризацию проводят, осматривая каждый предмет. Если инвентарь ихозпринадлежности были выданы работникам в индивидуальное пользование, допускается составление групповых инвентаризационных описей с указанием в них ответственных за

эти предметы лиц, на которых открыты личные карточки, с распиской их в описи. В описях указывается первоначальная стоимость предметов, процент износа каждого предмета или группы с одинаковым размером износа.

Вопросы для самоконтроля

1. Перечислите правила оценки материальных запасов в бухгалтерском балансе.
2. Включаются ли материалы в состав оборотных средств предприятия?
3. Дайте определение метода ФИФО.
4. По себестоимости каждой единицы.
5. Дайте определение метода АВЕКО
6. Чем метод ФИФО отличается от метода ЛИФО по отражению материальных запасов в бухгалтерском балансе?
7. Что включается в фактическую себестоимость заготовленных материалов?
8. На каких счетах отражается процесс продажи материалов?
9. Могут ли материалы поступать на предприятие по договору мены?
10. Назовите счета бухгалтерского учета, используемые при организации бухгалтерского учета материалов.
11. При соблюдении каких условий НДС, уплаченный при приобретении материальных ресурсов, предъявляется бюджету к возмещению?
12. Какими документами оформляется движение материалов
13. Как отражаются результаты инвентаризации материалов на счетах бухгалтерского учета?
14. Как организуется учет материалов на складах?
15. Какие делаются записи на синтетических счетах на сумму недостачи материалов, выявленной при их приемке?

ГЛАВА 6. БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

- 6.1. Понятие, значение и сущность производственных затрат
 - 6.2. Состав и классификация производственных затрат, относимых на себестоимость продукции
 - 6.3. Синтетический и аналитический учет производственных затрат и порядок их включения в себестоимость
 - 6.4. Учет затрат на вспомогательные и обслуживающие хозяйства
 - 6.5. Характеристика методов учета затрат и калькулирования себестоимости
- Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова: производственные затраты, классификация затрат. Управленческий учет, себестоимость, общепроизводственные расходы, накладные расходы, источники затрат

6.1. Понятие, значение и сущность производственных затрат

В зависимости от вида деятельности предприятия или специфических особенностей определенной организации, подходы к классификации затрат в управленческом учете могут быть различными. Все затраты группируются в соответствии с определенными признаками, например:

- источник возникновения;
- виды продукции (товара, услуги);
- целевое назначение;
- способ включения в себестоимость;
- экономическое значение для хозяйственной деятельности.
- оперативность учета затрат.

Классификация затрат по источникам необходима для того, чтобы определить, для чего в отчетном периоде осуществлялись определенные затраты и в каком размере. Учет затрат по источникам осуществляется в 3 этапа:

Перенесение прямых затрат, которые приходятся на разные виды продукции, непосредственно на источники затрат.

Распределение накладных расходов по источникам затрат.

Учет реализации различных видов продукции и расчет финансового результата за период.

Группировка по видам продукции и калькуляция себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг производится по статьям затрат.

По целевому назначению выделяют:

Основные (прямые) затраты – непосредственно связаны с производством

продукции

Накладные (косвенные) затраты – связанные с организацией, обслуживающими производствами и реализацией.

По способу включения в себестоимость:

Переменные – могут быть непосредственно отнесены на объект калькуляции, и их размер изменяется пропорционально объему производства.

Постоянные – могут быть отнесены на несколько видов продукции, например, управленческие затраты, и не зависят от объема производства.

Наиболее прогрессивным методом расчета себестоимости в настоящее время считают систему «Директ-костинг», которая основана на классификации затрат на постоянные и переменные. В этом методе себестоимость планируется и рассчитывается только на основе переменных затрат. Постоянные затраты при этом учитывают отдельно, и затем их списывают напрямую на финансовый результат.

Применение этой системы приводит к уменьшению трудоемкости, упрощает учет. Все затраты за отчетный период распределяются на прямые переменные, связанные с производственным процессом (аккумулируются на дебете счетов 2010 и 2310), и косвенные переменные (аккумулируются на дебете счета 2510 с кредита счетов учета производственных и финансовых ресурсов), а также постоянные, осуществленные в отчетном периоде (аккумулируются на счете 9430).

Классификация по экономическому значению зависит от экономического содержания затрат. Экономический элемент является однородным видом затрат, который нельзя разложить на какие-либо составные части. Так, сметы затрат составляют по экономическим элементам. Обычно существует 5 элементов затрат:

- амортизация основных фондов;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- материальные затраты;
- прочие затраты.

В зависимости от оперативности учета затрат выделяют две системы: систему учета фактических затрат и систему «стандарт-кост».

Система учета по фактическим затратам является наиболее традиционной и распространенной в отечественных компаниях. Она предусматривает оценку затрат по фактическому количеству и цене.

Система «стандарт-кост» — сопоставляет «стандартную» калькуляцию (т.е. предполагаемые затраты, оценка их в будущем периоде) и фактические затраты, а также использует план-факт анализ отклонений. Калькуляция при

системе «стандарт-кост» обычно состоит из таких групп статей, как: производственные расходы, коммерческие расходы, общепроизводственные расходы, основные материалы и так далее.

Правильная классификация и учет затрат (управленческий учет) позволяет:

- организовать учет и бюджетное планирование;
- оперативно получать системную информацию для принятия решений;
- осуществлять контроль расходов по центрам ответственности;
- рассчитывать себестоимость отдельных видов продукции и совокупные издержки по различным структурным подразделениям;
- оптимизировать текущие затраты в соответствии с направлениями деятельности.

При осуществлении хозяйственной деятельности предприятия используют живой и овеществленный труд. Совокупные затраты живого и овеществленного труда на производство того или иного продукта представляют собой издержки производства, которые в условиях товарно-денежных отношений принимают форму себестоимости продукции.

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) называют издержками производства. В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин *«производственные затраты»*.

Определено, что для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется *себестоимость* произведенной продукции (работ, услуг), которая формируется на *базе расходов* по обычным видам деятельности:

- признанных в отчетном году и в предыдущие отчетные периоды;
- переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды.

Бухгалтерский учет затрат на производство продукции должен обеспечивать решение следующих **задач**:

- документирование затрат в момент их осуществления;
- группирование затрат через систему счетов бухгалтерского учета по объектам учета затрат и статьям расходов;
- включение затрат, относящихся к производству продукции данного периода, в ее себестоимость;
- калькуляция себестоимости продукции на основе данных бухгалтерского учета затрат.

В течение продолжительного времени затраты выявляли и учитывали так называемым котловым методом, В едином бухгалтерском регистре в течение

всего отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на производство, независимо от места их потребления и их целевой направленности. В результате выходили на общую сумму затрат за период без учета ассортимента и структуры выпущенной продукции. «Котловой» метод не выявлял возможностей снижения затрат, его основным недостатком являлась обезличенность информации. Такой учет не позволял предприятию получить необходимые данные для контроля за издержками производства по направлениям затрат (основное производство, вспомогательные производства, общепроизводственные, общехозяйственные расходы и т.п.), местам их возникновения (цехам, отделам, службам), видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). К сожалению, этим методом пользуются до сих пор на многих малых отечественных предприятиях.

Организация учета производственных затрат основана на следующих принципах:

- Неизменность принятой методологии учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в течение года;
- Полнота отражения в учете всех хозяйственных операций;
- Правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам;
- Разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения;

Одно из составных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции – четкое определение состава производственных затрат.

Себестоимость продукции — это стоимостная оценка используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат.

В Республике Узбекистан состав себестоимости продукции регламентируется государством. Основные принципы формирования этого состава определены и конкретизированы в Положении о составе затрат № 54 от 5 февраля 1999г. (с последующими изменениями от 26.04.2016г. №122), в которых четко дано определение издержек, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг) и затрат, производимых за счет соответствующих источников финансирования (прибыли организации, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений).

На основе Положения о составе затрат министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения и др. разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для подведомственных предприятий.



Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор номенклатуры синтетических и аналитических счетов производства и объектов калькуляции.

6.2. Состав и классификация производственных затрат, относимых на себестоимость продукции

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации. Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

По видам затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

В соответствии с различными классификационными признаками расходы предприятия могут быть выделены в следующие основные группы:

- В зависимости от их функции в производственном процессе:
 - а) Производственные затраты;
 - б) Непроизводственные затраты
 - В зависимости от отнесения на стоимость продукции:
 - а) прямые затраты
 - б) косвенные затраты
 - В зависимости от времени списания с реализованной продукцией:
 - а) затраты, включаемые в себестоимость продукции
 - б) расходы периода
- В зависимости от реакции на изменение реализованной продукции:
- а) переменные затраты
 - б) постоянные затраты
 - в) постоянно-переменные

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. К основным задачам управленческого учета относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;
- принятие управленческого решения и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат.

Так, для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируют на:

- входящие и истекшие;
- прямые и косвенные;
- основные и накладные;
- входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические, или затраты периода);
- одноэлементные и комплексные;
- текущие и единовременные.

Для принятия решения и планирования различают:

- постоянные, переменные, условно-постоянные (условно-переменные) затраты;
- затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;
- безвозвратные затраты;
- вмененные затраты;
- предельные и приростные затраты;
- планируемые и непланируемые.

Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета

Задачи	Классификация затрат
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	Входящие и истекшие Прямые и косвенные Основные и накладные Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические) Одноэлементные и комплексные Текущие и единовременные
Принятие решения и планирование	Постоянные (условно-постоянные) и переменные Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценка Безвозвратные затраты Вмененные (упущенная выгода) Предельные и приростные Планируемые и не планируемые
Контроль и регулирование	Регулируемые Нерегулируемые

Наконец, для осуществления функций контроля и регулирования в управленческом учете различают регулируемые и нерегулируемые затраты.

Помимо указанных группировок затраты на производство классифицируют по ряду других признаков.

Входящие и истекшие затраты {затраты и расходы). *Входящие* затраты — это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд *истекших*.

Классификация затрат на производство продукции

Виды классификации	Подразделения затрат
По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
По составу (однородности)	Одноэлементные и комплексные
По отношению к объему производства	Переменные и условно постоянные
По периодичности возникновения	Текущие и единовременные
По эффективности	Производительные и непроизводительные

Прямые и косвенные расходы. К *прямым* расходам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 2010 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.п.).

Прямые материальные затраты. Каждое производственное изделие состоит из каких-либо материалов. Основные материалы — это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично, без особых затрат относить на определенное изделие.

В ряде случаев экономически невыгодно учитывать расход материалов, приходящийся на каждый вид продукции. Примерами подобных затрат являются гвоздя а мебели, болты в автомобилях, заклепки в самолетах в т.п. Такие материалы считаются вспомогательными, а расходы по ним — косвенными общепроизводственными расходами, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.

Прямые расходы на оплату труда включают все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Издержки на оплату труда за работу, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, называют косвенными расходами на оплату труда. Эти расходы включают оплату труда таких рабочих, как механики, контролеры и другой вспомогательный персо-

нал. Подобно расходам на вспомогательные материалы косвенные расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.

Косвенные расходы. Сюда входят все издержки, которые нельзя отнести к первой и второй группам. Косвенные расходы — это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий, их также называют накладными расходами. При списании косвенных затрат на продукцию используется понятие «накладные расходы». Косвенные (накладные) расходы включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) только в том случае, если они связаны с производственным процессом.

В себестоимость **НЕ включаются** такие затраты, как:

- расходы на хранение, кроме необходимых в производственном процессе или при переходе к следующему производственному этапу;
- административные и коммерческие (сбытовые) расходы;
- затраты и потери относимые на убытки.

Примером косвенных затрат являются услуги вспомогательных производств (котельные, мастерские по изготовлению производственного инвентаря и др.), услуги обслуживающих хозяйств (службы по ремонту ОС).

Между видами продукции они распределяются в зависимости от вида издержек и применяемого метода.

Затраты по видам продукции распределяются по какому-либо показателю, принятому за базу распределения затрат, или по факторам издержек.

Большинство предприятий используют в качестве базы распределения косвенных расходов заработную плату основных рабочих или прямые расходы по производствам.

Пример. В одном и том же цехе предприятие производит несколько видов изделий — столы, стулья и стеллажи. Нам необходимо определить себестоимость стульев. Мы точно знаем:

- сколько нам понадобится материалов (дерева, гвоздей, ткани для обивки и т.д.) для их производства,
- какие расходы мы понесем при выплате заработной платы рабочим, производящим стулья, включая уплату единого социального платежа,
- какова будет сумма амортизационных отчислений по используемому только для этого оборудованию.

Все эти затраты являются прямыми, и мы можем их легко подсчитать.

Также у нас есть затраты по амортизации производственного цеха. Они — косвенные, их придется делить между всеми тремя видами изделий.

Сначала необходимо найти базу для распределения – установить наиболее важный показатель, по которому мы сможем пропорционально разделить между изделиями сумму амортизации цеха. Такой базой могут служить:

- количество производимых изделий,
- человеко-часы затраченного времени,
- использование основного материала и т.д.

В учетной политике предприятия предусмотрено, что затраты по амортизации цеха распределяются пропорционально количеству произведенной готовой продукции.

Статьи затрат	Ед.изм.	столы	стулья	стеллажи
Изготовлено единиц (всего 2 000шт.)	Шт.	500	1000	500
Заработная плата рабочих	тыс.сум	10000	15000	8000
Материалы	тыс.сум	1000	2000	700
Амортизация оборудования	тыс.сум	500	1000	300
Амортизация здания цеха	тыс.сум	1000		

Прямые затраты на изготовление 1 000 стульев составят 18 000 тыс. сумов (15 000 + 2 000 + 1 000).

Мы не можем относить косвенные затраты (начисленную амортизацию по зданию цеха) только на себестоимость стульев, потому что в нем изготавливаются 3 вида изделий (столы, стулья, стеллажи). Сначала затраты нужно распределить.

Общее количество произведенных изделий – 2 000 (500+1 000+500) шт.

Сумма амортизации здания цеха, отнесенная на себестоимость стульев, составит 500 тыс. сумов ((1 000 тыс. сум. : 2 000 шт.) x 1 000 шт.).

Производственная себестоимость всех стульев равна 18 500 тыс. сумов (18 000 + 500), одного стула – 18,5 тыс. сумов (18 500 тыс. сум. : 1 000 шт.).

ПРЯМЫЕ ЗАТРАТЫ ОТНОСЯТСЯ НА СЕБЕСТОИМОСТЬ НАПРЯМУЮ: СКОЛЬКО ПОТРАТИЛИ, СТОЛЬКО И УЧЛИ В СЕБЕСТОИМОСТИ. КОСВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ, РАСПРЕДЕЛЯЮТСЯ Т.Е. ДЕЛЯТСЯ ПРОПОРЦИОНАЛЬНО МЕЖДУ ПРОИЗВОДИМЫМИ ПРОДУКТАМИ. НЕОБХОДИМО ОПРЕДЕЛИТЬ БАЗУ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ.

Основные и накладные расходы. По своему назначению издержки делятся на основные и расходы на управление предприятием. Последние, называют накладными расходами.

К *основным расходам* относятся все виды ресурсов (предметы труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизация основных производственных фондов; заработная плата основных производ-

ственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг). На любом предприятии они составляют важнейшую часть затрат.

Накладные расходы вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и ролю отличаются от производственных функций. Эти расходы, как правило, связаны с организацией деятельности предприятия, его управлением. В соответствии с методом отнесения затрат на носитель (объект калькулирования) накладные расходы являются косвенными.

Переменные, постоянные, условно-постоянные затраты. *Переменные затраты* возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами *производственных переменных затрат* служат прямые материальные затраты. Прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.

К *непроизводственным переменным затратам* можно отнести расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продажи.

Постоянные расходы — это издержки на аренду помещений, охрану, амортизационные отчисления и др.

В реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. Экономические явления и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее, и поэтому в большинстве случаев издержки являются *условно-переменными* (или *условно-постоянными*).

6.3. Синтетический и аналитический учет производственных затрат и порядок их включения в себестоимость

Сложность процесса производства, его значимость в хозяйственной деятельности предприятия, разнообразие затрат требуют использования в бухгалтерском учете целой группы производственных счетов:

- 2000 — счета учета основного производства
- 2100 — счета учета полуфабрикатов собственного производства
- 2300 — счета учета вспомогательных производств
- 2500 — счета учета общепроизводственных расходов
- 2600 — счета учета брака в производстве
- 2700 — счета учета обслуживающих хозяйств.

Прямые расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет **2010 «Основное производство»** с кредита счетов учета *износа основных средств, материалов, расчетов с персоналом по оплате труда, отчислений на социальное страхование* и др.

Расходы вспомогательных производств списываются на счет **2010** с кредита счета **2310 «Вспомогательные производства»**.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, списываются на счет **2010 «Основное производство»** со счета **2510 «Общепроизводственные расходы»**.

Потери от брака списываются на счет **2010 «Основное производство»** с кредита счета **2610 «Брак в производстве»**.

Производственный брак – это продукция, не соответствующая по качеству установленным стандартам, техническим условиям и др. В зависимости от характера он бывает *исправимый* (частичный) и *неисправимый* (окончательный). *Исправимый брак*, по определению, технически возможно и экономически целесообразно исправить. *Неисправимый брак* – это продукция с дефектами, устранить которые невозможно или экономически нецелесообразно.

Счет **2010 «Основное производство»** используется также для учета расходов, связанных с изготовлением *полуфабрикатов*. По дебету счета **2110 «Полуфабрикаты собственного производства»** в корреспонденции со счетом **2010** отражаются расходы, связанные с их изготовлением. По кредиту счета **2110** отражается себестоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом **2010 «Основное производство»**) и реализованных другим предприятиям (в корреспонденции со счетом **9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»**).

По кредиту счета **2010** отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Они могут списываться со счета **2010** в дебет счета **2810 «Готовая продукция на складе»**, **9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»**.

Остаток по счету **2010 «Основное производство»** на конец месяца показывает себестоимость незавершенного производства.

Расходы предприятия по основному производству учитываются так:

Списываются прямые расходы по основному производству:

Дт 2010	«Основное производство»
Кт 0200	«Износ основных средств»
Кт 1000	«Материалы»
Кт 1610	«Отклонение в стоимости материалов»
Кт 2110	«Полуфабрикаты собственного производства»
Кт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 6520	«Платежи в государственные целевые фонды» и др.

Списываются косвенные расходы по основному производству:

Дт 2010	«Основное производство»
Кт 2510	«Общепроизводственные расходы»
Кт 2310	«Вспомогательное производство» и др.

Списываются потери от брака:

Дт 2010	«Основное производство»
Кт 2610	«Брак в производстве»

Учтена в затратах основного производства стоимость работ (услуг), выполненных сторонней организацией:

Дт 2010	«Основное производство»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Кт 6990	«Прочие обязательства» и др.

Отражаются резервы предстоящих расходов и платежей:

Дт 2010	«Основное производство»
Кт 3100	«Расходы будущих периодов»

Отражается выпуск готовой продукции:

Дт 2810	«Готовая продукция на складе»
Кт 2010	«Основное производство»

Списывается сумма затрат по выполненным работам, оказанным услугам:

Дт 9130	«Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»
Кт 2010	«Основное производство»

Продукция (полуфабрикаты), не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также незаконченные работы, не принятые заказчиками, называются

незавершенным производством, а относящиеся к ним затраты – **затратами незавершенного производства**.

В незавершенное производство не включаются материалы и покупные полуфабрикаты, чья обработка еще не начата.

В большинстве отраслей промышленности невозможно обеспечить раздельное отражение в учете затрат на готовую и незавершенную продукцию. На предприятиях, где постоянно имеются переходящие остатки незавершенного производства, для определения затрат, относящихся к уже выпущенной продукции, эти остатки ежемесячно оценивают. Себестоимость выпущенной продукции в этом случае определяется так: к остаткам незавершенного производства на начало месяца прибавляются затраты за месяц и вычитаются остатки незавершенного производства на конец месяца.

Остатки незавершенного производства оцениваются по одному из следующих методов:

по фактической производственной себестоимости (за вычетом расходов на подготовку и освоение производства, потерь от брака, прочих производственных расходов);

по нормативной или плановой производственной себестоимости;

по прямым статьям затрат;

по стоимости используемых в производстве сырья, материалов и полуфабрикатов

Выбранный метод оценки должен быть закреплен в учетной политике предприятия.

Все предприятия обязаны инвентаризировать «незавершенку» перед составлением годового отчета (не раньше 1 октября) и – дополнительно – в сроки, определенные в учетной политике. Предприятия многих отраслей проводят такую инвентаризацию ежемесячно или один раз в квартал. Результаты инвентаризации оформляются инвентаризационными ведомостями, в которых отражается состояние незаконченной продукции.

В бухучете себестоимость незавершенного основного производства на конец месяца показывает остаток по счету **2010 «Основное производство»**. Остатки на конец месяца по счетам **2310 «Вспомогательное производство»** и **2710 «Обслуживающие хозяйства»** показывают стоимость незавершенного производства в соответствующих производствах.

Пример. Предприятие занимается перевозками грузов. В январе общий объем транспортных перевозок составил 500 000 т/км. Из них не приняты заказчиками транспортные услуги на 40 000 т/км. Прямые затраты за январь – 2 000 тыс. сумов.

В феврале объем транспортных перевозок составил 600 000 т/км, на конец месяца не приняты заказчиками транспортные услуги на 80 000 т/км. Прямые расходы предприятия за февраль составили 2 600 тыс. сумов.

К незавершенному производству за январь относятся прямые расходы в сумме 160 тыс. сумов ($2\,000 \text{ тыс. сумов} \times 40\,000 \text{ т/км} : 500\,000 \text{ т/км}$).

Объем прямых расходов, относящихся к незавершенному производству в феврале, составляет 345 тыс. сумов ($160 \text{ тыс. сумов} + 2\,600 \text{ тыс. сумов}$) $\times 80\,000 \text{ т/км} : (40\,000 \text{ т/км} + 600\,000 \text{ т/км})$.

6.4. Учет затрат на вспомогательные и обслуживающие хозяйства

Затраты на содержание, организацию и управление цехами и другими производственными подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающего производств включаются в состав общепроизводственных (общецеховых) затрат. Их учет ведется на счете **2510 «Общепроизводственные расходы»**. Этот счет является собирательно-распределительным и не имеет сальдо на конец отчетного периода. На нем отражаются:

расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
амортизационные отчисления и затраты на ремонтосновных средств и другого имущества, используемого в производстве;
страхование имущество, используемого в производственных целях;
расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений;
арендная плата за производственные помещения, машины, оборудование и иное имущество, которое используется в производстве;
содержание управленческого аппарата в цехе;
содержание прочего цехового персонала;
другие аналогичные расходы.

В конце отчетного периода общепроизводственные расходы распределяются между объектами аналитического учета (видами продукции или видами деятельности). Базовый показатель для их распределения

предприятие выбирает самостоятельно и закрепляет его в учетной политике. Распределять общепроизводственные расходы можно, к примеру, пропорционально заработной плате рабочих основного производства или по другим технико-экономическим показателям.

Таким образом, в последний день истекшего месяца общепроизводственные расходы, собранные на балансовом счете **2510**, списываются:



Пример. Согласно учетной политике общепроизводственные расходы ООО «Нанокирпич» распределяются между отдельными производствами пропорционально прямым затратам.

За отчетный период общепроизводственные расходы составили 11 100 тыс. сумов, прямые расходы предприятия – 39 450 тыс. сумов, в том числе:

- расходы основного производства – 22 250 тыс. сумов;
 - расходы вспомогательного производства – 12 750 тыс. сумов;
 - расходы обслуживающего производства – 4 450 тыс. сумов.
- Общепроизводственные расходы (11 100 тыс. сумов) распределяются так:

• на основное производство – 6 260,5 тыс. сумов ($22\,250 : 39\,450 \times 11\,100$);

• на вспомогательное производство – 3 587,5 тыс. сумов ($12\,750 : 39\,450 \times 11\,100$);

• на обслуживающее производство – 1 252 тыс. сумов ($4\,450 : 39\,450 \times 11\,100$).

Общепроизводственные расходы предприятия отражаются следующим образом:

Отражаются общепроизводственные расходы:

Дт 2510	«Общепроизводственные расходы»
Кт 0200	«Износ основных средств»
Кт 1000	«Материалы»
Кт 1610	«Отклонение в стоимости материалов»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Кт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 6520	«Платежи в государственные целевые фонды» и др.

Списываются общепроизводственные расходы, связанные с основным производством:

Дт 2010	«Основное производство»
Кт 2510	«Общепроизводственные расходы»

Списываются общепроизводственные расходы, связанные с вспомогательным производством:

Дт 2310	«Вспомогательное производство»
Кт 2510	«Общепроизводственные расходы»

Списываются общепроизводственные расходы, связанные с деятельностью обслуживающих производств:

Дт 2710	«Обслуживающие хозяйства»
Кт 2510	«Общепроизводственные расходы»

Учет затрат вспомогательных и обслуживающих производств ведется на счете **2310 «Вспомогательное производство»**.

Такие производства обычно заняты деятельностью, необходимой основному производству или виду деятельности. К примеру, это могут быть:

обеспечение различными видами энергии;
транспортное обслуживание;
ремонт основных средств;
изготовление инструментовзапасных частей, строительных деталей, конструкций;
обогащение строительных материалов;
добыча камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
заготовка древесины;
засолка, сушка, консервирование сельскохозяйственных продуктов ;
научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и т.п.

По дебету счета **2310** отражаются прямые расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а также косвенные расходы на управление и обслуживание вспомогательных производств и потери от брака.

Прямые расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет **2310** с кредита счетов производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, по начислению износа основных средств, амортизации нематериальных активов и др.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются на счет **2310** со счета **2510** «Общепроизводственные расходы».

По кредиту счета **2310** «Вспомогательное производство» отражается сумма фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

В бухучете расходы предприятия по вспомогательному производству отражаются так:

**Списываются прямые расходы
по вспомогательному производству:**

Дт 2310	«Вспомогательное производство»
Кт 0200	«Износ основных средств»
Кт 1000	«Материалы»
Кт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 6520	«Платежи в государственные целевые фонды» и др.

**Списываются косвенные расходы
по вспомогательному производству:**

Дт 2310	«Вспомогательное производство»
Кт 2510	«Общепроизводственные расходы»

Списываются потери от брака:

Дт 2310	«Вспомогательное производство»
Кт 2610	«Брак в производстве»

Отражается выпуск готовой продукции:

Дт 2810	«Готовая продукция на складе»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»

**Отражается реализация выполненных работ,
оказанных услуг:**

Дт 9130	«Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»

**Списываются расходы
вспомогательного производства:**

Дт 2010	«Основное производство»
Дт 2510	«Общепроизводственные расходы»
Дт 2710	«Обслуживающие хозяйства»
Дт 2810	«Готовая продукция»
Дт 9400	«Расходы периода» и др.
Кт 2310	«Вспомогательное производство»

Учитывая, что вспомогательное производство может выполнять работы для разных подразделений предприятия, определить, какие именно расходы к кому относятся, невозможно. Поэтому распределять расходы вспомогательных производств рекомендуется также по какому-либо показателю. Как правило, для этого используют сумму прямых затрат.

Порядок распределения расходов вспомогательного производства должен быть закреплен в учетной политике предприятия.

Пример. На балансе ООО «Суперкастрюля» числятся котельная (вспомогательное производство) и детский сад (обслуживающее хозяйство). За отчетный период прямые расходы основного и обслуживающего производств составили 23 000 тыс. сумов, в том числе:

- расходы основного производства (производство готовой продукции) – 17 000 тыс. сумов;
- расходы обслуживающего производства – 6 000 тыс. сумов.

Расходы котельной по обеспечению предприятия теплом составили в отчетном периоде 3 000 тыс. сумов.

Учетная политика предприятия предусматривает распределение расходов вспомогательного производства пропорционально прямым расходам по отдельным производствам. В данном случае они распределяются так:

- расходы, относящиеся к деятельности основного производства, – 2 217,4 тыс. сумов ($17\,000 : 23\,000 \times 3\,000$);
- расходы, относящиеся к деятельности обслуживающего производства, – 782,6 тыс. сумов ($6\,000 : 23\,000 \times 3\,000$).

Вспомогательные производства могут выполнять работы (услуги), выпускать продукцию и сторонним организациям. В учете эти операции отражаются как реализационные.

Пример. Котельная, принадлежащая ЧП «ДизельТелеком», отапливает близлежащие дома, принадлежащие как юридическим, так и физическим лицам. Расходы котельной предприятия следует отразить следующими проводками:

Отражаются затраты вспомогательного производства по услугам сторонним организациям и лицам:

Дт 2310	«Вспомогательное производство»
Кт 0200	«Износ основных средств»
Кт 1000	«Материалы»
Кт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 6520	«Платежи в государственные целевые фонды» и др.

Списываются затраты вспомогательного производства по реализованным услугам:

Дт 9130	«Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»

Учет незавершенного производства во вспомогательных подразделениях может быть организован по аналогии с основным производством.

Обслуживающими для любого предприятия являются хозяйства и производства, чья деятельность не связана непосредственно с процессом производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, являющихся целью данного предприятия.

К обслуживающим относятся:

жилищно-коммунальные хозяйства;

пошивочные и другие обслуживающие производственный процесс мастерские;

детские дошкольные учреждения;

дома и базы отдыха, санатории, детские оздоровительные лагеря;

подсобные сельские хозяйства;

столовые, буфеты;

обособленные научно-исследовательские и конструкторские подразделения.

На счете **2710 «Обслуживающие хозяйства»** учитываются все расходы, связанные с деятельностью подобных объектов, числящихся на балансе предприятия.

Производственные расходы, связанные с деятельностью обслуживающих производств и хозяйств, также делятся на прямые и косвенные. Прямые – непосредственно связаны с деятельностью обслуживающего хозяйства (зарплата работников хозяйства, стоимость израсходованных материальных ценностей, расходы по содержанию оборудования хозяйства и т.п.).

Прямые расходы учитываются непосредственно по дебету счета **2710** и кредиту счетов по учету начисленной амортизации, материалов, расчетов с персоналом по оплате труда и т.д. – в зависимости от характера расходов.

Косвенные расходы связаны с управлением и обеспечением обслуживающих хозяйств (зарплата администрации, расходы на содержание основных средств общехозяйственного назначения и т.п.).

Если обслуживающие хозяйства оказывают услуги (выполняют работы, реализуют продукцию) за плату, в том числе – работникам предприятия, учет доходов и расходов по данным товарам (работам, услугам) предприятие может вести на дополнительно вводимом счете **9230 «Выбытие продукции (работ, услуг) обслуживающих хозяйств»**.

В бухучете расходы предприятия по обслуживаемому хозяйству отражаются так:

Списываются прямые расходы по обслуживаемому производству:	
Дт 2710	«Обслуживающие хозяйства»
Кт 1000	«Материалы»
Кт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 6520	«Платежи в государственные целевые фонды» и др.
Списываются косвенные расходы по обслуживаемому производству:	
Дт 2710	«Обслуживающие хозяйства»
Кт 2510	«Общепроизводственные расходы»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»
Отражается выпуск готовой продукции обслуживающим производством:	
Дт 2810	«Готовая продукция на складе»
Кт 2710	«Обслуживающие хозяйства»
Списываются расходы обслуживающих производств:	
Дт 9430	«Административные расходы»
Кт 2710	«Обслуживающие хозяйства»

Отражается доход от реализации продукции (работ, услуг) обслуживающего хозяйства:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Дт 4790	«Прочая задолженность персонала»
Кт 9230	«Выбытие продукции (работ, услуг) обслуживающих хозяйств»

Отражается списание расходов обслуживающего хозяйства по реализованным товарам (работам, услугам):

Дт 9230	«Выбытие продукции (работ, услуг) обслуживающих хозяйств»
Кт 2710	«Обслуживающие хозяйства»
Кт 2810	«Готовая продукция на складе»

Документальное оформление операций списания материальных затрат на себестоимость продукции.

Особо важное, значение имеют правильная организация аналитического учета и его своевременность. Данные аналитического учета – необходимая информация для анализа, контроля, планирования, управления и руководства хозяйственной деятельностью предприятия.

По счету 2010 «Основное производство» аналитический учет организуется по каждому виду продукции в отдельности, в разрезе статей калькуляции и месту выполнения работ (цех). Для этого разработаны карточки аналитического учета производства.

Сводный учет производственных затрат осуществляют в журнале ордере №10.

Этот журнал-ордер составляют на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов (ф.№12), учета потерь в производстве (ф.№14), учета общехозяйственных расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (ф. № 15) и др.

Указанные ведомости составляют на основании ведомостей и разработочных таблиц распределения сырья и производственных запасов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчетов по амортизационным отчислениям, листков расшифровок по прочим денежным расходам.

В журнале-ордере №10 отражают все производственные затраты по их элементам с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов. При

этом журнал-ордер №10 записывают лишь те суммы кредитовых оборотов материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет одного из счетов производственных затрат.

В журнале-ордере № 10 отражают также все внутренние обороты по счетам производственных затрат (списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов и т.п.).

В журнале-ордере №10 используется шахматная форма записей производственных затрат, что обеспечивает получение сводных данных о затратах – и по отдельным элементам затрат, и по статьям калькуляции.

Организация аналитического учета производственных затрат зависит в основном от степени централизации учета, применяемого метода калькулирования себестоимости продукции, уровня механизации и автоматизации учетных работ, организации внутривозвратного расчета.

При составлении калькуляции фактической себестоимости продукции данные сводного учета используют для контроля за выполнением плана по себестоимости всей товарной продукции и ее отдельных видов.

Для ведения сводного учета производственных затрат применяют ведомость сводного учета производственных затрат.

О том, как поставлен учет на предприятии, можно судить по документам аналитического и синтетического учета. Для этого проводится аудиторская проверка. На основе документов мы можем получить информацию о себестоимости продукции.

6.5. Характеристика методов учета затрат и калькулирования себестоимости

В зависимости от вида продукции, ее сложности, типа и характера организации производства на промышленном предприятии применяются следующие основные методы калькулирования себестоимости готовой продукции:



Простой метод применяется в добывающих отраслях промышленности, на электростанциях и некоторых производствах химической отрасли и строительных материалов. Как правило, бизнес, которому удобен такой метод определения себестоимости, характеризуется массовым производством одного вида продукции, кратким периодом технологического процесса и отсутствием незавершенного производства.

Суть метода сводится к прямому расчету. Бухгалтер просто собирает на счете все прямые и косвенные производственные затраты и делит полученную сумму на количество выработанной продукции. В результате получается себестоимость единицы продукции.

Прямыми считаются затраты, непосредственно связанные с производством единицы продукции. Эти затраты являются переменными, так как их размер напрямую зависит от объема производства.

Косвенные затраты – это затраты производственного назначения, связанные с обслуживанием производственного процесса.

Эти затраты остаются относительно постоянными, независимо от изменения объема продукции.

Нормативный метод определения себестоимости применяется на предприятиях машиностроения, швейной, обувной, трикотажной, шинной, мебельной промышленности – с массовым крупносерийным характером производства. Он подходит компаниям, производящим разнообразную и сложную продукцию с большим количеством деталей и узлов.

Затраты на производство по этому методу учитываются по установленным нормам использования сырья, материалов, труда и производственной мощности.

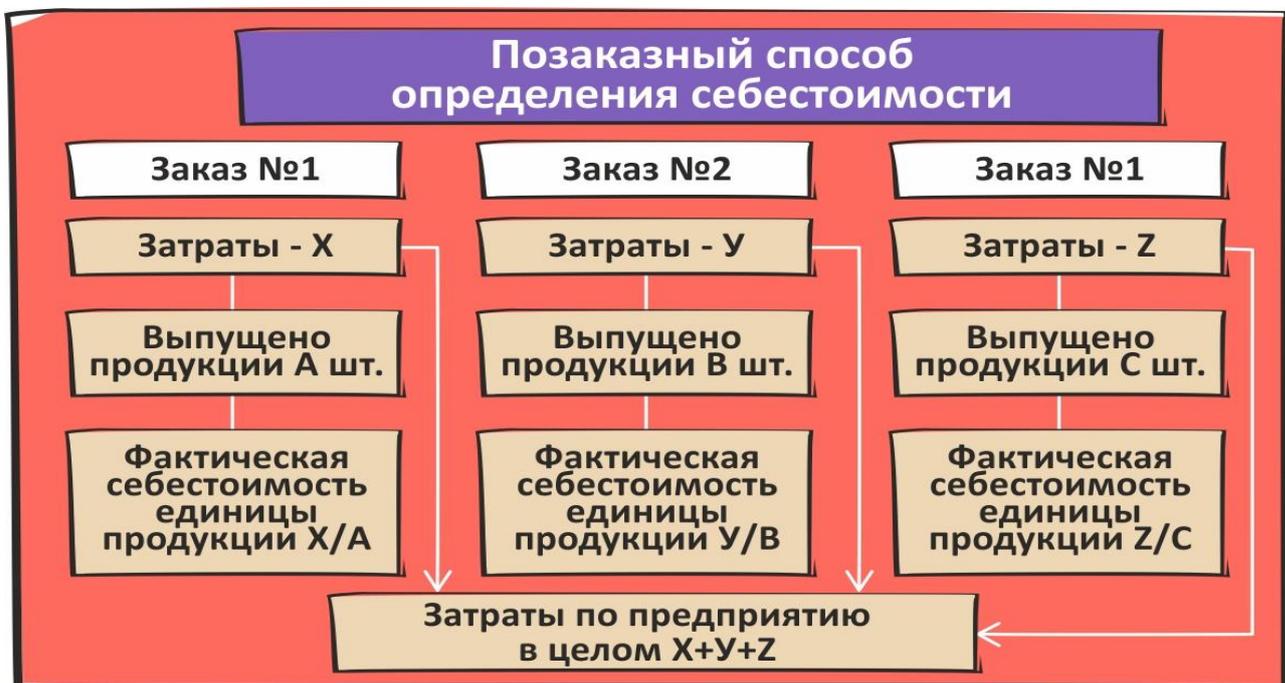
Первым делом составляется нормативная калькуляция по действующим на начало периода нормам. Отклонения от этих норм (экономия, перерасход) анализируются в конце каждого месяца. Такой учет обеспечивает возможность своевременно принимать меры по предотвращению перерасхода затрат.

Для определения себестоимости бухгалтер должен будет составить карточку нормативной себестоимости для каждого вида продукции.

Далее нормативная себестоимость сравнивается с фактическими результатами, после чего рассчитываются отклонения от нормы.

Показный метод определения себестоимости применяется практически на всех производствах и в сфере услуг, где есть индивидуальные (мелкосерийные) заказы, либо производятся опытные и экспериментальные работы. В частности, его используют такие отрасли промышленности, как судостроение, самолетостроение, тяжелое машиностроение и т.п.

Фактическая себестоимость единицы изделий или работ в этом случае определяется после выполнения заказа путем деления суммы затрат на количество изготовленной **конкретно по этому заказу** продукции (изделий). Объектом заказа могут быть как мелкие партии одинаковой продукции, так и отдельные агрегаты, узлы и прочие законченные конструкции.



По сути, это один из простейших способов производственного учета. Вплоть до окончания заказа все затраты собираются по каждому заказу или партии продукции (а не по отдельным подразделениям или отчетным периодам) и учитываются как незавершенное производство. Аналитическая информация по заказу отражается в *карточках заказов*, где указываются название и тип изделия, произведенное количество, заказчик, плановая себестоимость и цена.

Себестоимость единицы заказа определяется по окончании его выполнения. Вся сумма затрат по заказу и составляет его себестоимость. Если заказ состоит из серии одинаковой продукции (работ, услуг), себестоимость каждой ее единицы определяется делением суммы затрат по данному заказу на общее количество единиц.

При частичном выполнении заказа и сдаче его заказчику себестоимость частичного выпуска оценивается по себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений конструкции, технологии, условий производства.

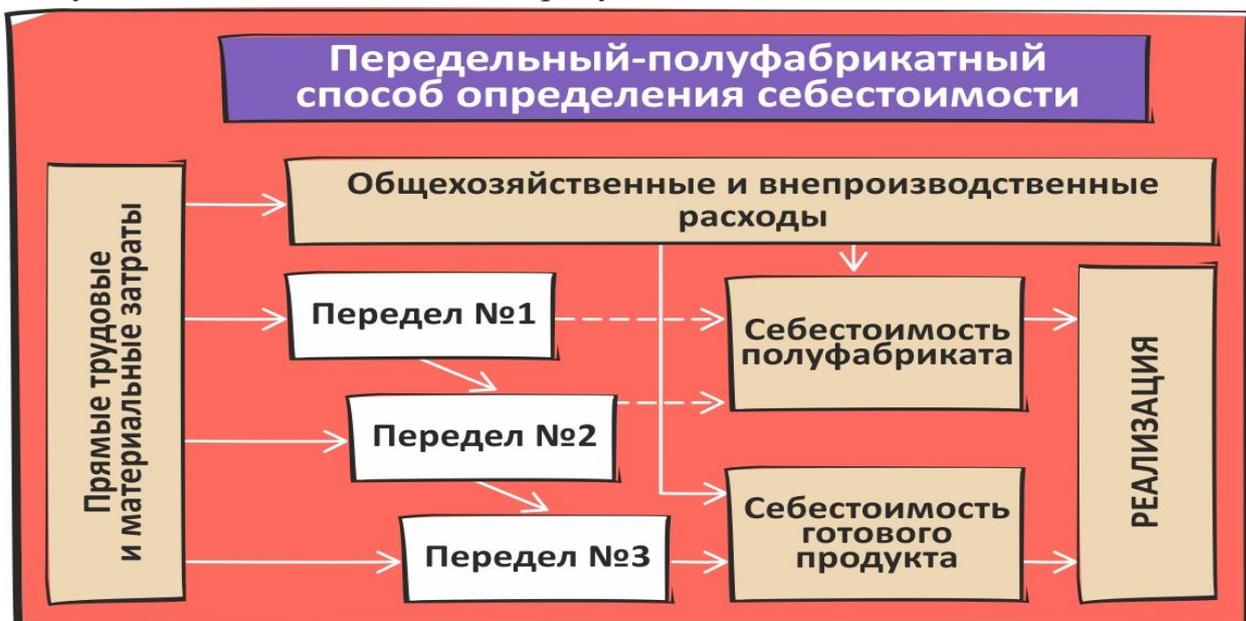
У позаказного метода определения себестоимости есть один существенный недостаток: калькуляции составляются не периодически (ежемесячно), а лишь по мере выполнения отдельных заказов, поэтому

выявить результаты производственной деятельности за отчетный период невозможно.

Попередельный (попроцессный) метод определения себестоимости применяется на предприятиях в химическом, текстильном, кирпичном, металлургическом и других производствах с массовым выпуском продукции, где из исходного сырья путем последовательной обработки получается готовый продукт. Объектом учета является **технологический передел**.

Передел — это часть технологического процесса, заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получается готовый продукт.

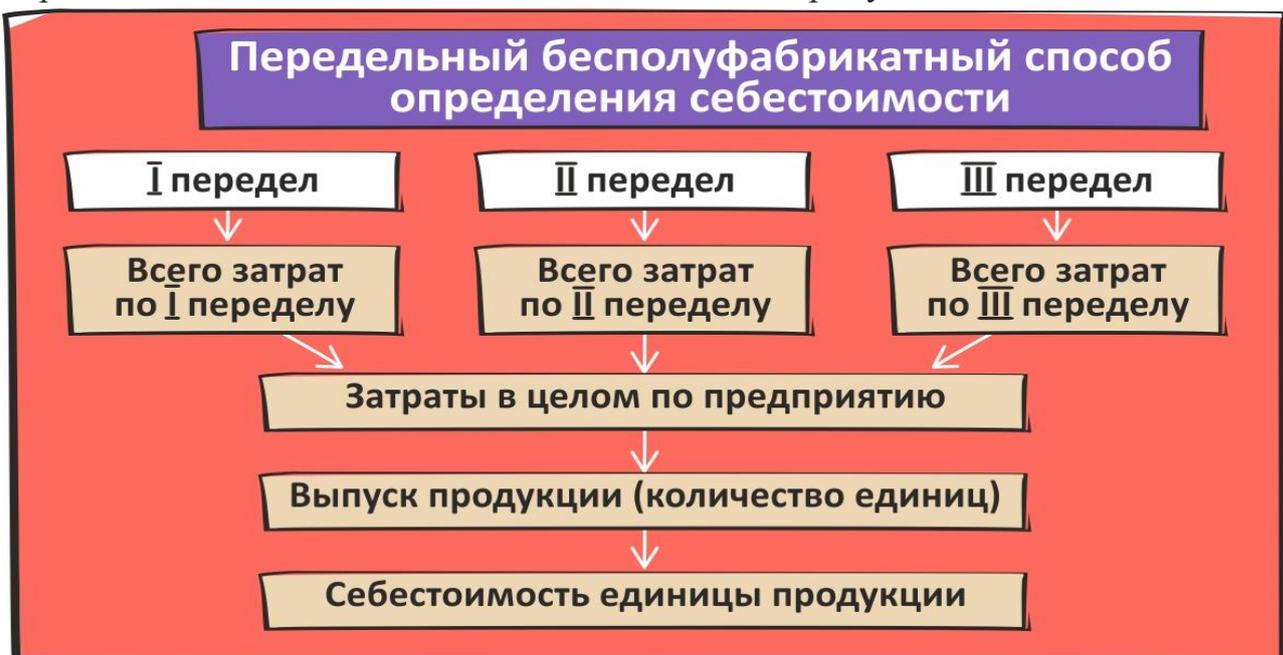
При этом методе затраты, образующие себестоимость продукции, учитываются по отдельным законченным технологическим переделам (фазам, стадиям) и статьям расходов. А себестоимость единицы продукции определяется делением общей суммы производственных затрат, отнесенных на определенное подразделение или производственный участок за неделю или месяц, на количество единиц готовой продукции, произведенных за тот же промежуток времени. Если продукция проходит обработку на нескольких участках, затраты по ним также суммируются, чтобы можно было определить общую себестоимость единицы продукции.



В зависимости от отраслевой принадлежности попередельный метод расчета себестоимости может быть полуфабрикатным и бесполуфабрикатным.

При полуфабрикатном варианте себестоимость продукции исчисляют по каждому переделу. Полуфабрикаты, полученные в одном переделе, служат

исходным материалом в последующем. Себестоимость продукции последнего передела является себестоимостью всей готовой продукции.



При бесполуфабрикатном варианте рассчитывается только себестоимость продукции последнего передела. При этом затраты учитываются отдельно по каждому переделу без учета себестоимости продукции предыдущих переделов. А в себестоимость готовой продукции включаются затраты на ее производство по всем отдельным переделам.

Вопросы для самоконтроля

1. С какой целью организация формирует информацию о понесенных ею затратах?
2. С какой целью классифицируют затраты?
3. По каким признакам производится классификация затрат ?
4. Что включается в понятие прямых и косвенных затрат?
5. С какой целью организация осуществляет деление затрат на прямые и косвенные?
6. С какой целью организация осуществляет деление затрат на переменные и постоянные?
7. Что такое калькуляция ?
8. Что лежит в основе деления затрат по элементам?
9. Что показывает деление затрат по элементам?
10. Что лежит в основе деления затрат по статьям калькуляции?
11. Что показывает деление затрат по статьям калькуляции?
12. Каким образом осуществляется аналитический учет затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг?
13. С помощью каких счетов учитываются прямые затраты?

14. С помощью каких счетов учитываются затраты вспомогательного производства?
15. С помощью каких счетов учитываются косвенные затраты?
16. Как распределяются общепроизводственные затраты, что может быть базой распределения?

ГЛАВА 7. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЁ РЕАЛИЗАЦИИ.

7.1. Понятие готовой продукции и методы определения её себестоимости.

7.2. Учет готовой продукции, товаров (работ, услуг) и их оценка

7.3 Учет реализации готовой продукции, товаров (работ, услуг).

7.4. Документальное оформление операций по отгрузке продукции

Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова: готовая продукция, себестоимость, товары, реализация, отгрузка продукции, счёт, счёт-фактура, накладная, товарно-транспортная накладная.

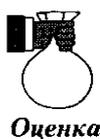
7.1. Понятие готовой продукции и методы определения её себестоимости

Конечным продуктом производственного процесса является готовая продукция. Готовая продукция – это изделия и продукты, которые не требуют дальнейшей обработки в пределах данного предприятия, полностью отвечают требованиям стандартов и технических условий, приняты ОТК и сданы на склад предприятия или приняты заказчиком.

В отличие от других материальных запасов готовая продукция относится к активам, произведенным предприятием и представляющим собой конечный результат производственного цикла.

Себестоимость готовой продукции (работ, услуг) — это стоимостная оценка используемых при ее производстве ресурсов: сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и реализацию. Она может быть фактической и плановой (нормативной), производственной и полной. Каждый вид себестоимости имеет свои особенности и используется в определенных ситуациях. Рассмотрим их в общих чертах.

Готовая продукция входит в состав оборотных средств и поэтому согласно [Закону «О бухгалтерском учете»](#) должна отражаться в балансе по **фактической производственной себестоимости**.



Фактическая производственная себестоимость продукции (работ, услуг) складывается из фактических затрат на производство конкретной продукции (работ, услуг). Ее можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца), когда в бухгалтерию поступают все данные о затратах на производство, совершенных в отчетном месяце. Тогда как движение продукции происходит ежедневно (выпуск, отгрузка, реализация), поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции. Текущий ежедневный ее учет ведется в учетных ценах

по **плановой (нормативной) производственной себестоимости**. Она калькулируется на основе действующих норм расхода сырья, материалов и других нормативных величин затрат на производство или по договорным ценам.

В конце месяца выявляется отклонение, и учетная цена доводится до фактической себестоимости. Также, как мы уже сказали, себестоимость может быть *полной* и *производственной*. Разница между ними заключается в степени охвата затраченных ресурсов.

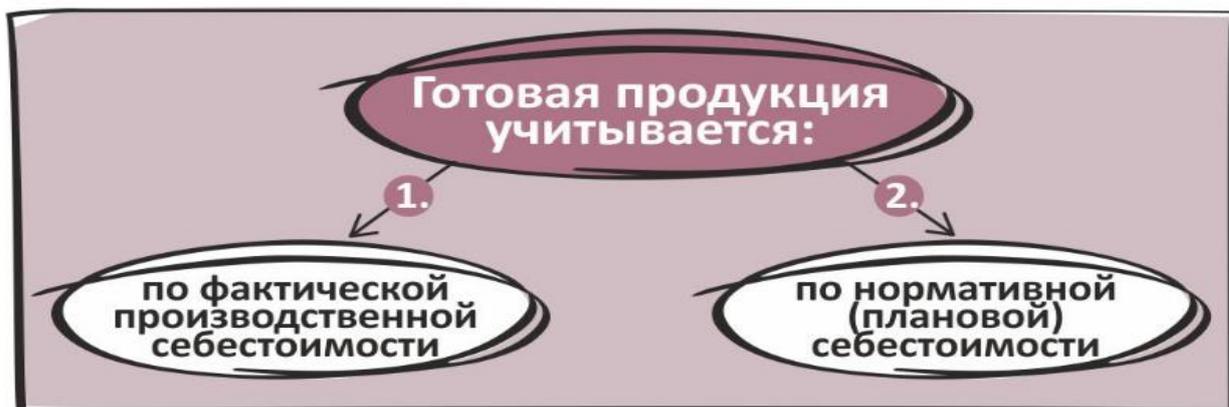
Полная себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой все фактические затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг), включая затраты на управление предприятием, организацию продаж и продвижение (маркетинговые исследования, рекламу), доставку и т.д.

Производственная себестоимость отличается от полной тем, что в ней суммируются только затраты, относящиеся к стадии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг). Затраты, связанные с реализацией, в нее не включаются.

7.2. Учет готовой продукции, товаров (работ, услуг) и их оценка

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном синтетическом счете 2810 «Счет учета готовой продукции», готовые изделия, приобретенные для комплектации или продажи, учитывают на счете 2900 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону на счете 2810 «Готовая продукция» не отражают, т.к. их не приходят на склад.

Одной из задач учета готовой продукции является обоснованность формирования издержек производства по элементам затрат и калькуляционным статьям в бухгалтерском учете и отчетности, а также правильность распределения затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.



Готовую продукцию можно учитывать либо по фактической

производственной себестоимости, либо по учетным ценам (нормативной или плановой себестоимости).

Несмотря на то, что отражать готовую продукцию по фактической себестоимости в бухгалтерском учете проще (используется один счет **2810 «Готовая продукция на складе»**), организации не часто применяют данный способ учета.

Все дело в том, что фактическая себестоимость изготовленной продукции может быть сформирована только в конце отчетного месяца, когда будут определены все затраты на производство продукции, как прямые, так и косвенные. Поэтому при использовании этого метода практически невозможно определить себестоимость продукции по мере ее выпуска и передачи на склад, что создает дополнительные неудобства, если продукция, изготовленная в течение месяца, реализуется в этом же периоде. В результате себестоимость, по которой принята к учету продукция одного и того же вида, изготовленная в разное время, может быть различной.

Учет готовой продукции по фактической производственной себестоимости применим, главным образом, для организаций, производящих однородную продукцию и не имеющих полуфабрикатов и незавершенки.

Все производственные затраты за отчетный период при таком способе учета включаются в себестоимость всей выработанной продукции. Себестоимость единицы продукции рассчитывается делением суммы производственных затрат на общее количество единиц произведенной продукции.

Готовая продукция приходуется по дебету счета **2810 «Готовая продукция на складе»** по фактической производственной себестоимости в корреспонденции со счетами учета затрат.

Оприходование готовой продукции по фактической производственной себестоимости оформляют бухгалтерской записью по дебету 2810 и кредиту 2010,2310,2710.

Отражается готовая продукция по фактической производственной себестоимости	
Дт 2810	«Готовая продукция на складе»
Кт 2010	«Основное производство»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»
Кт 2710	«Обслуживающие хозяйства»

Пример. Предприятие выпускает светильники. Расходы основного производства на выпуск партии светильников составили 13 000 тыс. сумов, включая расходы на материалы 8 500 тыс. сумов и заработную плату производственных рабочих с отчислениями на соцстрах 4 500 тыс. сумов. Отдельные работы выполняет вспомогательное производство. Его расходы по этой партии светильников составили 1 400 тыс. сумов.

Фактическая себестоимость светильников составит:

$$8\,500 + 4\,500 + 1\,400 = 14\,400 \text{ тыс. сумов.}$$

Затраты сначала отражаются по месту возникновения (основное и вспомогательное производства), а затем списываются на счет **2810 «Готовая продукция на складе»**.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Отражены расходы на материалы	8500	2010	1010	Лимитно - заборная карта, требование-накладная
2.	Отражены расходы на заработную плату с отчислениями рабочих основного производства	4500	2010	6710, 6520	Ведомость начисления заработной платы и др.
3.	Отражены расходы вспомогательного производства	1400	2310	6710, 6520	Ведомость начисления заработной платы и др.
4.	Включаются в себестоимость готовой продукции расходы вспомогательного производства	1400	2010	2310	Расчет бухгалтерии
5.	Отражается передача готовой продукции на склад	14400	2810	2010	Приходный ордер, карточка учета материалов

Некоторые организации ведут учет готовой продукции по учетным ценам, к ним относятся следующие виды:

- Плановая – (нормативная) используется в массовом и серийном производстве с большой номенклатурой готовой продукции;
- Фактическая – себестоимость готовой продукции предыдущих периодов, используется при единичном и мелкосерийном производстве, при небольшой номенклатуре готовой продукции;
- Договорная – (оптовая) цена используется при стабильности цен. Может применяться при любом типе производства.

Конкретный вариант учетной цены предприятие устанавливает самостоятельно в своей учетной политике.



На протяжении месяца можно приходовать и отгружать готовую продукцию по плановым ценам, а затраты на ее производство учитывать в обычном порядке на основании первичных документов по мере возникновения в фактических суммах.

Рассмотрим, как определяются фактическая производственная себестоимость продукции и процент ее отклонения от стоимости в учетной оценке.

По проценту отклонения отгруженная за месяц готовая продукция доводится до фактической себестоимости. Т.е., независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс или минус отклонения) в любом случае должна равняться фактической ее себестоимости.



В некоторых случаях предприятия отгружают готовую продукцию с надбавкой или уценкой отпускных учетных цен (договорная цена реализации отличается от отпускной (калькуляционной) цены, по которой готовая продукция учитывается на складе). Суммы этих надбавок или уценок включаются в отпускную цену при определении процента отклонений фактической себестоимости от учетной цены в периоде, в котором готовая продукция была реализована.

Учет готовой продукции по учетным ценам может вестись с применением дополнительного счета (например, **3510 «Выпуск готовой продукции»**) или без него.

По дебету счета **3510** отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции (в корреспонденции со счетами **2010 «Основное производство»**, **2310 «Вспомогательное производство»** и др.).

По кредиту счета **3510** отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции (в корреспонденции со счетами **2810 «Готовая продукция на складе»**, **9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»**).

Отклонение фактической производственной и нормативной (плановой) себестоимостей определяется сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету **3510 «Выпуск готовой продукции»** на первое число месяца.

Экономия (превышение нормативной себестоимости над фактической) сторнируется по кредиту счета **3510 «Выпуск готовой**

продукции» и дебету счета 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции».

Перерасход (превышение фактической себестоимости над нормативной) списывается с кредита счета 3510 «Выпуск готовой продукции» в дебет счета 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции» дополнительной записью.

Списывается фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции:	
Дт 3510	«Выпуск готовой продукции»
Кт 2010	«Основное производство»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»
Отражается выпуск готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости:	
Дт 2810	«Готовая продукция на складе»
Кт 3510	«Выпуск готовой продукции»
Списывается готовая продукция при реализации по нормативной (плановой) себестоимости:	
Дт 9110	«Себестоимость реализованной готовой продукции»
Кт 2810	«Готовая продукция на складе»
Списывается отклонение – превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой):	
Дт 9110	«Себестоимость реализованной готовой продукции»
Кт 3510	«Выпуск готовой продукции»
Списывается отклонение – уменьшение фактической себестоимости над нормативной (плановой) себестоимостью (запись сторно):	
Дт 9110	«Себестоимость реализованной готовой продукции»
Кт 3510	«Выпуск готовой продукции»

Пример. Предприятие произвело и продало в отчетном периоде 1000 наборов стеклянных фужеров по цене 11 500 сумов за один набор на общую сумму 11 500 тыс. сумов (в том числе НДС – 1 500 тыс. сумов). Готовая продукция учитывается по плановым ценам. Плановая себестоимость одного набора – 7 000 сумов, фактическая себестоимость – 7 500 сумов.

Учетная политика предприятия предусматривает учет готовой продукции по учетным ценам.

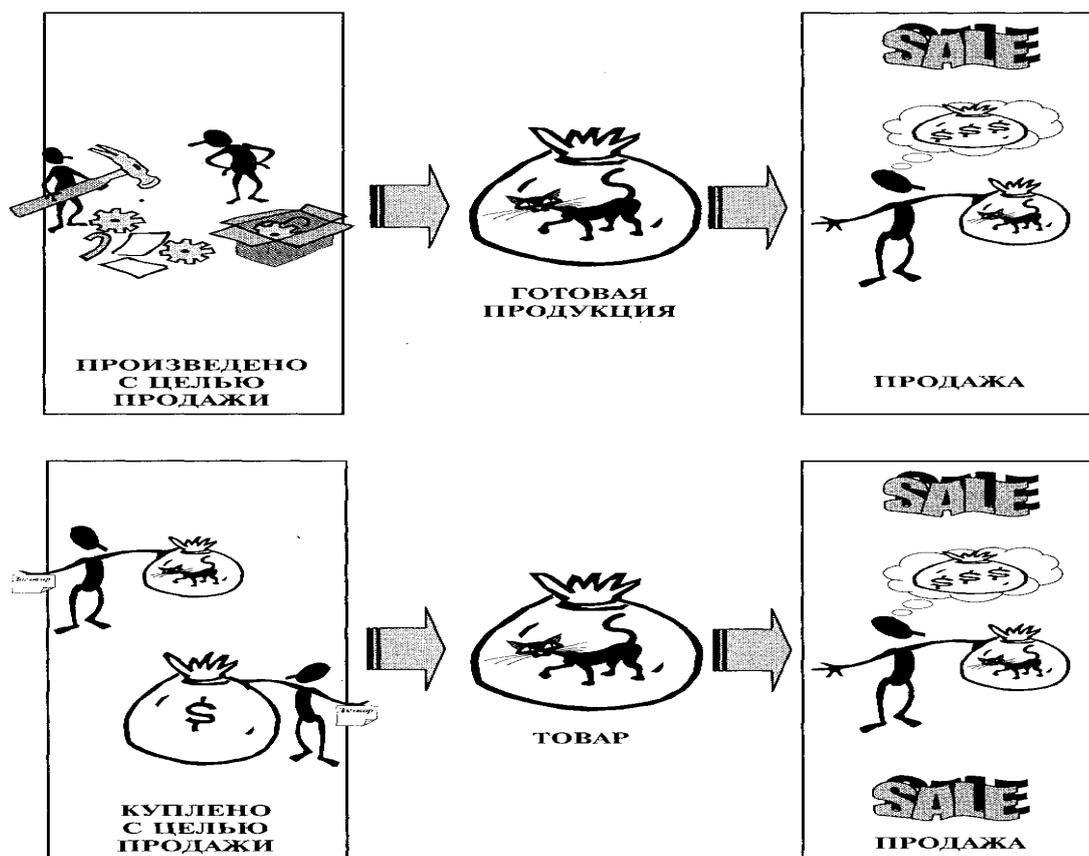
Если используется счет **3510 «Выпуск готовой продукции»**, по его дебету будем отражать фактическую производственную себестоимость продукции, по кредиту – ее нормативную (плановую) себестоимость.

Потом сопоставим дебетовый и кредитовый обороты на первое число месяца и получим отклонение фактической себестоимости от нормативной.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
		дебет	кредит	
Оприходована на склад готовая продукция по плановой себестоимости	7 000	2810	3510	Приходный ордер, расчет бухгалтерии
Отражается фактическая себестоимость готовой продукции	7 500	3510	2010	Расчет бухгалтерии
Отражается доход от реализации готовой продукции	10 000	4010	9010	Договор купли-продажи
Начислен НДС от реализации готовой продукции	1 500	4010	6410	Счет-фактура
Списана нормативная себестоимость готовой продукции	7 000	9110	2810	Расчет бухгалтерии
Списывается сумма превышения фактической себестоимости готовой продукции над нормативной	500	9110	3510	Расчет бухгалтерии

7.3. Учет реализации готовой продукции, товаров (работ, услуг)

Моментом реализации продукции является момент перехода права собственности, который совпадает с моментом отгрузки готовой продукции покупателю и выставлением расчетных документов.



Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

В договорах на поставку готовой продукции указывают поставщика и покупателя, необходимые показатели по изделиям, цены, скидки, накладки, порядок расчетов, сумму налога на добавленную стоимость и другие реквизиты.

Суммы, которые должен оплатить покупатель, поставщик учитывает по дебету счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков". Они могут складываться из:

- Стоимости отгруженной (отпущенной) продукции по договорным (продажным) ценам;
- Стоимости тары, если она оплачивается сверх договорной цены продукции
- Расходов на погрузку продукции в транспортные средства и транспортировку ее до указанного в договоре пункта, если они оплачиваются покупателем сверх договорной цены продукции;
- НДС, акциза и других налогов, установленных действующим законодательством.

Реализация произведенной продукции отражается на счетах учета доходов от основной деятельности, так как реализация продукции является основной деятельностью предприятия, которая приносит ему постоянный доход.

Обороты по реализации готовой продукции облагаются НДС у плательщиков этого налога, если не являются исключением из этого правила. Подакцизная продукция также облагается акцизным налогом.

Доходом от реализации готовой продукции является **чистая выручка**, получаемая вычетом из валовой выручки НДС, акцизного налога и налога на потребление бензина, дизтоплива и газа.

Пример: Предприятие – плательщик НДС отгрузило покупателю собственную продукцию по договору поставки на сумму 2 875 тыс. сумов, что отражено в счете-фактуре. Фактическая себестоимость продукции составляет 2 000 тыс. сумов. Покупатель произвел 50% предоплату в размере 1 437,5 тыс. сумов.

В данном случае выручка равна 2 875 тыс. сумов, доходом от реализации будет признана сумма выручки без НДС, т.е. чистая выручка 2 500 тыс. сумов ($2\,875 \times 100 : 115$).

Бухгалтерские записи при реализации продукции будут следующие:

Отражается списание фактической себестоимости реализованной продукции:	
Дт 9110	«Себестоимость реализованной готовой продукции»
Кт 2810	«Готовая продукция на складе»

Отражается доход от реализации готовой продукции:	
Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 9010	«Доходы от реализации готовой продукции»

Отражается начисление НДС:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции собственным транспортом предприятия (оплата отдельная):

Дт 9110	«Себестоимость реализованной готовой продукции»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»

Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции собственным транспортом предприятия (расходы покупателем не возмещаются):

Дт 9410	«Расходы по реализации»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»

Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции сторонним транспортом:

Дт 9410	«Расходы по реализации»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

В конце отчетного периода счета доходов и расходов закрываются на счет 9910. Сальдо счета 9910 после закрытия счетов прочих доходов и расходов отражает результат хозяйственной деятельности предприятия (прибыль или убыток).

Отражается закрытие в конце отчетного периода счета 9010:

Дт 9010	«Доходы от реализации готовой продукции»
Кт 9910	«Конечный финансовый результат»

Отражается закрытие в конце отчетного периода счета 9110:

Дт 9910	«Конечный финансовый результат»
Кт 9110	«Себестоимость реализованной готовой продукции»

Существуют особенности отражения в бухгалтерском учете операций в том случае, если предприятие реализует готовую продукцию со скидками.

Под денежными скидками понимают уменьшение обычной цены продажи. Как правило, производитель предоставляет их своим постоянным покупателям при покупке больших партий продукции, за их досрочную оплату или при обнаружении брака.

Суммы скидок отражаются на счете **9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»**. Этот счет является контрпассивным к счету **9010 «Доходы от реализации готовой продукции»** – его дебетовый оборот уменьшает доходы от реализации продукции.

По дебету счета **9050** отражаются суммы предоставленных скидок в корреспонденции с соответствующими счетами учета к получению.

У производителя реализация продукции со скидками отражается таким образом:

Отражается списание фактической производственной себестоимости реализованной продукции:

Дт 9110	«Себестоимость реализованной готовой продукции»
Кт 2810	«Готовая продукция на складе»
Кт 2820	«Готовая продукция на выставке»

Отражается доход от реализации готовой продукции:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 9010	«Доходы от реализации готовой продукции»

Отражается скидка:

Дт 9050	«Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»
Кт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»

Отражается начисление НДС:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Отражается закрытие счета 9050:

Дт 9010	«Доходы от реализации готовой продукции»
Кт 9050	«Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»

Пример. Предприятие – плательщик НДС при реализации своей продукции предоставляет постоянным покупателям денежные скидки. Цена реализации продукции составляет 115 тыс. сумов с учетом НДС, скидка – 10% от цены.

Сумма скидки составит 11,5 тыс. сумов ($115 \times 10 : 100$). Цена реализации с учетом скидки – 103,5 тыс. сумов ($115 - 11,5$), в том числе НДС – 13,5 тыс.

сумов ($103,5 \times 15 : 115$).



Важно! Если скидка предоставляется после реализации продукции – при выполнении покупателем определенных условий по ее оплате – в учете отражается полная стоимость реализации продукции (без скидки), а затем даются корректировочные проводки (в уменьшение стоимости).

Пример. Предприятие – плательщик НДС реализует продукцию собственного производства на 6 900 тыс. сумов с учетом НДС. Согласно договору купли-продажи продукция реализуется на условиях 20% предоплаты, оставшаяся сумма должна быть перечислена в течение 20 дней после отгрузки товара. Если она будет оплачена в течение 5 дней, покупатель получит скидку в 5% (сможет оплатить на 5% меньше от оставшейся суммы платежа). Покупатель оплатил оставшуюся сумму через 4 дня после отгрузки.

При отгрузке продукции покупателю цена реализации и сумма НДС отражаются без учета скидки, т.е. на сумму 6 000 тыс. сумов ($6\,900 \times 100 : 115$) и 900 тыс. сумов ($6\,000 \times 15\%$). Т.к. покупатель произвел платеж через 4 дня после отгрузки, он получил скидку и сумма оплаты составила 5 244 тыс. сумов ($(6\,900 - 6\,900 \times 20\%) \times 95\%$), в т.ч. НДС – 684 тыс. сумов ($5\,244 \times 15 : 115$). Таким образом, сумма скидки составила 276 тыс. сумов ($6\,900 - 6\,900 \times 20\% - 5\,244$), в т.ч. НДС – 36 тыс. сумов ($276 \times 15 : 115$).

Дт 9050	«Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»
---------	--

Кт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков» – 240 тыс. сум.
---------	---

Дт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
---------	---

Кт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков» – 36 тыс. сум.
---------	--

7.4. Документальное оформление операций по отгрузке продукции

Договор купли-продажи может предусматривать доставку продукции продавцом. Стоимость доставки может быть включена в стоимость покупки или оплачиваться отдельно.

Если продавец доставляет продукцию покупателю **собственным транспортом**, и доставка оплачивается **отдельно**, расходы по транспортировке отражаются так:

Дт 9130	«Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»

Суммы, предъявленные покупателю за оказанные транспортные услуги, проводятся по дебету счета **4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»** в корреспонденции с кредитом счета **9030 «Доходы от выполнения работ и оказания услуг»**. В счете-фактуре отдельно отражаются выручка от реализации продукции и стоимость транспортных услуг.

Если транспортные услуги **не оплачиваются покупателем отдельно (включены в цену реализации)**, бухгалтер сделает такую проводку:

Дт 9410	«Расходы по реализации»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»

Если же в этом случае для доставки продукции покупателю привлекается **транспорт сторонней организации**, транспортные расходы должны быть отражены так:

Дт 9410	«Расходы по реализации»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Поставщик – плательщик НДС уплаченную по счету-фактуре транспортной организации сумму НДС принимает к зачету:

Дт 4410	«Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Дт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Кт 4410	«Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)»

Готовая продукция отпускается покупателям со склада предприятия – производителя, напрямую из производственного цеха или других мест хранения. Перечень первичных документов на отпуск продукции (если нет нормативно установленных), а также порядок их оформления, передачи на исполнение и т.д. определяются учетной политикой предприятия.

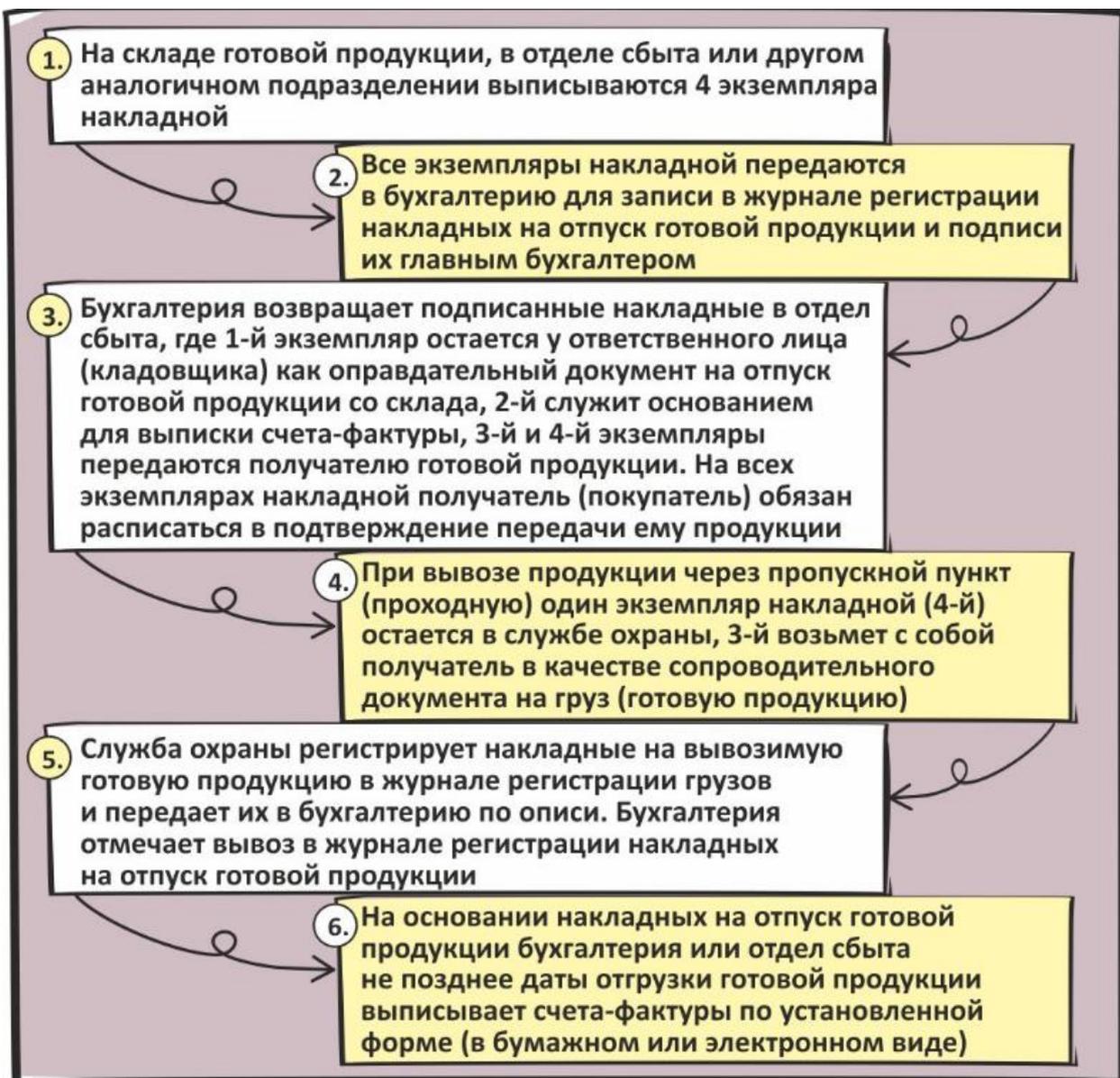
При отпуске готовой продукции первичными документами могут быть как специальные **накладные на отпуск продукции** (по аналогии с формой №М-15), так и другие аналогичные документы. Главное требование к таким документам – они должны содержать обязательные реквизиты ([ст. 14](#) Закона №279-І от 30.08.1996 г.). Кроме того, первичный документ должен содержать основные характеристики отпускаемой продукции: ее код (номенклатурный номер), сорт, размер, марку и т.п., наименование структурного подразделения, отпускающего готовую продукцию, наименование покупателя и основание для отпуска.

Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции на складе, а в отдельных случаях непосредственно в подразделениях предприятия, могут быть:

- распоряжение руководителя предприятия или уполномоченного им лица;
- договор с покупателем.

Накладная на отпуск (или другой аналогичный документ) выписывается в том количестве экземпляров, которое необходимо предприятию для контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции.

Например, может быть использована следующая схема движения первичных учетных документов:



ЕСЛИ ВМЕСТО СЧЕТ-ФАКТУРЫ ОФОРМЛЯЕТСЯ ЗАМЕНЯЮЩИЙ ЕГО ДОКУМЕНТ (НАПРИМЕР, ЧЕК КОНТРОЛЬНО-КАССОВОЙ МАШИНЫ ИЛИ ЧЕК ТЕРМИНАЛА), ТО ПРЕДПРИЯТИЕ – ПЛАТЕЛЬЩИК НДС В ЭТОМ ДОКУМЕНТЕ ОБЯЗАТЕЛЬНО ДОЛЖНО ВЫДЕЛИТЬ СУММУ НДС.

СЧЕТ НА ПРЕДВАРИТЕЛЬНУЮ ОПЛАТУ (АВАНС) ПРЕДСТОЯЩЕЙ ПОСТАВКИ ПРОДУКЦИИ НЕ ЯВЛЯЕТСЯ СЧЕТОМ-ФАКТУРОЙ.

С 1 января 2020 г. счета-фактуры оформляются в электронном виде в информационной системе электронных счетов-фактур (ЭСФ) ([ст. 47 НК](#), п.2 [ПКМ-522](#) от 25.06.2019 г.). Формирование, отправка, заверение и использование ЭСФ осуществляются в соответствии с Положением о порядке использования в системе взаиморасчетов счетов-фактур в электронной форме ([прил. №1 к ПКМ-522](#)). Порядок применения электронных счетов-фактур не

распространяется на предприятия, оформляющие документы, заменяющие счета фактуры.

В исключительных случаях (например, при отсутствии по месту нахождения предприятия сети телекоммуникаций общего пользования, возникновении в информационной системе ЭСФ технических сбоев) счет-фактура может оформляться в бумажном виде.

Счет-фактура в бумажном виде, как правило, оформляется в двух экземплярах, подписывается руководителем и главбухом, заверяется печатью предприятия (при ее наличии, т.к. субъекты малого предпринимательства вправе не иметь печать). Первый экземпляр поставщик отдает покупателю, второй оставляет себе.

Вопросы для самоконтроля

1. Какими законодательно-нормативными документами регламентируется учет готовой продукции?
2. Что собой представляет готовая продукция как актив, принимаемый к бухгалтерскому учету?
3. Из чего складывается фактическая себестоимость готовой продукции?
4. Что понимают под незавершенным производством?
5. На каком счете формируется информация о незавершенном производстве?
6. Как определяется величина незавершенного производства?
7. Что может быть базой для расчета незавершенного производства?
8. Какая существует взаимосвязь между незавершенным производством и готовой продукцией?
9. Как определяется фактическая себестоимость готовой продукции?
10. На каких счетах бухгалтерского учета отражается информация о готовой продукции?
11. Каким образом определяется нормативная себестоимость готовой продукции?
12. Каким образом организуется аналитический учет готовой продукции?
13. Какие существуют варианты учета готовой продукции?

ГЛАВА 8. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

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

8.2. Учет операций по движению денежных средств на расчетном счете.

8.3. Особенности учета денежных средств, выраженных в иностранной валюте.

8.4. Учет денежных эквивалентов и денежных средств в пути

Вопросы для самоконтроля

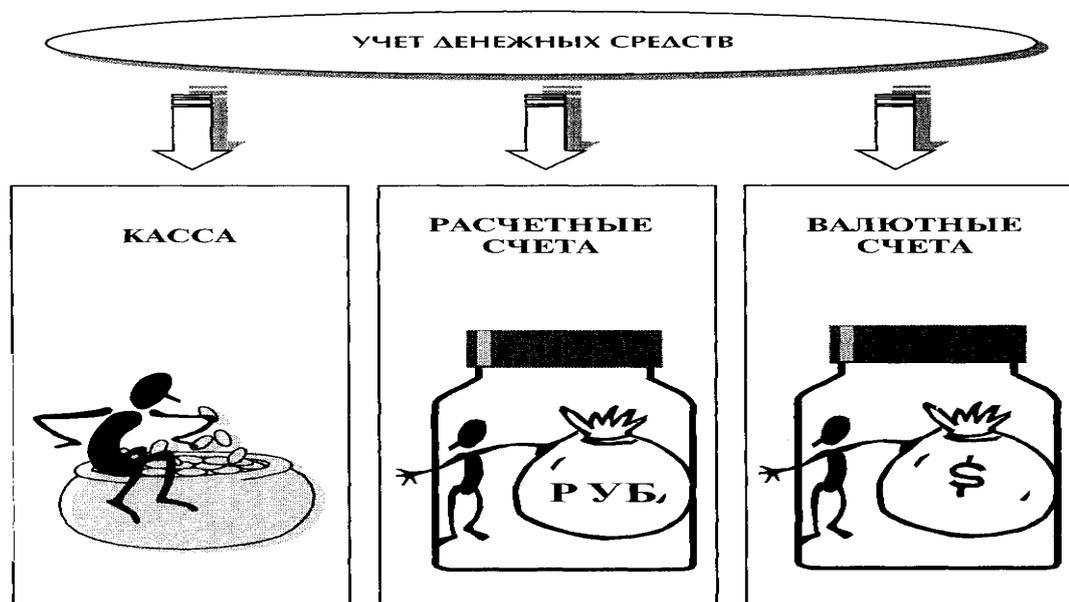
Ключевые слова: денежные средства, касса, расчетный счет, валютный счет, курсовая разница, валютный курс, денежные эквиваленты, денежные средства в пути.

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

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

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

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



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

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

Бухгалтерский учет денежных средств должен обеспечивать решение следующих задач:

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

Любой оборот наличных денег предприятия оформляется кассовыми документами и отражается в учете на счетах 5000 «Счета учета денежных средств в кассе», даже если помещения кассы как такового нет.

Нормы оформления кассовых документов, приема и выдачи наличных денег и другие важные детали работы кассы определены в [Правилах](#) ведения кассовых операций юридическими лицами (рег. МЮ №2687 от 22.06.2015 г., с внесенными изменениям в 2019 году далее – Правила).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Мы можем получить наличные денежные средства с нашего расчетного счета в банке. Эти деньги всегда будут целевыми: расходовать мы их сможем только на те цели, на которые взяли. Например, если мы получили наличку на заработную плату, то не сможем купить на них канцтовары или выплатить командировочные. Целевое назначение средств обязательно указывается в чеке (прил. №45, рег. МЮ №1831 от 27.06.2008 г.), который мы оформляем и относим в наш банк для получения наличности.

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

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

Чековую книжку, из которой мы отрываем такие чеки, выдает обслуживающий банк, в котором у нас открыт основной расчетный счет. Банк может не принять чек к исполнению, если он оформлен неправильно, в нем есть исправления или помарки либо у служащих банка возникли сомнения в подлинности подписи директора или бухгалтера. В этом случае следует заполнить новый чек и подать его в банк.



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

<p>(наименование предприятия) _____</p> <p style="text-align: right;">Код по ОКУД _____</p> <p style="text-align: center;">ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР № <input style="width: 50px;" type="text"/></p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50px; text-align: center;">Число</td> <td style="width: 50px; text-align: center;">Месяц</td> </tr> <tr> <td style="height: 20px;"></td> <td style="height: 20px;"></td> </tr> </table> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse; width: 80%;"> <thead> <tr> <th style="width: 20%;">Корреспондирующий счет, субсчет</th> <th style="width: 20%;">Шифр аналитического учета</th> <th style="width: 20%;">Сумма</th> <th style="width: 20%;">Шифр целевого назначения</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="height: 20px;"></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>Принято от _____ иностранной валюты _____</p> <p style="text-align: center;">(наименование, по номиналу сумма прописью и цифрами)</p> <p>Основание _____</p> <p>Курс Центрального банка Республики Узбекистан на день совершения операции _____ Эквивалент в национальной валюте _____ сум. _____ тийин.</p> <p>(сумма по курсу Центрального банка Республики Узбекистан прописью и цифрами) Приложение _____</p> <p style="text-align: right;">Главный бухгалтер (или лицо, его замещающее) _____ Получил кассир _____</p>	Число	Месяц			Корреспондирующий счет, субсчет	Шифр аналитического учета	Сумма	Шифр целевого назначения					<p style="text-align: right;">«ОБРАЗЕЦ»</p> <p style="text-align: center;">(наименование предприятия) _____</p> <p style="text-align: center;">КВИТАНЦИЯ к приходному кассовому ордеру № _____</p> <p>Принято от _____</p> <p>иностранной валюты _____ (наименование, по номиналу сумма прописью и цифрами)</p> <p>_____</p> <p>Основание _____</p> <p>«__» _____ 200__ г.</p> <p style="text-align: right;">Главный бухгалтер (или лицо, его замещающее) Кассир</p>
Число	Месяц												
Корреспондирующий счет, субсчет	Шифр аналитического учета	Сумма	Шифр целевого назначения										

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

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

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

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

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

Выдача наличных денег из кассы предприятия на зарплату и приравненные к ней платежи производится по **расходным кассовым ордерам**.

предприятие, организация		Код по ОКУД 0308002 8	
РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР № 			
Число		Месяц	
20		г.	
	Кор.счет, субсчет	Шифр аналит.учета	Сумма
		Шифр целевого назначения	
Выдать _____ фамилия, имя, отчество			
Основание _____			
_____ сум _____ титлин			
Приложение _____ просьба _____			
Руководитель		Главный (старший) бухгалтер	
Получил _____		Подпись _____	
* _____ * 20 г.			
По _____ наименование, номер, дата и место выдачи документа			
_____ удостоверяющего личность получателя			
Выдал кассир			

Расходные документы на выдачу денег должны быть оформлены надлежащим образом: все реквизиты должны быть заполнены, а сами документы подписаны руководителем и главным бухгалтером.

регистрации расходных кассовых ордеров ([прил. № 3](#) к ним же). Расходные кассовые ордера, оформленные по платежным ведомостям на выплату зарплаты, регистрируются после ее выдачи.

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

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

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

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

На титульном листе платежной ведомости он должен указать две суммы - фактически выплаченную и депонированную - и заверить их своей подписью. На депонированные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер. Затем кассир сдает их в банк по объявлению на взнос наличными (оно оформляется в кассе банка).

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

Приходные и расходные кассовые ордера должны быть выписаны бухгалтерией четко и понятно чернильной или шариковой ручкой. Можно заполнить документ в электронном виде и потом распечатать. Любые

подчистки, помарки, исправления и примечания в кассовых ордерах не допускаются.

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

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

На основании приходных и расходных документов кассир ведет *кассовую книгу*, в которой учитываются все поступления и выдачи наличных денег организации (прил. [№1 к Правилам](#)).

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

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

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

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

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

Законодательство республики Узбекистан (а конкретно п. 26 Правил) разрешает нам вести кассовую книгу в электронном виде. При этом отчет кассира также ведется в электронном виде. Данные документы составляются к началу следующего рабочего дня и должны иметь одинаковое содержание, а также включать в себя все реквизиты кассовой книги.

Листы электронной кассовой книги и отчета кассира нумеруются электронным (программным) способом с начала года в порядке возрастания.

Но в конце года такую книгу все равно придется распечатать, заверить подписями руководителя организации и главного бухгалтера общее количество листов и скрепить печатью (при ее наличии).

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

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

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

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

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

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

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

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

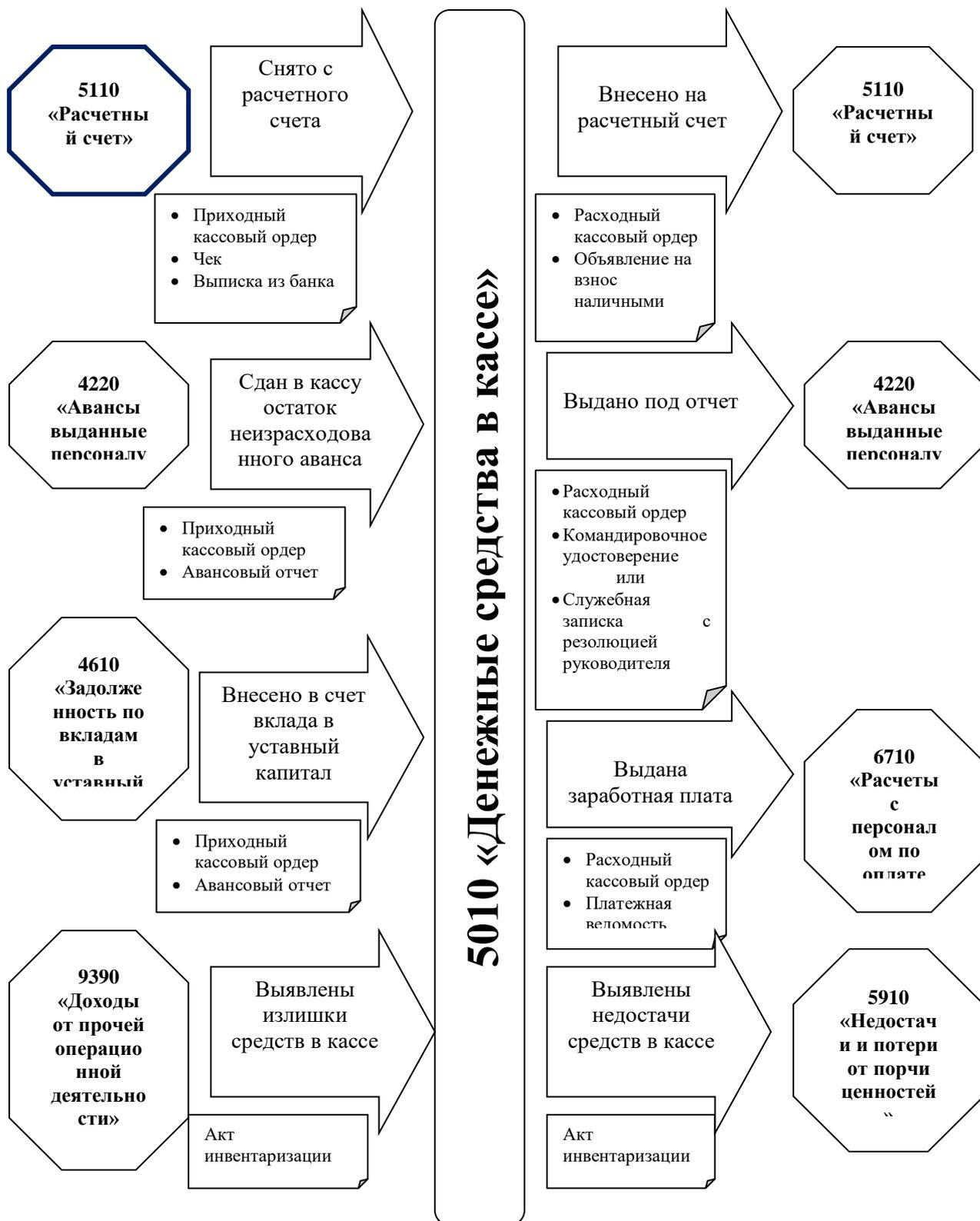
Операции по поступлению наличных денег в кассу на счетах бухгалтерского учета отражаются так:

- дебетуется счет 5010 "Касса"
- кредитуется счет-источник:
 - 5100 Расчетный счет
 - 4200 Расчеты с подотчетными лицами
 - 9020 Реализация товаров, услуг
 - 6900 Расчеты с прочими кредиторами
 - 4800 расчеты с разными дебиторами

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

Выдача наличных денег – кредит счета 5010 «Касса».

Схема типовых операций



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

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

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

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

Дебет 4730 – Кредит 5010

При внесении суммы недостачи кассиром:

Дебет 5010 – Кредит 4730

Если обнаружены излишки, то их зачисляют в доход бюджета.

Дебет 5000 - Кредит 9390

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

Например, получены деньги из банка на зарплату:

Дебет 5010 – Кредит 5110

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

Дебет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

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

Дебет 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки»

Кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

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

При возврате неиспользованных авансов подотчетными лицами делается следующая запись:

Дебет 5010 – Кредит 4220.

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

Например, получена валюта из банка на командировочные расходы:

Дебет 5020 «Денежные средства в иностранной валюте»

Кредит 5210 «Валютные счета внутри страны».

При выдачи валютных средств под отчет:

Дебет 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки»

Кредит 5020 «Денежные средства в иностранной валюте»

Реализация продукции и товаров за наличные отражается следующим образом:

Дебет 5010 – Кредит 9010,9020,9030

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

8.2. Учет операций по движению денежных средств на расчетном счете.

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

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

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

Наличие расчетного счета у предприятия – признак его самостоятельности.

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

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

Для открытия счета предприятие предоставляет в учреждение банка следующие документы:

- заявление;
- два экземпляра карточек с образцами подписей и оттиском печати (при наличии печати) ([прил. № 3](#) к Инструкции о банковских счетах, открываемых в банках Республики Узбекистан, рег. МЮ №1948 от 27.04.2009 г.). Подписи

должны быть проставлены клиентами собственноручно (проставление факсимиле не допускается);

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

- другие документы, предусмотренные законодательством для отдельных субъектов.

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

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

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

Исключение составляют вторичные депозитные счета, открываемые:

- для целевых мероприятий, финансируемых за счет централизованных источников;

- на основании актов законодательства.

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

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

Операции по основному счету могут приостанавливаться:

- по распоряжению владельца счета;

- при наложении ареста на денежные средства, находящиеся на счете.

Арест налагается только на сумму, указанную в постановлении дознавателя, следователя или в определении суда;

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

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

- воспрепятствовании им проведению налоговой проверки;

- отказе в допуске должностных лиц налоговых органов для обследования территорий, помещений, в том числе мест, используемых для извлечения доходов либо связанных с содержанием объекта налогообложения;

- отсутствии налогоплательщика по заявленному адресу;

• непредставлении налоговой и (или) финансовой отчетности в установленный срок, непредставлении обоснования расхождений либо уточненной налоговой отчетности по результатам камерального контроля.

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

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

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

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



Безналичные расчетные операции производятся в следующих формах:

1. расчеты платежными поручениями;
2. расчеты платежными требованиями;
3. расчеты по аккредитивам;

4. расчеты на инкассо;
5. пластиковыми карточками.

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

Расчеты платежными требованиями применяются при последующей оплате, когда поставщик отгрузил товар, выполнил работы и оказал услуги и требует от плательщика уплаты определенной суммы. Такая форма расчетов иначе называется акцептной. Поставщик, имея необходимые документы об отгрузке товара, выписывает платежное требование и сдает его в свой банк или инкассо.

Акцепт – это согласие плательщика на оплату, которое он должен представить в банк при однородных расчетах – в течение трех дней, при иногородних – в течение пяти дней после получения требования учреждением банка. Плательщик имеет право отказаться от оплаты, если товары или услуги не заказаны, установлена недоброкачественность или некомплектность товаров, не согласована цена товаров. Отказ должен быть мотивирован и в письменной форме представлен в банк.

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

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

1. налоговые органы – о взыскании не внесенных в срок налогов и налоговых платежей (пеня, штрафы) в государственный бюджет;
2. внебюджетные фонды – о взыскании недоимок, если это предусмотрено законодательством;
3. таможенные органы – по выданным им исполнительным документам;
- другие органы согласно законодательству.

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

обозначает общую лимитную сумму, на которую могут быть выписаны чекодателем и подлежит оплате банком чеки.

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

Очередность платежей предприятия, которое объявлено неплатежеспособным устанавливается руководителем банка.

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

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

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

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

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

Предприятие обязано письменно сообщить обо всех обнаруженных ошибках.

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

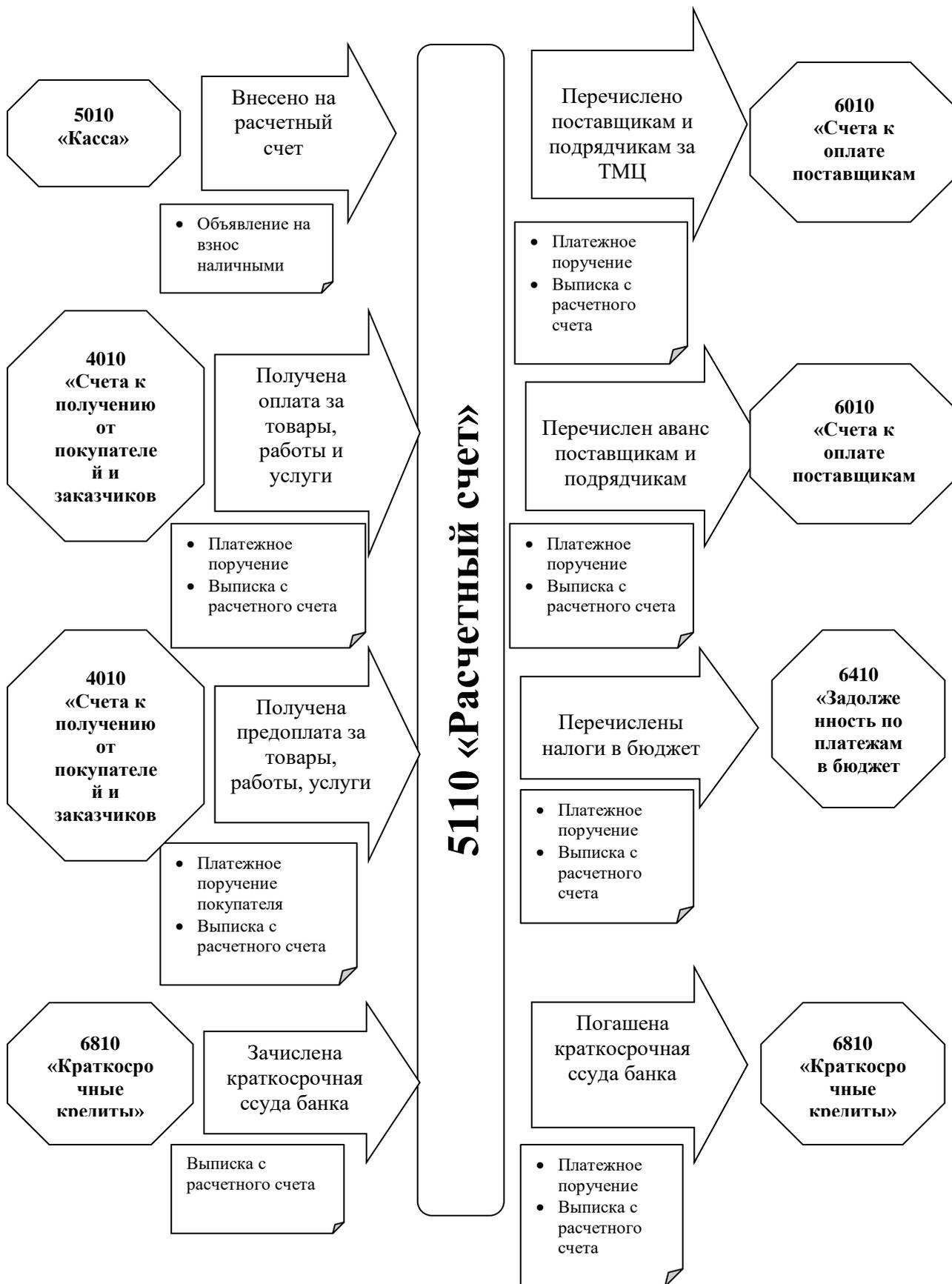
Там же ведется учет движения средств целевого финансирования.

Могут быть открыты счета в зависимости от потребности предприятия.

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

получателем средств документов и выполнения иных условий, предусмотренных аккредитивом.

Схема типовых операций



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

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

Дебет 5510 – Кредит 5110, 5210, 5220

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

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

По мере использования аккредитива делается запись:

Дебет 6010 – Кредит 5510.

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

Дебет 2910 «Товары на складах»

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

Дебет 6010 – Кредит 5510 «Аккредитивы»

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

Дебет 5110, 5210, 5220 – Кредит 5510

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

Филиалы предприятия на самостоятельном балансе, которым открываются текущие счета, учитывают денежные средства по счету 5530

«Прочие специальные счета» с расчетного счета предприятия. Операции в иностранной валюте учитываются обособленно.

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

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

>номер счета клиента;

>дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток, который является входящим остатком для последующей выписки;

>суммы, зачисленные и списанные с расчетного счета;

>остаток средств на расчетном счете на дату составления выписки.

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

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

8.3. Особенности учета денежных средств, выраженных в иностранной валюте.

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

Валютный курс — это цена иностранных валют к суму, установленная Центральным Банком Республики Узбекистан.

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

- покупает или продает имущество (основные средства, нематериальные активы, товарно-материальные запасы и другие активы) за валюту;
- приобретает за нее или реализует работы, услуги;
- получает или предоставляет кредиты и займы, по которым суммы к оплате или получению установлены в инвалюте;
- принимает на себя или погашает обязательства в иностранной валюте.

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

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

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

- 5201 – счета учета денежных средств в USD;
- 5202 – счета учета денежных средств в EURO;
- 5203, 5204, 5205... – счета учета денежных средств в тугриках, песо, боливахах, драхмах, квачах, вонах и разных прочих пиастрах.

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

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

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

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

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

Покупка иностранной валюты (сумма и расходы по ее приобретению - комиссия банка, биржи) отражается в сумовом эквиваленте по курсу ЦБ на дату ее поступления на счет в соответствии с [Положением](#) о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете (рег. МЮ №1411 от 17.09.2004 г.).

С момента совершения сделки по покупке валюты и до ее зачисления на ваш валютный счет курс валюты может измениться – вырасти или снизиться. В этом случае разница между стоимостью валюты на момент зачисления и суммой, реально уплаченной банком из ваших зарезервированных денег за купленную для вас валюту, отражается либо как доход на счете 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц», либо как расход - на счете 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

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

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

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

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

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

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

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

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

Первый вариант – сначала оплата, потом отгрузка шпунтиков:



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



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

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

Валютный курс — это цена денежной единицы Республики Узбекистан к денежной единице другой страны, установленная Центральным банком Республики Узбекистан.

Хозяйствующие субъекты ежемесячно производят переоценки валютных статей баланса на последнее число отчетного месяца и на дату совершения хозяйственных операций по курсу Центрального банка.

Необходимость переоценки активов предприятия, выраженных в иностранной валюте, возникает только по валютным статьям (строкам) баланса. К ним относятся:

- валютные денежные средства в кассе и на счетах в банке;
- дебиторская и кредиторская задолженности, кредиты и займы, выраженные в инвалюте;
- денежные эквиваленты и иные активы и обязательства, по которым суммы к оплате или получению установлены в иностранной валюте.



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

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

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

Для активов		Для пассивов	
Курс иностранной валюты	Курсовая разница	Курс иностранной валюты	Курсовая разница
↑	Положительная +	↑	Отрицательная -
↓	Отрицательная -	↓	Положительная +

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

Например, по состоянию на 7 апреля 2020 г. на валютный счет предприятия поступили \$100 тыс., в сумовом эквиваленте – 953 274 тыс. сумов (курс ЦБ на эту дату: \$1 = 9 532,74 сумам). По состоянию на 30 апреля валюта в той же сумме по-прежнему находится на счету предприятия, но, поскольку курс за месяц увеличился (на 30 апреля \$1 = 10 130 сумам), денежные средства на валютных счетах в банке в пересчете на суммы тоже «подросли» до 1 013 000 тыс. сумов. И в учете предприятия на конец апреля будет числиться остаток по валютному счету не 953 274, а 1 013 000 тыс. сумов. То есть стоимость \$100 тыс. увеличилась на 59 725 тыс. сумов..

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

Комиссионное вознаграждение, удержанное банком за проведение операции по покупке валюты, включается в прочие операционные расходы

предприятия (счет 9430) в соответствии с [п. 2.3.12](#) Положения о составе затрат.

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

Например, не нужно переоценивать:

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

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

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

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

В настоящее время минимальные требования к уставным капиталам обществ определяются только в национальной валюте (п. 3 [УП-5177](#) от 2.09.2017 г.).

- *инвестиции в уставный капитал и акции.*

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

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

1. положительная курсовая разница по кредиту счета 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц»;
2. отрицательная курсовая разница – по дебету счета 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

Курсовая разница, образовавшаяся от ежемесячной переоценки валютных статей баланса, при использовании метода накопления в момент

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

8.4. Учет денежных эквивалентов и денежных средств в пути

Эквивалент денежных средств - краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств, и подвергающиеся незначительному риску изменения ценности.

Эквиваленты денежных средств предназначены скорее для удовлетворения краткосрочных денежных обязательств, а не для инвестиций или других целей.

Обобщение информации о наличии и движении денежных эквивалентов (почтовых марок и др.), находящихся в кассе предприятия, осуществляется на счете [5610](#) "Денежные эквиваленты (по видам)"

На счете 5610 "Денежные эквиваленты (по видам)" учитываются марки, билеты и прочие денежные эквиваленты по номинальной стоимости. По дебету счета 5610 "Денежные эквиваленты (по видам)" отражается приобретение денежных эквивалентов в корреспонденции со счетами учета денежных средств, а по кредиту - расходование в корреспонденции со счетами учета затрат.

Аналитический учет по счетам учета денежных эквивалентов 5600 ведется по их видам.

Корреспонденция по счетам учета денежных эквивалентов 5600:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Приобретение денежных эквивалентов за наличный расчет	5610	5010 , 5020
2	Приобретение денежных эквивалентов путем перевода денежных средств с расчетного счета	5610	5110
3	Приобретение денежных эквивалентов через подотчетных лиц	5610	4220 - 4290 , 6970
4	Приобретение денежных эквивалентов от различных лиц	5610	6990

Переводы в пути – это денежные суммы, внесенные в кассы кредитных организаций или почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет организации, но еще не зачисленные по назначению. Обычно речь идет о выручке от продажи товаров (работ, услуг).

Обобщение информации о денежных средствах, находящихся в пути (выручка от реализации продукции наличными и денежных переводов), осуществляется на счете [5710](#) "Денежные средства (переводы) в пути"

Этот счет является транзитным и выполняет функции связывающего звена для установления непрерывного контроля над движением средств.

По дебету счета 5710 "Денежные средства (переводы) в пути" отражается сдача денег инкассаторам в корреспонденции со счетами учета денежных средств в кассах. После зачисления денежных средств, счет 5710 "Денежные

средства (переводы) в пути" кредитуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Аналитический учет счета учета денежных средств (переводов) в пути 5700 ведется по их видам.

Корреспонденция по счетам учета денежных средств (переводов) в пути 5700:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Переданы из кассы наличные деньги инкассаторам для зачисления на счета в банке	5710	5010 , 5020
2	Погашена покупателями задолженность, поступившая по денежным переводам	5710	4010
3	Получен аванс посредством перевода денежных средств, еще не поступивших в банк	5710	6310 , 7310
4	Получение денежных переводов от прочих дебиторов	5710	4890
5	Получение денежных переводов от обособленных подразделений	5710	4110
6	Денежные средства в пути поступили в кассу	5010-5020	5710
7	Денежные средства в пути поступили на счета в банке	5110-5530	5710

Вопросы для самоконтроля

1. Каким документом установлен порядок хранения, расходования и учета денежных средств в кассе?
2. Кто устанавливает для предприятия лимит денежных средств в кассе?
3. Может ли кассовая книга вестись автоматизированным способом?
4. Можно ли делать исправления в приходных и расходных кассовых ордерах? В кассовой книге?
5. Назовите денежные документы
6. Что называется аккредитивной формой расчетов? Применяется ли она на предприятиях?
7. Что называется расчетным чеком?
8. Каков порядок открытия расчетного счета предприятия?

9. Может ли предприятие иметь несколько расчетных счетов?
10. В каких случаях бухгалтер предприятия выписывает объявление на взнос денег наличными?
11. Может ли предприятие иметь несколько валютных счетов?

ГЛАВА 9. УЧЕТ ЭКСПОРТНО-ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ⁹

- 9.1. Законодательная база по внешнеэкономической деятельности
- 9.2. Порядок расчетов экспортно-импортных операций
- 9.3. Таможенные режимы. Таможенная стоимость
- 9.4. Налогообложение валютных операций. НДС и другие таможенные платежи
- 9.5. Бухгалтерский учет экспортно-импортных операций
- 9.6. Курсовая разница при ВЭД операциях

Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова: Понятия ВЭД, экспорт, импорт, формы ВЭД, торговля готовой продукцией, таможенные платежи, таможенные режимы, таможенная стоимость

9.1. Законодательная база по внешнеэкономической деятельности

Внешнеэкономическая деятельность является важным инструментом обеспечения прогресса любой национальной экономики.

Существуют различные виды внешнеэкономической деятельности: внешняя торговля, миграция рабочей силы, иностранные инвестиции и создание совместных предприятий, обеспечение транспортом внешнеэкономической деятельности, страхование, коммуникация во внешнеэкономической деятельности и др.

Основные нормативно-правовые акты, регулирующие экспортно-импортные операции:

- Закон "О внешнеэкономической деятельности" от 26 мая 2000г. № 77-П (с последующими изменениями и дополнениями);
- Закон "О валютном регулировании";
- Закон Республики Узбекистан «О таможенном тарифе» от 29 августа 1997 г. №470-1(с изменениями и дополнениями)
- Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан «О дополнительных мерах по либерализации внешнеторговой деятельности в Республике Узбекистан» от 31 марта 1998 г. № 137;
- Таможенный кодекс (*ТамК*);
- Положение о порядке регистрации экспортных контрактов (*утв. ПКМ N 1006 от 21.12.2017 г.*);
- национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ).

⁹ На момент написания главы в Таможенный кодекс и другие нормативные акты, регулирующие экспортно-импортные операции вносились изменения. Глава 9. Написана по материалам эксперта ООО "Norma" Меметовой Натальи.

Государственное регулирование внешнеэкономической деятельности осуществляется путем¹⁰:

- формирования и совершенствования законодательной базы внешнеэкономической деятельности;
- валютного регулирования;
- налогового регулирования;
- тарифного и нетарифного регулирования;
- применения защитных, компенсационных и антидемпинговых мер для соблюдения экономических интересов Республики Узбекистан;
- установления порядка совершения внешнеторговой деятельности, в том числе количественного ограничения и государственной монополии на экспорт и импорт отдельных видов товаров;
- определения исчерпывающего перечня документов, требуемых при осуществлении экспортно-импортных операций;
- установления экспортного контроля в отношении товаров, оборудования, научно-технической информации, работ и услуг, результатов интеллектуальной деятельности (указанных в списках объектов экспортного контроля), которые в силу присущих им свойств и особенностей могут внести существенный вклад в создание оружия массового поражения (ядерное, химическое, бактериологическое (биологическое) и токсинное оружие), средств его доставки (ракеты и другие технические средства, способные доставлять оружие массового поражения), иных видов вооружения и военной техники;
- сертификации ввозимых и вывозимых товаров;
- установления технических, фармакологических, санитарных, ветеринарных, ветеринарно-санитарных, фитосанитарных, экологических стандартов, требований, правил и норм;
- предоставления преференций и льгот субъектам внешнеэкономической деятельности.
- Государственное регулирование внешнеэкономической деятельности может осуществляться и иными способами в соответствии с законодательством.

В соответствии со ст.3 Закона РУз «О внешнеэкономической деятельности» - под внешнеэкономической деятельностью понимается деятельность юридических и физических лиц Республики Узбекистан, направленная на установление и развитие взаимовыгодных экономических

¹⁰ ст.17 Закона РУз «О внешнеэкономической деятельности» от 26 мая 2000г. № 77-II (с последующими изменениями и дополнениями)

связей с юридическими и физическими лицами иностранных государств, а также международными организациями.¹¹

Основными направлениями внешнеэкономической деятельности являются:

- международное экономическое и финансовое сотрудничество;
- внешнеторговая деятельность;
- привлечение иностранных инвестиций;
- инвестиционная деятельность за пределами Республики Узбекистан.¹²

В нашем учебнике мы рассмотрим бухгалтерский учет видов внешнеэкономических (foreign economic operation), или внешнеторговых операций по направлениям торговли к ним относятся:

- *импортная* (import) - приобретение товара у иностранного продавца с заводом в страну покупателя; или ввоз товара (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности) на таможенную территорию государства без обязательств обратного вывоза.

При прохождении товаров через границу предъявляются сопроводительные документы, в том числе: лицензия на ввоз товара в страну, документы об уплате таможенной пошлины и об уплате сборов за таможенное управление.

- *экспортная* (export) - продажа товара иностранному покупателю с вывозом из страны продавца; или вывоз товара (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности) с таможенной территории государства без обязательства об обратном ввозе.

В соответствии с условиями Таможенного кодекса РУз экспорт товаров принадлежит к числу важнейших таможенных режимов и означает выпуск товаров за пределы национальной территории без их последующего ввоза.

По определению Закона "О внешнеэкономической деятельности" (ст. 11):

• **импорт товаров** - это их ввоз на таможенную территорию Республики Узбекистан без обязательства об обратном вывозе;

• **импорт работ (услуг)** - это их выполнение (оказание) юридическим или физическим лицом иностранного государства юридическому или физическому лицу Республики Узбекистан независимо от места выполнения (оказания).

Этапы импортной сделки

Последовательность действий при импорте может быть разной. Его

¹¹ ст.3 Закона РУз «О внешнеэкономической деятельности» от 26 мая 2000г. № 77-II (с последующими изменениями и дополнениями)

¹² ст.9 Закона РУз «О внешнеэкономической деятельности» от 26 мая 2000г. № 77-II (с последующими изменениями и дополнениями)

основные этапы:

Подготовка и подписание **импортного контракта**

Регистрация контракта в ЕЭИСВО (Единая электронная информационная система внешнеторговых операций)

Заключение договоров, оплата, оформление документов на перевозку, погрузку- разгрузку, страхование и т. д. в зависимости от условий поставки по контракту

Оплата товара

Таможенные процедуры

Уплата таможенных платежей

Таможенный контроль и таможенное оформление товаров

Получение товара от экспортера (перевозчика)

Кроме вышеуказанных этапов, для отдельных товаров (контрактов) необходимы:

- экспертиза и регистрация контракта в Центре комплексной экспертизы проектов и импортных контрактов;

- разрешение (лицензия) на ввоз.

Чтобы провести экспертизу и зарегистрировать контракт, в Центр комплексной экспертизы проектов и импортных контрактов нужно представить:

- заявление;

- оригинал контракта;

- копию контракта (пронумерованную, заверенную печатью и подписью уполномоченного лица заказчика);

- электронный вариант контракта;

- юридическое заключение;

- копию заверенного документа, подтверждающего полномочия сторон на заключение контракта (в случае подписания его не первым руководителем);

- обоснование цены контракта с подтверждающими документами, действующими на период его заключения, заверенными подписью первого руководителя и печатью заказчика.

Получать разрешение (лицензию) на ввоз нужно только для специфических товаров, по которым принимается решение Президента РУз или КМ РУз (*Перечень, прил. N 1 к УП-5215 от 3.11.2017 г.*).

Для получения лицензии необходимы:

- заявление о выдаче лицензии;

- копия акта Президента или решения КМ РУз о выдаче лицензии на импорт специфических товаров;

- копия контракта.

Для обширного перечня товаров обязательным этапом является **сертификация** (*Перечень, прил. N 1 к ПКМ N 122 от 28.04.2011 г.*).

По определениям Закона "О внешнеэкономической деятельности":

• **экспорт товаров** - вывоз товаров с таможенной территории Узбекистана без обязательства об их обратном ввозе;

• **экспорт работ и услуг** - операции по выполнению (оказанию) работ (услуг) юридическим или физическим лицом Республики Узбекистан юридическому или физическому лицу иностранного государства независимо от места их выполнения (оказания).

Этапы экспортной сделки

Последовательность действий при экспорте может быть разной. Его основные этапы:

- Подготовка и подписание экспортного контракта;
- Регистрация контракта в ЕЭИСВО;
- Заключение договоров, оплата, оформление документов на перевозку, погрузку-разгрузку, страхование, декларирование и т. д. в зависимости от условий поставки по контракту;

- Оформление декларации таможенной стоимости (ДТС) и грузовой таможенной декларации (ГТД);

- Уплата таможенного сбора;
- Таможенное оформление товаров;
- Передача товара поставщику (перевозчику);
- Оплата товара.

Кроме вышеуказанных этапов, для отдельных товаров необходимо:

- получение разрешения (лицензии) на вывоз;
- регистрация контракта в Министерстве внешней торговли РУз;
- постановка контракта на учет в таможенных органах.

Еще один из этапов, который не является обязательным, но подтверждает соответствие товара международным стандартам, - это сертификация.

Экспортный контракт, как и любой другой договор, оформляется с соблюдением общеустановленных правил, предусмотренных Гражданским кодексом и Законом "О договорно-правовой базе деятельности хозяйствующих субъектов".

Кроме этого, к международным контрактам (каковым является экспортный контракт) предъявляются дополнительные требования согласно:

- разделу II Положения о порядке осуществления мониторинга за внешнеэкономическими операциями (*прил. N 1 к ПКМ N 416 от 30.09.2003 г.*);
- главе 4 Положения о порядке регистрации экспортных контрактов - для контрактов, подлежащих регистрации в МВТ РУз (*утв. ПКМ N 1006*).

Бухгалтеру необходимо обратить внимание на информацию, которая в дальнейшем будет отражаться в бухгалтерском учете и от которой зависит налогообложение экспортной сделки. Это:

предмет контракта, где указываются наименование товара (работы, услуг), его технические характеристики, количество и качество, а также вид сделки.

Качественная характеристика товара (работ, услуг) - это свойства товара, его пригодность. Здесь дается ссылка на код товара по ТН ВЭД (*ППП-3448 от 28.12.2017 г.*), то есть определяется классификация товара;

базисные условия поставки, определяемые по международным правилам Инкотермс.

Правила Инкотермс указывают, какая из сторон договора осуществляет необходимые для перевозки и страхования действия, когда продавец передает товар покупателю и какие расходы несет каждая из сторон.

Например, условие поставки СІР (перевозка и страхование оплачены до) означает, что продавец передает товар перевозчику в согласованном месте, обязан заключить договор перевозки и нести расходы по перевозке, необходимые для доставки товара в согласованное место назначения.

Продавец также заключает договор страхования, покрывающий риск утраты или повреждения товара во время перевозки;

сроки поставки товара. Срок и график поставки товара означают временной период, в течение которого товар должен быть поставлен продавцом в указанное место.

Это важный элемент, так как нарушение сроков поставки может привести к дополнительным расходам экспортера в виде штрафных санкций;

цена и общая сумма контракта. При установлении цены товара в контракте указываются единица измерения товара согласно коду по ТН ВЭД, базис цены, способ фиксации, цена за единицу товара.

Базис цены - это порядок определения цены товара в зависимости от условий поставки "Инкотермс" и распределения расходов между поставщиком и покупателем.

Пример. Цена товара определяется с условием поставки СРТ (перевозка оплачена до указанного пункта). При этом расходы по транспортировке до аэропорта Домодедово (Москва, Россия) несет продавец, от указанного пункта до склада покупателя - покупатель;

условия платежа - валюта, форма и срок платежа. Если валюта платежа отличается от валюты контракта, то указываются курс пересчета валюты и дата определения данного курса. Например, дата подписания контракта, поставки товара, платежа.

Примеры:

Оплата товара в размере 100 % производится в течение 10 банковских дней с даты поставки товара.

Покупатель производит предоплату в размере 100 % в течение 10 банковских дней с даты подписания договора;

упаковка товара. Если товар поставляется в упаковке, то в контракте указывается вид упаковки (тары), ее размеры и качество. В случае возврата упаковки (тары) продавцу, если ее стоимость не включена в общую стоимость товара, указывается, за чей счет и в какие сроки будет осуществляться возврат тары, упаковки.

Пример. Товар поставляется в картонных коробках размером 30 x 20 x 25 см по 5 единиц товара в каждой. Стоимость коробок включена в стоимость товара;

гарантии. Для товаров, подлежащих сертификации на предмет соответствия, устанавливаются объем, сроки гарантий, предоставляемых продавцом. Продавец несет ответственность за качество товара в течение гарантийного срока. В контракте определяются порядок осуществления продавцом гарантийного обязательства и время его действия.

Пример. Гарантийный срок эксплуатации продукции - 1 год при условии соблюдения правил эксплуатации.

Гарантийный срок - это срок возможного возврата товара в случае несоответствия его качества указанному в контракте;

санкции - пени и (или) штрафы за невыполнение или ненадлежащее выполнение контрактных обязательств. На виновную сторону возлагается обязательство выплатить неустойку пострадавшей стороне по требованию последней.

Например, это могут быть штрафные санкции за:

- несвоевременную оплату;
- несвоевременную поставку или недопоставку товара;
- несоответствие товара стандартам, техническим условиям, оговоренным в контракте;
- поставку некомплектного товара

9.2.Порядок расчетов экспортно-импортных операций

Основными формами платежа по экспортно-импортным операциям являются:

- банковские переводы;
- документарные аккредитивы;

- инкассо.

Банковский перевод производится банками на основании платежного поручения покупателя. Товар может быть оплачен авансом (предоплата) полностью или частично или после отгрузки товара. При поставке товара после предоплаты экспортер застрахован от рисков непоступления оплаты от иностранного покупателя.

Документарный аккредитив. Банк открывает аккредитив по распоряжению покупателя (импортера) выплатить в пользу продавца (экспортера) определенную сумму после представления продавцом документов, подтверждающих отгрузку товара (предоставление услуг). При этом банк действует как посредник между продавцом и покупателем, так как через него после представления документов совершается платеж.

Эта форма платежа удобна, если стороны сделки не достаточно знают друг друга, так как участие банка в сделке минимизирует риски обеих сторон. Банк гарантирует продавцу оплату отгруженной продукции покупателем после представления документов, подтверждающих отгрузку товара или выполнение работ в установленный срок. Покупатель получает гарантии того, что платеж будет совершен только в том случае, если представленные продавцом документы отвечают требованиям аккредитива.

Инкассо - операция, при которой банк по поручению своего клиента на основании документов получает от плательщика денежные средства и зачисляет их на счет клиента.

Инкассо может быть чистым и документарным.

Чистое инкассо означает взыскание платежа по **финансовым документам**. Это могут быть переводные и простые векселя, чеки, платежные расписки и другие подобные документы. При этом **коммерческие документы** (счета, транспортные, страховые документы, документы о праве собственности, сертификаты происхождения, качества, спецификации и др.) экспортер передает непосредственно иностранному покупателю. То есть коммерческие документы передаются импортеру без участия банка. Тем самым банк не контролирует момент передачи товара, а производит оплату только на основании финансовых документов, зачисляя деньги на счет экспортера после поступления платежа от банка покупателя.

Это рискованный способ получения денег для экспортера, так как, передав товар, он при этом не получает гарантии его оплаты.

Документарное инкассо - взыскание по финансовым документам, сопровождаемым коммерческими документами, либо только по коммерческим документам. Эта форма расчетов менее рискованна для экспортера, так как импортер получает товары только после их оплаты.

Функция банка в данном методе заключается в пересылке и вручении документов об акцепте или отказе платежа. Платеж осуществляется только на основании заявления покупателя на перевод денег.

Экспорт товаров, за исключением свежей плодоовощной продукции и сырьевых товаров, за иностранную валюту **может** производиться без предоплаты, открытия аккредитива, оформления гарантии банка и наличия полиса по страхованию экспортного контракта от политических и коммерческих рисков¹³.

Экспорт на этих условиях возможен только при отсутствии у предприятия просроченной дебиторской задолженности по ранее осуществленным экспортным операциям.

Единый срок поступления выручки за экспортированные товары - 120 календарных дней для экспорта услуг (работ) - с даты подписания акта выполненных работ, а товаров - с даты оформления ГТД.

В случае задержки поступления валютной выручки более чем на 30 банковских дней (для субъектов малого бизнеса и частного предпринимательства - 60 банковских дней) после истечения установленных сроков уплачивается штраф¹⁴.

Размеры штрафа при задержке поступления валютной выручки (в процентах от суммы непоступивших валютных средств):

- до 180 дней - 10 %;
- от 180 до 365 дней - 20% ;
- более 365 дней - 70 % .

В случае поступления на счет экспортера суммы страхового возмещения по полису страхования экспортного контракта сумма дебиторской задолженности по контракту в целях применения финансовых санкций уменьшается на сумму страхового возмещения (*подп. "д" п. 1 ПП-3351*).

При заключении импортной сделки стороны свободны в определении условий расчетов - без предоплаты, с частичной или полной оплатой.

Импортируемые товары должны оплачиваться со счета предприятия-импортера в обслуживающем его банке Узбекистана¹⁵.

При предоплате по импортной сделке обязательно контролируйте срок ввоза товаров или оказания услуг. Если его просрочить, то будут проблемы. Максимальный срок ввоза в республику и оформления товаров в **режим**

¹³ п. 1 №ПП-3351 «О мерах по дальнейшей либерализации внешнеторговой деятельности и поддержке субъектов предпринимательства» от 3 ноября 2017г.

¹⁴ п.4 ПКМ «О мерах по дальнейшему развитию и укреплению внебиржевого валютного рынка» №245 от 29.06.2000г.

¹⁵ п.12 УП РУз «О мерах по обеспечению валютного контроля по экспортно-импортным операциям» №УП-837 от 20.04.1994г.

импорта, выполнения работ и оказания услуг по импортным контрактам или возврата уплаченных за них денежных средств - 180 дней со дня оплаты¹⁶.

При нарушении сроков более чем на 30 банковских дней (для субъектов малого бизнеса и частного предпринимательства - 60 банковских дней) уплачивается штраф (в процентах от стоимости товаров, не оформленных в режим импорта):

- до 180 дней - 10 %;
- от 180 до 365 дней - 20 %;
- более 365 дней - 70 % (п. 17 Положения N 416).

Поэтому если по каким-то причинам установленные сроки не соблюдаются, то потребуйте от иностранного поставщика вернуть полученные авансы. При возврате средств по авансовым платежам или в случаях недопоставки товаров по импортным контрактам комиссия банка-корреспондента, уплаченная импортером, относится на расходы импортера и не учитывается как дебиторская задолженность¹⁷.

9.3. Таможенные режимы. Таможенная стоимость

Товары перемещаются через таможенную границу Узбекистана в соответствии с таможенными режимами (разд. II гл. 4 ТамК). Таможенный режим указывается в таможенной декларации.

Самым распространенным при импорте является **режим 40 "Выпуск для свободного обращения (импорт)"** (Классификатор, прил. N 3 к Инструкции, рег. МЮ N 2773 от 6.04.2016 г.). При этом режиме товар, ввезенный на таможенную территорию, остается на ней в свободном обращении без обязательства о его обратном вывозе.

Товар оформляется в режим импорта только после уплаты таможенных платежей.

Перед таможенным оформлением товар подвергается таможенному контролю, направленному на проверку:

- товаров;
- таможенной декларации, документов и сведений о товарах;
- деятельности сторон сделки (ст. 178 ТамК).

С 1 июля 2018 года достоверность заявленных сведений и законность внешнеторговой деятельности сторон сделки проверяется **после выпуска товаров в свободное обращение (режим 40)**¹⁸. Это значительно сокращает

¹⁶ п. 13 Положения, прил. N 1 к ПКМ «О мерах по дальнейшему совершенствованию мониторинга экспортно-импортных операций» N 416 от 30.09.2003 г.

¹⁷ п. 2.3.12 «Положения о составе затрат...», утв. ПКМ N 54 от 5.02.1999 г.

¹⁸ п.4 Указа Президента РУз «О мерах по коренному совершенствованию деятельности органов государственной таможенной службы республики узбекистан» № УП – 5414 от 12.04.2018г.

сроки и упрощает процедуру таможенного оформления товаров.

Товар, оформленный в режим **70 "Временное хранение"**, - временно (до 60 календарных дней) хранится под таможенным контролем без уплаты таможенных платежей. Этот режим обычно применяют, если выполнены не все условия для оформления режима 40. Например, отсутствуют необходимые документы, не уплачены таможенные платежи и т. д.

При помещении товара в режим 70 оформляется краткая ГТД и уплачивается сбор за хранение товара¹⁹.

В режиме 74 "Таможенный склад" товар, ввезенный на таможенную территорию, хранится под таможенным контролем в определенных помещениях без уплаты таможенных пошлин и предназначен для вывоза с таможенной территории (*гл. 14 ТамК*).

Режим 74 применяется, когда товар имеет специфические характеристики (габариты, особые условия хранения и т. д.), в связи с чем не может быть размещен на таможенном складе.

Одно из условий помещения товара в режим 74 - обеспечение уплаты таможенных платежей. Возможны следующие варианты обеспечения:

- внесение денежных средств на казначейский лицевой счет таможенного органа;
- залог товаром;
- предоставление гарантии банка;
- страхование обязательства по уплате таможенных платежей;
- поручительство.

При помещении товара в режим 74:

- представляются ГТД и товаросопроводительные документы;
- уплачиваются сборы за таможенное оформление и хранение товара.

Под таможенным режимом таможенного склада товар может находиться до 3 лет.

С 1 сентября 2018 года при таможенном оформлении товаров, находящихся в режиме "Таможенный склад" **более 6 месяцев**, по таможенным платежам, предоставленным решениями Президента и КМ РУз, **льготы не применяются**²⁰.

Таможенная стоимость. Это стоимость товара, используемая в целях начисления таможенных платежей. Она может отличаться от контрактной стоимости товара.

Таможенная стоимость (ТС) отражается в декларации таможенной

¹⁹Постановление Кабинета министров «Оставках таможенных сборов» утв. ПКМ N 204 от 30.04.1999 г.

²⁰п. 3 ПП-3818 «О мерах по дальнейшему упорядочению внешнеэкономической деятельности и совершенствованию системы таможенно-тарифного регулирования республики узбекистан» от 29.06.2018 г

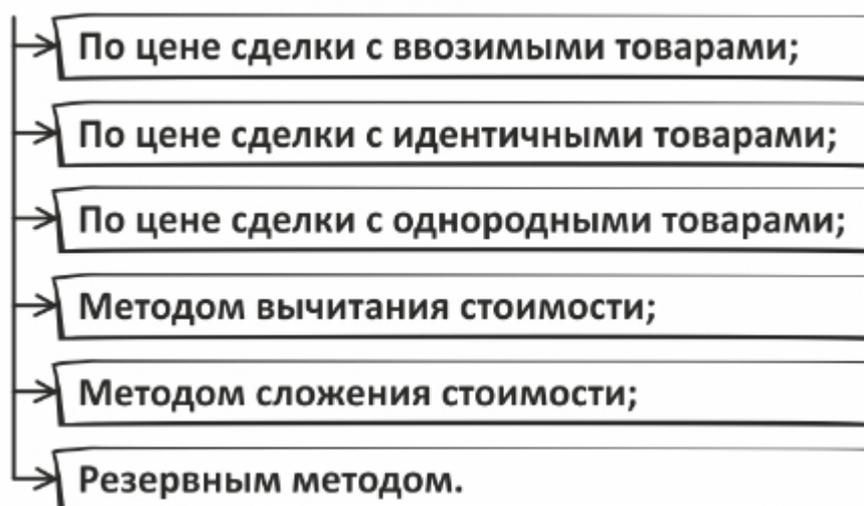
стоимости (ДТС) при таможенном оформлении товара. ДТС прилагается к ГТД и без нее недействительна.

ДТС не заполняется, если:

- таможенная стоимость импортируемого товара не превышает 1 000 долл. США, за исключением многоразовых поставок в рамках одного контракта, а также повторяющихся поставок одного и того же товара одним отправителем в адрес одного и того же получателя по различным контрактам;
- товары освобождены от уплаты таможенных платежей (*ч. 7 ст. 318 ТамК*).

В этом случае таможенная стоимость определяется по данным товаросопроводительных документов.

Таможенная стоимость может определяться следующими методами²¹ (*ст. 302 ТамК*):



Правила применения всех этих методов определены Таможенным Кодексом.

В зависимости от таможенного режима, в который оформляется товар, уплачиваются соответствующие таможенные платежи.

Так при оформлении товара в режим свободного обращения, будут уплачиваться все предусмотренные законодательством таможенные платежи (НДС, акциз, пошлина, сборы). При транзите товаров через территорию РУз товары оформляются в режим «транзит» при этом пошлины и налоги не платятся, а только таможенный сбор за оформление.

Основным методом определения таможенной стоимости является **метод по цене сделки с ввозимыми товарами**. При его использовании таможенной стоимостью ввозимого на таможенную территорию страны товара является

²¹ Статья 302. «Методы определения таможенной стоимости ввозимого товара» Гл.44. Таможенный кодекс РУз

стоимость сделки и дополнительные начисления. Стоимость сделки - это цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимый товар на момент пересечения им таможенной границы Узбекистана.

К дополнительными начислениям, включаемым в стоимость товара, относятся транспортные расходы, расходы на разгрузку, погрузку, страхование, расходы на упаковку, контейнер, стоимость услуг и других товаров, которые продавец прямо или косвенно поставляет покупателю бесплатно или по сниженной стоимости и др.

Пример. Торговое предприятие ввозит из России от производителя оборудование стоимостью 40 тыс. долл. США. Контрактная стоимость оборудования с учетом стоимости упаковочного материала и работ по упаковке составила 40 800 долл. США. Расходы на доставку товара до границы Узбекистана составили 3 тыс. долл. США, от границы до места назначения - 220 тыс. сумов. Расходы подтверждены договором о перевозке и инвойсом транспортной организации. Дополнительно к оборудованию в виде бонуса бесплатно поставляются запасные части стоимостью 2 тыс. долл. США.

Курс доллара на момент оформления ГТД составлял 8 378,04 сумов за 1 долл. США.

В таможенную стоимость импортируемого товара включаются контрактная стоимость с учетом стоимости тары, расходы по доставке на таможенную территорию и стоимость бесплатных запасных частей. В таможенную стоимость включаются только транспортные расходы до границы Узбекистана.

Таможенная стоимость оборудования составит 45 800 долл. США (40 800 + 3 000 + 2 000), а в пересчете на суммы по курсу ЦБ – 383 714,2 тыс. сумов (45 800 x 8 378,04).

9.4. Налогообложение валютных операций. НДС и другие таможенные платежи

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИ ИМПОРТЕ ТОВАРОВ

Таможенные платежи в большинстве стран мира являются важной статьей доходной части бюджета и инструментом регулирования национальной экономики. Их уплата предусмотрена и Налоговым кодексом Узбекистана.

Таможенные платежи - это денежные средства, взимаемые таможенными органами с лиц, участвующих в процессе перемещения товаров и транспортных средств через **таможенную границу государства**.

Таможенные платежи регулируются и налоговым, и таможенным законодательствами, потому что включают в себя обязательные платежи - разные как по юридической природе, так и по экономическому содержанию.

Среди таможенных платежей есть и налоги (НДС, акцизы), и обязательные платежи не налогового характера (таможенные пошлины, сборы). Их объединяет только то, что все они взимаются в связи с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу Узбекистана.



К таможенным платежам относятся (ст. 289 ТамК):

- таможенные пошлины;
- НДС;
- акцизный налог;
- таможенные сборы.

Таможенные платежи уплачиваются до принятия или одновременно с принятием таможенной декларации (ст. 327 ТамК).

Для уплаты таможенных платежей и других расчетов с таможенным органом (уплата пени, погашение задолженности по таможенным платежам, обеспечение их уплаты) денежные средства можно заранее зарезервировать на казначейском счете таможенного органа. При подаче таможенной декларации резервные средства направляются на уплату таможенных платежей.

Таможенная пошлина

Это платеж, взимаемый при перемещении товаров через таможенную границу Республики Узбекистан. Таможенная пошлина рассчитывается исходя из таможенной стоимости товаров и установленных ставок (прил. N 1 к ПП-3303 от 29.09.2017 г.).

Для правильного применения ставок нужно знать страну происхождения товара, так как при импорте из стран, с которыми:

- имеются соглашения о режиме свободной торговли, - импортные таможенные пошлины не применяются;
- подписаны соглашения о торгово-экономическом сотрудничестве, - пошлины рассчитываются исходя из установленных ставок;
- нет соглашений такого рода или происхождение товара неизвестно, - ставки таможенных пошлин берутся в двойном размере (*ст. 300 ТамК*).

Страна происхождения товара подтверждается сертификатом происхождения (*ст. 363 ТамК*).

Ставки таможенных пошлин могут быть:

- адвалорными - когда устанавливается процент от таможенной стоимости товара;
- специфическими - в расчете на единицу измерения товара;
- комбинированными - сочетающими адвалорную и специфическую ставки.

Пример применения адвалорной ставки

Предприятие импортирует из Болгарии косметические средства, таможенная стоимость которых в пересчете на национальную валюту составила 50 000 тыс. сум. Происхождение товара из Болгарии подтверждено сертификатом происхождения.

При определении суммы таможенной пошлины надо учесть, что с Болгарией подписано соглашение о торгово-экономическом сотрудничестве с предоставлением режима наибольшего благоприятствования (Перечень, рег. МЮ N 426 от 8.04.1998 г.). Поэтому ставка таможенной пошлины применяется в установленном размере.

Для косметических средств (код ТН ВЭД - 3304) ставка таможенной пошлины установлена в размере 15 % от таможенной стоимости.

Сумма таможенной пошлины составит 7 500 тыс. сум. (50 000 x 15 %).

Пример применения специфической ставки

Предприятие импортирует из Литвы сыры, таможенная стоимость которых в пересчете на национальную валюту составила 30 000 тыс. сум. Происхождение товара из Литвы подтверждено сертификатом происхождения. Объем товара - 600 кг. На дату таможенного оформления курс ЦБ 1 долл. США - 8 139 сум.

С Литвой подписано соглашение о торгово-экономическом сотрудничестве с предоставлением режима наибольшего благоприятствования (Перечень N 426). Поэтому ставка таможенной пошлины применяется в установленном размере.

Для сыров (код ТН ВЭД - 0406) ставка таможенной пошлины установлена в размере 15 % от таможенной стоимости, но не менее 1 долл. США за 1 кг.

По адвалорной ставке: 4 500 тыс. сум. (30 000 x 15 %).

По специфической ставке: 4 883 тыс. сум. (600 x 1 x 8 139).

Сумма таможенной пошлины - большая из сумм, определенная по специфической ставке, - 4 883 тыс. сум.

Пример применения комбинированной ставки

Предприятие импортирует из Германии новый автомобиль с рабочим объемом цилиндров двигателя 2 000 куб. см. Его таможенная стоимость в пересчете на национальную валюту составила 100 000 тыс. сум. На дату таможенного оформления курс ЦБ 1 долл. США - 8 139 сум.

С Германией подписано соглашение о торгово-экономическом сотрудничестве с предоставлением режима наибольшего благоприятствования (Перечень N 426). Поэтому ставка таможенной пошлины применяется в установленном размере.

Для автомобиля (код ТН ВЭД - 8703 23 19) ставка таможенной пошлины установлена в размере 30 % от таможенной стоимости + 2,5 долл. США на 1 куб. см объема двигателя.

По адвалорной ставке: 30 000 тыс. сум. (100 000 x 30 %).

По специфической ставке: 40 695 тыс. сум. (2 000 x 2,5 x 8 139).

Сумма таможенной пошлины, рассчитанная по комбинированной ставке, - 70 695 тыс. сум. (30 000 + 40 695).

В целях устранения возможного ущерба или угрозы его причинения экономике страны или отдельной его отрасли при импорте товаров принимаются защитные меры, **антидемпинговые и компенсационные пошлины** (Закон "О защитных мерах, антидемпинговых и компенсационных пошлинах").

Они применяются сверх импортной таможенной пошлины на основании решений КМ РУз по результатам расследования (Положение, рег. МЮ N 1718 от 20.09.2007 г.).

Акцизный налог

Он уплачивается при импорте товаров по Перечню, определенному в приложении N 12-2 к постановлению Президента N ПП-3454 от 29.12.2017 г.

Ставки акцизного налога бывают:

- адвалорные - в процентах от таможенной стоимости товара;
- фиксированные - на единицу измерения товара;
- комбинированные.

Пример расчета акцизного налога по адвалорной ставке

Предприятие импортирует мороженое, таможенная стоимость которого в пересчете на национальную валюту составляет 5 000 тыс. сум. Ставка акцизного налога для мороженого (код ТН ВЭД - 2105 00) - 30 %.

Сумма акцизного налога составит 1 500 тыс. сум. (5 000 x 30 %).

Пример расчета акцизного налога по фиксированной ставке

Предприятие импортирует 1 000 бутылок коньяка (код ТН ВЭД - 2208 20 120 0) емкостью 0,5 л. Курс доллара США на дату таможенного оформления - 8 139 сум.

Ставка акцизного налога - 14,5 долл. США на литр. Стоимость акцизных марок - 3 000 тыс. сум.

Сумма акцизного налога составит 59 007,75 тыс. сум. (1 000 x 0,5 x 14,5 x 8 139).

Импортируемые табачные изделия и алкогольные напитки подлежат обязательной маркировке акцизными марками (ст. 241 НК). Акцизные марки приобретаются после уплаты акцизного налога в полном размере.

В бухучете это отражается следующими проводками:

Содержание хозяйственной операции	Сумма, сум.	Дебет	Кредит	Основание
Уплачен акцизный налог перед приобретением акцизных марок	59 007 750	4400 "Счета учета авансовых платежей бюджет"	5110 "Расчетный счет"	Выписка банка
Учен акцизный налог в стоимости товара	59 007 750	2900 "Товары"	4400 "Счета учета авансовых платежей бюджет"	Гр. 47 ГТД
Оплачены акцизные марки	3 000 000	5920 "Прочие текущие активы"; 3190 "Прочие расходы будущих периодов"	"110 "Расчетный счет"	Выписка банка
Поступили акцизные марки	3 000 000	006 "Бланки строгой отчетности"		Накладная
Переданы акцизные марки на маркировку	3 000 000		006 "Бланки строгой отчетности"	Накладная
Списана стоимость акцизных марок по мере их использования	3 000 000	9410 "Расходы по реализации"	5920 "Прочие текущие активы"; 3190 "Прочие расходы будущих периодов"	Акт списания

Пример расчета акцизного налога по комбинированной ставке

Предприятие импортирует б/у самосвал с объемом двигателя 2 600 куб. см (код ТН ВЭД - 8704 21 390). Таможенная стоимость самосвала - 12 000 долл. США. Курс доллара США на дату таможенного оформления - 8 139 сум.

Ставка акцизного налога - 70 % от таможенной стоимости + 3 долл. США на 1 куб. см.

Сумма акцизного налога составит 131 851,8 тыс. сум. ($12\,000 \times 8\,139 \times 0,7 + 2\,600 \times 3 \times 8\,139$).

Акцизный налог, уплаченный при импорте сырья, подлежит вычету, если оно будет использовано для производства подакцизной продукции. Вычитается сумма акциза в доле, приходящейся на реализованную в налоговом периоде (месяце) подакцизную продукцию (ст. 237 НК).

Пример. Предприятие при таможенном оформлении импортного сырья заплатило акцизный налог в размере 1 000 тыс. сум. Все сырье было использовано на производство 20 000 единиц подакцизной продукции. В налоговом периоде реализовано 7 000 единиц продукции, в стоимости реализации которых акцизный налог составил 3 000 тыс. сум.

Определим сумму акцизного налога, подлежащую зачету: $(7\,000 / 20\,000 \times 1\,000) = 350$ тыс. сум.

Акцизный налог, подлежащий уплате в бюджет по реализованной подакцизной продукции: $3\,000 - 350 = 2\,650$ тыс. сум.

В бухучете это отражается следующими проводками:

Содержание хозяйственной операции	Сумма, сум.	Дебет	Кредит	Основание
Уплачен акцизный налог при таможенном оформлении	1 000 000	4400 "Счета учета авансовых платежей в бюджет"	5110 "Расчетный счет"	Выписка банка
Начислен акцизный налог при реализации подакцизной продукции	3 000 000	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	6400 "Счета учета задолженности по платежам в бюджет (по видам)"	Счет-фактура
Зачтен акцизный налог	350 000	6400 "Счета учета задолженности по платежам в бюджет (по видам)"	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	Расчет
Уплачен акцизный налог в бюджет	2 650 000	6400 "Счета учета задолженности по"	5110 "Расчетный счет"	Выписка

		платежам бюджет видам)"	в (по		
--	--	-------------------------------	----------	--	--

Налог на добавленную стоимость

Налогооблагаемая база по НДС при импорте товаров - это сумма таможенной стоимости, таможенной пошлины и акцизного налога (по подакцизным товарам).

Сндс = (Тс + Тп + Ан) х Н / 100, где:

Сндс - сумма НДС;

Тс - таможенная стоимость импортируемого товара;

Тп - сумма таможенной пошлины;

Ан - сумма акцизного налога по подакцизным товарам;

Н - ставка НДС 20 %.

***Пример.** Предприятие импортирует косметические средства (код ТН ВЭД - 3304) из Польши (страны-производителя). Их таможенная стоимость в пересчете на национальную валюту - 10 000 тыс. сум.*

Установленные ставки:

таможенной пошлины - 15 %;

акцизного налога - 20 %.

Польша входит в Перечень N 426. Поэтому ставка таможенной пошлины применяется в одинарном размере.

Сумма таможенной пошлины - 1 500 тыс. сум. (10 000 x 15 %).

Сумма акцизного налога - 2 000 тыс. сум. (10 000 x 20 %).

Сумма НДС - 2 700 тыс. сум. ((10 000 + 1 500 + 2 000) x 20 %).

Сумма НДС, **фактически уплаченная в бюджет** при импорте, подлежит зачету, если:

- импортер - плательщик НДС;
- импортируемый товар будет использоваться в целях оборота, облагаемого НДС;
- учитываются условия статей 219 и 221 НК.

В случае экспорта продукции (товаров), в которых использовалось импортное сырье (товары), НДС с импорта подлежит зачету в доле, приходящейся на поступившую валютную выручку от экспорта товаров.

***Пример.** При импорте сырья предприятие заплатило в бюджет 2 000 тыс. сум. НДС.*

Сырье использовано для производства экспортной продукции. Объем экспорта составил 30 000 тыс. сум. В отчетном периоде за экспортную продукцию заплатили 15 000 тыс. сум.

В этом примере всю сумму НДС с импорта взять в зачет нельзя, несмотря на то что вся сумма уплачена в бюджет. В зачет можно взять сумму НДС, приходящуюся на уплаченную экспортную выручку.

Сумма НДС, принятая в зачет, - 1 000 тыс. сум. (2 000 x 15 000 / 30 000).

Содержание хозяйственной операции	Сумма, сум.	Дебет	Кредит	Основание
Начислен НДС при импорте сырья	2 000 000	3290 "Прочие отсроченные расходы"	6990 "Прочие обязательства"	Гр. 47 ГТД
Зачтен НДС в доле, приходящейся на экспортную выручку	1 000 000	6400 "Счета учета задолженности по платежам бюджет (по видам)"	3290 "Прочие отсроченные расходы"	Выписка банка по валютному счету

При импорте товара по договору комиссии (поручения), когда комитентом (доверителем) является нерезидент Узбекистана, НДС с импорта относится в зачет в доле, приходящейся на товары, реализованные в отчетном периоде.

Пример. При импорте 30 000 единиц товара по договору комиссии с иностранным поставщиком предприятие уплатило в бюджет НДС в размере 2 000 тыс. сум.

За отчетный период было реализовано 12 000 единиц товара.

Сумма НДС, принятая в зачет, - 800 тыс. сум. (2 000 x 12 000 / 30 000).

Содержание хозяйственной операции	Сумма, сум.	Дебет	Кредит	Основание
Начислен НДС при импорте сырья	2 000 000	3290 "Прочие отсроченные расходы"	6990 "Прочие обязательства"	Гр. 47 ГТД
Зачтен НДС в доле, приходящейся на реализованный товар	800 000	6400 "Счета учета задолженности по платежам бюджет (по видам)"	3290 "Прочие отсроченные расходы"	Счет-фактура

Пример. При таможенном оформлении импортного товара был определен НДС в сумме 20 000 тыс. сум. Предприятие имеет целевую льготу по таможенным платежам.

При целевой льготе НДС начисляется, но не уплачивается в бюджет, а учитывается на счете 8840 "Налоговые льготы с целевым использованием".

Содержание хозяйственной операции	Сумма, сум.	Дебет	Кредит	Основание
Начислен НДС при импорте товара с условием целевого использования	20 000 000	4400 "Счета учета авансовых платежей бюджет"	8840 "Налоговые льготы с целевым использованием"	Гр. 47 ГТД
Зачтен НДС	20 000 000	6400 "Счета учета задолженности по платежам бюджет видам)"	4400 "Счета учета авансовых платежей в бюджет"	ГТД

Таможенный сбор

Таможенные сборы взимаются за совершение таможенными органами следующих действий либо процедур (ст. 291 ТамК):

- таможенное оформление;
- хранение товаров на таможенном складе;
- таможенное сопровождение транспортного средства;
- другие процедуры.

Ставки таможенных сборов приведены в приложении к ПКМ N 204 от 30.04.1999 г.

Пример. Таможенная стоимость импортируемого товара в пересчете на национальную валюту - 10 000 долл. США. Ставка сбора за таможенное оформление - 0,2 % от таможенной стоимости, но не менее 25 и не более 3 000 долл. США:

$$10\,000 \times 0,2 = 20 \text{ долл. США.}$$

Так как 20 меньше 25, таможенный сбор равен 25 долл. США.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИ ЭКСПОРТЕ

Налог на добавленную стоимость

Экспорт товаров (за исключением драгоценных металлов) за иностранную валюту облагается по нулевой ставке (ст. 212 НК).

Нулевую ставку могут применить экспортеры (плательщики НДС) как собственной продукции, так и реализующие товары, приобретенные для перепродажи на экспорт.

Экспортом товаров является вывоз товаров с таможенной территории Республики Узбекистан, осуществляемый в соответствии с таможенным законодательством.

Документы, подтверждающие экспорт товаров (*ст. 213 НК*), служат:

- заверенная копия контракта;
- ГТД с отметкой таможенного органа о выпуске товаров в режиме экспорта;
- товаросопроводительные документы с подтверждением таможенного органа об отправке товаров в страну назначения.

При реализации через комиссионера:

- копия договора комиссии или поручения;
- заверенная копия экспортного контракта;
- копия ГТД с отметкой таможенного органа о выпуске товаров в режиме экспорта.

Оборот по реализации в целях обложения НДС определяется по факту пересечения товаром границы Узбекистана, что подтверждает ГТД с отметкой таможенного органа о выпуске товаров в режиме экспорта. Оборот по реализации возникает в момент вывоза товара с таможенной территории Узбекистана, независимо от факта передачи товара покупателю (*ст. 212 НК*).

То есть если по условиям поставки таможенное оформление в режим экспорта осуществляет поставщик, то у него возникает оборот по реализации в целях обложения НДС, даже если передача товара покупателю по условиям договора будет позже.

Документы, подтверждающие экспорт, представляются контролирующим органам по их требованию при проведении проверки, а также при подаче заявления на возмещение отрицательной разницы по НДС, возникшей в результате применения нулевой ставки.

Если вывоз товаров с таможенной территории Узбекистана не подтвердится, то оборот по их реализации облагается НДС по ставке 20 %.

Сумма НДС принимается к зачету при экспорте товаров только при наличии выписки банка, подтверждающей оплату покупателем экспортируемых товаров (*ст. 218 НК*).

Пример. Предприятие - плательщик НДС реализует продукцию на экспорт. За отчетный период объем реализации составил 150 000 тыс. сум. (нулевая ставка НДС). При этом за отчетный период поступило только 70 % от экспортной выручки.

Для производства реализованной продукции использованы материалы, приобретенные с НДС на 60 000 тыс. сум.

*НДС в стоимости материалов, используемых для производства экспортируемой продукции, принимается к зачету **в доле от валютной выручки, поступившей в отчетном периоде.***

В нашем примере поступило только 70 % от экспортной выручки.

НДС в стоимости материалов - $60\ 000 / 120 \times 20 = 10\ 000$ тыс. сум.

Определим НДС, который можно взять в зачет: $10\ 000 \times 70\ \% = 7\ 000$ тыс. сум.

Поскольку оборот по экспорту облагается по нулевой ставке НДС, сумма налога, относимая в зачет, возвращается предприятию - плательщику НДС на основании заявления. Подать такое заявление нужно не позднее 12 месяцев после окончания того отчетного периода, в котором образовалось превышение (ст. 227 НК).

К заявлению прилагаются:

- акт сверки задолженности предприятия по налогам и другим обязательным платежам. Он составляется в разрезе налогов и других обязательных платежей до 15 числа месяца, следующего за отчетным, и действителен в течение календарного месяца;

- Расчет НДС;

- сведения о возвращенных суммах (если предприятию ранее возвращали суммы превышения по НДС) ;

- заверенные копии контрактов;

- копии ГТД с отметкой таможенного органа, выпустившего товары в режиме экспорта;

- копии выписок банка, подтверждающих поступление суммы выручки в иностранной валюте по контрактам (по отгруженной партии товаров);

- копии товаросопроводительных документов с отметкой таможенного органа об отправке товаров в страну назначения;

- копии договоров комиссии (поручения) предприятия с комиссионером (поверенным) - в случае реализации товара через комиссионера;

- расчет суммы превышения НДС, подлежащей возврату на банковский счет налогоплательщика, - для обоснования суммы НДС к возврату, указанной в заявлении.

Все документы представляются в бумажной форме в 3 экземплярах в территориальное ГНУ или в виде электронного документа через персональный кабинет налогоплательщика (гл. 2 Положения, рег. МЮ N 2775 от 7.04.2016 г.).

НДС возвращается в следующей очередности:

- 1) погашается НДС, подлежащий уплате по работам, услугам, предоставленным нерезидентом Узбекистана на территории республики;
- 2) погашается задолженность по другим налогам;
- 3) МФ РУз перечисляет денежные средства на банковский счет налогоплательщика.

Пример. Предприятие представило в ГНУ заявление на возврат отрицательной разницы по НДС на 7 000 тыс. сум. При этом у предприятия есть задолженность - 3 000 тыс. сум. по НДС от импорта услуг. По другим налогам задолженности нет.

В данной ситуации при соблюдении очередности возврата НДС:

будет погашена задолженность по НДС от импорта услуг (3 000 тыс. сум.);

оставшаяся сумма отрицательной разницы по НДС на 4 000 тыс. сум. будет возвращена на счет предприятия в течение 15 рабочих дней с момента получения заявления о возврате НДС (п. 5 Положения N 2775).

Если заявление подано после истечения 12 месяцев, сумма превышения по НДС не возвращается на счет предприятия, а направляется на погашение его задолженности по другим налогам (п. 3 Положения N 2775).

Заявление на возврат НДС с пакетом прилагаемых документов рассматривают:

- территориальное ГНУ;
- Государственный налоговый комитет;
- Министерство финансов РУз.

Каждый из органов может принять решение об отказе в возврате суммы превышения по НДС при:

- наличии у предприятия задолженности по налогам на дату подачи пакета документов в ГНУ;
- неправильном определении суммы НДС, относимой в зачет, а также предельной суммы превышения по НДС, подлежащей возврату;
- представлении неполного пакета документов или представлении документов, оформленных с нарушением требований.

В случае принятия решения об отказе предприятию должно быть представлено письменное уведомление с указанием причин и оснований отказа, а также возвращены оригиналы пакета документов. Копии документов, в которых выявлены ошибки, остаются в соответствующем налоговом органе и (или) Министерстве финансов (пп. 17, 19 Положения N 2775).

Положение N 2775 предусматривает проведение совместных проверок финансовыми и налоговыми органами по вопросу правильности исчисления

сумм превышения по НДС, подлежащих возврату. При выявлении фактов возврата излишней суммы превышения по НДС разница направляется в бюджет. При этом виновные должностные лица предприятия привлекаются к ответственности.

Персональная ответственность за достоверность и обоснованность представляемых расчетов, первичных документов и других материалов, за правильное и своевременное оформление платежных документов возлагается на руководителя и главного бухгалтера предприятия (*гл. 4 Положения N 2775*).

Налог на прибыль, ЕНП

Выручка от экспорта товаров (работ, услуг) включается в совокупный доход при расчете налога на прибыль и в валовую выручку при расчете ЕНП.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) на основании документов, подтверждающих факт отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг (*ст. 130 НК*).

При экспорте факт отгрузки товара подтверждается счетом-фактурой (инвойсом). При выполнении работ, оказании услуг - актом выполненных работ, счетом-фактурой (инвойсом).

При экспорте товаров по ценам ниже себестоимости (безвозмездно)* ее определяют исходя из себестоимости товаров. Исключение составляет экспорт продукции собственного производства на основании решений Специальной экспертной комиссии. Выручка от реализации в этом случае определяется исходя из фактической цены реализации (*ст. ст. 130, 355 НК; п. 1 ПП-3077 от 21.06.2017 г.*).

Прочие доходы, возникающие при экспорте, включаются в совокупный доход при расчете налога на прибыль и в валовую выручку при расчете ЕНП (*ст. 132 НК*):

- положительные курсовые разницы (при расчете ЕНП - превышение положительной курсовой разницы над отрицательной);
- взысканные или признанные должником штрафы, пени, неустойки;
- доход от выбытия возвратной тары, если она не возвращена;
- положительная разница между рыночной стоимостью испорченных товаров, подлежащей взысканию, и их фактической стоимостью;
- другие доходы.

9.5. Бухгалтерский учет экспортно-импортных операций

Бухучет экспортных операций ведется в соответствии с нормами НСБУ N 21 "План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной

деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкция по его применению" (рег. МЮ N 1181 от 23.10.2002 г.), НСБУ N 22 "Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте" (рег. МЮ N 1364 от 21.05.2004 г.) и других, а также Положения о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете (рег. МЮ N 1411 от 17.09.2004 г.).

При экспорте **доход от реализации** собственной продукции, товаров, работ (услуг) признается на основании документов, подтверждающих факт отгрузки товаров (*ст. 130 НК*). При реализации **товара** обычно оформляется инвойс (счет-фактура).

Доход от реализации **работ (услуг)** подтверждается актом выполненных работ, счетом-фактурой.

Пример. Предприятие экспортирует продукцию, товары, работы (услуги) на 5 тыс. долл. США. Курс доллара к суму, установленный ЦБ РУз на дату их передачи, - 8 118 сум.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
		дебет	кредит	
Реализована продукция	40 590 (5 000 x 8 118)	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	9010 "Доходы от реализации готовой продукции"	Договор, акт выполненных работ, счет-фактура
Реализован товар			9020 "Доходы от реализации товаров"	
Реализованы работы (услуги)			9030 "Доходы от выполнения работ и оказания услуг"	

Себестоимость продукции, товаров, работ (услуг) списывается одновременно с признанием дохода от реализации. Так как при экспорте ТМЗ, покидая склад поставщика, не сразу передаются покупателю, рекомендуется использовать дополнительные счета 2840 "Готовая продукция в пути" и 2970 "Товары в пути".

Пример. Себестоимость экспортируемой продукции, товаров, работ (услуг) - 10 000 тыс. сум.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
		дебет	кредит	

Переданы продукция, товары со склада поставщика	10 000	2840 "Готовая продукция в пути"; 2970 "Товары в пути"	2810 "Готовая продукция на складе"; 2910 "Товары на складах"	Накладная
Списана себестоимость экспортируемой продукции	10 000	9110 "Себестоимость реализованной готовой продукции"	2840 "Готовая продукция в пути"	Расчет себестоимости
товаров		9120 "Себестоимость реализованных товаров"	2970 "Товары в пути"	
работ (услуг)		9130 "Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг"	2010 "Основное производство"	

Скидка - это снижение базовой цены товара. Отражение в учете торговых и денежных скидок регламентировано законодательно (*НСБУ N 4, рег. МЮ N 1595 от 17.07.2006 г.; НСБУ N 21*).

Торговая скидка известна и предоставляется покупателю на момент заключения договора (в договоре уже указана цена со скидкой), это простое уменьшение базовой цены.

Денежные скидки предоставляются при выполнении покупателем определенных условий (100-процентная предоплата по договору, оплата в определенный срок и т. д.). Это сумма, на которую уменьшается общая счет-фактурная цена, если будет выполнено определенное условие, оговоренное в договоре. Денежные скидки применяются обычно для стимулирования покупателя к более ранней оплате.

Суммы денежных скидок, предоставленных покупателям, отражаются в бухгалтерском учете на счете 9050 (*пп. 376 - 380 Инструкции, прил. N 2 к НСБУ N 21*). Они уменьшают валовую выручку от реализации товаров.

Выручка уменьшается на основании документов, подтверждающих предоставление скидки (дополнительный счет-фактура) (*ст. 222 НК*).

Уменьшение выручки может производиться, если скидка предоставлена в пределах годового срока или гарантийного срока (если он установлен) с момента поставки товара (*ст. ст. 131, 357 НК*).

Пример. Стоимость реализации товара в сумовом эквиваленте - 20 000 тыс. сум. Скидка - 10 %, то есть сумма скидки - 2 000 тыс. сум. Себестоимость товара - 15 000 тыс. сум.

В бухгалтерском учете денежная скидка отразится так:

--	--	--	--

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Дебет	Кредит
Отражен доход от реализации товара	20 000	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	9020 "Доходы от реализации товаров"
Списана себестоимость реализованных товаров	15 000	9120 "Себестоимость реализованных товаров"	2900 "Товары"
Предоставлена скидка	2 000	9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам"	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"
Определен финансовый результат	2 000	9020 "Доходы от реализации товаров"	9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам"
	18 000	9020 "Доходы от реализации товаров"	9910 "Конечный финансовый результат"
	15 000	9910 "Конечный финансовый результат"	9120 "Себестоимость реализованных товаров"

Бонусные скидки - это, по сути, безвозмездная передача товарно-материальных ценностей. Продавец отражает передачу бонусного товара как безвозмездно переданное имущество со всеми вытекающими налоговыми последствиями.

Пример. Поставщик экспортирует 10 000 единиц товара по цене в сумовом эквиваленте 2 000 сум. В качестве бонуса дополнительно отправляет 100 единиц товара. Себестоимость единицы товара - 1 500 сум.

В бухгалтерском учете операция отразится следующим образом:

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Дебет	Кредит
Списана себестоимость переданных товаров	15 150 (1,5 x 10 100)	9120 "Себестоимость реализованных товаров"	2900 "Товары"
Передан товар	20 000 (2 x 10 000) 150 (1,5 x 100)	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	9020 "Доходы от реализации товаров"

Отражены убытки от передачи бонусного товара	150 (1,5 x 100)	9430 "Прочие операционные расходы"	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"
--	-----------------	------------------------------------	--

У экспортера себестоимость безвозмездно переданных товаров подлежит включению в состав налогооблагаемой базы при расчете налога на прибыль или ЕНП.

Учет потерь при хранении, транспортировке

При экспортной поставке товара с условием его доставки до назначенного места экспортер несет не только расходы по его транспортировке, хранению, но и риски потерь товара. Например, хрупкий товар может разбиться или быстро портящийся - испортиться при нарушении температурного режима.

Потеря выявляется при приемке товара представителем покупателя. Это подтверждается рекламационным актом, где указываются точное количество и наименование некачественного и (или) недопоставленного товара.

На сумму потерь экспортер может выставить виновной организации (склад, транспортная организация) претензию, возместить за счет страховки, списать на расходы (п. 2.1.2.9 Положения, утв. ПКМ N 54 от 5.02.1999 г.).

Пример. При передаче товара покупателю было выявлено, что часть товара на сумму 10 000 тыс. сум. разбилась. Фактическая стоимость товара - 8 000 тыс. сум.

I вариант - потери возмещает транспортная компания.

II вариант - потери списываются на убытки экспортера.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Дебет	Кредит
I вариант - возмещение потерь			
Списана фактическая стоимость испорченных товаров	8 000	5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей"	2900 "Товары"
Отражена фактическая стоимость испорченных товаров, подлежащая взысканию	8 000	4860 "Счета к получению по претензиям"	5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей"
Отражена разница между рыночной стоимостью испорченных товаров, подлежащей взысканию, и их фактической стоимостью	2 000	4860 "Счета к получению по претензиям"	9320 "Прибыль от выбытия прочих активов"
II вариант - списание на убытки			

Списана фактическая стоимость испорченных товаров	8 000	5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей"	2900 "Товары"
Отражен убыток от списания испорченных товаров	8 000	9410 "Расходы по реализации"	5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

В любом контракте предусматриваются условия форс-мажора. Потери, возникающие при форс-мажоре, относятся к чрезвычайным убыткам:

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Дебет	Кредит
Списана фактическая стоимость испорченных товаров при форс-мажорных обстоятельствах	8 000	9720 "Чрезвычайные убытки"	2900 "Товары"

Расходы по сертификации

Расходы по сертификации относятся к расходам по реализации (п. 2.1.4 Положения N 54).

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Списана продукция, товары, переданные на сертификацию	9410 "Расходы по реализации"	2800 "Готовая продукция"; 2900 "Товары"
Списаны затраты на услуги по сертификации	9410 "Расходы по реализации"	6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам"

Другие расходы по реализации

Продажа продукции, товаров на экспорт не обходится без привлечения организаций, оказывающих многочисленные сопутствующие услуги:

- таможенные брокеры;
- транспортные организации;
- склады;
- страховые организации;
- посреднические организации и другие.

Расходы экспортера на оплату этих услуг относятся к расходам по реализации.

По Положению N 54 это расходы:

- на железнодорожные, воздушные, автомобильные, морские, речные и гужевые перевозки товаров (п. 2.1.1 Положения N 54);
- на хранение товаров (п. 2.1.2.7 Положения N 54);
- на страхование имущества (п. 2.1.2.11 Положения N 54);
- другие расходы по реализации (п. 2.1.4 Положения N 54).

В учете они отражаются так:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Оплачены расходы по реализации	4330 "Прочие авансы выданные"; 4510 "Авансовые платежи по страхованию"	5110 "Расчетный счет"
Списаны расходы по реализации (транспортные расходы, хранение, посреднические услуги и другие)	9410 "Расходы по реализации"	6990 "Прочие обязательства"
Зачтен НДС (для плательщиков)	4410 "Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)"; 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)"	6990 "Прочие обязательства"; 4410 "Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)"
Списаны расходы по страхованию имущества	9410 "Расходы по реализации"	6510 "Платежи по страхованию"
Зачтены авансы	6990 "Прочие обязательства"; 6510 "Платежи по страхованию"	4330 "Прочие авансы выданные"; 4510 "Авансовые платежи по страхованию"

Бухгалтерский учет при импорте. Первоначальная стоимость активов определяется в сумах. Для этого пересчитываются суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ на дату заполнения ГТД, включая дополнительные расходы (п. 17 НСБУ N 4, рег. МЮ N 1595 от 17.07.2006 г.; п. 13 НСБУ N 5, рег. МЮ N 1299 от 20.01.2004 г.).

Один из критериев признания актива - это переход права собственности на него, но дата оформления ГТД не всегда совпадает с датой перехода права собственности на актив (его приобретения). Это зависит от условий поставки (Инкотермс), предусмотренных договором.

Факт передачи **товара** подтверждается инвойсом (счетом-фактурой), а **работ (услуг)** - актом выполненных работ, счетом-фактурой.

Пример приобретения товара до его таможенного оформления.
 Импортёр по условиям поставки EXW получил товар на сумму 10 000 долл. США на заводе поставщика. Расходы по транспортировке, таможенному оформлению несет импортёр.

Курс ЦБ доллара США:

на дату получения товара - 8 140 сум.;

на дату оформления ГТД - 8 115 сум.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Дебет	Кредит	Основание
Поступил товар (10 000 х 8 140)	81 400	2970 "Товары в пути"	6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам"	Инвойс (счет-фактура)
Пересчитана стоимость товара по курсу на дату заполнения ГТД 10 000 х (8 140 - 8 115)	- 250	1510 "Заготовление и приобретение материалов"; 2970 "Товары в пути"	6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам"; 1510 "Заготовление и приобретение материалов"	ГТД
Поступил товар на склад предприятия	81 150	2910 "Товары на складах"	2970 "Товары в пути"	Накладная

Поскольку импортёр получает товар со склада поставщика, то до поступления товара на склад импортёра он учитывается на счете 2970 "Товары в пути".

Стоимость товара корректируется на сумму разницы курсов, возникшей между датами поступления товара и его таможенного оформления.

Пример приобретения товара после его таможенного оформления.
 Импортёр по условиям поставки "CIP-склад покупателя" получил товар на сумму 10 000 долл. США, доставленный на его склад. Расходы по транспортировке, таможенному оформлению товара понес поставщик.

Курс ЦБ доллара США:

на дату оформления ГТД - 8 140 сум.;

на дату получения товара - 8 115 сум.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Дебет	Кредит	Основание
Поступил товар (10 000 х 8 115)	81 115	2910 "Товары на складах"	6010 "Счета к оплате"	Инвойс (счет-фактура)

			поставщикам и подрядчикам"	
Пересчитана стоимость товара по курсу на дату заполнения ГТД 10 000 х (8 140 - 8 115)	250	1510 "Заготовление и приобретение материалов"; 2910 "Товары на складах"	6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам"; 1510 "Заготовление и приобретение материалов"	ГТД

К расходам, связанным с приобретением активов, относятся:

- регистрационные сборы, госпошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на основные средства;
- таможенные пошлины и сборы;
- налоги и сборы в связи с приобретением активов (если они не возмещаются);
- расходы на информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением;
- расходы по страхованию рисков доставки активов;
- вознаграждения посредникам, через которых приобретены активы;
- расходы по сертификации, связанные с приобретением;
- расходы на доставку, установку, монтаж, наладку и пуск в эксплуатацию активов;
- другие расходы, непосредственно связанные с приведением активов в рабочее состояние.

По условиям контракта вам могут быть предоставлены денежные скидки. Например, при досрочной оплате или выполнении других условий. При этом импортированные товары отражаются без их учета, то есть по полной стоимости.

Скидки в свою очередь отражаются в периоде их возникновения как прочие доходы (п. 16 ст. 132 НК). У плательщиков ЕНП сумма скидок уменьшает налогооблагаемую базу (п. 6 ст. 356 НК).

Пример. Стоимость товара в сумовом эквиваленте - 20 000 тыс. сум. Скидка - 10 %, то есть сумма скидки - 2 000 тыс. сум. Импортер - плательщик общеустановленных налогов.

Курс доллара США на дату оформления ГТД - 8 100 сум.

Таможенная пошлина - 1 800 тыс. сум. ((10 %) / (20 000 - 2 000) x 10 %).

НДС - 3 960 тыс. сум. ((20 % / (20 000 - 2 000 + 1 800) x 20 %).

Таможенный сбор - 202,5 тыс. сум. (25 долл. США x 8 100).

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
		дебет	кредит	
Отражено приобретение материалов	18 000 2 000	1010 "Сырье и материалы"	6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам"; 9390 "Прочие операционные доходы"	Договор, инвойс (счет-фактура)
Начислены таможенные пошлины и сбор	1 800 202,5	1010 "Сырье и материалы"	6990 "Прочие обязательства"	ГТД
Начислен НДС	3 960	4410 "Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет"	6990 "Прочие обязательства"	ГТД
Оплата поставщику	18 000	6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам"	5210 "Валютные счета внутри страны"	Выписка банка

Сумма скидки (2 000 тыс. сум.) включается в состав прочих доходов при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (п. 16 ст. 132 НК).

Сумма НДС (3 960 тыс. сум.) берется в зачет в случае фактической уплаты в бюджет (п. 3 ч. 1 ст. 218 НК).

Бонусные скидки - это для импортера безвозмездное получение товарно-материальных ценностей с налоговыми последствиями по налогу на прибыль или ЕНП (в зависимости от системы налогообложения импортера).

9.6. Курсовая разница при ВЭД операциях

Экспорт. Договором могут быть предусмотрены различные варианты оплаты товара - полная или частичная предоплата, полная или частичная оплата после передачи товара покупателю. Возникающие дебиторские или кредиторские задолженности являются валютными статьями баланса и должны переоцениваться ежемесячно на последнее число месяца и на дату совершения хозяйственных операций по курсу ЦБ (п. 14 НСБУ N 22; п. 17 Положения N 1411).

Курсовые разницы, возникающие при переоценке задолженностей, относятся на финансовые результаты предприятия. При этом может быть использован метод прямого отнесения или метод накопления. Выбранный метод должен быть отражен в учетной политике.

Пример. Предприятие экспортирует продукцию на 5 тыс. долл. США. В договоре предусмотрена предоплата - 50 % стоимости товара, уплата оставшейся суммы - в течение 5 дней после его получения.

Курс доллара США:

на дату предоплаты - 8 140 сум.;

на дату реализации продукции - 8 118 сум.;

на дату уплаты оставшейся суммы - 8 115 сум.

Рассмотрим ситуацию при разных методах учета курсовой разницы.

Бухгалтерские проводки при использовании метода прямого отнесения курсовой разницы на финансовые результаты будут следующими:

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
		дебет	кредит	
Поступила предоплата от покупателя	20 350 (5 000 x 0,5 x 8 140)	5210 "Валютные счета внутри страны"	6310 "Авансы, полученные от покупателей и заказчиков"	Выписка банка
Отражена реализация продукции	40 590 (5 000 x 8 118)	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	9010 "Доходы от реализации готовой продукции"	Договор, счет-фактура
Отражена положительная курсовая разница и зачтен аванс	55 ((8 140 - 8 118) x 2 500) 20 295	6310 "Авансы, полученные от покупателей и заказчиков"	9540 "Доходы от валютных курсовых разниц"; 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	Справка-расчет бухгалтерии
Уплачена оставшаяся сумма за товар	20 287,5 (2 500 x 8 115)	5210 "Валютные счета внутри страны"	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	Выписка банка
Отражена отрицательная курсовая разница	7,5 ((8 118 - 8 115) x 2 500)	9620 "Убытки от валютных курсовых разниц"	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	Справка-расчет бухгалтерии

Бухучет с использованием метода накопления курсовой разницы выглядит так:

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
		дебет	кредит	
Поступила предоплата от покупателя	20 350 (5 000 x 0,5 x 8 140)	5210 "Валютные счета внутри страны"	6310 "Авансы, полученные от покупателей и заказчиков"	Выписка банка
Отражена реализация продукции	40 590 (5 000 x 8 118)	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	9010 "Доходы от реализации готовой продукции"	Договор, счет-фактура
Отражена положительная курсовая разница и зачтен аванс	55 ((8 140 - 8 118) x 2 500) 20 295	6310 "Авансы, полученные от покупателей и заказчиков"	6230 "Прочие отсроченные доходы"; 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	Справка-расчет бухгалтерии
Уплачена оставшаяся сумма за товар	20 287,5 (2 500 x 8 115)	5210 "Валютные счета внутри страны"	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	Выписка банка
Отражена отрицательная курсовая разница	7,5 ((8 118 - 8 115) x 2 500)	3290 "Прочие отсроченные расходы"	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	Справка-расчет бухгалтерии
Списана накопленная положительная курсовая разница	55	6230 "Прочие отсроченные доходы"	9540 "Доходы от валютных курсовых разниц"	Справка-расчет бухгалтерии
Списана накопленная отрицательная курсовая разница	7,5	9620 "Убытки от валютных курсовых разниц"	3290 "Прочие отсроченные расходы"	Справка-расчет бухгалтерии

По дебиторской и кредиторской задолженностям в иностранной валюте накопленная курсовая разница относится на финансовые результаты по мере их погашения (п. 22 Положения N 1411).

Если срок погашения задолженностей более года, то долгосрочная часть накопленных курсовых разниц учитывается на счетах 7230 "Прочие долгосрочные отсроченные доходы" и 0990 "Прочие долгосрочные отсроченные расходы". В дальнейшем текущая часть накопленных курсовых

разниц переводится с этих счетов на счета 6230 "Прочие отсроченные доходы" и 3290 "Прочие отсроченные расходы".

Импорт. Для оплаты по импортным контрактам предприятия без ограничения могут приобретать в коммерческих банках иностранную валюту (УП-5177 от 2.09.2017 г.).

Для этого необходимо представить в банк:

- заявку с указанием цели покупки;
- контракт;
- другие документы, подтверждающие обоснованность заявки.

Документы рассматриваются банком в течение 3 рабочих дней (Положение, прил. N 2 к ПКМ N 294 от 10.07.2001 г.).

Валюта покупается на основании договора между банком и предприятием.

Расчеты между банком и предприятием осуществляются в течение 2 рабочих дней после заключения договора. Если за этот срок расчет не будет произведен, то сделка по купле-продаже валюты аннулируется.

Таким образом, максимальное время, затраченное на покупку валюты, - 5 дней.

Банки конвертируют валюту по рыночному курсу, который не на много отличается от курса ЦБ РУз.

Размер комиссионного вознаграждения при купле-продаже иностранной валюты устанавливается банком самостоятельно (п. 4 УП-5177). Он во многом зависит от суммы купли-продажи и может составлять от 0,1 до 1 %.

Так как валюта покупается и продается по рыночному курсу, а учет на валютных счетах ведется по курсу ЦБ РУз, то в результате покупки может возникнуть курсовая разница, как положительная, так и отрицательная.

Пример покупки инвалюты по курсу выше курса ЦБ. Предприятие заключило импортный контракт на сумму 7 000 долл. США.

Иностранная валюта была приобретена у коммерческого банка по курсу 8 145 сум. за 1 долл. США. Курс ЦБ на дату покупки валюты составлял 8 139 сум. за 1 долл. США.

В бухучете это отражается следующими проводками:

Содержание хозяйственной операции	Сумма, сум.	Корреспонденция счетов		Основание
		дебет	кредит	

<i>Отражено перечисление сумов для покупки иностранной валюты (7 000 х 8 145)</i>	<i>57 015 000</i>	<i>5530 "Прочие специальные счета"</i>	<i>5110 "Расчетный счет"</i>	<i>Платежное поручение</i>
<i>Отражена покупка иностранной валюты по курсу выше курса ЦБ РУз (7 000 х 8 139) (7 000 х (8 145 - 8 139))</i>	<i>56 973 000 42 000</i>	<i>5210 "Валютные счета внутри страны"; 9620 "Убытки от валютных курсовых разниц"</i>	<i>5530 "Прочие специальные счета"</i>	<i>Выписка банка по валютному счету, расчет бухгалтерии</i>

Пример покупки инвалюты по курсу ниже курса ЦБ. *Предприятие заключило импортный контракт на сумму 7 000 долл. США.*

Иностранная валюта приобретена у коммерческого банка по курсу 8 135 сум. за 1. долл. США. Курс ЦБ на дату покупки валюты составлял 8 139 сум. за 1 долл. США.

В бухгалтерском учете это отражается так:

Содержание хозяйственной операции	Сумма, сум.	Корреспонденция счетов		Основание
		дебет	кредит	
<i>Отражено перечисление сумов для покупки иностранной валюты (7 000 х 8 135)</i>	<i>56 945 000</i>	<i>5530 "Прочие специальные счета"</i>	<i>5110 "Расчетный счет"</i>	<i>Платежное поручение</i>
<i>Отражена покупка иностранной валюты по курсу ниже курса ЦБ РУз (7 000 х 8 139) (7 000 х (8 139 - 8 135))</i>	<i>56 945 000 28 000</i>	<i>5210 "Валютные счета внутри страны"</i>	<i>5530 "Прочие специальные счета"; 9540 "Доходы от валютных курсовых разниц"</i>	<i>Выписка банка по валютному счету, расчет бухгалтерии</i>

За нарушение установленного порядка осуществления валютных и экспортно-импортных операций для должностных лиц предусмотрен штраф от 8 до 12 МРЗП.

Совершение такого правонарушения повторно в течение года после применения административного взыскания влечет наложение штрафа на должностных лиц от 12 до 15 МРЗП (ст. 171 КоАО).

Ввоз на территорию Узбекистана бывшего в использовании, физически изношенного, морально устаревшего или не отвечающего современным требованиям оборудования, а также его установка и внедрение, причинившие ущерб интересам республики в значительном размере, наказываются штрафом от 75 до 100 МРЗП.

За то же правонарушение, совершенное повторно в течение года после применения административного взыскания, размер штрафа составляет от 100 до 150 МРЗП (*ст. 171-1 КоАО*).

Вопросы для самоконтроля:

1. Основные задачи организации бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности.
2. Основные нормативные документы по регулированию внешнеэкономической деятельности.
3. Особенность рабочего плана счетов участника внешнеэкономической деятельности.
4. Бухгалтерские документы, применяемые во внешнеэкономической деятельности.
5. Организация бухгалтерского учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.
6. Отражение в бухгалтерском и налоговом учете курсовых разниц.
7. Учет операций на валютном счете.
8. Учет командировочных расходов в иностранной валюте.
9. Особенности учета операций по продаже и покупке иностранной валюты.
10. Бухгалтерский учет экспортных операций при заключении договора комиссии
11. Особенности бухгалтерского учета издержек обращения и коммерческих расходов
12. Особенности валютного регулирования расчетов по договору комиссии
13. Основные виды первичных документов по учету экспортных операций
14. Характеристика бухгалтерского учета экспортных операций
15. Особенности учета экспортных товаров с участием посредника при заключении договора поручения

ГЛАВА 10. УЧЕТ КРАТКОСРОЧНЫХ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

- 10.1. Основные определения финансовых инвестиций
- 10.2. Поступление ценных бумаг и переоценка финансовых инвестиций
- 10.3. Учет выбытия ценных бумаг
- 10.4. Инвестиции в дочерние предприятия

Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова: инвестиции, текущие краткосрочные инвестиции, ценные бумаги, займы, облигация, вексель, оборотные активы, дочерние предприятия

10.1. Основные определения финансовых инвестиций

В процессе осуществления экономической деятельности предприятие производит различные инвестиционные вложения, направленные на извлечение прибыли. Они могут быть краткосрочными и долгосрочными.

В бухгалтерском учете и отчетности инвестиционные вложения организации классифицируются на краткосрочные и долгосрочные. Рассмотрим их отличия.

Под долгосрочными понимаются инвестиции на длительный срок (свыше одного года). Это могут быть, например:

- долевое участие в капитале других организаций;
- предоставление процентных займов другим организациям;
- приобретение ценных бумаг (акций, облигаций и др.) с длительным сроком погашения.

Напротив, краткосрочные финансовые вложения – это инвестиции, период обращения или погашения которых составляет один год и менее. Активами, в которые инвестируются денежные средства организации, могут быть ценные бумаги других предприятий и организаций, финансы на срочных депозитных счетах кредитных организаций и др. Такие активы характеризуются как ликвидные и наиболее легко реализуемые.

По-другому вне зависимости от конкретного вида инвестиций учет финансовых вложений кратко можно объяснить следующим образом.

Во многом отнесение активов к той или иной категории связано с планами предприятия по отношению к ним. К примеру, если предприятие вложилось в уставный капитал другой организации, оно может планировать различные варианты получения экономического эффекта для себя. Это может быть влияние на организацию, контроль над ней, извлечение прибыли за счет дивидендов. В этом случае такие инвестиции признаются долгосрочными финансовыми вложениями.

Однако купленную долю в уставном капитале можно и перепродать,

извлекая прибыль именно от такой сделки. Владение долей с ее перепродажей в течение года рассматривается как ликвидный актив и краткосрочные финансовые вложения. Они подлежат внесению во второй раздел баланса "Оборотные активы".

Положительный эффект от краткосрочных вложений зависит от множества факторов. Как правило, инвестиция считается удачной, если вложение осуществляется за счет собственных средств без заимствований на стороне. Такие вложения самые рискованные, т.к. период времени на управление ими очень мал. Ожидаемая прибыль по краткосрочным активам вполне может обратиться и в убыток, т.к. по ним высок риск обесценивания.

Значительное увеличение краткосрочных финансовых вложений говорит о стремлении к сохранению капитала и получении прибыли путем применения тактических методов в небольшой период времени. В этом случае структура активов обогащается ликвидностью.

Важно учитывать, что на определенном этапе увеличение оборотных активов, включающих в себя краткосрочные финансовые вложения, может свидетельствовать о расширении масштабов экономической деятельности предприятия.

Финансовые инвестиции — это активы, находящиеся в распоряжении хозяйствующего субъекта с целью получения дохода (в форме процента, роялти, дивиденда и арендной платы), прироста стоимости инвестированного капитала или для получения инвестирующей компанией других выгод.

Краткосрочные (текущие) инвестиции — это легко реализуемые инвестиции, срок обращения которых не превышает 12 месяцев.²²

К таким инвестициям можно отнести:

- Депозитные сертификаты, казначейские билеты;
- Ценные бумаги в виде акций и векселей;
- Временную финансовую помощь контрагентам.

К учёту принимаются только те финансовые инструменты, которые документально подтверждают право владения ими. В отношении ссуды предполагается наличие подписанного кредитного договора.

Главной целью инвестиционных вложений является прибыль. Причём получить её можно в виде:

- процентов;
- дивидендов;
- разницы в стоимости при перепродаже ценных бумаг.

Расширенный спектр получения дополнительного дохода помогает уберечь

²² п.6 НСБУ РУз №12 «Учет финансовых инвестиций», зарегистрирован Министерством юстиции Республики Узбекистан от 16 января 1999 г. Регистрационный № 596

свободные денежные средства от негативного влияния инфляции и повысить общие экономические показатели компании.

10.2. Поступление ценных бумаг и переоценка финансовых инвестиций

Все финансовые инвестиции принимаются к учёту по первоначальной стоимости, в которую включаются все затраты, связанные с их приобретением.

Инвестиции, классифицированные в качестве краткосрочных (текущих) активов, должны учитываться в бухгалтерском балансе по:

- Рыночной стоимости;
- Меньшему из двух значений: стоимости приобретения и рыночной стоимости.

Если краткосрочные финансовые инвестиции учитываются по наименьшей оценке из покупной и рыночной стоимости, балансовая стоимость может определяться либо на основе стоимости общего инвестиционного портфеля в целом, либо по категориям инвестиции, либо на основе отдельных инвестиций.²³

Доход или убыток от изменений рыночной стоимости краткосрочных инвестиций признается в том отчетном периоде, в котором он имеет место.

Обобщение информации о наличии и движении краткосрочных (на срок не более одного года) инвестиций (вложений) предприятия в ценные бумаги других предприятий, процентные облигации государственных займов, займы, предоставленные другим предприятиям, и т.п. осуществляется на следующих счетах:

[5810](#) "Ценные бумаги";

[5830](#) "Краткосрочные займы выданные";

[5890](#) "Прочие текущие инвестиции".

На счете [5810](#) "Ценные бумаги" учитываются наличие и движение краткосрочных инвестиций в акции, процентные облигации государственных займов и другие ценные бумаги.

Облигации и другие ценные бумаги приходятся на счет [5810](#) "Ценные бумаги" по покупной стоимости.

Приобретение предприятием акций, облигаций и других ценных бумаг проводится по дебету счета [5810](#) "Ценные бумаги" и кредиту счета учета денежных средств и других счетов учета реализации материальных и иных ценностей, если оплата ценных бумаг производится путем предоставления материальных и иных ценностей (кроме денежных средств).

²³ п.п.13-14 НСБУ РУз №12 «Учет финансовых инвестиций», зарегистрирован Министерством юстиции Республики Узбекистан от 16 января 1999 г. Регистрационный № 596

Корреспонденция по счету 5810:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Произведена реструктуризация долгосрочных инвестиций	5810	0610
2	Поступили ценные бумаги в счет оплаты за акции	5810	4610
3	Приобретены ценные бумаги за наличные деньги	5810	5010
4	Приобретены ценные бумаги с оплатой их стоимости со счетов в банках	5810	5110-5530
5	Выдача денежной ссуды покупателю под вексель	5810	5110-5530
6	Сумма дисконта при покупке облигаций с дисконтом	5810	6210
7	Приобретены ценные бумаги от прочих лиц	5810	6990
8	Отражена сумма дисконта при покупке облигаций	5810	7210
9	Приобретены ценные бумаги от прочих лиц	5810	7920
10	Безвозмездно полученные ценные бумаги	5810	8530
11	Приобретены ценные бумаги путем предоставления продукции, товаров, работ, услуг	5810	9010-9030
12	Приобретены ценные бумаги путем предоставления основных средств и прочих активов	5810	9210, 9220
13	Переоценка (дооценка) ценных бумаг	5810	9560
14	Недостачи ценных бумаг по результатам инвентаризации	4730	5810
15	Предъявление иска покупателю на сумму векселя	4860	5810
16	Реализация ценных бумаг	5110	5810
17	Передача акций в залог в счет обязательства	6010	5810
18	Погашена задолженность предприятию ценными бумагами	6990	5810

19	Продажа ценных бумаг	9220	5810
20	Списание долга по векселю в убыток из-за просрочки исковой давности	9690	5810

Если покупная стоимость приобретенных предприятием облигаций и иных долговых ценных бумаг отличается от их номинальной стоимости, то сумма разницы между покупной и номинальной стоимостью подлежит списанию или доначислению таким образом, чтобы к моменту погашения ценных бумаг оценка, в которой они учитываются на счете 5810 "Ценные бумаги", соответствовала номинальной стоимости. Разница между покупной и номинальной стоимостью до срока погашения ценных бумаг отражается по дебету (доначисление) или кредиту (списание) счета 5810 "Ценные бумаги" в корреспонденции со счетами [9590](#) "Прочие доходы от финансовой деятельности" или [9690](#) "Прочие расходы по финансовой деятельности".

Погашение облигаций и других ценных бумаг, учитываемых на счете 5810 "Ценные бумаги", отражается по дебету счета учета денежных средств и кредиту счета 5810 "Ценные бумаги".

Аналитический учёт доходных бумаг должен быть максимально прозрачным и содержать следующую информацию:

- Серию, номер и название ценной бумаги;
- Количество единиц;
- Номинальную стоимость и сумму дополнительных затрат;
- Дату выбытия.

Для принятия к учёту инвестиционные вложения, должны отвечать следующим обязательным условиям:

- Проект должен приносить предприятию экономическую выгоду;
- Исключительные права на собственность должны быть подтверждены документами;
- Инвестор должен взять на себя риск неплатёжеспособности и изменения цены в неблагоприятную сторону.

На счете [5830](#) "Краткосрочные займы выданные" учитывается движение краткосрочных денежных и иных займов, предоставленных другим предприятиям.

Предоставленные займы отражаются по дебету счета 5830 "Краткосрочные займы выданные" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Возврат займа отражается по дебету счета учета денежных средств и кредиту счета 5830 "Краткосрочные займы выданные".

Корреспонденция по счету 5830:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Выдан краткосрочный займ с расчетного счета	5830	5110-5530
2	Выдача краткосрочных займов в виде готовой продукции, товаров, работ и услуг	5830	9010-9030
3	Выдача краткосрочных займов в виде основных средств и прочих активов	5830	9210 , 9220
4	Предъявление иска покупателю на сумму краткосрочного займа	4860	5830
5	Возврат краткосрочных займов другими предприятиями	5110-5530	5830
6	Списан долг по краткосрочному займу в убыток из-за просрочки исковой давности	9430	5830
7	Убытки от проведения переоценок (уценки) вложенных средств в ценные бумаги и т.п.	9690	5830

На счете [5890](#) "Прочие текущие инвестиции" учитывается движение средств в сурах и иностранных валютах, вложенных предприятиями в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражается предприятием по дебету счета 5890 "Прочие текущие инвестиции" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При возврате банком сумм вкладов в учете предприятий производятся обратные записи.

Корреспонденция по счету 5890:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Перечисление вкладов в счет текущих инвестиций	5890	5110-5530
2	Возврат банком сумм вклада	5110-5530	5890
3	Убытки от проведения переоценок (уценки) вложенных средств в ценные бумаги и т.п.	9690	5890

Аналитический учет по счетам учета краткосрочных инвестиций 5800 ведется по видам краткосрочных инвестиций и объектам, в которые

осуществлены эти вложения (предприятиям - продавцам ценных бумаг, вкладам и т.п.).

Хозяйствующий субъект, ведущий учет краткосрочных (текущих) инвестиций по рыночной стоимости, в учетной политике отражает снижение и увеличение балансовой стоимости инвестиций – *в качестве дохода или расхода*.

10.3. Учет выбытия ценных бумаг

Выбытие финансовых вложений может иметь место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в уставный капитал другой организации, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и др.

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из *последней оценки*.

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

- – по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- – средней первоначальной стоимости;
- – первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

По каждому виду финансовых вложений в течение отчетного года должен применяться один из способов оценки стоимости.

Вклады в уставные капиталы других организаций, предоставленные другим организациям займы, приобретенная дебиторская задолженность и т.п. оцениваются только по способу оценки по первоначальной стоимости каждой единицы.

При выбытии ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, оценка их стоимости может производиться любым из трех выше перечисленных способов.

При использовании первого способа стоимость финансовых вложений при их выбытии равна их первоначальной стоимости.

Для учета операций по продаже финансовых вложений предусмотрен транзитные счета 9220 «Выбытие прочих активов», [9430](#) «Прочие операционные расходы» и счет 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов». В связи с чем доходы от продажи объектов финансовых вложений для целей бухгалтерского учета относятся к прочим доходам.

Возврат организации его вклада в уставный капитал другой организации в связи с выходом из состава участников или ликвидацией другой организации отражается в учете записью:

Д 5110 «Расчетный счет», 5210 «Валютный счет», 0100 «Основные средства», 0400 «Нематериальные активы», 1000 «Материалы» и др.;

К 5800 «Счета учета краткосрочных инвестиций».

Продажа организацией доли в обществе с ограниченной ответственностью отражается в учете записью:

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

К 9220 «Выбытие прочих активов»

Одновременно списывается стоимость доли (вклада) записью:

Д 9220 «Выбытие прочих активов»;

К 5800 «Счета учета краткосрочных инвестиций».

Поступление денежных средств в оплату проданной доли отражается в учете записью:

Д 5110 «Расчетный счет»;

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

Возникающая при продаже доли (вклада) в уставном капитале другой организации разница между доходами и расходами определяет финансовый результат от их продажи. Полученный финансовый результат от продажи этой доли (вклада) отражается записью:

Д 9220 «Выбытие прочих активов»;

К 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов».

Д 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»;

К 9910 «Конечный финансовый результат».

Продажа организацией приобретенных ранее акций отражается в учете аналогично продаже долей в уставных капиталах других организаций.

Выбытие долговых ценных бумаг, в частности облигаций, происходит, как правило, в форме их погашения (выкупа) или продажи.

Выбытие финансовых вложений в виде предоставленных займов происходит, как правило, в форме возврата займа.

Возврат займа, предоставленного ранее в денежной форме, отражается записью:

Д 5110 «Расчетный счет»;

К 5800 «Счета учета краткосрочных инвестиций».

Выбытие приобретенной дебиторской задолженности может происходить при последующей уступке права требования другой организации.

По приобретенной дебиторской задолженности организация может получить доход в случае превышения суммы, полученной при последующей уступке права требования, над расходами по приобретению этого требования.

Возникающая при продаже разница между доходами и расходами определяет финансовый результат от продажи.

Инвентаризация финансовых вложений (инвестиций) заключается в проверке фактических затрат предприятия на приобретение ценных бумаг и вклады в уставные капиталы других организаций и предоставленные им займы. Комиссия знакомится с документами, подтверждающими финансовые вложения (договоры на приобретение ценных бумаг, учредительные договоры, свидетельства о вкладе, договоры займа, выписки депозитариев и т.п.). Все показатели заносятся в инвентаризационные описи, на основании которых фактические затраты сопоставляются с данными бухучета.

При проверке фактического наличия ценных бумаг, в том числе облигаций, устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы.

Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий, т.е. специализированное хранилище ценных бумаг, и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Излишки ценных бумаг приходятся по рыночной стоимости на дату их обнаружения и отражаются в учете проводкой:

Д 5800 «Счета учета краткосрочных инвестиций»;

К 9390 «Прочие операционные доходы».

Недостачи и потери от порчи ценных бумаг отражаются записью:

Д 5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей";

К 5800 «Счета учета краткосрочных инвестиций».

Руководитель предприятия несет ответственность за правильное и своевременное проведение инвентаризации.

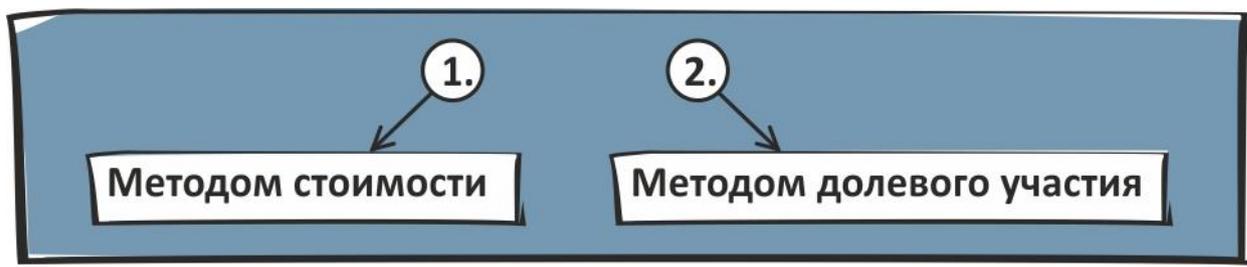
Главный бухгалтер совместно с руководителями соответствующих подразделений и служб обязан тщательно контролировать соблюдение установленных правил проведения инвентаризации.

10.4. Инвестиции в дочерние предприятия

Дочерним признается предприятие, контролируемое головным предприятием. Оно не отвечает по долгам своего головного предприятия. Но если головное предприятие имеет право давать дочернему обязательные указания (это должно быть предусмотрено совместным договором или уставом), оно будет делить с ним ответственность по сделкам, заключенным во исполнение таких указаний.

Участники или акционеры дочернего хозяйственного общества вправе требовать от головной компании возмещения убытков, причиненных по ее вине, если в законодательстве не оговорены исключения из этого правила.

Согласно п. 14 НСБУ №8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества» (рег. МЮ №580 от 28.12.1998 г.) учет инвестиций в дочерние предприятия в финансовой отчетности головного общества может отражаться двумя способами:



Метод учета инвестиций в дочерние общества должен определяться учетной политикой предприятия.

Метод стоимости. По данному методу стоимость инвестиций не меняется в зависимости от финансового положения дочерних структур, а получаемые от них дивиденды учитываются как доход головного общества.

Метод стоимости используется при незначительном влиянии и контроле головного предприятия над дочерним.

Метод стоимости рекомендуется применять в случаях, когда:

1. Дочернее общество приобретено исключительно для последующей реализации в ближайшем будущем и контроль над ним будет временным

2. Дочернее общество функционирует в рамках установленных долгосрочных особых условий, существенно снижающих его способность переводить средства головному обществу (ограничения на выплату дивидендов в период действия кредитного договора о займе и т.п.)

Пример. Предприятие А владеет долей 10% в предприятии Б. Значительного влияния на деятельность Б у него нет. В течение отчетного периода предприятие Б получило чистую прибыль в размере 100 млн. сумов, из которых 60% было решено распределить в качестве дивидендов.

В данном случае прибыль предприятия Б не имеет значения для учета инвестиций предприятия А. Имеет значение только сумма начисленных дивидендов:

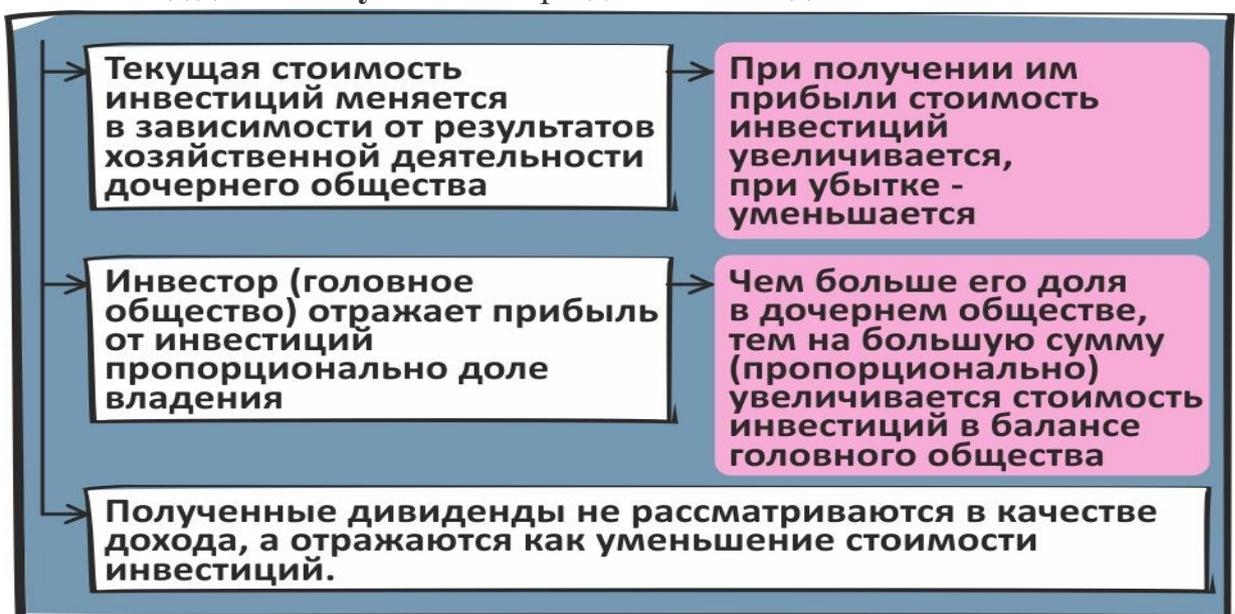
$$100 \times 60\% \times 10\% = 6 \text{ млн. сумов.}$$

Эта сумма будет признана бухгалтерией предприятия А как доход в виде дивидендов:

Дт 4840 “Дивиденды к получению”

Кт 9520 “Доходы в виде дивидендов”

Метод долевого участия. При данном методе



Метод долевого участия рекомендуется применять при значительном влиянии (при более 20% владении доли) и контроле головного предприятия

над дочерним.

Пример. Предприятие А владеет долей 40% в предприятии Б, что дает ему значительное влияние на деятельность Б. В течение периода предприятие Б получило чистую прибыль в размере 100 млн. сумов, из которых 60% было решено распределить в качестве дивидендов.

В отличие от предыдущего примера прибыль предприятия Б должна учитываться в составе доходов предприятия А в соответствующей доле ($100 \times 40\% = 40$ млн. сумов):

Дт 0620 “Инвестиции в дочерние хозяйственные общества”

Кт 9590 “Прочие доходы от финансовой деятельности”

Сумма начисленных дивидендов ($100 \times 60\% \times 40\% = 24$ млн. сумов) будет уменьшать сумму инвестиций:

Дт 4840 “Дивиденды к получению”

Кт 0620 “Инвестиции в дочерние хозяйственные общества”

Таким образом, в совокупности стоимость инвестиций вырастет на 16 млн. сумов, которые представляют собой долю предприятия А в прибыли предприятия Б, которая не была распределена в качестве дивидендов.

Вопросы для самоконтроля:

1. Что относится к краткосрочным инвестициям?
2. Что является главной целью инвестиционных вложений?
3. По какой стоимости учитывается в бухгалтерском балансе краткосрочные вложения?
4. На каких счетах ведется учет краткосрочных инвестиций? Дайте краткую характеристику их.
5. Как ведется учет приобретения краткосрочных ценных бумаг?
6. Учет выбытия ценных бумаг.
7. Способы оценки выбытия текущих активов.
8. Инвентаризация финансовых вложений.
9. Инвестиции в дочерние предприятия.
10. Методы учета инвестиций.

ГЛАВА 11. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

11.1. Задачи учета труда и заработной платы

11.2. Формы оплаты труда

11.3. Расчет среднего заработка при оплате отпусков

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

11.5. Виды удержаний из заработной платы и их учет

Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова: система оплаты труда, начисление, удержание, Фонд оплаты труда, НДФЛ, социальный налог (СН), БРВ, МРОТ.

11.1. Задачи учета труда и заработной платы

Основным актом трудового законодательства, регулирующим трудовые взаимоотношения работников и работодателей на предприятиях независимо от их организационно-правовой формы, является Трудовой кодекс, действующий с 1 апреля 1996 г.

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

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

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

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

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

Статьей 16 ТК РУз определены основные трудовые права работника:

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

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

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

В качестве работодателей могут выступать:

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

Работодателю предоставлено право:

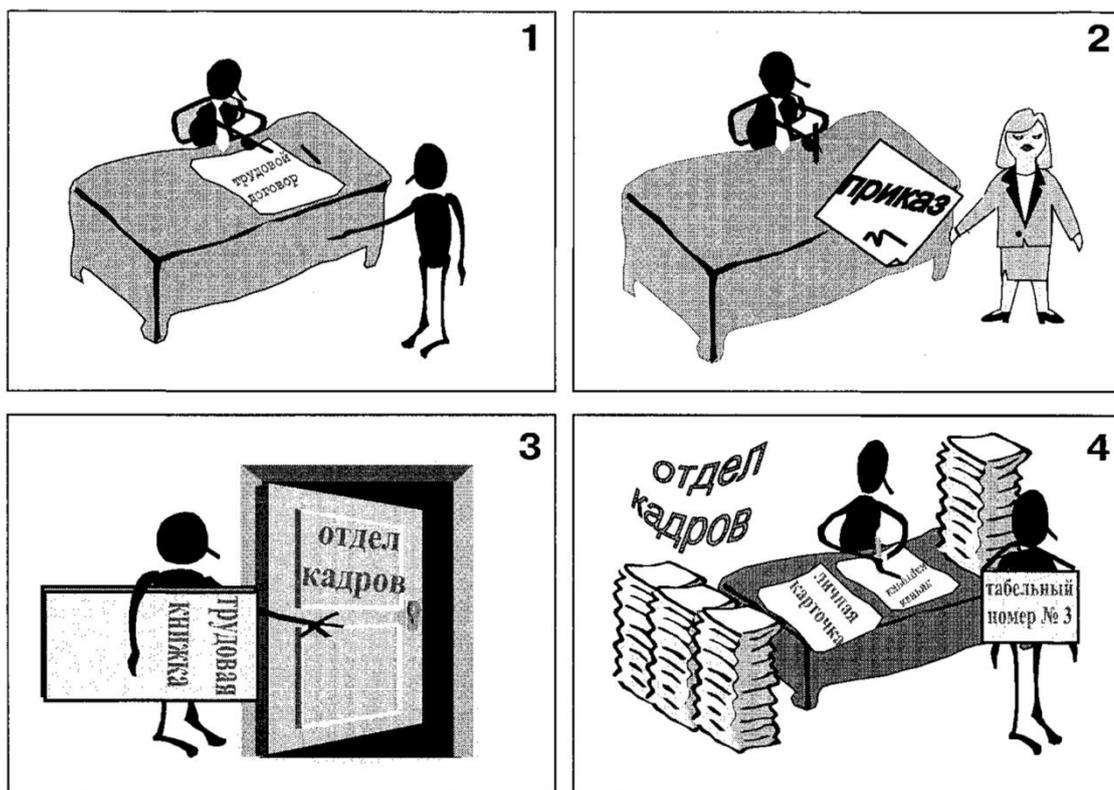
- управлять предприятием и принимать самостоятельные решения в пределах своих полномочий;
- заключать и прекращать индивидуальные трудовые договоры в соответствии с законодательством;
- требовать от работника надлежащего выполнения работы, обусловленной трудовым договором;
- создавать совместно с другими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

Статьей 5 ТК РУз гарантировано, что если условия соглашений и договоров о труде ухудшают положение работников по сравнению с законодательными и иными нормативными актами, то они считаются недействительными. Их применение признается нарушением трудового законодательства. Например, если работодатель оплачивает труд работника, отработавшего в режиме сверхурочного времени, по расценкам ниже установленных законодательством (статья 157 ТК РУз), то работник вправе потребовать от работодателя произвести с ним расчет за проделанную работу в порядке и размерах, предусмотренных ТК РУз. В случае отказа со стороны работодателя работник имеет право обратиться в выборной орган профсоюза (или любой другой орган, избираемый работниками предприятия) или в суд.

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

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

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



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

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

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

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

Учет численности на предприятиях ведется в отделе кадров на личных карточках (форма № Т-2) с учетом подразделений и категорий работающих на

основании приказа (распоряжения) руководителя предприятия о приеме на работу. Одновременно работнику присваивается табельный номер.

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

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

Типовая форма № Т-54

Организация _____ Форма по ОКУД- _____ Коды _____
 Структурное подразделение _____ Дата составления _____ 0301012
 По ОКПО- _____

ЛИЦЕВОЙ СЧЕТ

№	Расчетный период		Структурное подразделение	Категория персонала	Табельный номер	ИНН налогоплательщика	Код места жительства	Семейное положение	Количество		Дата поступления на работу
	с	по							детей	иждивенцев	

Фамилия, имя, отчество _____ дата рождения _____

Прием на работу и переводы на другую работу							Отметки об использовании отпуска			
дата	номер приказа (распоряжения)	структурное подразделение	профессия должность	условия труда	тарифный разряд (класс)	размер тарифной ставки, оклада	вид отпуска	приказ		за какой период
1	2	3	4	5	6	7	8	дата	номер	11

Отметки об использовании отпуска				Удержания и взносы				
время		количество дней	вид удержания (номер и дата документа)	период удержания		сумма удержания, сум, тийин или %	размер удержания за месяц, сум, тийин	
с	по			с	по			
12	13	14	15	16	17	18	19	

Месяц	Номер документа	Дни/часы				Начислено по видам оплат											
		повременно	сдельно	прочие		повременно сум, тийин	сдельно сум, тийин	доплата за работу в ночное время		за работу в праздничные, выходные дни	доплата за работу в сверхурочное время	Премия			Пособия по временной нетрудоспособности		
				код	кол-во			в	другие			код	%	сумма	месяц	дни	сумма
20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37

Начислено по видам оплат				Удержано и зачтено, сум, тийин								Льготы			Задолженность		Итого к выплате	
прочие		всего, сум, тийин	выдано за первую половину месяца (аванс)	пенсионный фонд	подходный налог	за товары, купленные в кредит					всего	сумма кратных минимальных оплат	материальная помощь		52	За предприятием код		За работником код
код	сумма																	
38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48								

Типовая форма № Т-54а

с " ____ " _____ 20__ г. по " ____ " _____ 20__ г.

Организация _____ Форма по ОКУД- _____ Коды _____
 Структурное подразделение _____ Дата составления _____
 По ОКПО- _____

Фамилия, имя, отчество _____ дата рождения _____

Номер документа	Расчетный период		Структурное подразделение	Категория персонала	Табельный номер	Код категории налогоплательщика	Код места жительства	Дата поступления на работу
	с	по						

Перенесения							Отметки об использовании отпуска				Количество				
дата	номер приказа	структурное подразделение	профессия, должность	условия труда	тарифный разряд (класс)	размер тарифной ставки (оклада)	вид отпуска	приказ		время		кол-во дней	за какой период	детей	иждивенцев
								дата	номер	с	по				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

вид удержания (№ и дата документа)	период удержания		сумма удержания, сум, тийин или %	размер удержания за месяц, сум, тийин	вид удержания (№ и дата документа)	Период удержания		сумма удержания, сум, тийин или %	размер удержания за месяц, сум, тийин
	с	по				с	по		
	17	18				19	20		

Бухгалтер _____ " ____ " _____ 20__ г.
 подпись _____ расшифровка подписи _____

Поскольку Указаниями по применению и заполнению унифицированных форм первичной учетной документации рекомендовано вести лицевые счета (формы № Т-54 и № Т-54а) в крупных организациях, то на малых и средних

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

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

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

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

Зарплата каждого работника складывается из:

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

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

11.2. Формы оплаты труда

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



- Повременная оплата труда
- Сдельная оплата труда

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

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

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

Повременная оплата труда

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

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

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

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

***Пример.** Бухгалтеру – кассиру установлен оклад в размере 3 000 тыс. сумов в месяц, который будет выплачен полностью при условии полной отработки всех рабочих дней в месяце. В апреле полностью отработан 21 рабочий день, в мае – только 10 дней из 21 рабочего дня.*

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

заработной платы составит 1 428 571,42 сума ($3000\ 000 : 21 \times 10$).



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

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

Пример. Менеджеру по рекламе установлен должностной оклад – 3 950 000 сумов. В феврале он отработал 15 рабочих дней. Какова будет его зарплата при простой поденной форме оплаты труда?

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

Для расчета зарплаты сначала нужно определить ее размер за один рабочий день. При окладе 3 950 000 сумов ежедневная зарплата будет равна 188 095 сумам ($3950\ 000 : 21$). Соответственно, заработная плата менеджера за февраль составит $188\ 095 \times 15 = 2\ 821\ 425$ сумов.

Пример. Рабочий-повременщик в феврале отработал 135 ч. Тарифная ставка составляет – 34 250 сумов в час. Как рассчитать зарплату при почасовой оплате?

Заработная плата в этом случае рассчитывается путем умножения тарифной ставки на количество отработанных часов. Заработок рабочего за месяц составит 4 623 750 сумов ($135 \times 34\ 250$).

При повременно-премиальной форме оплаты труда кроме заработка по тарифным ставкам (окладам) дополнительно выплачивается премия за

достижение определенных количественных и качественных показателей на основании разработанного на предприятии положения о премировании работников, коллективного договора или приказа (распоряжения) руководителя предприятия.

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

Пример. Швея отработала за месяц 24 смены. Тарифная ставка при шестичасовом рабочем дне – 150 000 сумов за смену. За выполнение плана по пошиву изделий детского ассортимента выплачивается премия – 12% заработка, за каждый процент перевыполнения – 0,7% заработка. План выполнен за месяц на 105%.

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

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

За отработанные 24 смены при тарифной ставке за смену 150 000 сумов зарплата составит 3 600 000 сумов ($24 \times 150\,000$).

Премия за выполнение плана – 12% от заработка, т.е. 432 000 сумов ($12\% \times 3\,600\,000$).

План за месяц швеей выполнен на 105%, следовательно, ей должна быть выплачена премия за перевыполнение плана - 0,7% заработка за каждый процент перевыполнения. Премия составит 126 000 сумов ($5 \times 0,7\% \times 3\,600\,000$).

Общий заработок составит 4 158 000 сумов ($3\,600\,000 + 432\,000 + 126\,000$).

Сдельная оплата труда

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

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

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

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

Пример. Бригада в составе 4 человек выполнила ремонтные работы, стоимость которых по договору составила 25 000 тыс. сумов. Необходимо определить сумму заработка каждого члена бригады, при условии, что они имеют одинаковый разряд, но при этом их трудовые затраты составили: 1-го работника – 120 ч., 2-го – 180 ч., 3-го – 75 ч., 4-го – 159 ч. (всего – 534 чел./ч.);

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

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

1-го работника – 5 617 978 сумов ($25\,000\,000 : 534 \times 120$);

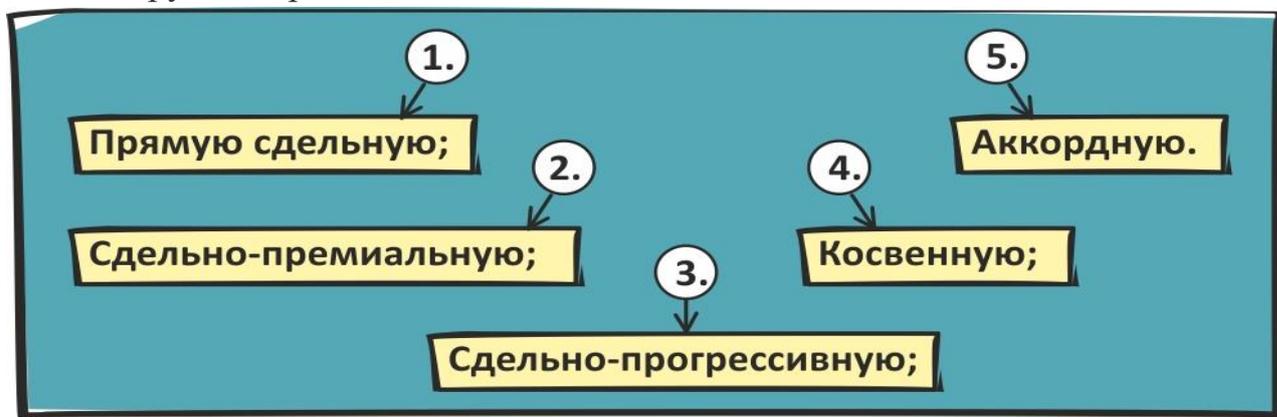
2-го работника – 8 426 966 сумов ($25\,000\,000 : 534 \times 180$);

3-го работника – 3 511 236 сумов ($25\,000\,000 : 534 \times 75$);

4-го работника – 7 443 820 сумов ($25\,000\,000 : 534 \times 159$).

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

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



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

Пример. Швея за месяц сшила 120 рабочих халатов. Расценка – 16 250

сумов за халат. Какова будет заработная плата швеи при прямой сдельной форме оплаты труда?

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

Следовательно, заработок швеи за месяц составил 1 950 000 сумов (120 x 6250).

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

Пример. Слесарь за месяц обработал 120 изделий; трудоемкость изделия - 1,7 чел./ч.; расценка – 25 200 сумов за единицу продукции; за выполнение норм выработки предусматривается премия – 5% сдельного заработка, за каждый процент перевыполнения нормы – 1% сдельного заработка. Слесарь отработал 24 смены по 8 ч.

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

Слесарь обработал 120 изделий, следовательно, его прямой сдельный заработок составит 3 024 000 сумов (120 x 25 200).

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

За выполнение нормы времени работнику полагается премия в размере 5% от сдельного заработка – 151 200 сумов (3 024 000 x 5%). Так как план перевыполнен на 6,3%, выплачивается еще премия за перевыполнение плана – 190 512 сумов (3 024 000 x 6,3%).

Общий заработок слесаря составит 3 365 712 сумов (3024 000+151 200+190 512).

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

Доплата по этой системе устанавливается различными методами.

Наиболее универсальным является следующий метод:

1. Определяется часть заработка, начисленного по прямым расценкам за весь объем выполненной работы;
2. Полученная величина умножается на процент перевыполнения нормы выработки и на коэффициент увеличения сдельной расценки (коэффициент берется из действующей шкалы прогрессивной оплаты).

Пример. Работник основного производства изготовил за месяц 300 ед. продукции. Сдельная расценка за единицу составляет: в пределах до 250 ед. – 22 000 сумов, в пределах от 250 до 300 ед. – 24 000 сумов, в пределах от 300 ед. до 330 ед. – 26 000 сумов. Как рассчитать заработную плату рабочего при сдельно-прогрессивной системе оплаты труда?

Расчет заработной платы в данном случае производится в следующем порядке:

Определяется размер заработка за продукцию, изготовленную в пределах установленных норм: $250 \text{ ед.} \times 22\,000 \text{ сум} = 5\,500\,000 \text{ сумов}$.

Определяется размер заработной платы за продукцию, изготовленную сверх установленных норм: $50 \text{ ед.} \times 24\,000 = 1\,200\,000 \text{ сумов}$.

Определяется общая сумма заработной платы за произведенную продукцию: $5\,500\,000 + 1\,200\,000 = 6\,700\,000 \text{ сумов}$.

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

Пример. Работнику, занятому на вспомогательных работах, начисляется 38% заработка работников основного производства. Зарплата работников основного производства за месяц составил 9 000 000 сумов. Какова будет зарплата работника вспомогательного производства?

Форма оплаты труда, при которой заработная плата одних рабочих выражена в процентном отношении к заработной плате других рабочих, называется косвенной сдельной.

Так как зарплата рабочих основного производства за рассматриваемый месяц составила 9 000 000 сумов, то работнику, занятому на вспомогательных работах, будет начислено 3 420 000 сумов ($9\,000\,000 \times 38\%$).

Аккордная система оплаты устанавливает величину заработной платы

за весь объем (комплекс) работ и включает премирование за сокращение сроков выполнения аккордных заданий. Общая стоимость работ при этом определяется на основе норм времени (выработки) и расценок.

Бригаде выдается аккордный наряд, предусматривающий весь комплекс основных и вспомогательных работ. В нем указывается начало и окончание работ, а также суммы зарплаты и премий с учетом качества. При досрочном выполнении сумма премий известна заранее. Аккордная система применяется на работах с длительным производственным циклом и применяется на предприятиях строительного профиля и автотранспорте.

Бестарифная система оплаты труда

При применении бестарифной системы размер заработной платы работника всегда зависит от конечных результатов работы подразделения или предприятия в целом, в соответствии с которыми и определяется общий фонд заработной платы.

Размер оплаты труда в этом случае определяется исходя из объема средств, направленных на оплату труда с учетом возможностей работодателя или собственников предприятия. При этом работнику гарантируется только то, что месячный размер его зарплаты (при условии, что норма времени отработана полностью и нормы труда выполнены) не будет ниже, чем минимальный размер оплаты труда, установленный действующим законодательством (не ниже 1-го разряда по Единой тарифной сетке по оплате труда).

К числу бестарифных систем можно отнести:

Система плавающих окладов основывается на том, что при условии выполнения задания по выпуску продукции в зависимости от результатов труда работников (роста или снижения производительности труда, повышения или снижения качества продукции (работ, услуг), выполнения или невыполнения норм труда и др.) происходит периодическая корректировка тарифной ставки (должностного оклада).

Комиссионная форма оплаты труда, как правило, применяется для работников отделов сбыта, внешнеэкономической службы предприятия, рекламных агентов и т.п. Существует множество разновидностей комиссионной формы, увязывающих оплату труда работников с результативностью их деятельности. Выбор конкретного метода зависит от целей, преследуемых предприятием, особенностей реализуемого товара, специфики рынка и других факторов.

Например, если предприятие стремится к максимальному увеличению общего объема продаж, как правило, работникам выплачиваются «комиссионные» в виде фиксированного процента от объема реализации.

Пример. Заработок работника, занимающегося продажей косметических средств, установлен по соглашению сторон в размере 10% от фактического объема реализованной продукции. В течение месяца работником реализовано продукции на сумму 40 000 тыс. сумов. Какова будет его заработная плата?

В данной ситуации работник получает 10% от объема реализованной продукции, данный процент должен быть оговорен в трудовом договоре между работником и директором предприятия.

Заработная плата составит 4 000 тыс. сумов (40 000 000 x 10%).

Если предприятие производит несколько видов продукции и заинтересовано в усиленном продвижении одного из них, оно может устанавливать более высокий комиссионный процент для этого вида изделий и т.д.

При разработке системы оплаты труда целесообразно опираться на существующие модели оплаты труда, поскольку они понятны как руководителям предприятия, так и работникам. Но это не обязательное условие.

11.3. Расчет среднего заработка при оплате отпусков

Всем штатным работникам, включая совместителей, работодатель обязан предоставлять ежегодный оплачиваемый трудовой отпуск. На лиц, работающих по договорам гражданско-правового характера, право на отпуск не распространяется.

В период отпуска за работником сохраняется место работы (должность) и средний заработок (ст. 133 ТК). Т.е. пока работник находится в отпуске, его не могут перевести на другую работу или уволить по инициативе работодателя.

Ежегодный основной отпуск за первый рабочий год предоставляется после того, как сотрудник отработал, как минимум, 6 месяцев (ст. 143 ТК). Рабочий год исчисляется 12 месяцами со дня начала работы по трудовому договору для каждого работника персонально.

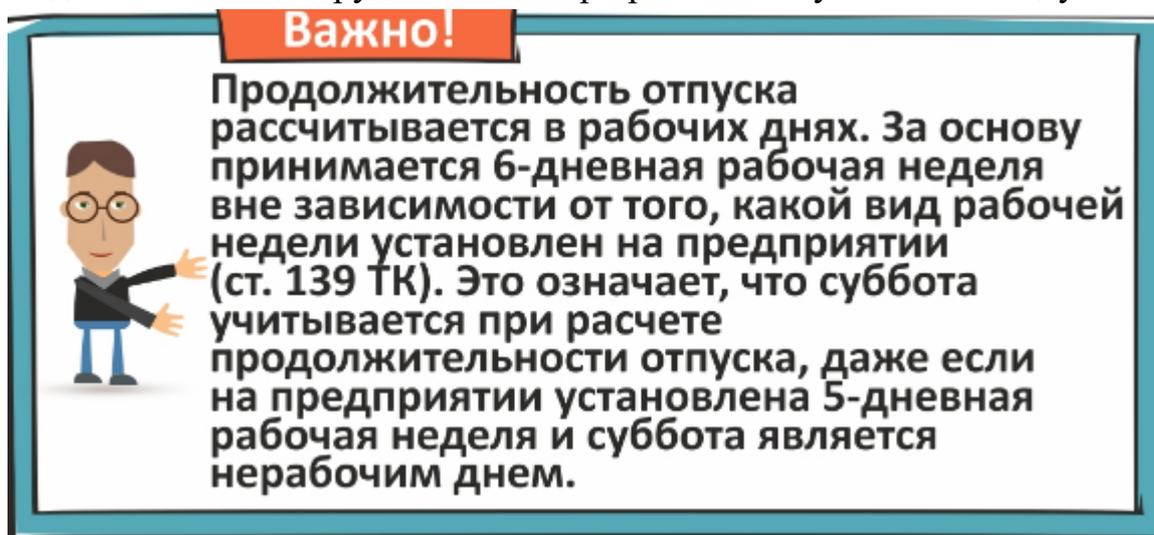
ОТПУСК ДОЛЖЕН ПРЕДОСТАВЛЯТЬСЯ ДО ОКОНЧАНИЯ ТОГО РАБОЧЕГО ГОДА, ЗА КОТОРЫЙ ОН ПРЕДОСТАВЛЯЕТСЯ. В ИСКЛЮЧИТЕЛЬНЫХ СЛУЧАЯХ, КОГДА ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ОТПУСКА ПОЛНОСТЬЮ В ТЕКУЩЕМ ГОДУ НЕВОЗМОЖНО, С СОГЛАСИЯ РАБОТНИКА ЧАСТЬ ОТПУСКА СВЫШЕ 12 РАБОЧИХ ДНЕЙ МОЖЕТ БЫТЬ ПЕРЕНЕСЕНА НА СЛЕДУЮЩИЙ РАБОЧИЙ ГОД НО В ТЕЧЕНИЕ СЛЕДУЮЩЕГО ГОДА ОНА ОБЯЗАТЕЛЬНО ДОЛЖНА БЫТЬ ИСПОЛЬЗОВАНА.

За второй и последующие годы работы ежегодный основной отпуск предоставляется в любое время рабочего года.

Время пребывания работника в ежегодном оплачиваемом отпуске засчитывается в трудовой стаж, в т.ч. – в стаж для предоставления следующего

ежегодного оплачиваемого отпуска.

Пример. В 2017 году работник находился в трудовом отпуске с 5 по 24 октября. В 2018 году ему предоставили отпуск в феврале. Период отпуска 2017 года включается в трудовой стаж при расчете отпуска в 2018 году.



Праздничные дни, приходящиеся на период отпуска и являющиеся нерабочими ([ст. 131 ТК](#)), при определении длительности отпусков тоже не учитываются.

Пример. Работнику по его заявлению был предоставлен ежегодный трудовой отпуск с 10 марта 2018г. на 15 рабочих дней. Работодатель должен определить дату выхода на работу – 29 марта, т.к. при расчете продолжительности отпуска не учитываются 3 воскресенья и 1 праздничный день 21 марта.

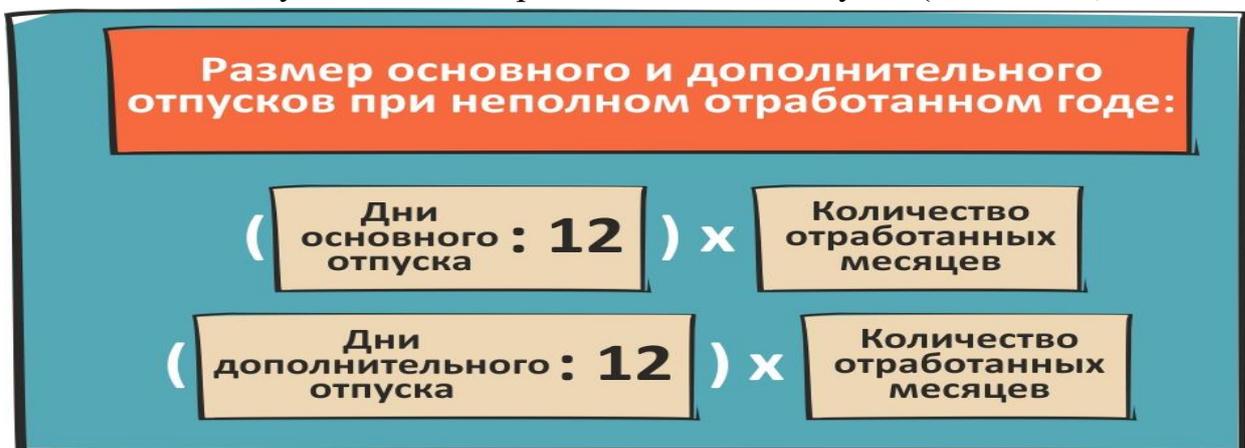
Помимо основного, существует так называемый **дополнительный отпуск**. Одним категориям работников он гарантирован законодательством (например, работающим в неблагоприятных условиях труда и тяжелых природно-климатических условиях), другим – работодатель может его установить самостоятельно в коллективном договоре или трудовом соглашении с работником (например, за непрерывный стаж работы, высокие показатели труда и т.п.).

При расчете общей продолжительности ежегодного отпуска дополнительные отпуска суммируются с основным, в т.ч. – с удлиненным. Но во всех случаях общая продолжительность отпусков не может превышать 48 рабочих дней (ст. 140 ТК).

Пример. Рабочий имеет право на основной отпуск продолжительностью 15 дней и дополнительный, установленный законодательством, в 36 дней. Продолжительность отпуска в итоге определяется путем суммирования длительности основного и дополнительного отпусков. Но т.к. общая его продолжительность не

может превышать 48 рабочих дней, работник в данной ситуации имеет право на отпуск продолжительностью только 48 рабочих дней, а не 51, как получается в результате расчетов (15 + 36).

При увольнении работнику выплачивается компенсация за все неиспользованные им отпуска (ст. 151 ТК). Если же ему был предоставлен отпуск авансом, а впоследствии он уволился, не доработав до конца рабочего года, за который отпуск уже использован, с него удерживаются ранее начисленные отпускные за неотработанные дни отпуска (ст. 164 ТК).



В обоих случаях продолжительность такого отпуска (недоиспользованного или использованного авансом) рассчитывается пропорционально отработанному работником времени: полный размер каждого отпуска (основного и дополнительного по отдельности) делится на 12 и умножается на число полных месяцев работы. Излишки, равные 15 и более календарным дням, округляются до месяца, а менее 15 календарных дней отбрасываются.

Пример. Работник увольняется после 9 месяцев и 17 дней работы. По Коллективному договору ему положен основной отпуск в соответствии с законодательством, т.е. 15 рабочих дней, но он его не использовал.

В данной ситуации длительность отпуска пропорционально отработанному работником времени составит 13 дней (15 : 12 x 10), за которые он и получит компенсацию.

Пример. С 8 января 2018 г. работнику был предоставлен трудовой отпуск на 18 рабочих дней за рабочий год, который начался 1 августа 2017 г. С 24 марта 2018 г. работник подал заявление о прекращении трудового договора.

Работник отработал полных 8 месяцев с 1 августа 2017 г. до 24 марта 2018 г. (24 дня марта округляются до полного месяца).

Продолжительность отпуска работника пропорционально отработанному времени составит 12 рабочих дней (18 : 12 x 8).

Значит, за неотработанных дней (18 – 12) отпускные должны быть

удержаны из заработной платы работника.

Размер отпускных зависит от среднемесячного заработка и количества дней отпуска. Среднемесячная зарплата рассчитывается так: к зарплате по тарифу или должностному окладу на день расчета прибавляется 1/12 часть всех премий, доплат и надбавок (так называемых надтарифных выплат), начисленных за 12 месяцев перед началом отпуска. Для работающих первый год надтарифные выплаты учитываются из расчета: 1/6 часть – проработавшим 6 полных месяцев, 1/7 часть – проработавшим 7 полных месяцев и т.д. (п. 1 прил. №6 к ПКМ №133 от 11.03.1997 г.). Главное условие для включения какой-либо выплаты в расчет среднего заработка – чтобы она облагалась страховыми взносами.

Если работник не имеет постоянного оклада, его среднемесячная зарплата определяется исходя из среднемесячного заработка за 2 последних календарных месяца.

The diagram consists of two rows of boxes on a light blue background. The first row shows the formula for average monthly wage: 'Среднедневной заработок' (Average daily wage) is equal to the sum of 'Зарплата на день расчета' (Wage on the day of calculation) and '1/12 часть премий за предыдущие 12 месяцев' (1/12 part of bonuses for the previous 12 months), all divided by 25,4. The second row shows the formula for vacation pay: 'Сумма отпускных' (Sum of vacation pay) is equal to the 'Среднедневной заработок' (Average daily wage) multiplied by the 'Количество дней отпуска' (Number of vacation days).

Полученная среднемесячная зарплата делится на 25,4 дня (среднемесячную продолжительность в расчете на 6-дневную рабочую неделю) и умножается на количество дней отпуска.

Пример. Работнику предприятия предоставлен очередной ежегодный отпуск с 1 марта 2018 г. сроком в 24 рабочих дня (15 дней основного и 9 дополнительного). Должностной оклад работника на день расчета составлял 3 800 000 сумов, других выплат не было.

Для расчета суммы отпускных оклад на день расчета делится на 25,4 и умножается на количество дней отпуска. Сумма отпускных, начисленных работнику, составит 3 590 551 сумов (3 800 000 : 25,4 x 24).

Пример. Работнику предоставлен очередной трудовой отпуск продолжительностью 24 рабочих дня с 1 февраля 2018 г. На день расчета должностной оклад (тарифная часть) составляет 3 500 000 сумов.

Для определения надтарифных выплат учитывается период 12 месяцев, предшествующих началу трудового отпуска, с февраля 2017 г. по январь 2018 г. В расчетном периоде такие выплаты составили: ежемесячная премия по системному положению – 720 000 сумов, выплаты по районному коэффициенту – 647 560 сумов, материальная помощь на

сельхозпродукцию – 500 000 сумов.

Матпомощь, выданная на приобретение сельскохозяйственной продукции, относится к прочим доходам и не облагается социальным налогом (далее СН) и страховыми взносами (п. 16 ст. 178 НК). Соответственно, ее сумма не включается в расчет среднемесячной заработной платы при расчете отпускных:

$$3\ 500\ 000 + (720\ 000 + 647\ 560) : 12 = 3\ 613\ 963 \text{ сумам.}$$

Сумма отпускных составит:

$$3\ 613\ 963 : 25,4 \times 24 = 3\ 414\ 768 \text{ сумов.}$$

Если во время нахождения работника в отпуске на предприятии повышаются тарифные ставки или должностные оклады, отпускные нужно пересчитать. Причем пересчитывается только та часть отпускных (рабочие дни), которая приходится на дни работы по новому окладу или тарифной ставке.

Пример. Работник предприятия был принят на работу 1 мая 2017 г. Первый отпуск ему был предоставлен продолжительностью 18 рабочих дней с 13 февраля по 4 марта 2018 года. В т.ч. на февраль пришлось 14 дней и на март - 4. Оклад работника перед отпуском составлял 1 400 000 сумов. С 1 марта 2018 г. его оклад увеличился на 20% и составил 1 680 000 сумов.

Сумма отпускных на момент расчета составит 992 126 сумов ($1\ 400\ 000 : 25,4 \times 18$).

Т.к. 4 дня отпуска приходятся на март, а с 1 марта оклад работника изменился, нужно пересчитать отпускные за эти 4 дня.

За 4 рабочих дня марта отпускные из расчета нового оклада составят 264 567 сум ($1\ 680\ 000 : 25,4 \times 4$), тогда как ранее за эти дни было начислено 220 472 сума ($1\ 400\ 000 : 25,4 \times 4$). Следовательно, работнику нужно доначислить 44 095 сумов отпускных ($264\ 567 - 220\ 472$).

Трудовой отпуск работникам-совместителям предоставляется одновременно с отпуском по основному месту работы. Если в первый рабочий год совместитель проработал меньше 6 месяцев и попросил предоставить ему отпуск, отпускные будут рассчитаны пропорционально отработанному времени. Совместителям, проработавшим в первый рабочий год 6 и более месяцев, а также за последующие годы отпуск оплачивается в обычном порядке (п. 16 прил., ПКМ № 297 от 18.10.2012 г.).

Пример. Работник принят на работу по совместительству с 1 декабря 2017 г. В феврале 2018 г. он подал заявление о предоставлении ему отпуска с 1 марта в связи уходом в отпуск по основному месту работы. Согласно трудовому договору продолжительность трудового отпуска составляет 18 рабочих дней.

Оклад работника – 1 700 000 сумов. Сумма дополнительных выплат за прошедший период составила 2 732 000 сумов, в т.ч. премии – 2 732 000 сумов.

Среднемесячная заработная плата для оплаты отпуска рассчитывается исходя из оклада на день расчета с увеличением на 1/3 (т.к. совместитель работает первый год и проработал 3 полных месяца) части суммы, превышающей в расчетном периоде установленный должностной оклад.

Среднемесячная зарплата совместителя составит 2 610 667 сума ($1700\ 000 + 2\ 732\ 000 : 3$). Продолжительность оплачиваемого отпуска – 5 дней ($18 : 12 \times 3$). Сумма отпускных составит 513 911 сума ($2\ 610\ 667 : 25,4 \times 5$).

Сумма отпускных относится к оплате за неотработанное время (ст. 175 НК) и облагается НДФЛ, обязательными страховыми взносами и СН. Также с отпускных производятся отчисления на ИНПС.

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

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

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

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

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

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

Основным сводным документом по исчислению заработной платы является расчетная ведомость. Основанием для составления расчетной ведомости служат следующие первичные документы:

- Приказа (распоряжения) о принятии работающего в штат предприятия с указанием его оклада или разряда по определенной профессии;
- Табеля учета использования рабочего времени;
- Накопительной карточки заработной платы для рабочих-сдельщиков;
- Расчетов бухгалтерии по всем видам дополнительной зарплаты и пособий по временной нетрудоспособности;
- Расчетных ведомостей за прошлый месяц для расчета сумм удержаний налогов;
- Решений судебных органов на удержание по исполнительным листам;
- Документов, фиксирующих выполнение государственных или общественных обязанностей;
- Решений бригад о коэффициенте трудового участия (КТУ);
- Платежных ведомостей на выданный за первую половину месяца аванс;
- Расходных кассовых ордеров на выдачу внеплановых авансов и т.п.

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

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

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

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

Сотрудники получают заработную плату в кассе предприятия.

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

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

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

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

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

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

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

К данному счёту могут быть открыты, следующие счета:

6710 «Задолженность персоналу по оплате труда»

6720 «Депонированная заработная плата»

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

Обязательства по зарплате и премиям, возникают в следующих случаях:

- Обязательства по заработной плате (работникам, занятым

непосредственно в производстве), начисление которой производится за счёт себестоимости. При этом делаются следующие бухгалтерские записи:

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

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

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

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

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

Д-т 0830 «Приобретение нематериальных активов»

Д-т 0810 «Незавершенное строительство»

Д-т 0820 «Приобретение основных средств»

Д-т 1000 «Материалы»

Д-т 2910 «Товары»

К-т 6710 «Задолженность персоналу по оплате труда»

- Если начисленная заработная плата является расходом текущего периода, она не включается в себестоимость продукции, а отражается на счетах «Расходов» в зависимости от вида деятельности и характера работ в следующем порядке:

Д-т 9410 «Расходы по реализации»

Д-т 9420 «Административные расходы»

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т 6710 «Задолженность персоналу по оплате труда»

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

Д-т 6710 «Задолженность персоналу по оплате труда»

К-т 6720 «Депонированная заработная плата»

Выплаты работникам, которые в соответствии с действующими нормативными актами не включаются в состав затрат (издержек), например,

материальная помощь, единовременные премии, ценные подарки и т.п., относятся за счет чистой прибыли.

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

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

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

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

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

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

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

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

Продолжительность ежегодного основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работникам исчисляются в календарных днях и максимальным пределом не ограничиваются. Нерабочие и праздничные дни,

приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней не включаются и не оплачиваются.

При исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска, дополнительные оплачиваемые отпуска суммируются с ежегодным основным оплачиваемым отпуском.

Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении 6 месяцев его непрерывной работы в данной организации. До истечения 6 месяцев непрерывной работы оплачиваемый отпуск по заявлению работника должен быть предоставлен:

- женщинам перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него;
- работникам в возрасте до 18 лет;
- в других случаях, предусмотренных законом.

Отпуск за второй и последующие годы работы может предоставляться в любое время рабочего года в соответствии с очередностью предоставления ежегодных оплачиваемых отпусков, установленной в данной организации.

Предоставление работнику ежегодного оплачиваемого отпуска осуществляется на основании приказа работодателя. На основании приказов оформляется Записка-расчёт, в которой определяется размер, причитающейся отпускной платы и делаются соответствующие записи в личной карточке и лицевом счёте работника.

Для исчисления отпускного пособия определяется средняя зарплата, которая рассчитывается в соответствии с Порядком исчисления средней заработной платы.

11.5. Виды удержаний из заработной платы и их учет

Из заработной платы работника могут удерживаться суммы - обязательные, а также взыскиваемые по инициативе как самого работника, так и его работодателя.

При этом важно помнить, что совокупный размер любых удержаний в месяц не может превышать 50% причитающейся работнику оплаты труда (ч. 3 [ст. 164 ТК](#)). Если же нужно взыскать бóльшую сумму, ее нужно распределить на последующие месяцы в соответствии с очередностью удержаний, установленной ст. 164 ТК.

К **обязательным удержаниям**, производимым без согласия работника, относятся:

- **Налоги и другие обязательные платежи (НДФЛ, страховые взносы граждан);**
- **Удержания для исполнения судебных решений и других исполнительных документов.**

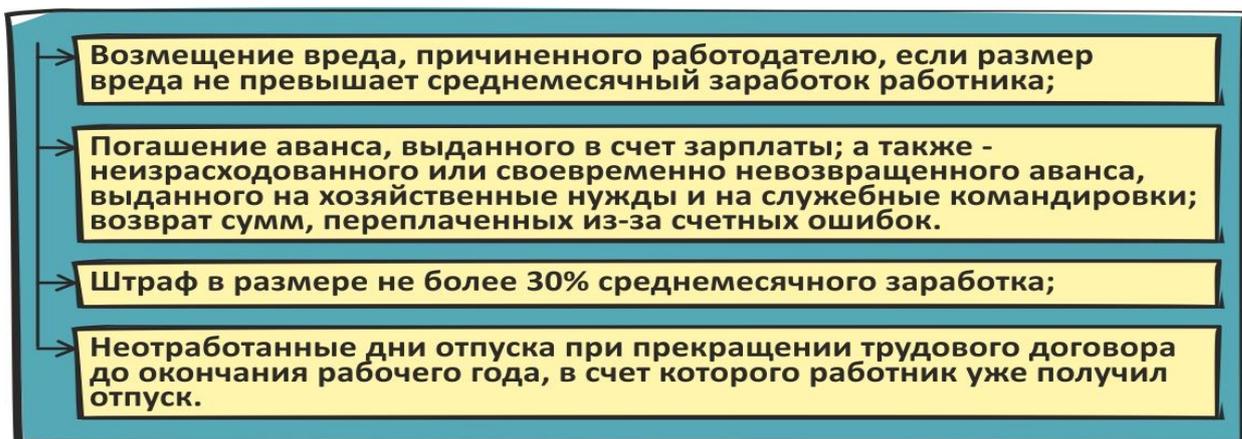
Не производятся удержания по исполнительным документам с таких выплат, как²⁴:

- **Пособие при рождении ребенка;**
- **Пособие по беременности и родам;**
- **Пособие на погребение;**
- **Пособия по уходу за ребенком в период частично оплачиваемого отпуска;**
- **Алименты;**
- **Выплаты предприятия в связи с рождением ребенка, смертью родных, регистрацией брака;**
- **Выплаты, связанные со служебной командировкой, направлением на работу в другую местность;**
- **Выходное пособие при прекращении трудовых отношений;**
- **Возмещение вреда, причиненного увечьем или другим повреждением здоровья, смертью кормильца;**
- **Выплаты лицам, получившим увечья при исполнении служебных обязанностей, и членам их семей в случае гибели этих лиц;**
- **Выплаты за работу в неблагоприятных и особых условиях труда, а также лицам, подвергшимся воздействию радиации.**

С пособий по временной нетрудоспособности и пособий по безработице удержания производятся только по решениям суда о взыскании алиментов, возмещении вреда, причиненного увечьем или другим повреждением

²⁴ п.2 Приложения к приказу МЮ РУз от 8.07. 2009г №1980 «Правила исполнения исполнительных документов организациями либо другими лицами, выплачивающими должнику – физическому лицу заработную плату или иные приравненные к ней платежи»

здоровья, а также смертью кормильца. К удержаниям по инициативе работодателя относятся:

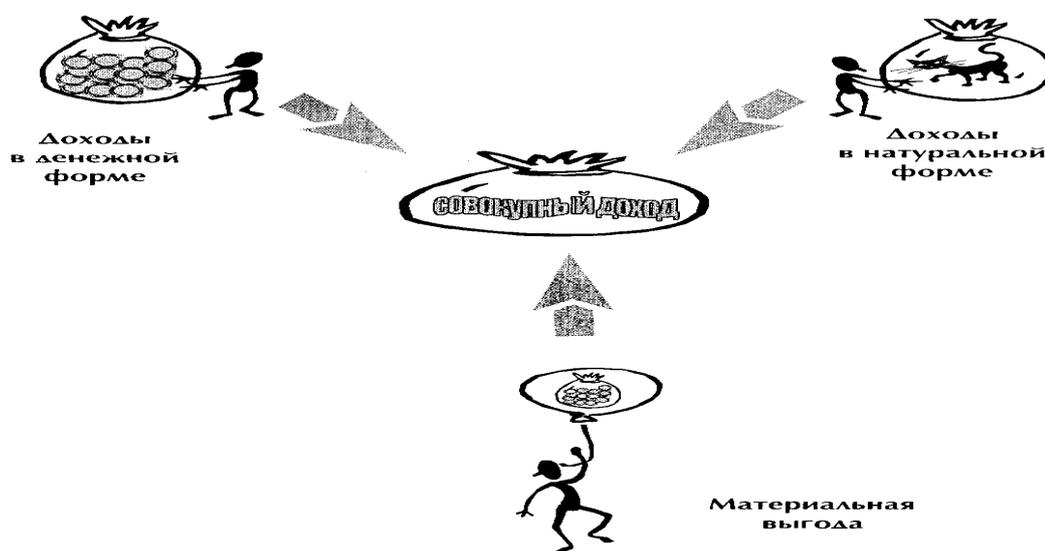
- 
- Возмещение вреда, причиненного работодателю, если размер вреда не превышает среднемесячный заработок работника;
 - Погашение аванса, выданного в счет зарплаты; а также - неизрасходованного или своевременно невозвращенного аванса, выданного на хозяйственные нужды и на служебные командировки; возврат сумм, переплаченных из-за счетных ошибок.
 - Штраф в размере не более 30% среднемесячного заработка;
 - Неотработанные дни отпуска при прекращении трудового договора до окончания рабочего года, в счет которого работник уже получил отпуск.

В отношении авансов – работодатель вправе распорядиться об удержании задолженности не позднее 1 месяца со дня окончания срока, установленного для возврата аванса или со дня неправильно начисленной выплаты. Если этот срок пропущен, либо работник оспаривает основания удержания, либо размер удержаний превышает 50% зарплаты, задолженность погашается в судебном порядке.

В первую очередь производится обязательные удержания, размеры которых определяются действующими нормативными актами или имеющимися на предприятии исполнительными документами. Для такого рода удержаний издание приказа (распоряжения) и согласие работника не требуются. Обязательные удержания осуществляются, как правило, в следующей последовательности: удержания подоходного налога, алиментов, другие удержания по исполнительным документам.

В первую очередь производится обязательные удержания, размеры которых определяются действующими нормативными актами или имеющимися на предприятии исполнительными документами. Для такого рода удержаний издание приказа (распоряжения) и согласие работника не требуются. Обязательные удержания осуществляются, как правило, в следующей последовательности: удержания подоходного налога, алиментов, другие удержания по исполнительным документам.

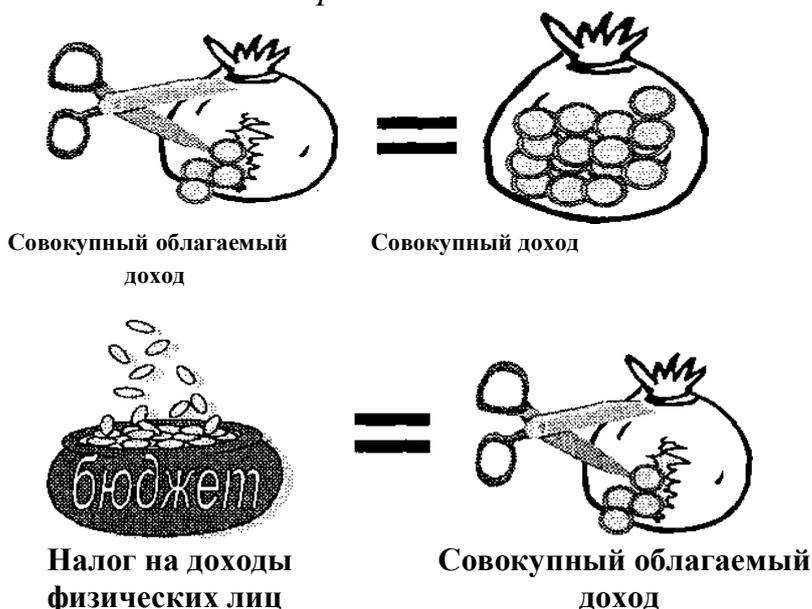
В состав совокупного дохода включаются доходы, полученные наличным или безналичным путем (то есть в порядке перевода на счет гражданина).



253

В совокупный (валовой) доход физических лиц включаются:

- *доходы в денежной форме по заключенным трудовым и гражданско-правовым договорам;* выплаты в иностранной валюте пересчитываются в суммы по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату получения дохода;
- *доходы в натуральной форме;* учитываются в составе совокупного дохода по рыночной стоимости этих товаров (работ, услуг) на дату получения дохода;
- *доходы в виде материальной выгоды*



Удержанный подоходный налог (дебет счета 6710, кредит счета 6410) перечисляется в бюджет (дебет счета 6410 кредит счета 5110) не позднее дня фактического получения в банке наличных средств на оплату труда.

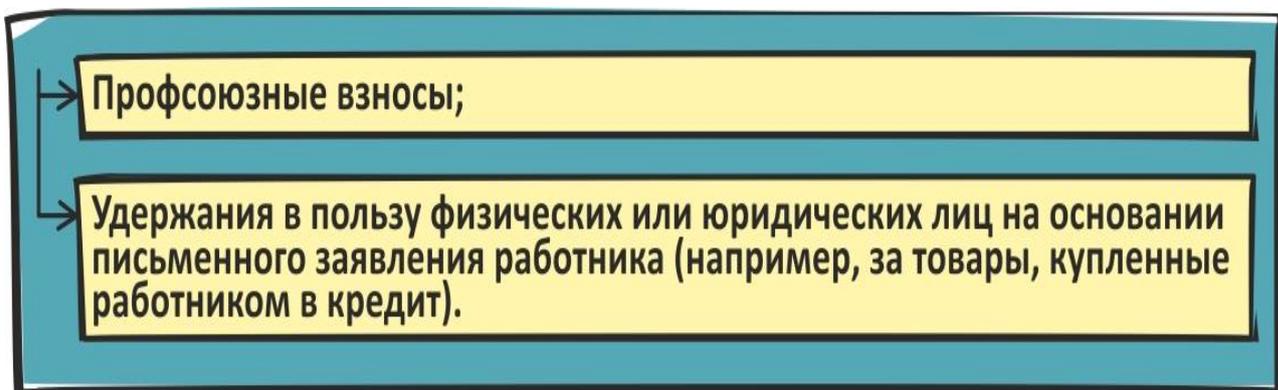
Организации-работодатели, выступают в качестве налоговых агентов и обязаны, удерживать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Согласно требованиям налогового законодательства все организации независимо от форм собственности обязаны вести личную карточку учета доходов, полученных от них физическими лицами в налоговый период.

Личные карточки содержат необходимую для исчисления сумм налога на доходы физических лиц информацию, в т.ч. сведения о получателе дохода, размере полученного дохода, льготах и иных вычетах из налогооблагаемого дохода, суммах исчисления и удержанного налога.

Удержания по инициативе работодателя производятся на основании приказа или распоряжения руководителя предприятия, с которым работник должен быть ознакомлен под роспись. По общему правилу удержания из заработной платы возможны с письменного согласия работника, а при отсутствии согласия – по решению суда (ч. 1 ст. 164 ТК). Однако на обязательные удержания и удержания по инициативе работодателя согласие работника не требуется.

К удержаниям по инициативе работника относятся:



По **договору займа** займодавец передает в собственность заемщику деньги или другие вещи, а заемщик обязуется возвратить ему одновременно или в рассрочку такую же сумму денег или такое же количество вещей того же рода и качества (сумму займа). Денежные средства по договору займа могут быть предоставлены заемщику с уплатой и без уплаты процентов. Размер, порядок и сроки возврата суммы займа и уплаты процентов с нее должны быть определены в договоре займа (ст.ст. 734-735 ГК).

Заем оформляется на основании **заявления** работника, которое он пишет на имя руководителя предприятия, указывая, зачем понадобился заем. Если предприятие согласно выдать его работнику, составляется соответствующий **договор**.

Для работника сумма займа не считается доходом, и его получение налоговых последствий не имеет, т.к. заем выдается на условиях возвратности.

В бухучете операции по предоставленным работникам займам отражаются так:

Работнику предоставляется денежный заем:

Дт 4720	«Задолженность персонала по предоставленным займам»,
Дт 0930	«Долгосрочная задолженность персонала»
Кт 5110	«Расчетный счет»

В качестве займа работнику передаются материалы:

Дт 4720	«Задолженность персонала по предоставленным займам»,
Дт 0930	«Долгосрочная задолженность персонала»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»

Долгосрочная задолженность персонала переводится в текущую часть:

Дт 4720	«Задолженность персонала по предоставленным займам»
Кт 0930	«Долгосрочная задолженность персонала»

Заем возвращается (погашается удержанием из зарплаты):

Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4720	«Задолженность персонала по предоставленным займам»

Начисляются проценты к получению по займу:

Дт 4830	«Проценты к получению»
Кт 9530	«Доходы в виде процентов»

Задолженность по процентам погашается из зарплаты:

Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4830	«Проценты к получению»

Работники предприятия могут приобрести какие-либо товары в кредит, а предприятие может удерживать определенную сумму из их заработной платы в счет погашения этого кредита.

В этом случае работник заполняет **поручение-обязательство** в 2-х экземплярах: один остается в магазине, другой направляется на предприятие, где работает работник. На основании этого поручения-обязательства из зарплаты работника ежемесячно будут удерживаться суммы в погашение кредита и перечисляться в магазин. В бухучете эти удержания отражаются так:

Удерживаются из заработной платы работников платежи за товары, приобретенные ими в кредит:

Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 6990	«Прочие обязательства»

Удержанные суммы перечисляются в магазин:

Дт 6990	«Прочие обязательства»
Кт 5110	«Расчетный счет»

Приобретенные работниками товары предприятие может оплатить магазину за счет кредита банка, а затем погашать этот кредит удержанием из зарплаты работника. В бухучете эти удержания отразятся следующим образом:

Получены кредиты банков под задолженность работников за приобретенные товары:

Дт 4710	«Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит»
Кт 6810	«Краткосрочные банковские кредиты»,
Кт 7810	«Долгосрочные банковские кредиты»

Удерживаются из заработной платы работников платежи за приобретенные ими товары:

Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4710	«Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит»

Удержанные суммы перечисляются в погашение кредита банка:

Дт 6810	«Краткосрочные банковские кредиты»
Дт 6950	«Долгосрочные обязательства - текущая часть»
Кт 5110	«Расчетный счет»

Удержание алиментов. Очень распространенная ситуация - удержание из зарплаты алиментов. Речь идет о средствах на содержание, которые закон обязывает выплачивать одного из супругов другому, родителя — несовершеннолетнему ребёнку, взрослого ребенка — пожилому родителю и т. д.

Алименты удерживаются:

→ На основании письменного соглашения об уплате алиментов. Оно заключается между лицом, обязанным уплачивать алименты, и их получателем (гл. 17 Семейного кодекса). После нотариального заверения соглашение приобретает силу исполнительного листа;

→ В судебном порядке на основании исполнительного листа (ст.ст. 136, 137 СК).

Основанием для удержания алиментов служат исполнительные листы, а в случае их утраты-дубликаты; письменные заявления граждан о добровольной уплате алиментов: отметки ОВД в паспортах лиц о том, что в соответствии с решением судов эти лица обязаны уплачивать алименты.

В письменных заявлениях о добровольной уплате алиментов работники обязаны указать следующие данные: фамилию, имя, отчество заявителя и получателей алиментов, дату рождения детей или других лиц, на содержание которых взыскиваются алименты. Адрес лица, которое будет получать алименты, размер алиментов.

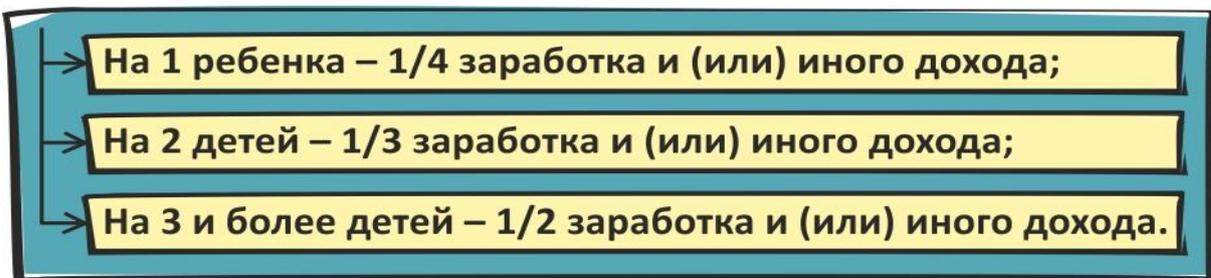
Удержанные суммы алиментов бухгалтерия должна не позднее чем в 3-х дневный срок со дня выплаты выдать взыскателю лично из кассы, или перевести по почте акцептованным платежным поручением, или перечислить на счет взыскателя по вкладам в отделение сберегательного банка на основании письменного заявления, организации. Взысканные суммы переводят по почте за счет взыскателя.

К учету и хранению исполнительных листов предъявляются строгие требования (разд. V Правил №1980). Они являются документами строгой отчетности и регистрируются в специальной книге (прил. №2 к Правилам №1980), листы которой должны быть пронумерованы, прошиты и скреплены подписью руководителя и печатью (если она имеется). Каждый документ должен храниться в сейфе в отдельной папке.

Алименты удерживаются из всех доходов, полученных на территории Узбекистана и за его пределами в денежном или натуральном выражении (ст. 104 СК), за исключением отдельных их видов (п. 2 [Правил](#) №1980). Это означает, что если гражданин, обязанный уплачивать алименты, получил доход, к примеру, в виде ценного приза или подарка, часть стоимости этого предмета должна быть выплачена им в качестве алиментов.

На практике предприятия в основном получают исполнительные листы по взысканию алиментов с разведенных родителей на содержание детей.

Размер алиментов на несовершеннолетних детей, взыскиваемых по решению суда, в месяц составляет (ст. 99 СК):



При этом размер взыскиваемых алиментов на каждого ребенка не должен быть меньше 1/3 МРЗП.

Если алименты уплачиваются добровольно на основании соглашения, их размер определяется его сторонами самостоятельно. Однако он в любом случае не может быть ниже размера алиментов, которые могли бы быть установлены судом.

Размер алиментов рассчитывается после удержания из доходов работника НДФЛ (ст. 65 Закона №258-П от 29.08.2001 г.). Удержанная сумма алиментов должна быть выплачена из кассы, переведена по почте или перечислена взыскателю в 3-дневный срок со дня выплаты заработной платы должнику. Причем расходы на перевод денежных средств по почте несет сам должник, т.е. – работник, из зарплаты которого производятся удержания (ст. 137 СК).

Пример. Работнику начислены за месяц 3 500 000 сумов. По решению суда он обязан уплачивать алименты на одного ребенка в размере 1/4 своего заработка. Сумма алиментов переводится через почту с уплатой почтового сбора 6% от суммы перевода.

Сумма удержаний по исполнительному документу определяется так:

Определяется сумма НДФЛ. В нашем примере она составит 420 000 сума.

Алименты удерживаются с 3 080 000 сумов (3 500 000 – 420 000).

Сумма удержаний по исполнительному листу составит 770 000 сума (3080 000 x 25%).

Почтовым переводом будут переведены 770 000 сума, оплачено почтовых расходов 46 200сума (770 000 x 6%).

Общая сумма удержаний составит 1 236 200 сумов (420 000 + 770 000 + 46 200).

Если по решению суда алименты взыскиваются в твердой денежной сумме или в размере, кратном БРВ (базовой расчетной величине = 223 000 сум), при увеличении БРВ их размер пропорционально индексируется. Индексацию проводит само предприятие, удерживающее алименты (ст. 144 СК).

В бухгалтерии удержание алиментов отражается таким образом:

Отражаются алиментные обязательства:	
Дт 4790	«Прочая задолженность персонала»
Кт 6990	«Прочие обязательства»
Удерживаются алименты из зарплаты:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4790	«Прочая задолженность персонала»
Погашаются алиментные обязательства:	
Дт 6990	«Прочие обязательства»
Кт 5010	«Денежные средства в национальной валюте»,
Кт 5110	«Расчетный счет»

При увольнении работника, выплачивающего алименты, предприятие обязано незамедлительно сообщить об этом судебному исполнителю и вернуть ему исполнительный лист с отметкой о произведенных удержаниях.

Удержание за причиненный организации материальный ущерб. Материальная ответственность членов трудового коллектива за ущерб, причиненный организации по их вине, предусматривается Кодексом законов о труде РУз.

Администрация организации вправе требовать от членов трудового коллектива и лиц, работающих по трудовому договору (контракту), возмещения, причиненного ущерба при наличии противоправных действий с их стороны, результатом которых и явился причиненный ущерб.

Удержать с зарплаты работника возмещение за причиненный им ущерб работодатель может, если докажет вину работника. Т.е. если будет установлено, что работник совершил какие-то противоправные действия и ущерб возник именно вследствие этих действий.

Допустим, у работника сломался компьютер. Впоследствии выяснилось, что произошло это в результате перепадов напряжения в сети. Следовательно, никакой ответственности работник не несет. Но если бы поломка произошла из-за того, что сотрудник самовольно установил новую программу без разрешения администрации, ему пришлось бы возместить расходы на ремонт компьютера.

Различают полную и ограниченную материальную ответственность за причиненный материальный ущерб.

→	Ограниченная – в пределах среднемесячного заработка работника (ст. 201 ТК);
→	Полная – в полном размере причиненного вреда (ст. 202 ТК).

При ограниченной материальной ответственности работник возмещает причиненный материальный ущерб в заранее установленном пределе – в размере действительных потерь, но не выше установленных законом. Полная материальная ответственность заключается в обязанности работника, по вине которого причинен ущерб, возместить его сполна независимо от размера. Среднемесячный заработок на день причинения ущерба рассчитывается исходя из среднемесячного заработка за 2 последних календарных месяца (п. 5 прил. №6 к ПКМ №133 от 11.03.1997 г.).

Размер вреда, причиненного имуществу предприятия, определяется исходя из действительных рыночных цен на это имущество (ст. 205 ТК).

В бухучете возмещение работником материального ущерба отражается так:

Отражается задолженность работника по возмещению материального ущерба (сумма взыскания превышает нанесенный убыток):	
Дт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» - на рыночную стоимость недостающего актива
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей» - на сумму убытка от выбытия недостающего актива
Кт 9310 Кт 9320	«Прибыль от выбытия основных средств», «Прибыль от выбытия прочих активов» - на разницу между рыночной стоимостью недостающего актива, подлежащей взысканию, и суммой убытка от его выбытия
Отражается задолженность работника по возмещению материального ущерба (сумма взыскания ниже нанесенного убытка):	
Дт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» - на рыночную стоимость недостающего актива
Дт 9430	«Прочие операционные расходы» - на разницу между рыночной стоимостью недостающего актива и суммой убытка от его выбытия
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей» - на сумму убытка от выбытия недостающего актива

Отражается задолженность работника по возмещению материального ущерба от выпуска по его вине бракованной продукции:	
Дт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»
Кт 2610	«Брак в производстве»
Отражается взыскание суммы ущерба с виновного работника:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»

Основанием для взыскания вреда, сумма которого не превышает среднемесячной зарплаты виновного работника, является приказ руководителя предприятия. Причем он может быть издан не позднее 1 месяца со дня обнаружения вреда. Днем обнаружения считается день, когда администрации стало известно об ущербе, причиненном работником. Если же ущерб выявлен при инвентаризации имущества, ревизии или проверке деятельности предприятия, днем обнаружения считается день подписания соответствующего акта.

Если сумма причиненного работником вреда превышает его среднемесячный заработок или же истек месячный срок со дня обнаружения вреда, взыскание осуществляется в судебном порядке (ст. 207 ТК).

Расчеты по возмещению персоналом материального ущерба отражаются на счете **4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»**.

Если по итогам инвентаризации была выявлена недостача ТМЦ и в результате по сличительной ведомости подписанной членами комиссии и материально ответственным лицом, сумма выданной недостачи признана виновным лицом, то сумма недостачи подлежит удержанию из зарплаты.

***Пример.** Работник потерял USB-флешку учетной стоимостью 140 000 сумов, бывшую у него под отчетом, и тем самым нанес предприятию материальный ущерб. Рыночная стоимость флешки на текущий момент составляет 120 000 сумов.*

В бухучете возмещение работником причиненного ущерба по рыночной стоимости актива отразится так:

Дт 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кт 1090 «Прочие материалы» – 140 000 сумов.

Дт 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»

Кт 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – 120 000 сумов.

Дт 9430 «Прочие операционные расходы»

Кт 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – 20 000 сумов.

Дт 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кт 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» – 120 000 сумов.

Вопросы для самоконтроля

1. Могут ли работники предприятия быть дебиторами данного предприятия? Как появляется дебиторская задолженность работников?
2. Будет ли включаться в совокупный годовой доход менеджера предприятия стоимость туристической путевки, полученной им в качестве премии?
3. Перечислите виды удержаний из заработной платы.
4. Что показывает сальдо счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»?
5. Где в бухгалтерском балансе отражается сальдо счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»?
6. Должен ли работник предприятия подавать в государственную налоговую инспекцию декларацию о своих доходах?
7. В течение какого времени работник предприятия может получить депонированную заработную плату?
8. Выгодно ли для работников предприятия увеличение суммы МРЗП с точки зрения определения величины налога на доходы физических лиц?
9. На основании каких документов осуществляется выплата заработной платы работникам предприятия?
10. Какие формы и системы оплаты труда вы знаете?
11. В каком документе отражается использование рабочего времени?
12. Какой период является расчетным при расчете отпускных?

ГЛАВА 12. УЧЕТ РАСЧЁТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

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

12.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

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

12.4. Учет авансов выданных и полученных

12.5. Учет расчетов с бюджетом

12.6. Расчеты по претензиям

12.7. Расчеты с поставщиками и подрядчиками

Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова: дебиторская задолженность, кредиторская задолженность, покупатели и заказчики, поставщики и подрядчики, подотчетные лица

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

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

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

Задолженность предприятия

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

В настоящее время вопросы бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженности особо актуальны, так как многие организации

становятся «безнадежными» кредиторами, а не истребованная дебиторская задолженность выступает основным фактором, ухудшающим структуру баланса и отрицательно влияющим на финансовое состояние предприятия.

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Просроченная кредиторка бывает долгосрочной и краткосрочной. Также она может быть невостребованной.

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

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

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

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

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

Кредиторскую задолженность списывают с баланса в случае:

1. Истечения срока исковой давности (3 года);
2. Наличия решения суда о её списании.

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

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

Дт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Кт 9360	«Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности»

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

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания

для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Дебиторка считается погашенной после того, как покупатель (заказчик)

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

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

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

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

12.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Точная и своевременная организация расчетов с покупателями в организации оказывает непосредственное влияние на повышение оборачиваемости и своевременное поступление денежных средств.

В связи с этим основными задачами бухгалтерского учета расчетов с покупателями являются:

- 1) обеспечение в организации своевременного и правильного документального оформления операций по движению денежных потоков;
- 2) контроль целенаправленности использования денежных средств, правильности расчетов по всем видам платежей и поступлений;
- 3) осуществление оперативного, ежедневного контроля за сохранностью наличных денежных средств в кассе;
- 4) обеспечение своевременного и правильного ведения расчетов с покупателями и заказчиками;
- 5) своевременное выявление результатов инвентаризации денежных средств, документов и расчетов;

б) оперативный контроль за соблюдением действующих форм расчетов, установленных в договорах с покупателями;

7) своевременная сверка дебиторской и кредиторской задолженностей для исключения возможности возникновения просроченной задолженности;

8) обеспечение взыскания дебиторской и погашение кредиторской задолженностей и ссуд кредитных учреждений в установленные сроки;

9) контроль за авансовыми платежами.

Расчеты с покупателями и заказчиками по дебиторской задолженности за реализованные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги отражаются на счете [4010](#) "Счета к получению от покупателей и заказчиков".

Дебиторская задолженность на счете [4010](#) признается только тогда, когда признается связанный с нею доход, т.е. при предъявлении покупателям и заказчикам счета-фактуры, справки-счета-фактуры и других установленных первичных документов, подтверждающих реализацию продукции, товаров, выполнение работ и оказание услуг. Она оценивается по стоимости полученной или подлежащей получению выручки в текущих ценах за вычетом скидок, предоставляемых покупателю (заказчику), и возврата проданных товаров.

С 1 января 2020 г. счета-фактуры оформляются в электронном виде ([статья 47](#) НК в новой редакции). При этом для отдельных хозяйствующих субъектов сохраняется право оформления счетов-фактур в бумажной форме.

После предъявления покупателю расчетных документов на указанную в документах сумму делается проводка по дебету счета 4010 и кредиту счетов 9010 «Доходы от основной деятельности». Операции по кредиту счета 4010 в корреспонденции со счетами учета денежных средств отражают суммы, поступивших платежей. В случае получения авансовых платежей в счет оплаты, необходимо учитывать их отдельно.

Аналитический учет по счету 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету, а при расчетах плановыми платежами — по каждому покупателю и заказчику.

При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных по:

- покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам;
- авансам полученным.

Корреспонденция по счету 4010:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислены суммы НДС и акцизов при реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также при реализации и выбытии основных средств и прочих активов	4010	6410
2	Суммы задолженности покупателей и заказчиков при реализации продукции, товаров, работ и услуг	4010	9010-9030
3	Суммы задолженности покупателей и заказчиков при реализации основных средств и прочих активов	4010	9210, 9220
4	Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном периоде	4010	9340
5	Предъявлен иск покупателю и заказчику за реализованную продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги	4860	4010
6	Списаны долги покупателей и заказчиков за счет резервов по сомнительным долгам	4910	4010
7	Поступили платежи от покупателей и заказчиков	5010-5530	4010
8	Зачет полученных авансов при предъявлении покупателям и заказчикам расчетных документов за реализованную продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги	6310-6390	4010
9	Возврат проданных товаров	9040	4010
10	Предоставление скидок с продаж и с цены	9050	4010
11	Списаны на убыток не компенсируемые долги покупателей и заказчиков	9430	4010

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

→	6110 «Счета к оплате обособленным подразделениям»;
→	6120 «Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам»;
→	7110 «Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям»;
→	7120 «Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам».

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

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

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

12.4. Учет авансов выданных и полученных

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

→	Авансы, выданные по оплате труда	→	Проще говоря, это суммы денежных средств, которые мы выплачиваем сотрудникам до окончания месяца. Пока в конце месяца этот аванс не будет закрыт при начислении заработной платы, он будет учитываться в составе нашей дебиторской задолженности (сотрудник должен отработать те деньги, которые мы ему выплатили). Этот аванс учитывается на субсчете 4210 «Авансы, выданные по оплате труда».
→	Авансы, выданные на служебные командировки	→	Это - суммы, которые мы выдали сотрудникам, чтобы они их тратили в служебных командировках. Учет таких авансов ведется на счете 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки». Дебетуется этот счет при выдаче денег, а кредитруется, когда сотрудники предоставляют отчеты о понесенных затратах. Если они не потратили все выданные им средства (или не могут по ним отчитаться, т.е. предоставить чеки и другие документы, подтверждающие расходы), они должны вернуть остаток денег.
→	Авансы, выданные на общехозяйственные расходы	→	Это - суммы, выданные на покупку различных хозпринадлежностей и инвентаря. Так же, как и в случае с командировочными, сотрудник, получивший аванс, должен отчитаться по потраченным средствам и вернуть неиспользованные суммы. Учет этих авансов ведется на счете 4230 «Авансы, выданные на общехозяйственные нужды».
→	Прочие авансы, выданные персоналу	→	Если выданный сотруднику аванс нельзя отнести ни к одному из вышеописанных видов, он учитывается на счете 4290 «Прочие авансы, выданные персоналу».

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



При перечислении аванса поставщику делается следующая проводка:

Дт 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам»

Кт 5110 «Расчетный счет»

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

В бухгалтерском учете проводки по авансам выданным персоналу будут следующие:

Выдается аванс по заработной плате из кассы:	
Дт 4210	«Авансы, выданные по оплате труда»
Кт 5010	«Денежные средства в кассе»
Ранее выданный аванс по заработной плате, удерживается из предстоящей выплаты:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4210	«Авансы, выданные по оплате труда»
Выдается аванс подотчетному лицу:	
Дт 4220	«Авансы, выданные на служебные командировки»
Дт 4230	«Авансы, выданные на общехозяйственные расходы»
Дт 4290	«Прочие авансы, выданные персоналу»
Кт 5010	«Денежные средства в кассе»
Подотчетные лица вернули неиспользованные средства в кассу:	
Дт 5010	«Денежные средства в кассе»
Кт 4220	«Авансы, выданные на служебные командировки»
Кт 4230	«Авансы, выданные на общехозяйственные расходы»
Кт 4290	«Прочие авансы, выданные персоналу»

**Подотчетные лица отчитались
по израсходованным средствам:**

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

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

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

В отношении отдельных видов продукции законодательство может устанавливать дополнительные условия и требования к размеру авансового платежа.

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

Текущая задолженность по полученным авансам отражается на следующих счетах:

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

Учет текущих обязательств по полученным авансам

	Дебет	Кредит
Отражение авансов, полученных в соответствии с хоздоговорами	5110 "Расчетный счет"	6310 "Авансы, полученные от покупателей и заказчиков"; 6320 "Авансы, полученные от подписчиков на акции"; 6390 "Прочие полученные авансы"
Зачет аванса	6310 "Авансы, полученные от покупателей и заказчиков"; 6320 "Авансы, полученные от подписчиков на акции"; 6390 "Прочие полученные авансы"	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"

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

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

12.5. Учет расчетов с бюджетом

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

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

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

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

Когда налог рассчитывается и начисляется (в конце каждого квартала или, в некоторых случаях, в конце каждого месяца), кредитуется счет **6410 «Задолженность по платежам в бюджет»** или **6500 «Задолженность по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды»**.

Дебетуются при этом разные счета, в зависимости от того, является налог прямым или косвенным.

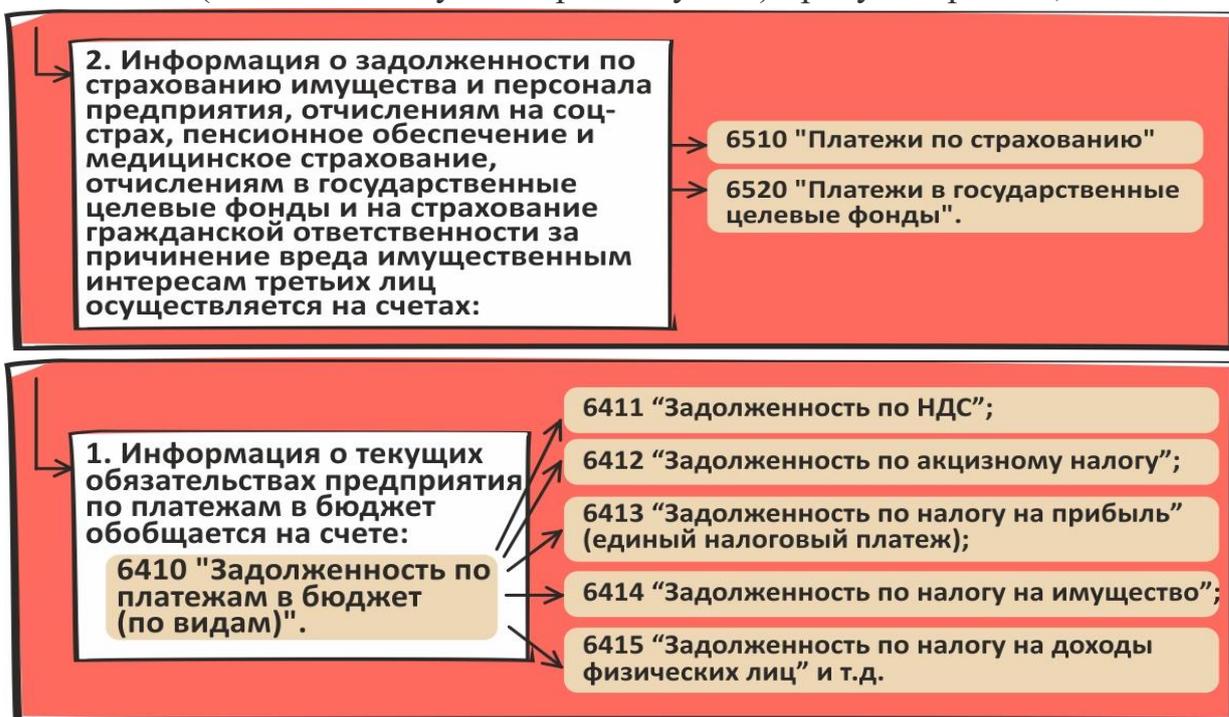
Когда по одному и тому же налогу или другому платежу имеется и аванс, и задолженность, производится зачет.

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

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

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

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



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

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

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



С 1 января 2015 г. в случае непредставления или несвоевременного представления налогоплательщиком в обслуживающий банк платежного поручения на уплату налогов и других обязательных платежей с должностного лица предприятия взыскивается штраф в размере от 3 до 5 МРЗП, при повторном правонарушении – от 5 до 10 МРЗП (ч. [6, 7](#) ст. 175 КоАО).

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

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

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

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

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

Бухгалтерские проводки по уплате налога на прибыль будут такими:

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

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

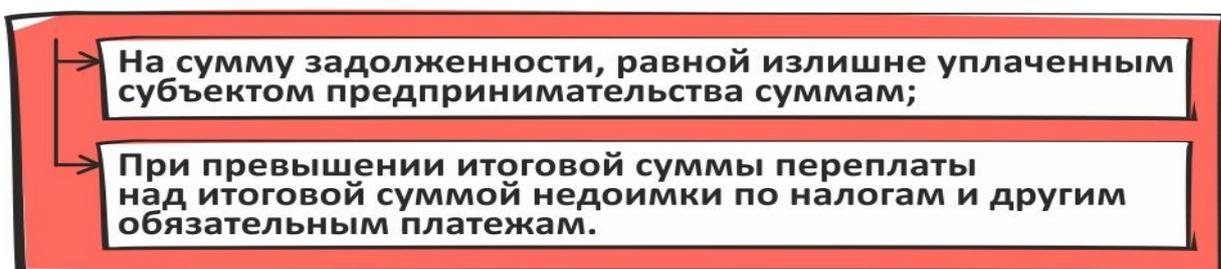
Предприятия оптовой торговли (кроме аптечных и предприятий по заготовке и закладке на хранение плодоовощной продукции, входящих в состав ассоциации "Узбекозиковкатзахира") обязаны уплачивать авансовые платежи по ЕНП в размере 5% от суммы выручки, поступающей им от проведенных операций (п. 5 № [ПП-1245](#)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

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

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

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

Пеня не начисляется:



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

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

Обязательства налогоплательщика перед бюджетом могут быть списаны по решению суда или уполномоченного государственного органа. Так, по решению налогового органа подлежит списанию налоговая задолженность, признанная безнадежной, в порядке, предусмотренном Положением утвержденным ПКМ №307 от 24.10.2012 г.

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

12.6. Расчеты по претензиям

Хозяйствующий субъект, чьи права и законные интересы нарушены, вправе предъявить претензию к хозяйствующему субъекту, их нарушившему (ст. 17 Закона «О договорно-правовой базе деятельности хозяйствующих субъектов» №670-І от 29.08.1998 г.). Расчеты по претензиям – это требования кредитора должнику об уплате долга, штрафных санкций, устранения недостатков, снижение цен в соответствии с договором и т.д.

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

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

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

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

4860 «Счета к получению по претензиям»

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

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

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

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

Например, выявлено расхождение между стоимостью производственных запасов по договору (285 тыс. сум.) и согласно счету-фактуре (280 тыс. сум.),

при этом договорная сумма была перечислена авансом. Записи будут следующие:

— перечисление аванса (предоплата 100%-ная):

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

К-т 5110 «Расчетный счет» — 285;

— получение производственных запасов:

Д-т 1010 «Сырье и материалы» — 280

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

— закрытие счета авансов и отражение претензионной задолженности:

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

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

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

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

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

К-т 2010 «Основное производство» — 250

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

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

К-т 5110 «Расчетный счет» — 15

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

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

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

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

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

Д-т 2010 «Основное производство» — 300

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

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

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

Задолженность предприятия по претензиям покупателя отражается по кредиту счета **6960 «Счета к оплате по претензиям»** в корреспонденции со счетами учета затрат, в данной ситуации – со счетом **9430 «Прочие операционные расходы»**.

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

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

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

12.7. Расчеты с поставщиками и подрядчиками

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

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

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

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

Текущие - 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Долгосрочные - 7010 «Долгосрочные счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

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

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

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

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

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

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

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

- в текущей части:

6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

6020 «Векселя выданные»;

— долгосрочные:

7010 «Долгосрочные счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

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

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

На предъявленные счета покупатель делает записи:

Д-т 1000, 1500, 2010, 2510, 9400

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

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

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

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

Приобретенные материальные ценности могут транспортироваться к покупателю следующими тремя способами.

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

2. Доставку на склад покупателя осуществляет поставщик.

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

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

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям»

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

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

После проверки производственных запасов они учитываются как неотфактурованные поставки.

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

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

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

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

Если поставщику был выдан аванс, то эта сумма засчитывается.

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

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

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

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

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

К-т 6020 «Векселя выданные» — 2500.

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

Д-т 9610 «Расходы в виде процентов» — 75

К-т 6920 «Начисленные проценты» — 75.

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

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

Д-т 6020 «Векселя выданные» — 2500

Д-т 6920 «Начисленные проценты» — 225

К-т 5110 «Расчетный счет» — 2725.

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

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

Эти данные необходимы при составлении баланса.

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

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

Вопросы для самоконтроля

1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности
2. Что такое срок исковой давности?
3. Понятие обособленных подразделений, дочерние и зависимые общества
4. Как проводятся расчеты по претензиям?
5. Кто такие поставщики и подрядчики?
6. Как проводятся расчеты по авансам выданным и полученным?
7. Виды страхования и порядок учета.
8. Как отражаются в учете расчеты с бюджетом?
9. Кто такие подотчетные лица, и как ведется учет расчетов с ними?
10. Расчеты с персоналом по прочим операциям.

ГЛАВА 13. УЧЕТ БАНКОВСКИХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

13.1. Учет расчетов по краткосрочным кредитам и займам

13.2. Учет расчетов по долгосрочным кредитам и займам

13.3. Порядок учета процентов по кредитам и займам

Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова: кредит, займ, текущие, краткосрочные, долгосрочные кредиты и займы, основной долг, процент.

13.1. Учет расчетов по краткосрочным кредитам и займам

Банковский кредит — это денежные средства, которые предоставляет банк займы своему клиенту для целевого использования на определенный срок под соответствующие проценты.²⁵

Для того, чтобы получить кредит в коммерческом банке, необходимо заключить кредитный договор. Данный договор имеет ряд особенностей, которые отличают его от договора займа.

Рассмотрим эти особенности:

- Кредитором всегда выступает банк или другая кредитная организация, которая имеет соответствующую лицензию;
- Заключается только в письменной форме, в противном случае договор будет считаться недействительным;
- Только денежные средства могут быть предметом кредитного договора;
- Условия договора вступают в силу с момента достижения сторонами всех соглашений по нему, то есть еще до момента фактической передачи денежных средств заемщику;
- В кредитной политике банка-кредитора могут быть также прописаны другие особенности и положения.

По кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить на нее проценты (ст.744 ГК РУз).

Правое регулирование кредитов осуществляется не только на основании норм о договоре кредита, но и на основании норм о договоре займа (ст.732 ГК РУз).

Объекты кредитования - это вещь, под которую выдается кредит и ради которой заключается кредитная сделка. Кредиты выдаются под разные

²⁵ <https://www.bss.uz/article/126-uchet-kredita-v-uzbekistane>

элементы материальных запасов. В промышленности банки кредитуют сырье, основные и вспомогательные материалы, незавершенное производство, готовую продукцию и др.

Кредиты могут направляться на капитальные затраты по следующим направлениям:

- строительство производственных объектов;
- реконструкция, техническое перевооружение, расширение производственных объектов и т.д.

Принципы кредитования, которые должны соблюдаться в процессе выдачи и погашения кредитов, - срочность возврата, обеспеченность, целевой характер и платность кредитования.

Кредиты различаются не только по субъектам их получения, но и по другим критериям. К таким критериям относятся: связь кредита с движением капитала, сфера применения кредита, срок кредита, платность кредита, обеспеченность кредита.

В зависимости от срока банковские кредиты делятся на краткосрочные и долгосрочные.

Краткосрочные кредиты - это кредиты, срок пользования которыми не превышает одного года. В основном они обслуживают кругооборот оборотного капитала и текущие потребности клиентов.

К долгосрочным кредитам относятся кредиты, сроки которых превышают 12 месяцев. Такие кредиты обслуживают потребности в средствах, необходимых для формирования основного капитала, финансовых активов, ряда разновидностей оборотных средств.

Заем – это процедура, при которой одно лицо (заимодавец) передает во владение другому лицу (заемщику) денежные средства или прочие вещи.

Заемщик в свою очередь обязуется возвратить заимодавцу единовременно или в рассрочку ту же сумму денег или количество вещей. Также, согласно Гражданскому кодексу, предусматривается возможность гарантировать исполнение заемного обязательства залогом, поручительством, неустойкой и прочими способами, которые предусмотрены законом. Если договор займа заключают юридические лица, он оформляется в простой письменной форме независимо от суммы займа. В данном документе необходимо раскрыть всю необходимую информацию: срок на который выдается заём, является ли заём процентным или нет, условия выплаты основной суммы и процентов и т.д.²⁶.

²⁶ <https://www.bss.uz/article/141-vedenie-ucheta-denejnogo-zayma-v-uzbekistane>

Полученные краткосрочные банковские кредиты и займы:	
Дт 5110	«Расчетный счет»
Кт 6800	«Счета учета краткосрочных кредитов и займов»

В бухгалтерском учете обобщение информации о состоянии различных краткосрочных (на срок до 12 месяцев) кредитов и займов в суммах и иностранной валюте, полученных предприятием в банках и от заимодателей на территории Республики Узбекистан и за рубежом, осуществляется на следующих счетах:

[6810](#) "Краткосрочные банковские кредиты";

[6820](#) "Краткосрочные займы";

[6830](#) "Облигации к оплате";

[6840](#) "Векселя к оплате";

На счете 6810 "Краткосрочные банковские кредиты" учитываются различные краткосрочные кредиты, полученные предприятием в банках.

Суммы полученных краткосрочных банковских кредитов отражаются по кредиту счета 6810 "Краткосрочные банковские кредиты" и дебету соответствующих счетов учета денежных средств.

На суммы погашенных банковских кредитов дебетуется счет [6810](#) "Краткосрочные банковские кредиты" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 6810 "Краткосрочные банковские кредиты" ведется по каждому кредиту, срокам и банкам, предоставившим их.

На счете [6820](#) "Краткосрочные займы" учитываются полученные займы от заимодателей (кроме банков) в Республике Узбекистан и за рубежом на срок не более 12 месяцев.

Поступление средств от заимодателей (кроме банков) отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 6820 "Краткосрочные займы".

Возврат (погашение) полученных займов отражается по дебету счета 6820 "Краткосрочные займы" и кредиту счетов учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 6820 "Краткосрочные займы" ведется по заимодавцам и срокам погашения займов.

На счете 6830 "Облигации к оплате" учитываются привлеченные предприятием средства за счет выдачи облигаций со сроком погашения не более 12 месяцев. Если привлечение предприятием средств осуществлено путем реализации облигаций по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разница между ценой реализации и номинальной стоимостью облигаций принимается на учет по кредиту счета 6220 "Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)".

Аналитический учет по счету 6830 "Облигации к оплате" ведется по каждому виду и срокам погашения облигации.

На счете 6840 "Векселя к оплате" учитываются векселя, выданные со сроком погашения не более 12 месяцев.

Операция учета выданных векселей отражается предприятием по кредиту счета 6840 "Векселя к оплате" и дебету счетов учета денежных средств.

Возврат предприятием денежных средств, полученных от заимодавцев в результате операций по векселю, отражается по дебету счета 6840 "Векселя к оплате" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 6840 "Векселя к оплате" ведется по банкам, осуществившим учет векселей, векселедержателям и отдельным векселям.

Корреспонденция по счетам учета краткосрочных кредитов и займов 6800

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получены краткосрочные банковские кредиты и займы	<u>5110-5530</u>	<u>6810-6820</u>
2	Оприходование оборудования, ТМЗ за счет полученных краткосрочных банковских кредитов и займов	<u>0700, 1000, 1510, 1610, 2010, 2310 - 2710,2900</u>	<u>6810-6820</u>
3	Выполнены работы по капитальному строительству, монтажу и наладке основных средств за счет краткосрочных банковских кредитов и займов	<u>0810, 0820</u>	<u>6810-6820</u>
4	Погашение задолженности поставщикам и подрядчикам за счет краткосрочных банковских кредитов и займов	<u>6010</u>	<u>6810-6820</u>
5	Погашены краткосрочные банковские кредиты и займы	<u>6810-6820</u>	<u>5110-5530</u>

6	Погашены краткосрочные банковские кредиты и займы за счет обособленных подразделений	<u>6810-6820</u>	<u>6110</u>
7	Получен краткосрочный заем под выданный вексель и облигации	<u>5110-5530</u>	<u>6830-6840</u>
8	Погашены выданные векселя и облигации	<u>6830-6840</u>	<u>5110-5530</u>

13.2. Учет расчетов по долгосрочным кредитам и займам

Обобщение информации о состоянии долгосрочных (на срок свыше 12 месяцев) кредитов и займов в сумах и иностранных валютах, полученных предприятием в банках и от заимодателей на территории Республики Узбекистан и за рубежом, осуществляется на следующих счетах:

[7810](#) "Долгосрочные банковские кредиты";

[7820](#) "Долгосрочные займы";

[7830](#) "Облигации к оплате";

[7840](#) "Векселя к оплате";

Суммы полученных долгосрочных кредитов банков отражаются по кредиту счета [7810](#) "Долгосрочные банковские кредиты" и дебету счета учета денежных средств.

При переводе текущей части долгосрочных кредитов банков дебетуется счет [7810](#) "Долгосрочные банковские кредиты" и кредитуется счет [6950](#) "Долгосрочные обязательства - текущая часть" на причитающуюся сумму, уменьшая при этом первоначальную сумму долгосрочного банковского кредита.

Аналитический учет долгосрочных кредитов ведется по видам и срокам кредитов, банкам, предоставившим их.

На счете [7820](#) "Долгосрочные займы" учитываются полученные займы от заимодателей (кроме банков) в Республике Узбекистан и за рубежом на срок более 12 месяцев.

Поступление средств от заимодателей (кроме банков) отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета [7820](#) "Долгосрочные займы".

При переводе текущей части долгосрочных займов дебетуется счет [7820](#) "Долгосрочные займы" и кредитуется счет [6950](#) "Долгосрочные обязательства - текущая часть" на причитающуюся сумму, уменьшая при этом первоначальную сумму долгосрочного займа.

Аналитический учет по счету [7820](#) "Долгосрочные займы" ведется по заимодателям и срокам погашения займов.

На счете 7830 "Облигации к оплате" учитываются привлеченные предприятием средства за счет выдачи облигаций со сроком погашения более 12 месяцев. Если привлечение предприятием средств осуществлено путем реализации облигаций по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разница между ценой реализации и номинальной стоимостью облигаций принимается на учет по кредиту счета [7220](#) "Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)".

При переводе текущей части долгосрочных облигаций дебетуется счет 7830 "Облигации к оплате" и кредитуется счет 6950 "Долгосрочные обязательства текущая часть" на причитающуюся сумму, уменьшая при этом первоначальную сумму долгосрочной облигации.

Аналитический учет по счету [7830](#) "Облигации к оплате" ведется по каждому виду и срокам погашения облигации.

На счете 7840 "Векселя к оплате" учитываются векселя, выданные заимодавцами со сроком погашения более 12 месяцев.

Операция учета выданных векселей отражается предприятием по кредиту счета [7840](#) "Векселя к оплате" и дебету счетов учета денежных средств.

При переводе текущей части долгосрочного векселя к оплате дебетуется счет 7840 "Векселя к оплате" и кредитуется счет [6950](#) "Долгосрочные обязательства - текущая часть" на причитающуюся сумму, с уменьшением при этом первоначальной суммы долгосрочного векселя к оплате.

Аналитический учет долгосрочных векселей к оплате ведется по банкам, осуществившим учет векселей, векселедержателям и отдельным векселям.

Корреспонденция по счетам учета долгосрочных кредитов и займов 7800

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получены долгосрочные кредиты банков и займы	5110-5530	7810-7820
2	Оприходование ТМЗ за счет полученных долгосрочного кредита и займов	1010-1510, 1610, 2010, 2310-2710, 2910-2990	7810-7820
3	Перечислены авансы за счет полученных долгосрочных кредитов и займов	4310-4330, 4410, 4510-4520	7810-7820
4	Погашена задолженность поставщикам и подрядчикам за счет долгосрочных кредитов и займов	6010	7810-7820

5	Получен долгосрочный заем под выданный вексель и облигации	5110-5530	7830-7840
6	Перевод текущей части долгосрочных кредитов, займов, облигаций и векселей	7810-7840	6950

В случае, когда в качестве гарантии возврата кредита оформляется залог материальных ценностей, необходимо сделать запись на забалансовом счете 009 на сумму этих ценностей. А если в качестве гаранта оформляется поручительство третьего лица (гарантом могут выступать другие банки или предприятия), тогда необходимо сделать запись на забалансовом счете 008 на сумму полученных гарантий.

13.3. Порядок учета процентов по кредитам и займам

Плата за пользование кредитом устанавливается в процентах с указанием срока их уплаты. Проценты по кредитам (займам), включая проценты по просроченным и отсроченным кредитам (займам) в пределах ставок, предусмотренных в кредитном договоре, включаются в состав расходов по финансовой деятельности. Исключение составляют проценты по кредитам, полученным на инвестиции, которые в инвестиционный период включаются в состав капитальных вложений.

Следует отметить, что с 24 марта 2018 г. кредитные организации не вправе:

- начислять проценты, взимать комиссии и неустойку (штраф, пени), применять иные меры ответственности по договорам микрозайма, а также кредитным договорам, заключенным ломбардами, в сумме более половины размера заимствования в год;

- взыскивать платежи за рассмотрение кредитных заявок, обслуживание ссудных счетов, выдачу кредитов, а также неустойки за досрочное погашение кредитов (микрозаймов) физическими лицами и субъектами малого

Погашение краткосрочных кредитов и займов:	
Дт 6800	«Краткосрочные банковские кредиты и займы»
Кт 5110	«Расчетный счет»

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

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

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

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

$$\frac{\text{Непогашенный остаток} \times \text{ставка процента} \times \text{фактическое кол-во дней}}{365}$$

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

Бухгалтерия предприятия сделает следующие проводки:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Получен кредит банка	23 725	5110	6810	Договор, выписка банка
2.	Начислены и уплачены проценты за пользование кредитом (за июнь текущего года)	390	9610 6920	6920 5110	Договор, график платежей
3.	Возврат основного долга по кредиту (при наступлении срока погашения)	23 725	6810	5110	Выписка банка

Вопросы для самоконтроля:

1. Что называется займом?
2. На каких счетах бухгалтерского учета отражаются займы и кредиты?
3. Что относят к основным затратам по займам и кредитам?
4. Особенности кредитного договора.
5. Принципы кредитования.
6. На каких счетах ведется бухгалтерский учет кредитов и займов
7. Как начисляются проценты по кредитам и займам?

ГЛАВА 14. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА.

- 14.1. Понятие, сущность и состав собственного капитала.
- 14.2. Порядок формирования и учет уставного капитала
- 14.3. Порядок формирования и учет добавленного капитала
- 14.4. Порядок формирования и учет резервного капитала
- 14.5. Учет нераспределенной прибыли
- 14.6. Учет целевых поступлений и финансирования.
- 14.7. Резервы предстоящих расходов и платежей

Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова: собственный капитал, уставный, резервный, добавленный капитал резервы предстоящих расходов и платежей, нераспределенная прибыль, целевые поступления и финансирование.

14.1. Понятие, сущность и состав собственного капитала.

Капитал является базой создания и развития предприятия и в процессе функционирования обеспечивает интересы государства, собственников и персонала.

В Энциклопедическом словаре капиталу дается определение: капитал – (от фр., англ. capital, от лат. Capitalis - главный) - в широком смысле – это все, что способно приносить доход, или ресурсы, созданные людьми для производства товаров и услуг. В более узком смысле - это вложенный в дело, работающий источник дохода, в виде средств производства (физический капитал). Принято различать основной капитал, представляющий часть капитальных средств, участвующую в производстве в течении многих циклов, и оборотный капитала, участвующий и полностью расходуемый в течении одного цикла.

Всякая организация, ведущая производственную или иную коммерческую деятельность должна обладать определенным капиталом, представляющим собой совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления его хозяйственной деятельности..

Формируется капитал предприятия как за счет собственных (внутренних), так и за счет заемных (внешних) источников. Основным источником финансирования является собственный капитал. Развитие рыночных отношений сопровождается существенными сдвигами в составе и структуре источников финансового обеспечения хозяйственной деятельности предприятия. Одним из главных показателей, характеризующих его финансовую устойчивость, становится величина собственного капитала.

Под собственным капиталом понимают совокупность экономических отношений, позволяющих включить в хозяйственный оборот финансовые ресурсы, принадлежащие либо собственникам, либо самому хозяйственному субъекту.

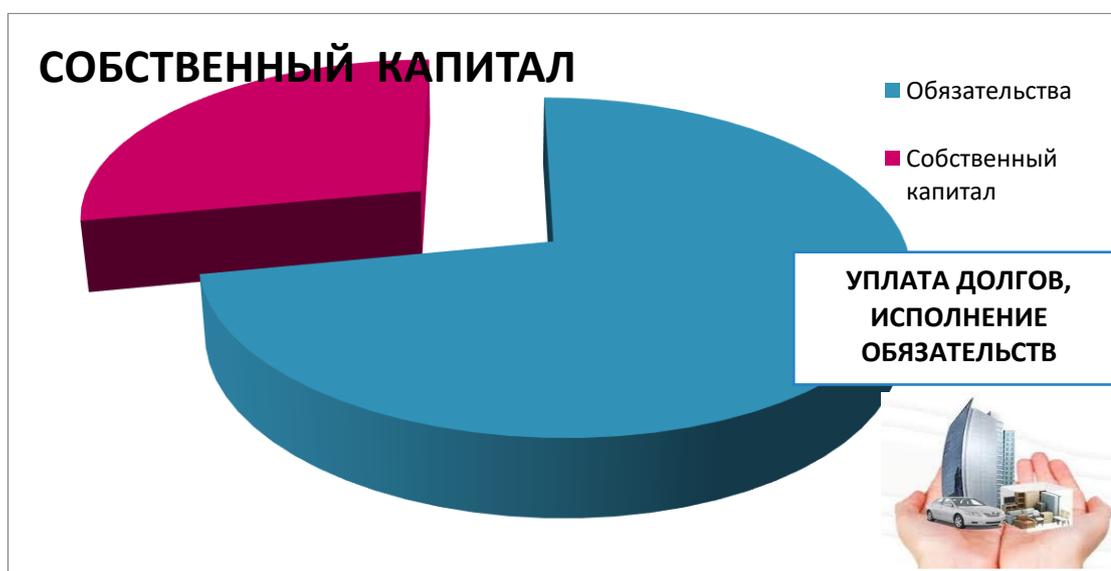
Функционирование собственного капитала предприятия в процессе его производительного использования характеризуется процессом постоянного кругооборота. Каждый завершённый оборот капитала состоит из ряда стадий.

В условиях рыночной экономики и повышения требований к функционированию предприятий, которые сопровождаются частыми изменениями гражданского, налогового и бухгалтерского законодательства, неизмеримо возрастает потребность в совершенствовании организации деятельности, связанной с предотвращением отрицательных результатов в управлении, в стабильности и финансовой устойчивости работы предприятия. В этой связи каждое предприятие для достижения поставленных целей обязано выбирать наиболее оптимальные варианты решений для дальнейшего эффективного развития, что возможно при условии наличия определенной учетной политики.

Учет собственного капитала должен обеспечивать своевременное и правильное отражение на корреспондирующих счетах операций по формированию уставного капитала, резервного капитала, отражению итоговой прибыли (убытка), операций по переоценки активов и т.д.

Понятие “Собственный капитал” в бухгалтерском учете предприятия – это разница между его активами и обязательствами.

СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ (СК) = АКТИВЫ – ОБЯЗАТЕЛЬСТВА



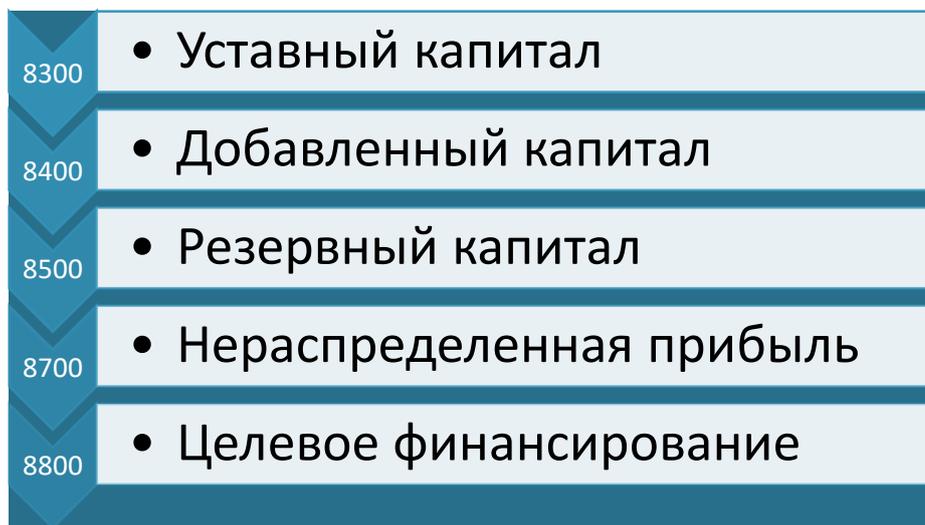
Другими словами это то, что останется у нас после того как мы из совокупной стоимости наших активов вычтем всё то, что мы кому-нибудь

должны.

Всё что у нас есть, самое разнообразное имущество, денежные средства, недвижимость, готовая продукция, запасы сырья и прочее.

Большая часть всего нашего совокупного добра уйдёт на уплату долгов и исполнение прочих обязательств. То что осталось это и есть собственный капитал.

Собственный капитал представлен уставным капиталом, добавленным капиталом, резервным капиталом, нераспределенной прибылью, целевым финансированием и прочими фондами.



Уставный капитал. Характеризует первоначальную сумму собственного капитала предприятия, инвестированную в формирование его активов для начала осуществления хозяйственной деятельности. Его размер определяется учредительными документами и уставом предприятия. Для предприятия отдельных сфер деятельности и организационно - правовых форм (акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью) минимальный размер уставного капитала регулируется законодательством.

Добавленный капитал.- эмиссионного дохода, возникающего при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, и дополнительной эмиссии акций; положительных курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал предприятия (складочный капитал). Добавленный капитал отражает эмиссионный доход, получаемый при первичной продаже акций по ценам, превышающим номинальную стоимость.

Резервный капитал – представляет собой часть собственного капитала предприятия, выделенного в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета, сформированного за счет: прироста стоимости внеоборотных активов (в частности основных средств), выявляемый по результатам их переоценки. Резервный капитал создают хозяйствующие

субъекты, у которых формирование резервного капитала предусмотрено действующим законодательством Республики Узбекистан и учредительными документами. Так, например, согласно [статье 32](#) Закона РУз “Об акционерных обществах и защите прав акционеров” (новая редакция) от 26.04.1996 г. N 223- I в АО создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 15% от его УК. Он формируется путем обязательных ежегодных отчислений от чистой прибыли (не менее 5 %) до достижения им установленного уставом размера. Средства резервного капитала АО могут быть использованы только для выплаты дивидендов по привилегированным акциям, выкупа акций по требованию акционеров в случае отсутствия иных средств, погашения корпоративных облигаций и покрытия общих балансовых убытков.

Нераспределенная прибыль отражает накопление прибыли и может быть зачислена в уставный капитал по решению собственников.

Целевые поступления и финансирование представляет собой средства, предназначенные для финансирования тех или иных мероприятий целевого назначения, не подлежащих возврату.

Основные задачи учета собственных средств предприятия сводятся к следующим:

- правильное отражение формирования собственного капитала предприятия;
- отражение изменения величины и структуры собственного капитала;
- отражение иммобилизации собственных средств и выявление причин ее возникновения.

Основным источником полезной (понятной, прозрачной, достоверной, существенной, надежной) информации должна служить финансовая отчетность. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

14.2. Порядок формирования и учет уставного капитала

Уставный капитал

отражает совокупность вкладов (в денежном выражении), определенных учредительными документами. Материальные и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный фонд (уставный капитал), оцениваются по соглашению между учредителями (участниками), а в случаях, предусмотренных законом, подлежат оценке оценочной организацией.

Уставный капитал (уставный фонд) – совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей в имущество

предприятия в денежном выражении. Он формируется в соответствии с законодательством и во многом зависит от организационно-правовой формы предприятия. В частности, от нее напрямую зависит и минимальный размер уставного фонда.

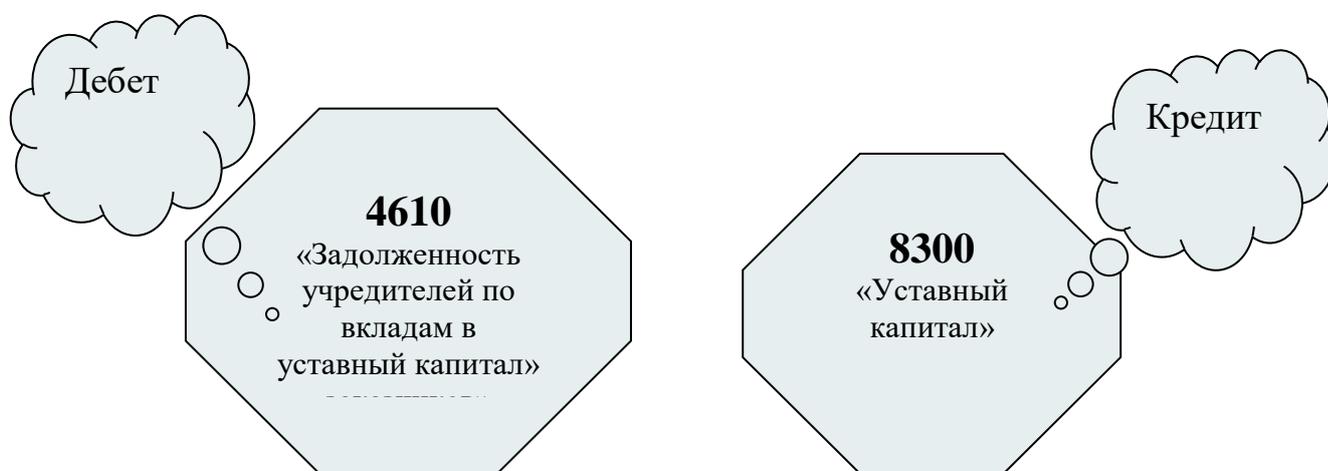
Увеличение или уменьшение уставного капитала осуществляется после внесения изменений в учредительные документы организации и их перерегистрации в установленном порядке.

Государственные и муниципальные унитарные организации вместо уставного (складочного) капитала формируют в установленном порядке уставный фонд.

Учет уставного капитала ведется на пассивном счете 8300 «Уставный капитал». Данный счет предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала организации. Сальдо по счету 8300 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Аналитический учет по счету 8300 ведется по учредителям организации и по видам акций.

При объявлении уставного фонда (при регистрации учредительных документов в регистрирующем органе) должна быть сделана следующая проводка:



Субсчет счета **8300** зависит от организационно-правовой формы предприятия (**8310** – для акционерных обществ, **8330** – для предприятий других организационно-правовых форм).

При поступлении активов, вносимых учредителями в качестве вклада в уставный фонд, делается следующая проводка:

Дт 5110, Дт 1000, Дт 0820, Дт 0830	(в зависимости от того, что вносит учредитель – денежные средства, материалы, основные средства или нематериальные активы)
Кт 4610	«Задолженность по вкладам в уставный фонд»

В дальнейшем внесенные учредителями активы учитываются в соответствии с обычным порядком, определенным для учета данных активов. Другими словами, он ничем не отличается от учета активов, полученных от кредиторов, к примеру, по договорам займа или на других основаниях.

Предельный срок, в течение которого объявленный уставный фонд должен быть сформирован (т.е. когда учредители должны внести все имущество, прописанное в учредительных документах), определяется уставом предприятия, но в любом случае он не может превышать 1 год.

Если в течение 1 года уставный фонд не был сформирован полностью, предприятие обязано уменьшить его до размера, в котором фактически были внесены средства или имущество в денежном выражении. А если этот размер оказывается ниже минимально разрешенного законодательством, предприятие должно принять решение о своей ликвидации.

Взносы учредителей в уставный фонд не являются доходами предприятия и не облагаются ни ЕНП, ни налогом на прибыль.

Государственные унитарные предприятия (ГУП) создаются на базе имущества, находящегося в государственной собственности. Решение об учреждении такого предприятия может быть принято только правительством.

Имущество государственного унитарного предприятия принадлежит ему на праве оперативного управления, оно неделимо и не может быть распределено по вкладам, долям или паям, в том числе – между работниками предприятия.

Учредительным документом государственного предприятия является его устав (положение), который определяет величину уставного капитала.

В соответствии с уставом и приказом о создании ГУП и передаче на его баланс основных и оборотных средств формируется уставный капитал.

Акционерное общество (АО) — это коммерческая организация, уставный капитал которой разделен на определенное число акций, удостоверяющих права акционеров по отношению к обществу.

Акционерные общества создаются в единой форме с неограниченным числом акционеров. Решение учредителей (учредителя) о создании АО должно быть принято учредительным собранием.

Уставный капитал АО (акционерный капитал) учитывается на счетах **8310 «Простые акции»** и **8320 «Привилегированные акции»**. Он отражается в учете в размере зарегистрированной, но еще не завершенной эмиссии. Поэтому следует вести аналитический учет простых акций в зависимости от их статуса по отношению к акционерному обществу (разрешенные к выпуску, находящиеся в обращении, размещенные дополнительно и т.п.).

Общества с ограниченной ответственностью

ООО учреждаются решением учредителей (учредителя) – юридических и/или физических лиц. Решение об учреждении, как и в случае с АО, принимается учредительным собранием.

Количество участников ООО может быть от 1 до 50. При этом единственным участником ООО не может быть другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица, за исключением акционерных обществ, состоящих из одного акционера.

Размер доли учредителя ООО в уставном фонде общества определяется в процентах и должен соответствовать соотношению номинальной стоимости его доли к уставному фонду общества.

К моменту государственной регистрации ООО, являющегося кредитной организацией, каждый учредитель должен оплатить 30% своей доли в уставном капитале. К прочим предприятиям в форме ООО такое требование не предъявляется.

Для кредитных организаций внесение каждым из учредителей 30% от размера его доли в уставном фонде предприятия подтверждается в зависимости от того, в каком виде вносится доля: банковской справкой о внесении денежных средств на временные накопительные сумовый и валютный счета, таможенным документом, подтверждающим ввоз имущества на территорию республики, актом приема-передачи имущества, документом, подтверждающим право на вносимое имущество и др.

Увеличить размер уставного капитала ООО может только после его полной оплаты. Увеличение может осуществляться за счет:

- Имущества общества;
- Дополнительных вкладов участников общества;
- Вкладов третьих лиц, принимаемых в общество, если это не запрещено уставом.

В некоторых случаях на это должно быть получено предварительное согласие антимонопольного органа.

Частным предприятием признается коммерческая организация, созданная и управляемая собственником – одним физическим лицом.

При создании частного предприятия размер уставного капитала определяет сам собственник и самостоятельно оценивает вносимое имущество. Оценка вклада, передача и оприходование имущества производятся в общеустановленном порядке.

Вкладом в уставный капитал частного предприятия могут быть деньги, ценные бумаги, иное имущество или имущественные права либо иные отчуждаемые права, имеющие денежную оценку. Если вкладом в уставный капитал является общая (долевая или совместная) собственность членов семьи собственника частного предприятия, требуется получить нотариально удостоверенное согласие всех собственников этого имущества.

Семейное предприятие — это субъект малого предпринимательства, создаваемый членами одной семьи на добровольной основе на базе общего имущества, находящегося в их долевой или совместной собственности, а также имущества каждого из участников семейного предприятия для осуществления производства и реализации товаров (работ, услуг).

Участники семейного предприятия несут субсидиарную ответственность принадлежащим им имуществом по обязательствам семейного предприятия при недостаточности у него имущества.

Уставный фонд семейного предприятия формируется за счет денежных средств, ценных бумаг, иного имущества, включая имущественные права или другие отчуждаемые права, имеющие денежную оценку, за исключением единственного жилого дома или квартиры. Участники семейного предприятия самостоятельно оценивают имущество, вносимое ими в уставный фонд в порядке, предусмотренном в его учредительном договоре.

Семейные предприятия не имеют права:

- *производить подакцизную продукцию и добывать полезные ископаемые, облагаемые налогом за пользование недрами;*
- *осуществлять деятельность, по которой предусмотрена уплата фиксированного налога для юридических лиц или единого земельного налога;*
- *осуществлять деятельность промышленного характера в жилых помещениях многоквартирного жилого дома;*
- *использовать ядовитые, радиоактивные вещества и материалы, оборудование высокого давления и прочее оборудование, представляющее повышенную опасность для человека и окружающей среды.*

Законодательство может предусматривать минимальный размер уставного капитала в зависимости от осуществляемого вида деятельности:

Минимальный размер уставного капитала для вновь создаваемых акционерных обществ теперь составляет не менее 1,6 млрд. сумов на дату

государственной регистрации обществ. Соответствующее изменение внесено 29 сентября 2017 года в [указ](#) Президента Республики Узбекистан от 18.11.2008г. №УП-4053 «О мерах по дальнейшему повышению финансовой устойчивости предприятий реального сектора экономики».

[Указом](#) главы государства от 29.09.2017г. № УП-5197 также внесены изменения в ряд других решений Президента РУз. Так, исходя из изменений в пункт 10 Положения о профессиональных участниках страхового рынка, утвержденного постановлением от 10.04.2007г. №ПП-618, минимальные размеры уставного капитала составляют для страховщиков, осуществляющих деятельность:

- в отрасли общего страхования — 7,5 млрд. сумов (вместо 1,5 млн. Евро);
- в отрасли страхования жизни — 10 млрд. сумов (вместо 2,0 млн. Евро);
- по обязательному страхованию — 15 млрд. сумов (вместо 3,0 млн. Евро);
- исключительно по перестрахованию — 30 млрд. сумов (вместо 6,0 млн. Евро).

Также, исходя из изменений в пункт 3 [постановления](#) от 23.08.2017г. №ПП-3237 «О мерах по дальнейшему внедрению современных форм и методов осуществления государственных и корпоративных закупок товаров (работ, услуг)», до 01.01.2018г. государственные и корпоративные закупки товаров (работ, услуг) осуществляются на сумму:

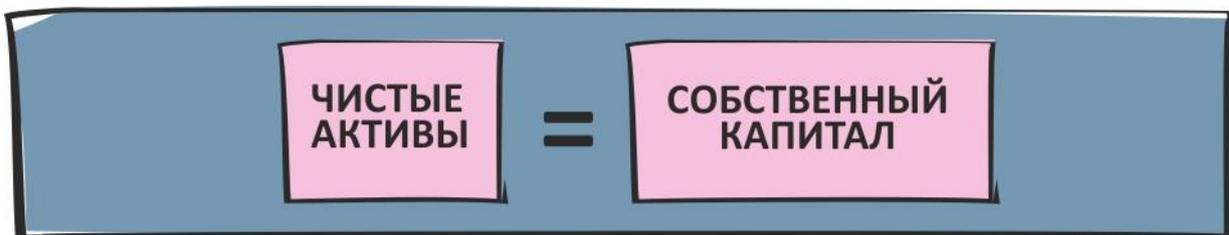
- менее 4 млн. сумов по одному контракту путем заключения прямых договоров с поставщиками, предложившими наиболее приемлемые условия по цене, качеству и срокам поставки товаров (работ, услуг);

- от 4 млн. сумов до 400 млн. сумов по одному контракту путем отбора наилучших предложений, оцениваемых ведомственными конкурсными комиссиями, создаваемыми заказчиками;

- свыше 400 млн. сумов по одному контракту путем проведения конкурсных (тендерных) торгов, организуемых межведомственными конкурсными (тендерными) комиссиями, создаваемыми заказчиками.

Чистые активы — это разница между суммой активов предприятия и суммой его обязательств. Иначе говоря, это — денежная оценка его активов, свободных от претензий со стороны кредиторов предприятия.

Из основного балансового уравнения (**АКТИВЫ = ОБЯЗАТЕЛЬСТВА + СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ**) следует, что разница между активами и обязательствами является собственным капиталом. Т.е., чистые активы — это и есть собственный капитал.



На практике обычно не нужно определять сумму чистых активов в течение периода, пока счета доходов и расходов не закрыты на счет нераспределенной прибыли. Если возникнет необходимость это сделать, чистые активы нужно определять либо как разницу между активами и обязательствами, либо как сумму собственного капитала, увеличенную на сумму доходов за текущий период и уменьшенную на сумму расходов за текущий период.

ПРАКТИЧЕСКОЕ ЗНАЧЕНИЕ ПОНЯТИЮ “ЧИСТЫЕ АКТИВЫ” ПРИДАЕТ ТОТ ФАКТ, ЧТО ПРЕДПРИЯТИЯ ЧЬИ ЧИСТЫЕ АКТИВЫ НА ПРОТЯЖЕНИИ 2-Х И БОЛЕЕ ЛЕТ ИЗ-ЗА ПОЛУЧАЕМЫХ УБЫТКОВ ОКАЗЫВАЛИСЬ НИЖЕ, ЧЕМ ИХ УСТАВНЫЙ ФОНД, ОБЯЗАНЫ УМЕНЬШИТЬ УСТАВНЫЙ ФОНД ДО СУММЫ ЧИСТЫХ АКТИВОВ.

ЕСЛИ ПРИ ЭТОМ ОН ОКАЖЕТСЯ НИЖЕ, ЧЕМ РАЗРЕШЕНО ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ ДЛЯ ДАННОГО ТИПА ПРЕДПРИЯТИЙ, ОНО ПОДЛЕЖИТ ЛИКВИДАЦИИ ЛИБО ТЕРЯЕТ ПРАВО ОСУЩЕСТВЛЯТЬ ВИД ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ДЛЯ КОТОРОГО ФОРМИРОВАЛСЯ ПРЕЖНИЙ УСТАВНЫЙ ФОНД.

Пример. ООО, оказывающее аудиторские услуги и имеющее уставный фонд 1500 МРЗП (позволяющий осуществлять только инициативные аудиторские проверки), в течение 2-х лет терпит убытки и в результате должно уменьшить свой уставный фонд до суммы в 1200 МРЗП. Оно не подлежит ликвидации в этом случае, но лишается права заниматься аудиторской деятельностью.

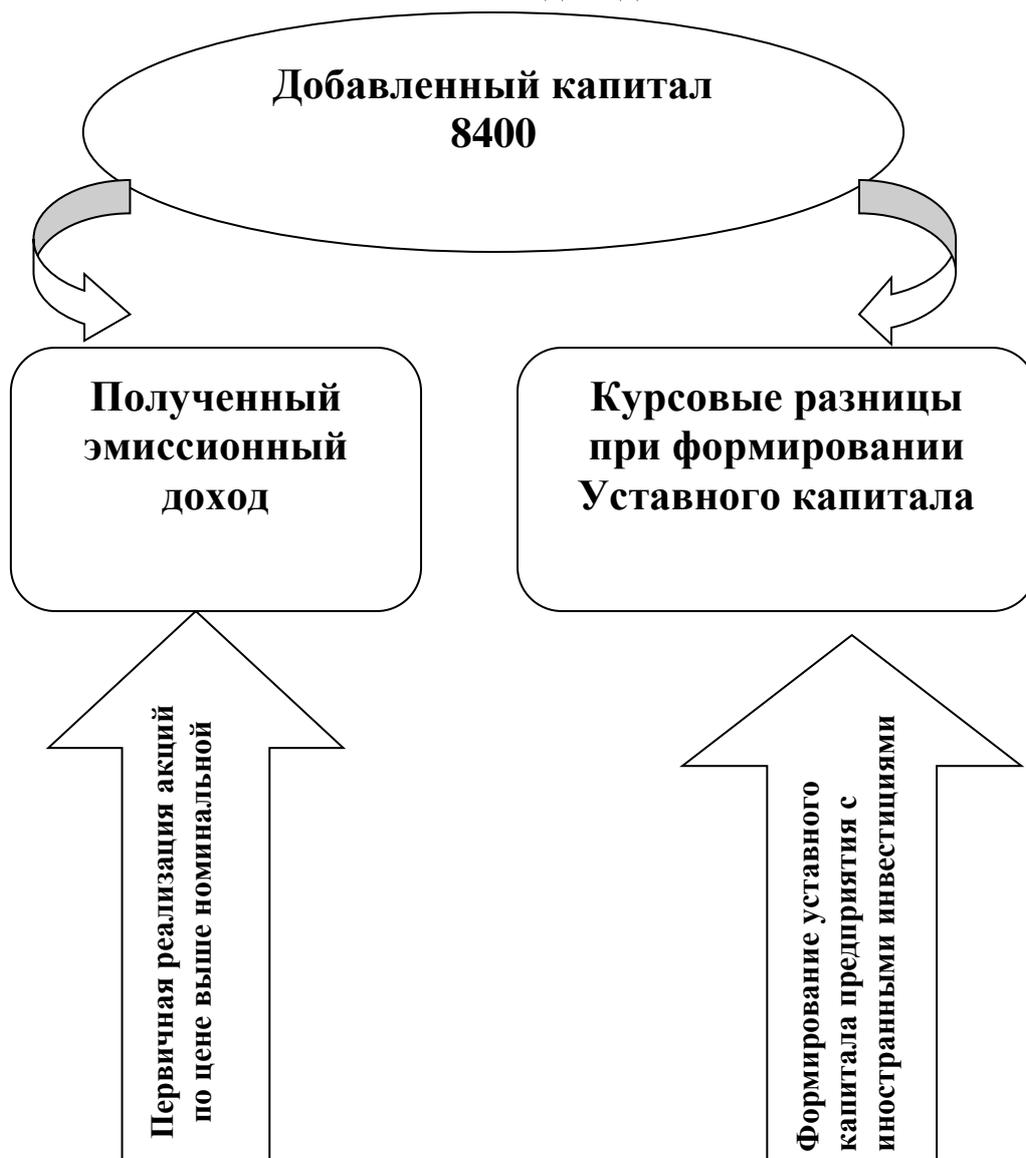
Пример. АО с уставным фондом 450 тыс. долларов США терпит убытки, в результате которых сумма чистых активов в течение 2-х лет оказывается ниже 400 тыс. долларов США. В этом случае общество обязано принять решение о своей ликвидации.

14.3. Порядок формирования и учет добавленного капитала

Добавленный капитал — это капитал, включающий эмиссионный доход при первичной продаже акций по ценам, превышающим номинальную стоимость, и суммы курсовой разницы при формировании уставного капитала.

Эмиссионный доход показывает разницу между ценой реализации и номинальной стоимостью акций и отражается акционерными обществами

только при первичной их продаже (первым владельцам). Эмиссионный доход учитывается на счете **8410 «Эмиссионный доход»**.



По дебету счета **8410** учитывается использование этих сумм на покрытие разницы в ценах при **аннулировании** выкупленных собственных акций.

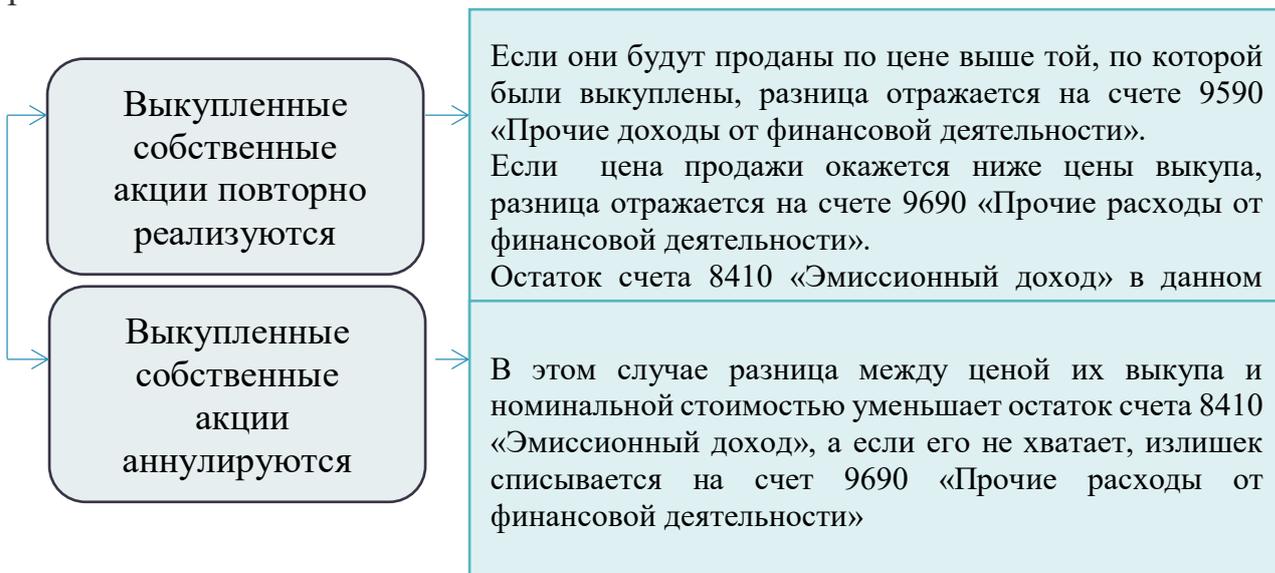
Отражение эмиссионного дохода акционерного общества		
Отражение задолженности учредителей в уставный капитал АО на дату регистрации	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	8310 «Простые акции» 8320 «Привилегированные акции»
Отражение продажи акций АО по номинальной стоимости	5010 «Денежные средства в кассе» 5110 «Расчетный счет»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»
Отражение продажи акций АО по цене, превышающей их номинальную стоимость (при первичной эмиссии акций на сумму превышения номинала)	5010 «Денежные средства в кассе» 5110 «Расчетный счет»	8410 «Эмиссионный доход»

По кредиту этого счета отражается сумма, превышающая номинальную стоимость акций при первичной продаже (первым владельцем). Она не является объектом обложения по налогу на прибыль и единому налоговому платежу.

Пример. АО выпустило 400 000 акций номинальной стоимостью 4 000 сумов за акцию. Они были проданы по цене 4 500 сумов за акцию. Сумма, превышающая номинальную стоимость акций при первичной продаже (первым владельцем), учитывается по кредиту счета **8410** «Эмиссионный доход». В данной ситуации эмиссионный доход общества составит 200 000 тыс. сумов $((4\ 500 - 4\ 000) \times 400\ 000)$.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Отражается продажа акций по цене выше номинала	1 600 000	5010,	4610	Выписка банка
		200 000	5110	8410	

Иногда предприятию приходится выкупать собственные акции. В этом случае они учитываются по дебету контр-пассивного счета **8610** «Выкупленные собственные акции». В дальнейшем возможны два варианта развития событий:



Пример. Предприятие выкупило 500 собственных акций номинальной стоимостью 1000 сумов по 1200 сумов. Впоследствии они были повторно реализованы по 1300 сумов. При повторной реализации будет сделана следующая проводка:

Дт 5110 «Денежные средства» 650 000 (500 x 1 300)

Кт 8610 «Выкупленные собственные акции» 600 000 (500 x 1 200)

Кт 9590 «Прочие финансовые доходы» 50 000

Пример №3. Предприятие выкупило 500 собственных акций номинальной стоимостью 1000 сумов по 1200 сумов. Впоследствии они были повторно реализованы по 1050 сумов. При повторной реализации будет сделана следующая проводка:

Дт 5110 «Денежные средства» 525 000 (500 x 1050)

Дт 9690 «Прочие финансовые расходы» 75 000

Кт 8610 «Выкупленные собственные акции» 600 000 (500 x 1200)

Пример №4. Предприятие выкупило 500 собственных акций номинальной стоимостью 1000 сумов по 1200 сумов. Впоследствии эти акции были аннулированы. Сальдо счета 8410 «Эмиссионный доход» на этот момент составляло 70 000 сумов. При аннулировании акций будет сделана следующая проводка:

Дт 8310 «Простые акции» 500 000 (500 x 1 000)

Дт 8410 «Эмиссионный доход» 70 000

Дт 9690 «Прочие финансовые расходы» 30 000 (превышение убытка от аннулирования над сальдо эмиссионного дохода)

Кт 8610 «Выкупленные собственные акции» 600 000 (500 x 1 200)

Учет курсовой разницы при формировании уставного капитала

Размер уставного капитала может быть установлен в иностранной валюте. В этом случае при его формировании у предприятия может возникнуть курсовая разница в результате различия между валютными курсами ЦБ на момент регистрации учредительных документов и момент фактического внесения вкладов в уставный капитал. Положительная курсовая разница, возникающая в таких ситуациях, учитывается на счете **8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»**.

В последующих операциях положительная курсовая разница будет отражаться в учете по кредиту счета **8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»**, а отрицательная курсовая разница – по дебету этого счета в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы. Итоговое превышение отрицательной курсовой разницы над положительной в конце отчетного периода относится на расходы по финансовой деятельности (счет **9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»**).

Отражение курсовой разницы при формировании уставного капитала ООО			
Регистрируется уставный фонд ООО	уставный	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	8330 «Паи и вклады»

Учредитель вносит вклад в виде валютных средств на валютный счет предприятия	5210 «Денежные средства в иностранной валюте»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»
Отражение положительной курсовой разницы	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»
Отражение отрицательной курсовой разницы в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы	8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»
Превышение суммы отрицательной курсовой разницы над суммой положительной курсовой разницы	9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»

Пример. Уставный капитал предприятия с иностранными инвестициями составляет согласно учредительным документам 200 тыс. долларов США. Доля иностранного учредителя равна 40% и составляет 80 тыс. долларов США.

Курс доллара составлял:

- на момент регистрации предприятия – 3 110 сумов,
- на момент вноса – 3 117 сумов.

Вклад иностранного учредителя оценивается:

- на дату регистрации предприятия – 248 800 тыс. сумов (80 x 3 110);
- на дату внесения вклада – 249 360 тыс. сумов (80 x 3 117).

Положительная курсовая разница составит 560 тыс. сумов (249 360 – 248 800).

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Отражается задолженность иностранного участника	248 800	4610	8330
2.	Отражается вклад иностранного участника	249 360	5210	4610
3.	Отражается курсовая разница	560	4610	8420

Денежные средства в иностранной валюте (валютная статья баланса) должны переоцениваться на дату завершения каждого отчетного периода. Результат переоценки будет относиться на статьи доходов и расходов по финансовой деятельности, а полученное сальдо учитываться при расчете налога на прибыль и ЕНП. Основные средства, нематериальные активы и товарно-материальные ценности, поступившие в счет вклада, не

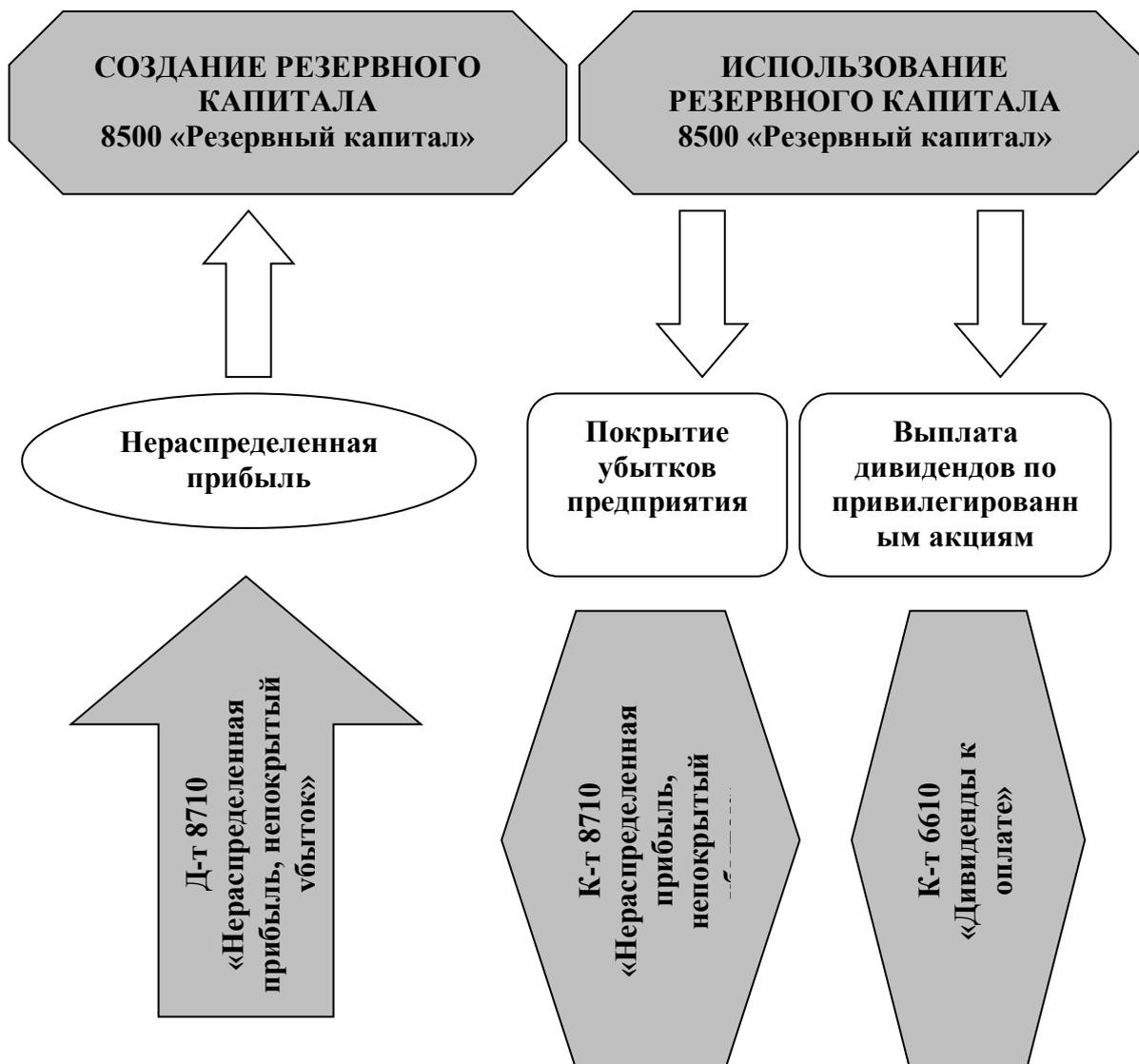
переоцениваются в связи с изменением курса валют, а отражаются в учете по стоимости, которая была определена по валютному курсу на дату их поступления.

Увеличение уставного капитала ООО		
	Дебет	Кредит
Поступление денежных средств или иного имущества в качестве вклада в уставный капитал (по курсу ЦБ на дату внесения)	5210 «Денежные средства в иностранной валюте»	6630 «Задолженность учредителям по имуществу, вносимому в уставный капитал, до регистрации изменений»
Увеличение уставного капитала за счет дополнительного вклада учредителей на дату регистрации увеличения уставного фонда	6630 «Задолженность учредителям по имуществу, вносимому в уставный капитал, до регистрации изменений» - по курсу ЦБ на дату регистрации увеличения	8330 «Паи и вклады» - по курсу ЦБ на день первоначальной регистрации учредительных документов
Отражение отрицательной курсовой разницы при формировании уставного капитала в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы, образовавшейся при формировании уставного фонда	8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»	6630 «Задолженность учредителям по имуществу, вносимому в уставный капитал, до регистрации изменений»
Отражение отрицательной курсовой разницы при формировании уставного капитала на сумму, превышающую накопленную курсовую разницу на счетах добавленного капитала, образовавшуюся при формировании уставного фонда	9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»	6630 «Задолженность учредителям по имуществу, вносимому в уставный капитал, до регистрации изменений»
Уменьшение уставного капитала ООО		
	Дебет	Кредит
Уменьшение уставного капитала не сформированного в полном размере (по курсу на дату первоначальной регистрации учредительных документов)	8330 «Паи и вклады»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»
Уменьшение сформированного уставного капитала (по курсу на дату первоначальной регистрации учредительных документов)	8330 «Паи и вклады»	6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»
Отражение положительной курсовой разницы	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»	8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»

Отражение отрицательной курсовой разницы в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы	8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»
Превышение суммы отрицательной курсовой разницы над суммой положительной курсовой разницы	9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»

14.4. Порядок формирования и учет резервного капитала

Резервный капитал — это фонды, создаваемые предприятиями за счет прибыли в соответствии с учредительными документами. Они нужны для покрытия общих балансовых убытков, ожидаемых издержек по каким-либо неординарным операциям, списания долгов и для других целей.



В состав резервного капитала включаются также инфляционные резервы, образующиеся при переоценке внеоборотных активов, и безвозмездно полученное имущество.

8500 – счета учета резервного капитала		
8510	8520	8530
«Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	«Резервный капитал (фонд)»	«Безвозмездно полученное имущество»

Переоценка основных средств до их рыночной стоимости проводится по решению правительства или собственников имущества предприятия (учредителей) – при условии, что эту рыночную стоимость можно точно определить.

Результаты переоценки учитываются на счете **8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»**. Образование и пополнение резервного капитала в результате переоценки активов отражается по кредиту счета **8510** – в корреспонденции со счетами учета тех активов, чья стоимость после переоценки выросла.

Если же переоценка дает не увеличение, а уменьшение стоимости актива, возможны 2 варианта ее отражения в учете. Если уменьшение стоимости компенсируется ее предыдущим приростом по одному и тому же активу, оно отражается по дебету счета **8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»**. Если же уценка оказалась больше прироста, сумма превышения признается как расход и отражается на счете **9430 «Прочие операционные расходы»**.

Если долгосрочные активы выбывают, и нужно определить финансовый результат от выбытия, суммы дооценки (превышения) включаются в состав дохода от выбытия с одновременным уменьшением резервного капитала по счету **8510**.

Пример. Производственное оборудование с первоначальной стоимостью 60 000 тыс. сумов и накопленным износом 20 000 тыс. сумов переоценивается индексным методом. Индекс по данному виду основных средств – 1,6.

Восстановительная стоимость оборудования (по коэффициенту 1,6) составила 96 000 тыс. сумов (1,6 x 60 000), сумма дооценки – 36 000 тыс. сумов.

Износ оборудования с учетом переоценки составил 32 000 тыс. сумов (1,6 x 20 000), дооценка износа – 12 000 тыс. сумов.

Разница в стоимости основных средств и износа до и после переоценки увеличивает резервный капитал предприятия на 24 000 тыс. сумов (36 000 - 12 000). Проводка:

Дт 0130	«Производственное оборудование»	36 000
Кт 0230	«Износ производственного оборудования»	12 000
Кт 8510	«Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	24 000

Резервный капитал создают те хозяйствующие субъекты, у которых его формирование предусмотрено действующим законодательством и учредительными документами. К примеру, акционерные общества обязаны создавать резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 15% от его уставного капитала. Он формируется путем обязательных ежегодных отчислений от чистой прибыли (не менее 5%) до того момента, пока не будет полностью сформирован.

АО могут использовать средства резервного капитала только для:

Выплаты дивидендов по привилегированным акциям;

Выкупа акций по требованию акционеров в случае отсутствия иных средств;

Погашения корпоративных облигаций;

Покрытия общих убытков;

Общества с ограниченной ответственностью также могут создавать резервный фонд. Если такое решение принято, его размер нужно предусмотреть уставом общества и он также не может быть меньше 15% уставного капитала. Резервный фонд ООО формируется ежегодными отчислениями 5% чистой прибыли и предназначен для:

Покрытия убытков;

Приобретения обществом доли (части доли) в собственном уставном фонде.

Создание резервного капитала, отражается по кредиту счета **8520 «Резервный капитал (фонд)»** в корреспонденции со счетом **8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»**. Использование его средств учитывается по дебету счета **8520 «Резервный капитал (фонд)»** в

корреспонденции со счетами – потребителями этих средств. Например, со счетом **6610 «Дивиденды к оплате»** – в части сумм, направляемых на выплату дивидендов по привилегированным акциям при недостаточности средств для их выплаты за счет прибыли отчетного года.

Формирование и использование резервного капитала			
	Дебет		Кредит
Формирование резервного фонда	8710	«Нераспределенная прибыль отчетного года»	8520 «Резервный капитал»
Выплата дивидендов по привилегированным акциям за счет средств резервного фонда	8520	«Резервный капитал»	6610 «Дивиденды к оплате»
Задолженность учредителю на разницу между действительной стоимостью доли и сумму внесенного вклада	8710	«Нераспределенная прибыль отчетного года»	6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»
Списание общих убытков	8520	«Резервный капитал»	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

Безвозмездно полученное имущество является третьей составляющей резервного капитала. В учете оно отражается по текущей стоимости на счете **8530 «Безвозмездно полученное имущество»**.

В целях налогообложения стоимость безвозмездно полученного имущества включается в налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль и единого налогового платежа.

Отражение безвозмездно полученного имущества			
	Дебет		Кредит
Безвозмездное получение основных средств, материалов и нематериальных активов	1000	«Материалы»	8530 «Безвозмездно полученное имущество»
	0890	«Прочие капительные вложения»	

В целях налогообложения стоимость безвозмездно полученного имущества включается в налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль и единого налогового платежа.

Не рассматриваются в качестве дохода при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и ЕНП:

Имущество, безвозмездно полученное на основании решений Президента или Кабинета министров;

Субсидии и другие поступления имущества из бюджета.

Учет активов, полученных безвозмездно, ничем не отличается от учета активов, приобретенных или полученных иным путем. За исключением одного интересного момента...

Дело в том, что счет **8530** – это пассивный счет, входящий в состав резервного капитала. Использование и, соответственно, уменьшение этого резерва действующим законодательством не предусмотрено. Т.е. кредитовое сальдо счета **8530** не может быть уменьшено, даже если само подаренное имущество, к примеру, обесценится или пропадет.

14.5. Учет нераспределенной прибыли

Нераспределенная прибыль — это вся чистая прибыль или ее часть, не распределенная в виде дивидендов между акционерами или учредителями предприятия и не реинвестированная в собственный капитал по решению собственников.

Сумма чистой прибыли списывается заключительной проводкой в главной книге в конце отчетного периода с дебета счета **9910 «Конечный финансовый результат»** в кредит счета **8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода»**.

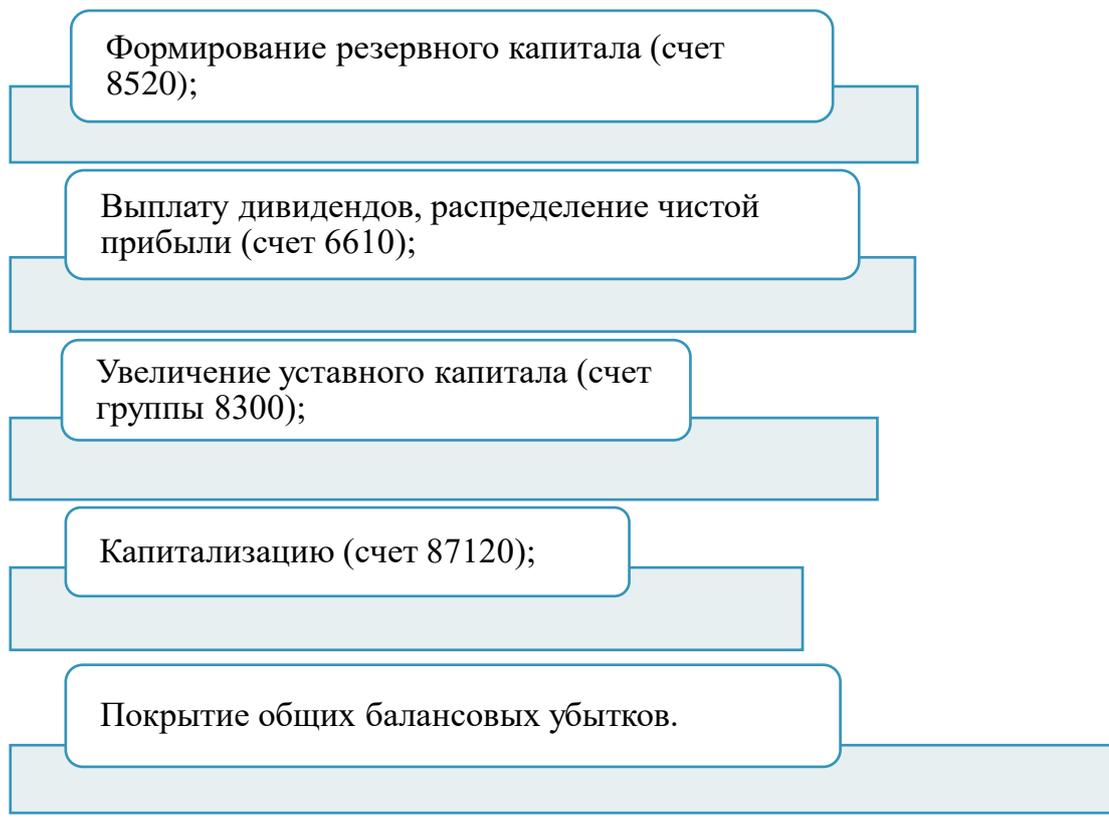
Использование прибыли отражается по дебету счета **8710** в корреспонденции со счетами учета обязательств, фондов и другими. Нераспределенная же ее часть зачисляется на счет **8720 «Накопленная прибыль (непокрытый убыток)»**.

Таким образом, учет чистой прибыли ведется на двух счетах:

8710	• "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года";
8720	• "Накопленная прибыль (непокрытый убыток)".

Решение использовать нераспределенную прибыль могут принять акционеры, учредители (участники) или собственники предприятий.

Она может быть использована предприятием в зависимости от его организационно-правовой формы на:



Формирование резервного капитала. Если нераспределенная прибыль направляется на формирование резервного капитала, счет **8520** кредитуется, а счет **8710** дебетуется. При необходимости покрыть текущие убытки предприятия за счет резервного капитала делается обратная проводка.

Резервный капитал формируется в акционерных обществах и обществах с ограниченной (дополнительной) ответственностью соответствии с:

- Акционерные общества – ст.32 Закона «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» (новая редакция от 06.05.2014г. №ЗРУ-370) №223–I от 26.04.1996г.
- Общества с ограниченной ответственностью – ст.27 Закона «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» №310–II от 06.12.2001г.

Резервный фонд в АО и ООО создается в размере, предусмотренном уставом общества (не менее 15% от его уставного капитала), и образуется путем обязательных ежегодных отчислений не менее 5% чистой прибыли до полного его формирования.

В акционерных обществах резервный фонд предназначен для покрытия убытков, погашения корпоративных облигаций, выплаты дивидендов по привилегированным акциям и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Использовать резервный фонд на другие цели нельзя.

В обществах с ограниченной ответственностью резервный фонд используется исключительно для покрытия убытков и приобретения обществом доли (части доли) в собственном уставном фонде.

Дивидендами признается часть чистой прибыли, распределяемая между учредителями (участниками) предприятий (ст. 48 Закона N223-І). В целях налогообложения к дивидендам относятся и другие виды доходов (ст. 22 НК):

Доходы подлежащие выплате по акциям;

Часть чистой прибыли и (или) нераспределенной прибыли прошлых лет, распределяемой между учредителями;

Доходы от распределения имущества при ликвидации предприятия;

Доходы при изъятии учредителем доли участия в организации за вычетом стоимости имущества, внесенного учредителем в качестве вклада в уставный фонд;

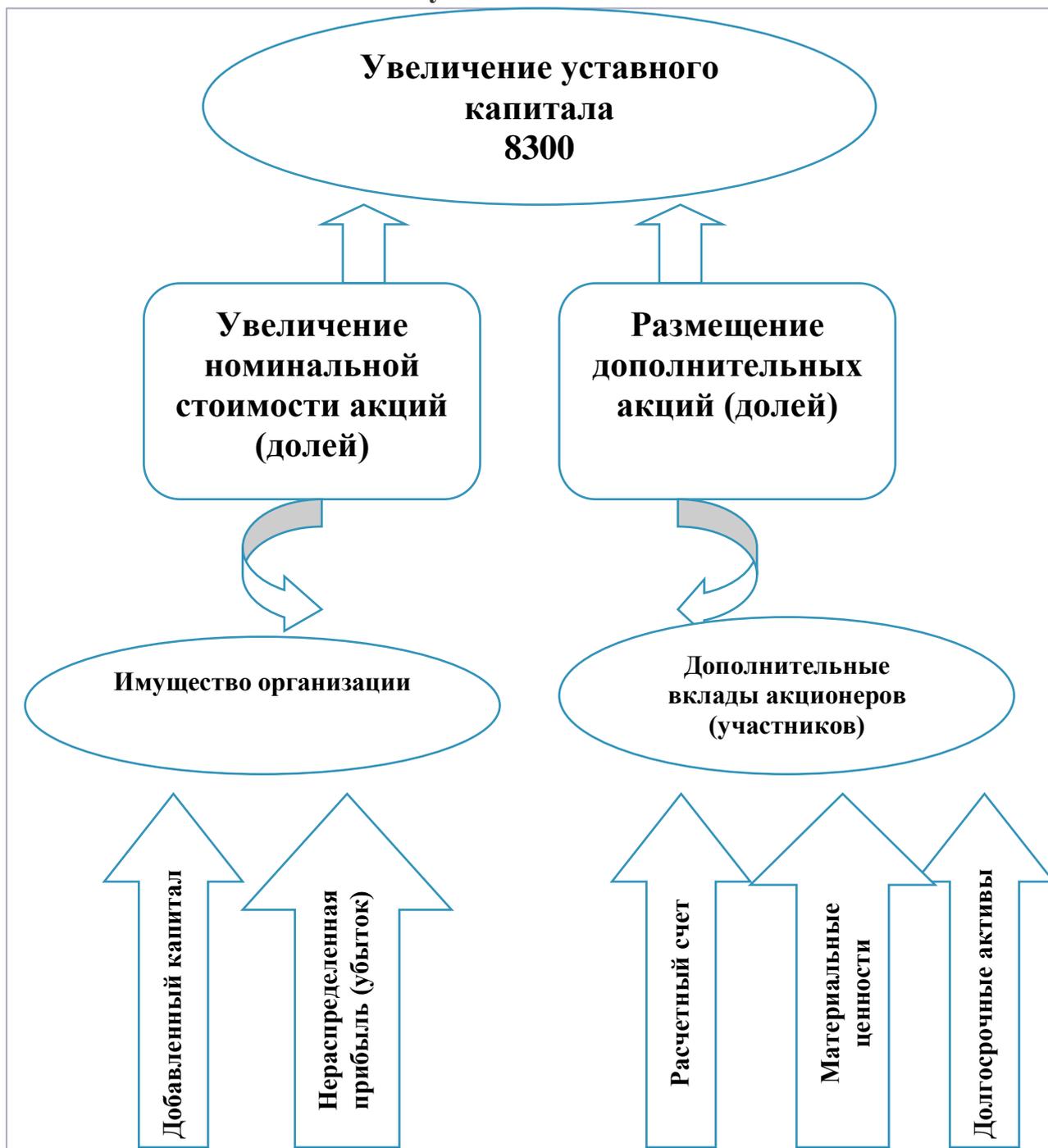
Доходы учредителя организации, полученные в виде увеличения стоимости доли при направлении нераспределенной прибыли на увеличение уставного фонда.

Общество с ограниченной ответственностью может ежеквартально, 1 раз в полгода или 1 раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества пропорционально их долям в уставном фонде. Такое решение принимается общим собранием участников общества.

Доходы в виде дивидендов участников ООО и АО облагаются налогом по ставке 10% у источника выплаты с января 2019 года ставка налога на дивиденды снижена до 5%.

Суммы прибыли, остающиеся в распоряжении собственника частного предприятия и участников семейного предприятия после уплаты налогов и других обязательных платежей, не облагаются НДФЛ. Причем, собственник частного предприятия единолично решает, как использовать прибыль, а в семейном предприятии право на получение своей доли прибыли в зависимости от условий учредительного договора есть у каждого его участника.

Увеличение уставного капитала



АО. Акционерное общество может увеличить свой уставный капитал, размещая дополнительные акции (привлекая инвестиции). Это возможно только после размещения акций первичного выпуска.

Также УК можно увеличить за счет нераспределенной прибыли или начисленных дивидендов.

В первом случае часть нераспределенной прибыли будет направлена на формирование уставного капитала (стоимость акций возрастет). Во втором – после начисления дивидендов обязательство перед участниками будет

погашено не выплатой денежных средств или передачей иных активов, а дополнительной эмиссией акций, распределяемых между участниками в качестве дивидендов. Принципиально эта операция не отличается от увеличения уставного капитала за счет нераспределенной прибыли. Разница в том, что в случае с дивидендами новые акции распределяются исключительно между существующими акционерами.

ООО. Уставный фонд ООО можно увеличить только после его полной оплаты в изначальном размере. Решение об увеличении УФ должно быть принято общим собранием с результатом не менее 2/3 голосов от общего числа голосов участников ООО, если уставом не предусмотрено иное.

Уставный фонд может быть увеличен за счет:

- Дополнительных вкладов участников общества;
- Нераспределенной прибыли;
- Вкладов третьих лиц, если это не запрещено уставом общества.

Капитализация нераспределенной прибыли. Если общее собрание акционеров или участников хозяйственного общества принимает решение о нераспределении чистой прибыли отчетного года на дивиденды или увеличение УФ, она направляется в накопленную прибыль. **Накопленная прибыль** представляет собой сумму чистой прибыли за все время существования предприятия за вычетом убытков, выплат по дивидендам и реинвестированной прибыли. Она учитывается по кредиту счета **8720 «Накопленная прибыль (непокрытый убыток)»**.

Накопленная прибыль может быть использована в акционерных обществах на выплату дивидендов или погашение убытков. Во всех случаях использования накопленной прибыли необходимы решения (протоколы) общего собрания акционеров или учредителей, участников хозяйственных обществ.

Формирование и использование нераспределенной прибыли		
	Дебет	Кредит
Отражение финансового результата – нераспределенной прибыли отчетного года	9910 «Конечный финансовый результат»	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»
Отражение отчислений в резервный фонд предприятия	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	8520 «Резервный капитал»
Начисление дивидендов за счет прибыли	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	6610 «Дивиденды к оплате»
Увеличение уставного капитала за счет прибыли	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	8300 «Уставный капитал»
Зачисление нераспределенной прибыли отчетного года в накопленную прибыль	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	8720 «Накопленная прибыль»

14.6. Учет целевых поступлений и финансирования.

Целевые поступления и финансирование представляет собой средства, предназначенные для финансирования тех или иных мероприятий целевого назначения, не подлежащих возврату.



Для обобщения информации о состоянии и движении средств целевого финансирования, а также о поступлениях и расходовании членских взносов и прочих средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, в плане счетов предусмотрена группа счетов 8800 «Счета учета целевых поступлений», в состав которого входят счета:

- 8810 «Гранты»
- 8820 «Субсидии»
- 8830 «Членские взносы»
- 8840 «Налоговые льготы с целевым использованием»
- 8890 «Прочие целевые поступления».

Необходимым условием для признания перечисленных поступлений в качестве собственного капитала являются:

- использование их строго по целевому назначению;
- отсутствие расходов, связанных с привлечением средств;
- безвозвратность при выполнении определенных условий.

Гранты представляют собой безвозмездную гуманитарную денежную или материально-техническую помощь, оказываемую государством (правительством), а также неправительственными, зарубежными, международными организациями и фондами предприятию в социально значимых целях, для стимулирования развития экономики, выполнения научно-технических и инновационных программ. Средства гранта используются строго по целевому назначению и отражаются на счете 8810.

При получении извещения о выделенном гранте сумма гранта отражается по кредиту счета 8810 в корреспонденции со счетом 4890 «Задолженность прочих дебиторов».

Получение денежных средств или имущества, предусмотренных бюджетом целевого проекта, финансируемого по гранту, отражается соответственно по дебету счетов учета денежных средств (5110-5530), капитальных вложений (0800), оборудования к установке (0700), ТМЗ и других, в корреспонденции со счетом 4890 «Задолженность прочих дебиторов».

Сумма гранта, полученного в иностранной валюте, пересчитывается в национальную валюту Республики Узбекистан по курсу ЦБ на день совершения хозяйственной операции.

Субсидии – это денежная и натуральная помощь, оказываемая государством (правительством) предприятиям на определенных условиях в целях стимулирования развития экономики.

Счет 8820 «Субсидии» предназначен для обобщения информации о наличии и движении выделенных субсидий в соответствии с НСБУ №10 «Учет государственных субсидий и раскрытие государственной помощи».

Счет 8830 «Членские взносы» используются только в некоммерческих организациях, основанных на членстве, на нем отражаются суммы членских взносов членов общества, определенных учредительными документами.

Поступление членских взносов отражается по кредиту счета 8830 «Членские взносы» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Налоговое законодательство Республики Узбекистан допускает в ряде случаев освобождения юридических лиц от налогообложения с целевым назначением.

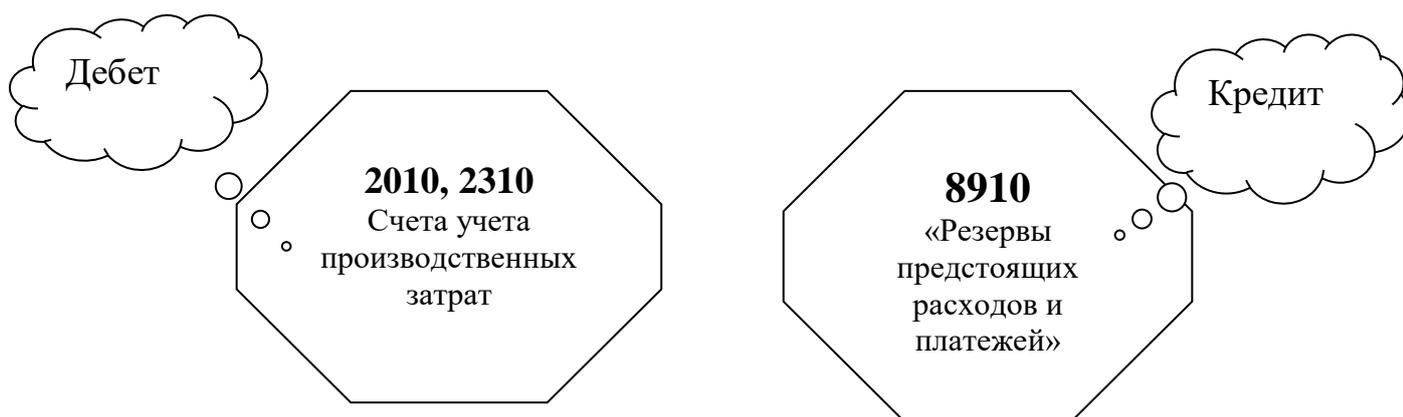
последующем расходов и платежей в целях равномерного включения в состав затрат предприятия.

Порядок резервирования сумм в счет затрат регулируется соответствующими актами законодательства, а также Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов.

Для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в установленном порядке, осуществляется на счете 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

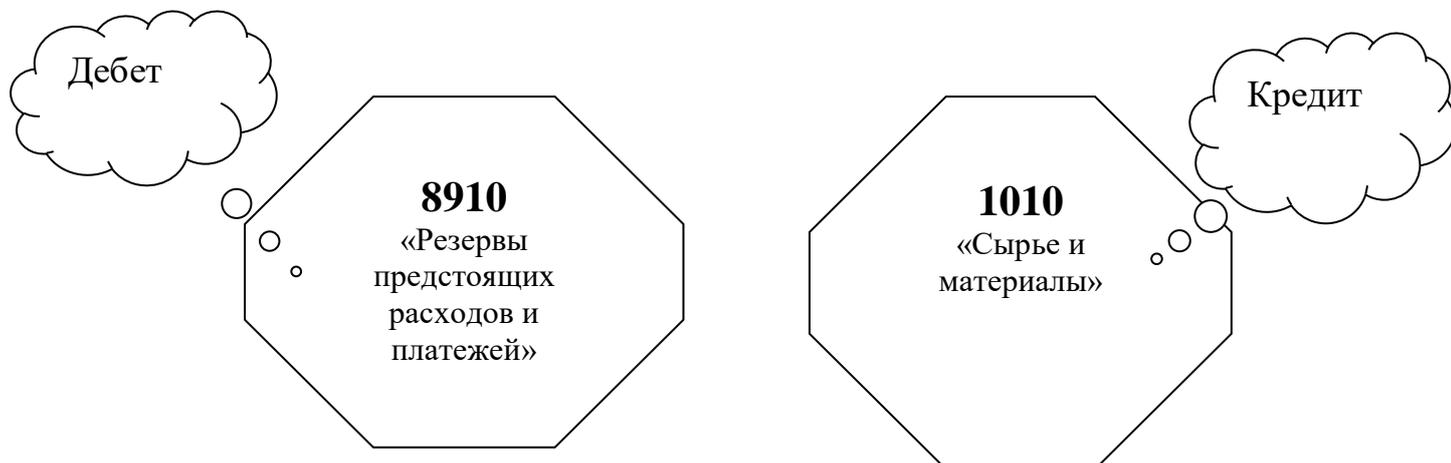
Прежде всего на этом счете могут быть отражены суммы предстоящих затрат по ремонту основных средств.

Образование резерва:

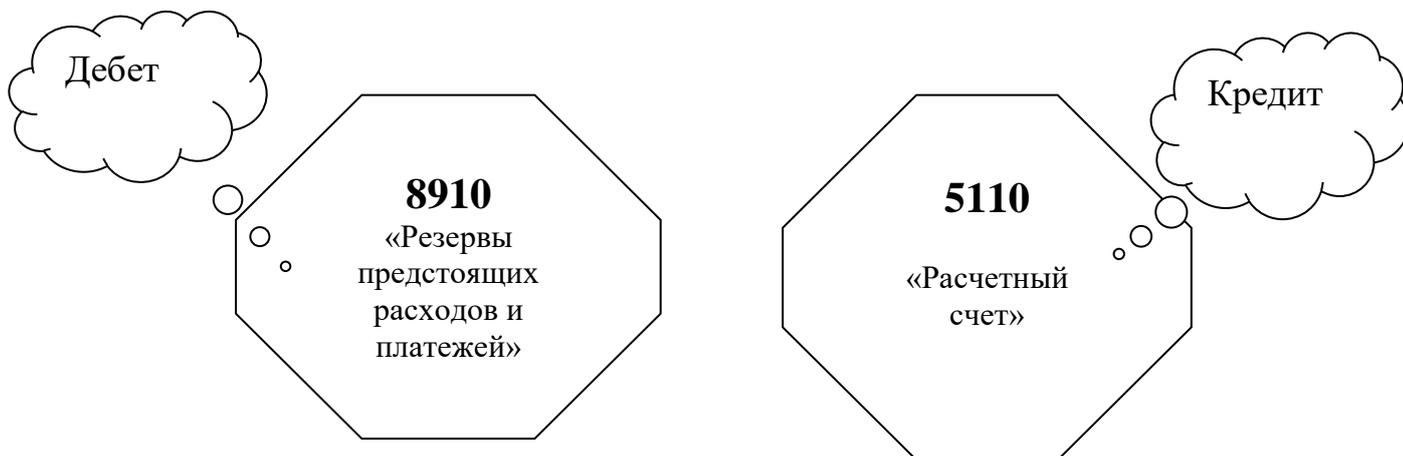


Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают на уменьшение резервов по дебету счета 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей». Использование резерва допускается на те цели, для которых резерв был создан.

Например, списываются материалы на расходы, отражаемые за счет ранее созданного резерва (для капитального ремонта цеха):

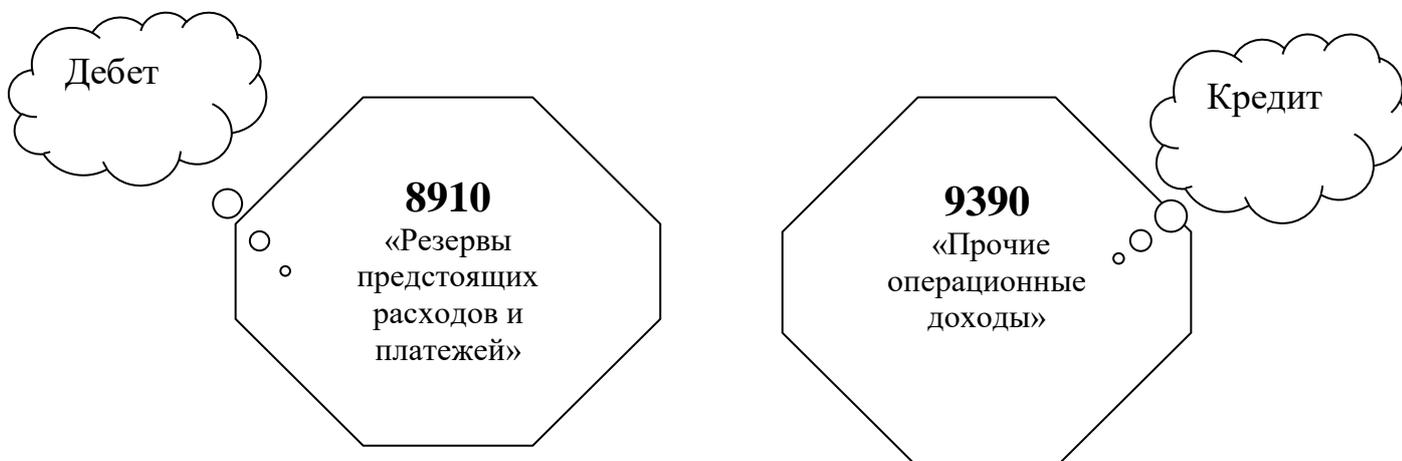


Или оплачены расходы с расчетного счета по ранее зарезервированным суммам:



Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Например, неиспользованные суммы резерва присоединены к прибыли отчетного года:



Коммерческие предприятия могут создавать резервы, если это отражено в учетной политике, и только за счет чистой прибыли.

Отражение зарезервированной суммы:

Д-т счета учета затрат

К-т 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Эта сумма увеличивает базу по налогу на доходы (прибыль). По мере использования резерва на производственные нужды налогооблагаемая база будет уменьшена на сумму этих затрат.

Создание резервов за счет производственных затрат допускается по согласованию с Министерством финансов РУз и в основном для предприятий с сезонным характером работ.

Вопросы для самоконтроля

1. Где в бухгалтерском балансе отражается собственный капитал предприятия?
2. Величина уставного капитала на момент создания предприятия отражается в бухгалтерском балансе в полной сумме или только в той части, насколько уставный капитал оплачен?
3. Имеет ли право предприятие не создавать резервный капитал?
4. На какие цели используется резервный капитал предприятия?
5. Является ли обязательны для АО создание резервного капитала? А для ООО?
6. Как формируется добавленный капитал предприятия?
7. Что такое целевые поступления и финансирование
8. Как создаются резервы предстоящих расходов и платежей?

ГЛАВА 15. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

- 15.1. Общие понятия финансового результата
- 15.2. Учет дохода и выручки от реализации продукции (работ, услуг)
- 15.3. Учет прочих доходов
- 15.4. Учет расходов предприятия
- 15.5. Определение чистой прибыли (убытка)

Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова: конечный финансовый результат, доходы от основной деятельности, доходы от операционной деятельности, доходы от финансовой деятельности, расходы от основной деятельности, расходы периода, расходы от финансовой деятельности, чрезвычайные прибыли и убытки, валовая прибыль (убыток).

15.1. Общие понятия финансового результата

Обобщающим показателем финансового результата деятельности предприятия является балансовая (валовая) прибыль и убыток. В соответствии с «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ и услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», утвержденного постановлением КМ РУз. от 5 февраля 1999 г. № 54 и налоговым законодательством имеются определенные различия между налогооблагаемой прибылью и прибылью, получаемой на счетах бухгалтерского учета (балансовой прибылью). Такое положение существенно повышает полезность финансовой отчетности для принятия управленческих решений.

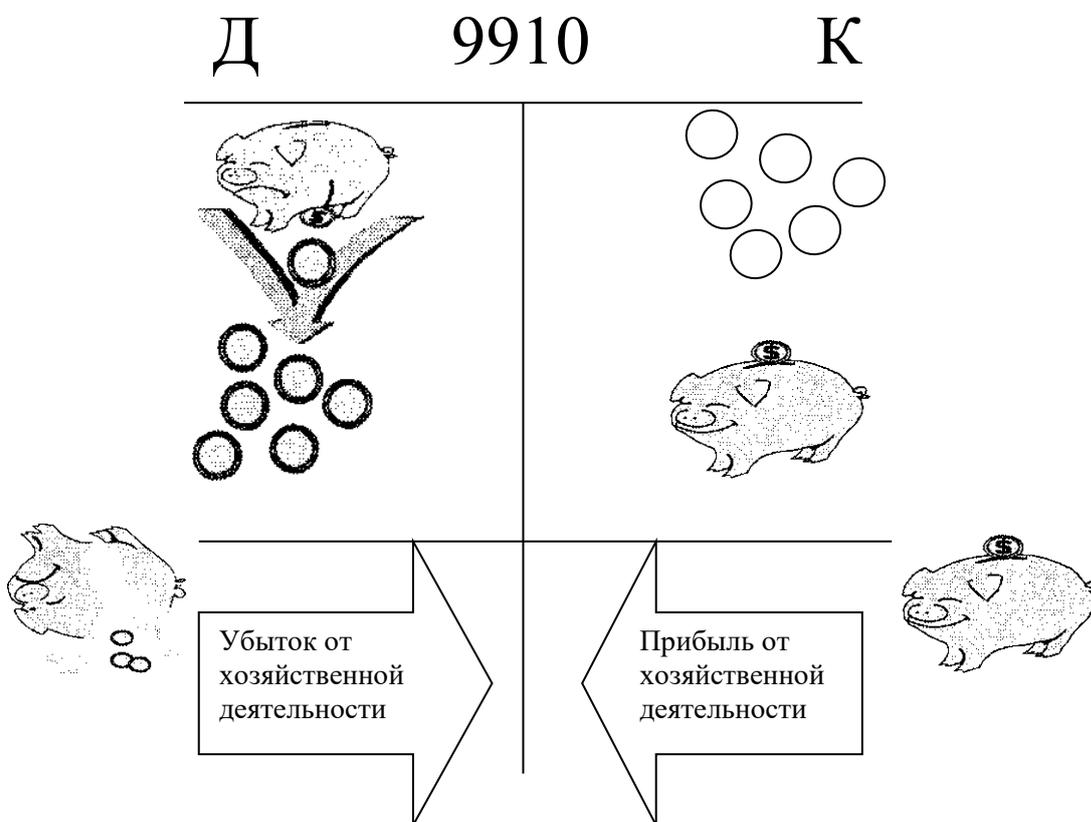
Следовательно, предприятие должно располагать системой сбора и обработки информации, которая бы позволила ему рассчитать все свои доходы за отчетный период с тем, чтобы определить эффективность своей хозяйственной деятельности.

В связи с этими задачами бухгалтерского учета является непрерывное и четкое отражение в учетных регистрах доходов и расходов и определение финансовых результатов своей деятельности как с точки зрения формирования балансовой прибыли, так и с точки зрения налогового законодательства.

Финансовый результат представляет собой прирост (или уменьшение) стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе ее предпринимательской деятельности за отчетный период.

В бухгалтерском учете общий финансовый результат определяют путем подсчета и балансирования всех прибылей и убытков (потерь) за отчетный период. Для этой цели служит счет 9910 «Конечный финансовый результат».

По кредиту счета 9910 отражаются прибыли и доходы, по дебету – убытки и потери. Операции отражаются на счете 9910 «Конечного финансового результата» по так называемому кумулятивному принципу: показатели прибылей и убытков накапливаются на счете нарастающим итогом с начала отчетного года.



Финансовые результаты деятельности предприятия определяются, прежде всего, качественными показателями выпускаемой предприятием продукции, уровнем спроса на данную продукцию, поскольку, как правило, основную массу в составе финансовых результатов составляет прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг).

Финансовый результат деятельности предприятия служит своего рода показателем значимости данного предприятия в народном хозяйстве. В рыночных условиях хозяйствования любое предприятие заинтересованно в получении положительного результата от своей деятельности, поскольку благодаря величине этого показателя предприятие способно расширять свою мощность, материально заинтересовывать персонал, работающих на данном предприятии, выплачивать дивиденды акционерам и т.д.

Финансовый результат предприятия складывается из следующих видов дохода:

- доходы (расходы) от основной деятельности;
- доходы (расходы) прочей деятельности;
- доходы (расходы) от финансовой (инвестиционной) деятельности;
- чрезвычайные прибыли и убытки.

Сальдо по счету 9910 определяется как разность между всей суммой прибыли, отраженной по кредиту счета 9910, и всей суммой убытков, отраженных по дебету счета 9910, с начала отчетного года.

15.2. Учет дохода и выручки от реализации продукции (работ, услуг)

Основной вид доходов любого предприятия — это доходы от различных видов деятельности или, другими словами, — выручка от продажи готовой продукции, товаров, работ и услуг.

Выручка от реализации продукции и товаров определяется исходя из стоимости их отгрузки. Основанием для признания выручки и определения ее размера являются документы, подтверждающие факт отгрузки.

Доходы (выручка) от реализации готовой продукции и товаров в бухгалтере отражаются так:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 9010	«Доходы от реализации готовой продукции»
Кт 9020	«Доходы от реализации товаров»
<p>Одновременно с отражением выручки списывается себестоимость реализованных готовой продукции и товаров:</p>	
Дт 9110	«Себестоимость реализованной готовой продукции»
Дт 9120	«Себестоимость реализованных товаров»
Кт 2800	«Готовая продукция»
Кт 2900	«Товары»
<p>Если учет товаров ведется по продажным ценам, списывается и сумма торговой наценки по реализованным товарам:</p>	
Дт 2980	«Торговая наценка»
Кт 9110	«Себестоимость реализованной готовой продукции»

В конце отчетного периода счета 9000 и 9100 закрываются на счет 9910 «Конечный финансовый результат». Если предприятие является плательщиком НДС и акцизного налога, одновременно с признанием выручки начисляет и эти налоги:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Доходы (выручка) от реализации работ или услуг отражаются в бухучете, когда работа уже выполнена, а услуга оказана, результат принят заказчиком и подписаны подтверждающие это документы.

В бухучете доходы от реализации работ и услуг отражаются так:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 9030	«Доходы от выполнения работ и оказания услуг»

Себестоимость работ и услуг списывается проводками:

Дт 9130	«Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»
Кт 2010	«Основное производство»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»

В конце отчетного периода счета 9030 и 9130 закрываются на счет 9910 «Конечный финансовый результат». Если предприятие является плательщиком НДС, одновременно с признанием дохода отражает его начисление:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Пример. Предприятие – не плательщик НДС оказало заказчику услуги по уборке помещений. Стоимость заказа – 2 000 тыс. сумов. Себестоимость услуг составила 1 600 тыс. сумов.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
		Дебет	Кредит	
Отражена реализация услуг	2 000	4010	9030	Счет-фактура, акт выполненных работ
Списана себестоимость реализованных услуг	1 600	9130	2010	Акт выполненных работ, расчеты бухгалтерии

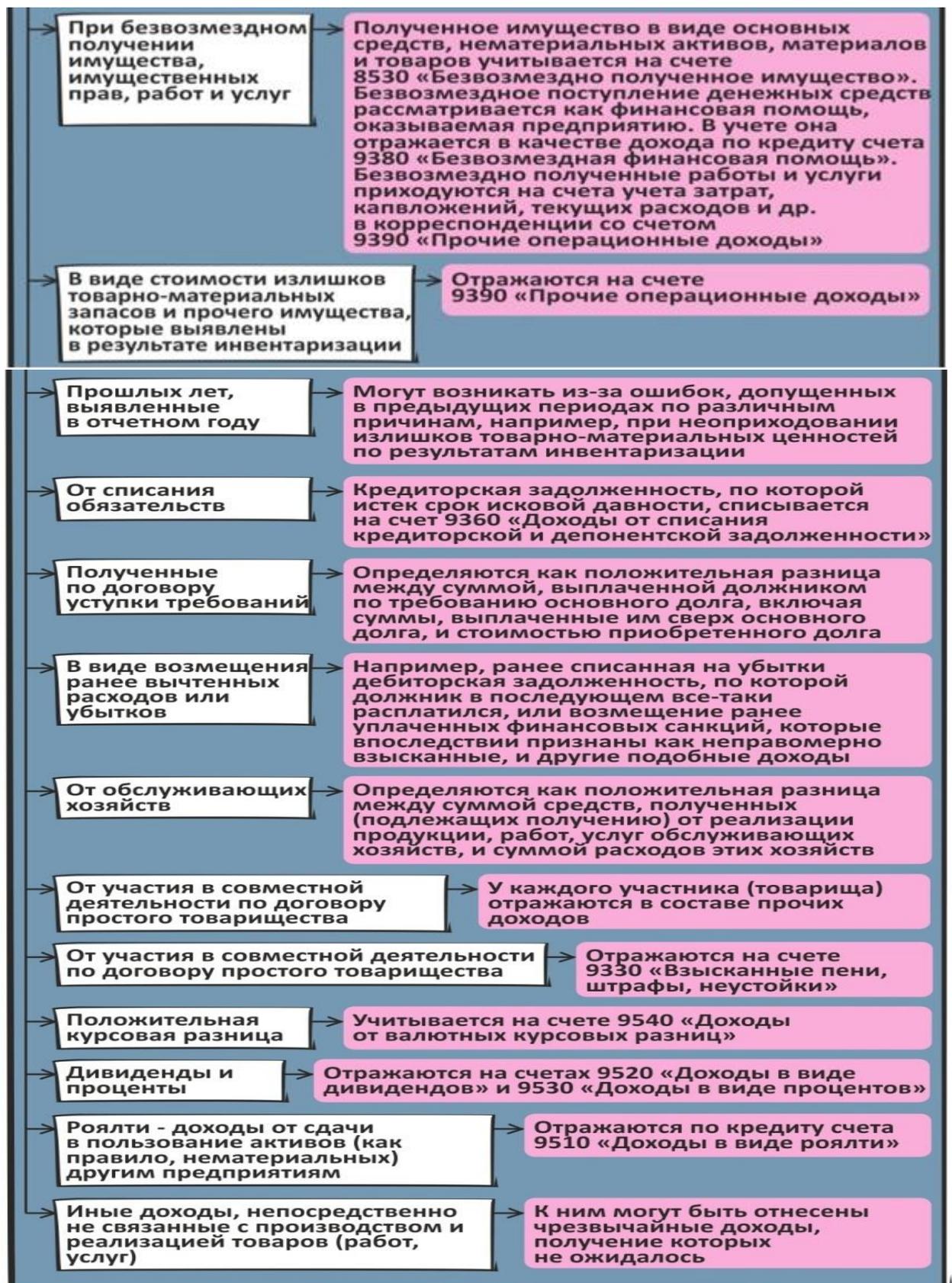
Пример. Предприятие – плательщик общеустановленных налогов оказало заказчику услуги по уборке помещений. Стоимость заказа – 2 400 тыс. сумов, включая НДС 400 тыс. сумов. Себестоимость услуг составила 1 600 тыс. сумов.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
		Дебет	Кредит	
Отражена реализация услуг	2 000	4010	9030	Счет-фактура, акт выполненных работ
Начислен НДС	400	4010	6410	Счет-фактура
Списана себестоимость реализованных услуг	1 600	9130	2010	Акт выполненных работ, расчеты бухгалтерии

15.3. Учет прочих доходов

Прочими доходами в бухгалтерском учете считаются доходы, которые не связаны с обычными видами деятельности предприятия, т.е. – с его выручкой от реализации продукции и товаров, выполнения работ или оказания услуг. Их перечень определен в Положении о составе затрат (прил. к ПКМ № 54 от 05.02.1999 г.) и в ст. 132 НК. К ним относятся доходы:





Следующие виды доходов могут быть как доходами от основной деятельности (реализации услуг), если их сумма в совокупности превышает общую сумму доходов от реализации товаров (работ, услуг), так и прочими доходами – если не превышает, т.е. деятельность является неосновной (ст. 130

НК):

Проценты и роялти;
От предоставления имущества в оперативную аренду;
От сдачи основных средств и нематериальных активов в финансовую аренду;
От уступки права требования.

15.4. Учет расходов предприятия

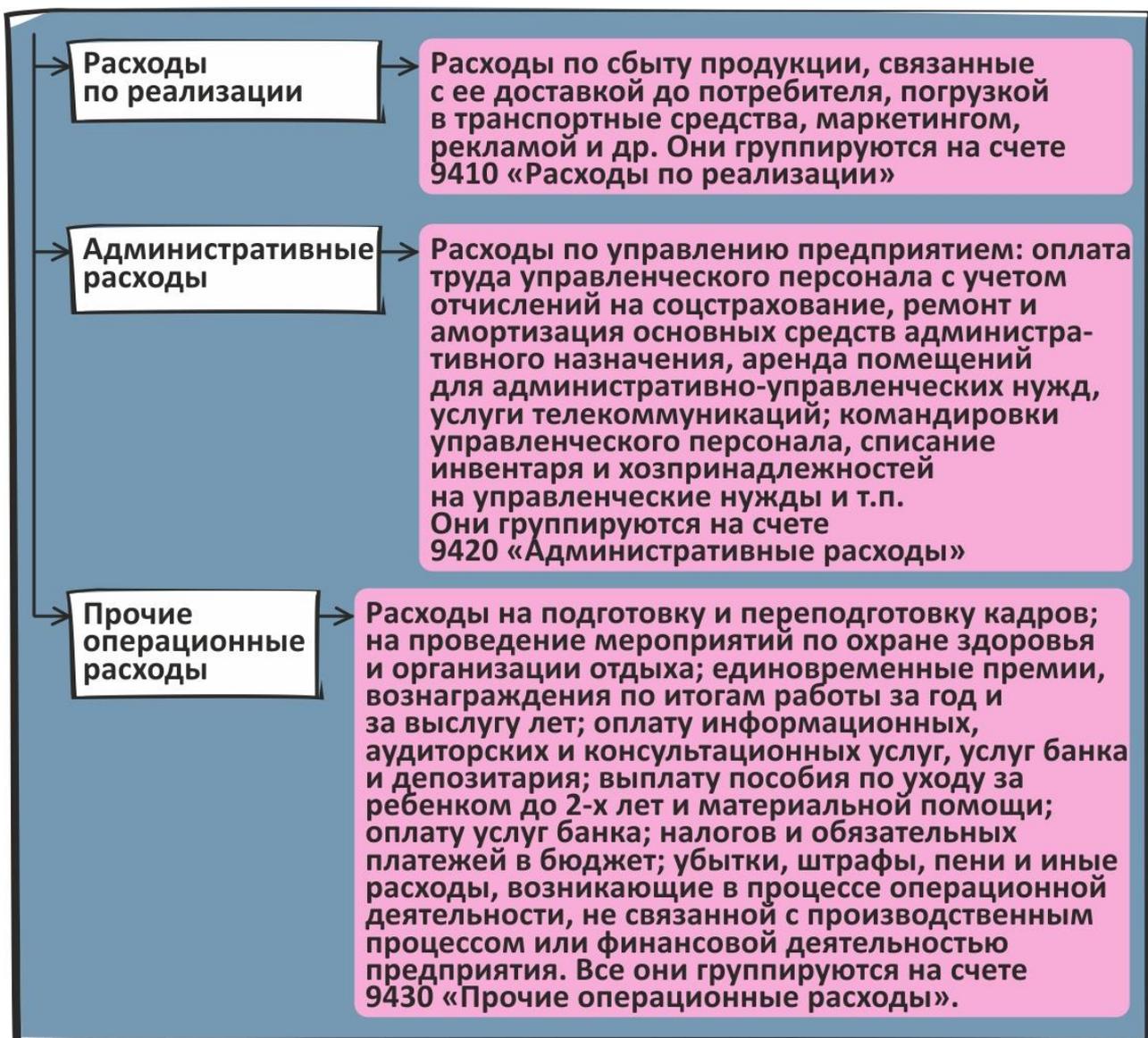
Основным принципом, который следует соблюдать при учете расходов, является их соответствие доходам. Данный принцип означает, что в отчетном периоде отражаются только те расходы, которые обусловили получение доходов этого периода.

Если между отдельными доходами и расходами трудно установить непосредственную зависимость, расходы распределяются между несколькими отчетными периодами в соответствии с какой-либо системой распределения. Это относится, например, к расходам на амортизацию, которые распределяются на несколько лет.

Согласно [Положению](#) о составе затрат все затраты группируются на:

Затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции (работ, услуг);
Расходы периода;
Расходы по финансовой деятельности;
Чрезвычайные убытки.

Под **расходами периода** понимаются затраты, не связанные непосредственно с производственным процессом. Они суммируются и списываются в том отчетном периоде, в котором возникли. В отличие от затрат на производство продукции, они не зависят от объема производства и являются постоянными расходами предприятия. К ним относятся:



Расходы по финансовой деятельности включают в себя расходы по процентам, отрицательные курсовые разницы по операциям с иностранной валютой, расходы по переоценке средств, вложенных в ценные бумаги, и прочие расходы по финансовой деятельности. Учитываются они на счетах группы 9600 «Расходы по финансовой деятельности».

Чрезвычайные убытки — это статьи необычных расходов, возникающих в результате событий или операций, выходящих за рамки обычной деятельности предприятия и получение которых не ожидалось. Чрезвычайные убытки должны соответствовать 3-м критериям:

- Быть очень редким (но существенным) явлением;
- Не иметь никакой связи с обычной деятельностью предприятия;
- Не зависеть от решений руководства предприятия.

При принятии решения о том, относить какие-либо расходы к разряду чрезвычайных или нет, нужно учитывать также условия, в которых производятся работы. Например, если предприятие расположено в зоне особых климатических условий, то простои по причине климатических условий не могут квалифицироваться как чрезвычайные, т.к. как эта статья расходов не отвечает критерию «очень редкое явление».

Как правило, к чрезвычайным убыткам относятся потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с их предотвращением или ликвидацией последствий.

Потери, понесенные предприятием в связи с указанными событиями, списываются в дебет счета **9720 «Чрезвычайные убытки»**.

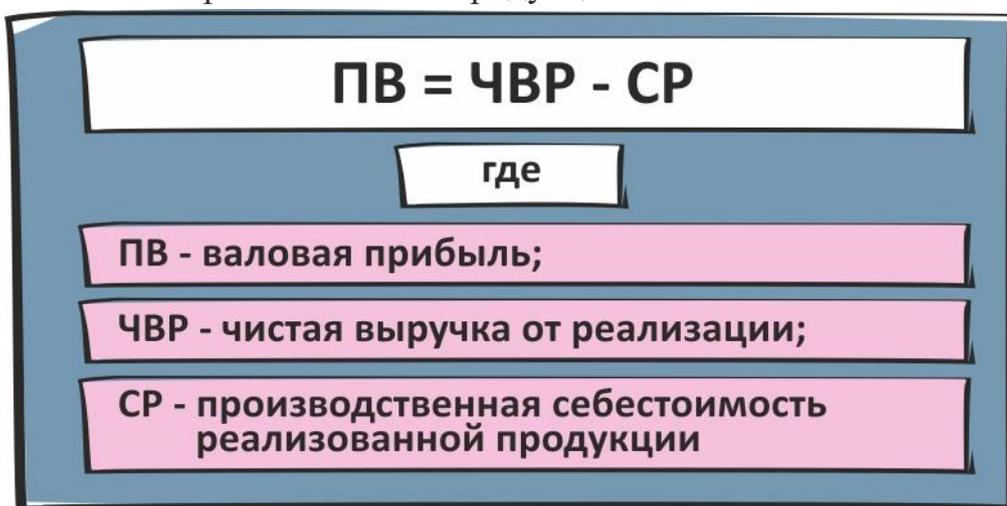
В конце отчетного периода все счета расходов полностью списываются на счет **9910 «Конечный финансовый результат»**.

15.5.Определение чистой прибыли (убытка)

Методика формирования финансовых результатов для определения чистой прибыли приводится в **Положении** о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов (прил. к ПКМ №54 от 05.02.1999 г.).

Результаты деятельности хозяйствующего субъекта характеризуются следующими показателями прибыли:

Валовая прибыль от реализации продукции, которая определяется как разница между чистой выручкой от реализации и производственной себестоимостью реализованной продукции:



Прибыль от основной деятельности, которая определяется как разница между валовой прибылью от реализации продукции и расходами периода, плюс **прочие доходы** или минус прочие убытки от основной деятельности:

$$\text{ПОД} = \text{ПВ} - \text{РП} + \text{ПД} - \text{ПУ}$$

где

ПОД - прибыль от основной деятельности;

РП - расходы периода;

ПД - прочие доходы от основной деятельности;

ПУ - прочие убытки от основной деятельности;

Прибыль (или убыток) от общехозяйственной деятельности, которая рассчитывается как сумма прибыли от основной деятельности плюс доходы и минус расходы по финансовой деятельности:

$$\text{ПО} = \text{ПОД} + \text{ДФ} - \text{РФ}$$

где

ПО - прибыль от общехозяйственной деятельности;

ДФ - доходы от финансовой деятельности;

РФ - расходы по финансовой деятельности;

Прибыль до уплаты налога, которая определяется как прибыль от общехозяйственной деятельности плюс чрезвычайная прибыль и минус чрезвычайные убытки:

$$\text{ПДН} = \text{ПО} + \text{ПЧ} - \text{УЧ}$$

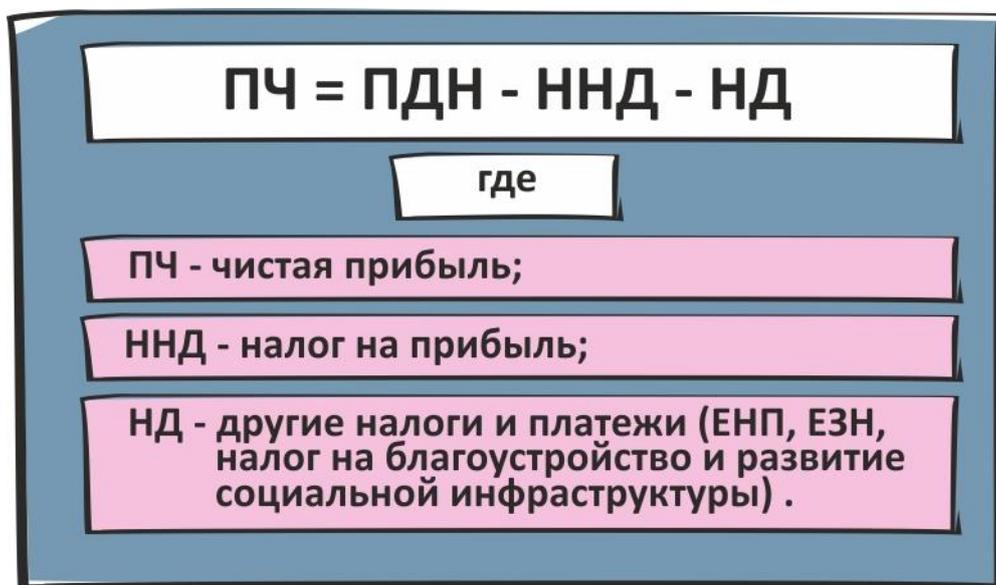
где

ПДН - прибыль до уплаты налога;

ПЧ - чрезвычайная прибыль;

УЧ - чрезвычайные убытки.

Чистая прибыль года, которая остается в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налога и представляет собой прибыль до уплаты налогов за вычетом налога на прибыль и других налогов и платежей, предусмотренных законодательством:



Чистая прибыль (убыток) формируется на транзитном счете **9910 «Конечный финансовый результат»**. По дебету этого счета отражаются расходы (убытки), а по кредиту – доходы (прибыль) предприятия. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает чистую прибыль (убыток) отчетного периода.



По окончании отчетного года при составлении годового финансового отчета счет **9910** закрывается в корреспонденции со счетом **8710 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»**. Эта операция называется **реформацией баланса**.

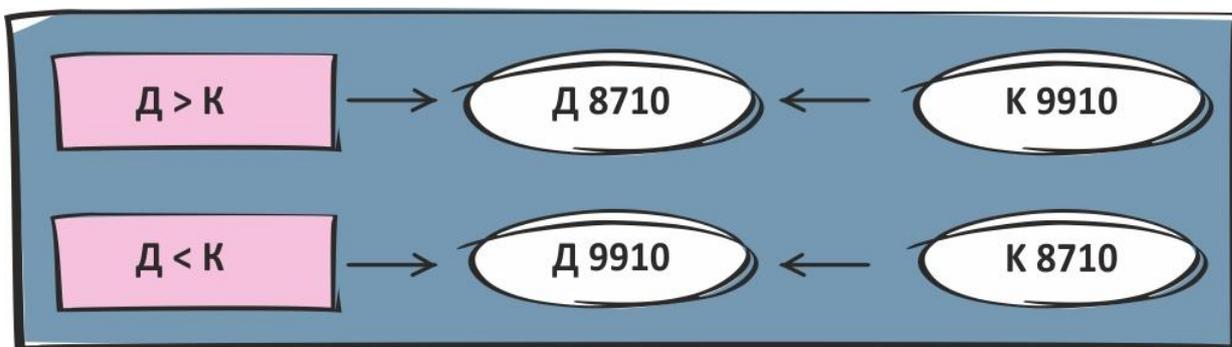
С начала каждого нового года прекращается отражение финансовых результатов прошлого года. Поэтому на 1 января следующего года счет по учету финансовых результатов должен быть «очищен» от записей

предыдущего года, для чего и нужна реформация баланса. Она должна быть проведена по состоянию на 31 декабря отчетного года закрытием счетов:

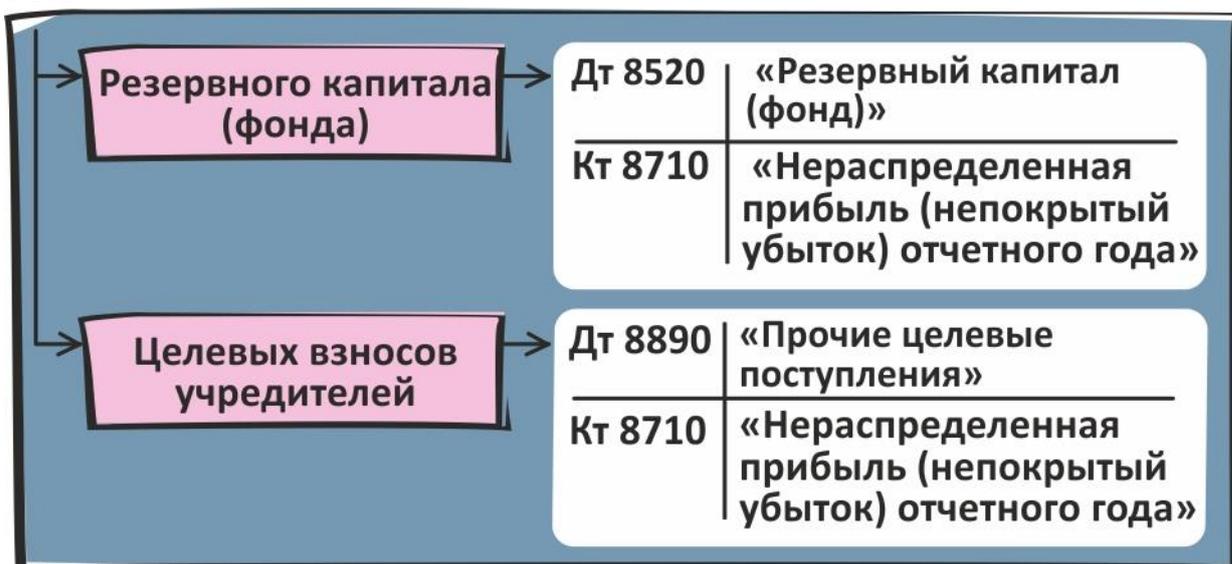
→	9000 «Доходы от основной (операционной) деятельности»;
→	9100 «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)»;
→	9300 «Прочие доходы от основной деятельности»;
→	9400 «Расходы периода»;
→	9500 «Доходы от финансовой деятельности»;
→	9600 «Расходы по финансовой деятельности»;
→	9710 «Чрезвычайные прибыли»;
→	9720 «Чрезвычайные убытки»;
→	9810 «Расходы по налогу на прибыль»;
→	9820 «Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли».

Если по итогам отчетного года предприятие получило прибыль (т.е. сальдо по счету **9910** – кредитовое), эта операция отражается проводкой:

Дт 9910	«Конечный финансовый результат»
Кт 8710	«Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года». Если по итогам отчетного года получен убыток (т.е. сальдо по счету 9910 дебетовое), в учете эта операция отражается проводкой:
Дт 8710	«Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»
Кт 9910	«Конечный финансовый результат».



Убыток (как прошлых лет, так и текущего года) может покрываться за счет:

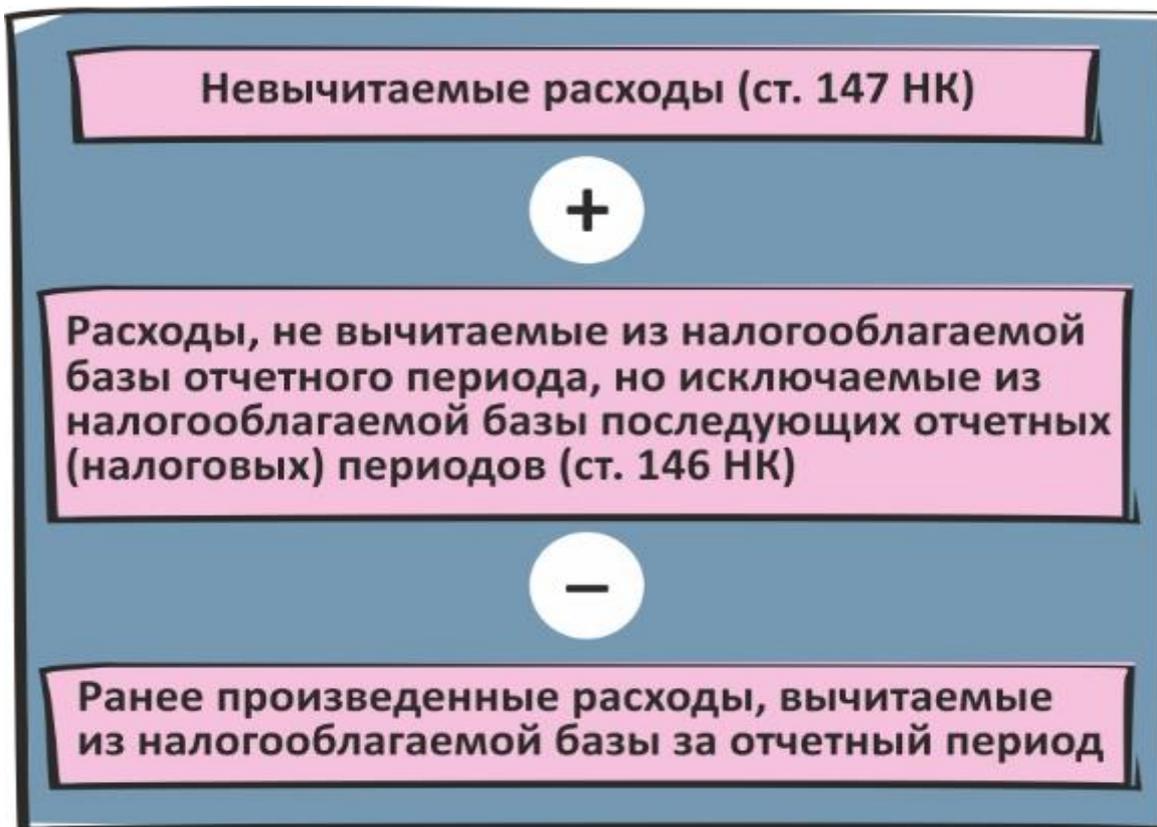


Если имеющихся источников для погашения непокрытого убытка отчетного года недостаточно, в балансе показывается непокрытый убыток со знаком «минус».

Убытком признается превышение расходов, вычитаемых при налогообложении прибыли, над совокупным доходом. Совсем не обязательно это говорит о плохом состоянии и перспективах предприятия. Зачастую убыточной является деятельность в первое время после создания: покупается дорогостоящее оборудование, к примеру, а сбыт продукции еще не очень налажен, желаемой финансовой отдачи еще нет.

Предприятие, имеющее убыток в предыдущем налоговом периоде (или периодах), вправе «перенести» его – уменьшить налогооблагаемую прибыль текущего налогового периода на всю его сумму или на часть этой суммы (ст. 161 НК). Сумма переносимого убытка определяется как сумма убытка, полученная по Отчету о финансовых результатах, скорректированная (уменьшенная) на затраты, включаемые в налогооблагаемую базу.

Эти затраты включают в себя:



Общая сумма переносимого убытка, учитываемая в последующих налоговых периодах, не может превышать 50% налогооблагаемой прибыли текущего налогового периода.

Убытки можно переносить в течение 5 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором они получены.

Налогооблагаемая прибыль может быть уменьшена на сумму переносимого убытка только по итогам года.

Пример. *Предприятие получило убытки: по итогам 2014 года – 3 000 тыс. сумов, в 2015 году – 2 000 тыс. сумов. Налогооблагаемая прибыль в 2016 году составила 7 000 тыс. сумов. 50% налогооблагаемой прибыли составляет 3 500 тыс. сумов (7 000 тыс. сумов x 50%). Соответственно, в 2016 году покрываются все 3 000 тыс. сумов убытков 2014 года и предприятие может покрыть еще 500 тыс. сумов убытков 2015 года. Остальные 1 500 тыс. сумов (2 000 – 500) погашаются за счет прибыли 2017–2020 гг.*

Пример. *Предприятие пользуется льготой в виде освобождения от уплаты налога на прибыль. Действие льготы прекращается в сентябре 2016 г. По итогам 2016 года предприятием получен убыток. В данном случае предприятие не может воспользоваться правом переноса полученных убытков.*

Если предприятие прекращает деятельность и реорганизуется, хозяйствующий субъект-правопреемник вправе уменьшить свою налогооблагаемую

прибыль на сумму убытков, полученных реорганизованным предприятием до момента реорганизации.

Вопросы для самоконтроля

1. Что признается доходом организации?
2. Что признается расходом организации?
3. Какие существуют виды доходов?
4. Какие существуют виды расходов?
5. При наличии каких условий признается выручка?
6. При наличии каких условий признаются расходы?
7. Какие доходы относятся к операционным?
8. Какие расходы относятся к операционным?
9. Какие расходы относятся к прочим операционным?
10. Какие доходы относятся к чрезвычайным?
11. Какие расходы относятся к чрезвычайным?
12. Каким образом производится бухгалтерский учет расходов будущих периодов?
13. Какие виды расходов относятся к расходам на реализацию?
14. Каким образом производится бухгалтерский учет расходов на реализацию?
15. Какие счета используются для формирования финансового результата от обычных видов деятельности?
16. Какие счета используются для формирования финансового результата от прочих видов деятельности?
17. Каким образом формируется информация на счете 9000 «Доходы от основной деятельности»?
18. Каким образом формируется информация на счете 9100 «Себестоимость реализованной продукции»?
19. Каким образом формируется информация на счете 9900 «Конечный финансовый результат»?
20. Какая прибыль называется нераспределенной?
21. Каковы основные направления использования нераспределенной прибыли?
22. Какими бухгалтерскими записями отражают формирование нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года?
23. Какими бухгалтерскими записями отражают использование нераспределенной прибыли отчетного года?

ГЛАВА 16. ОБЪЕКТЫ ЗАБАЛАНСОВОГО УЧЁТА

16.1. Сущность операций на забалансовых счетах и задачи их учета

16.2. Виды забалансовых счетов и их учет

Вопросы для самоконтроля

Ключевые слова:

16.1. Сущность операций на забалансовых счетах и задачи их учета

Забалансовые счета – это счета, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих организации- хозяйствующему субъекту, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении.

Забалансовые счета - это вспомогательные счета бухгалтерского учета.

Они используются, если бухгалтеру нужна информация, которой нет на балансовых счетах.

Остатки по забалансовым счетам не входят в баланс, а показываются за его итогом, т.е. за балансом.

На финансовый результат данные этих счетов не влияют и в отчетности предприятия их отражать не нужно.

Для каких целей используются забалансовые счета

Как правило, на забалансовых счетах:

1) ведется учет наличия и движения имущества (для обеспечения его сохранности):

- или не принадлежащего организации;
- или собственного имущества организации, стоимость которого списана в расходы.

2) собирается информация, которую нужно раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Основными задачами забалансовых счетов являются:

• обеспечение контроля за использованием материальных ценностей, не принадлежащих данному предприятию;

• контроль за сохранностью материальных ценностей, числящихся на этих счетах, за своевременным оформлением документов на поступление и выбытие этих средств;

• обеспечение правильной организации бухгалтерского учета на этих счетах;

• обеспечение всесторонней и полной информацией по этим счетам для оценки кредитоспособности и финансовой устойчивости предприятия.

Для постановки забалансового учета необходимо определиться с кругом тех активов и обязательств, которые компания решит учитывать за балансом. Правила ведения на забалансовых счетах утверждаются в учетной политике. В идеале к учетной политике составляются корпоративные учетные принципы, в том числе, по забалансовым счетам. Например, вводится корпоративный учетный принцип «Учет на забалансовых счетах», утвержденный главным бухгалтером компании, где будет подробная инструкция для бухгалтера на данном участке по отражению информации за балансом. Отправной точкой для отражения информации в забалансовом учете является проведение инвентаризации и подготовка соответствующих документов. Правила инвентаризации активов и обязательств распространяются и на забалансовые счета.²⁷

16.2. Виды забалансовых счетов и их учет

Существуют следующие забалансовые счета, предусмотренные Планом счетов.

Для учета имущества, не принадлежащего организации, используются забалансовые счета:

001 "Основные средства, полученные по оперативной аренде";

002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение";

003 "Материалы, принятые в переработку";

004 "Товары, принятые на комиссию";

005 "Оборудование, принятое для монтажа";

006 "Бланки строгой отчетности";

007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов";

008 "Обеспечения обязательств и платежей - полученные";

009 "Обеспечения обязательств и платежей - выданные";

010 "Основные средства, сданные по договору финансовой аренды";

011 "Имущество, полученное по договору ссуды";

012 "Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов";

013 "Временные налоговые льготы (по видам)";

014 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации";

015 "Имущество, полученное по договору простого товарищества (совместной деятельности)";

²⁷ <https://www.eg-online.ru/article/370549/>

016 "Нематериальные активы, полученные по праву пользования".

При этом Организация может заводить и забалансовые счета, не предусмотренные Планом счетов.

Следует отметить, что не стоит пренебрегать учетом хозяйственных операций на забалансовых счетах, так как при проведении налоговой проверки неучтенные нигде товары, основные средства и прочее могут быть расценены как излишки, которые в бухгалтерском учете относятся к внереализационным доходам и с которых нужно платить налог на прибыль.

Забалансовые счета также, как и обычные счета бухгалтерского учета, представляют собой двухстороннюю таблицу: дебет и кредит.

Учет на забалансовых счетах ведется по простой системе.

Двойная запись на забалансовых счетах не используется, то есть при составлении проводок на забалансовых счетах не нужно отражать одну и ту же сумму по дебету одного счета и кредиту другого счета.

По дебету забалансовых счетов отражаются получение имущества, получение и выдача обеспечений, а по кредиту - выбытие имущества и прекращение обеспечений.

Сальдо на начало месяца отражает наличие вида средств, учитываемого на счете.

По дебету отражается поступление, а по кредиту - списание этих средств.

Сальдо на конец месяца по дебету показывает остаток средств на конец месяца и вычисляется по формуле:

Сальдо на конец месяца = Сальдо на начало месяца + Оборот по дебету - Оборот по кредиту.

Конечное сальдо такого счета всегда дебетовое.

Счет 001 "Основные средства, полученные по оперативной аренде" предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, полученных по договору оперативной аренды предприятием.

Арендованные основные средства учитываются на счете 001 "Основные средства, полученные по оперативной аренде" в оценке, указанной в договорах аренды.

Аналитический учет по счету 001 "Основные средства, полученные по оперативной аренде" ведется по арендодателям и по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя).

Корреспонденция по забалансовому счету 001:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит

1	Приняты в оперативную аренду объекты основных средств	001	
2	Списан арендованный объект основных средств при его возврате арендодателю		001

Счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение.

Товарно-материальные ценности учитываются на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах или в счетах-фактурах.

Аналитический учет по счету 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" ведется по предприятиям, видам, сортам и местам хранения.

Корреспонденция по забалансовому счету 002:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Приняты к учету товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
2	Возвращены товарно-материальные ценности		002

Счет 003 "Материалы, принятые в переработку" предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырьё) и не оплачиваемых предприятиями изготовителям. Учет затрат (за исключением стоимости сырья и материалов заказчика) по переработке или доработке сырья и материалов ведется на счетах учета затрат.

Сырье и материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на счете 003 "Материалы, принятые в переработку" по ценам, предусмотренным в договорах.

Аналитический учет по счету 003 "Материалы, принятые в переработку" ведется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения.

Корреспонденция по забалансовому счету 003:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражены товарно-материальные ценности, принятые в переработку	003	
2	Списаны товарно-материальные ценности, принятые в переработку		003

Счет 004 "Товары, принятые на комиссию" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором. Этот счет используется предприятиями-комиссионерами.

Товары, принятые на комиссию, учитываются на счете 004 "Товары принятые, на комиссию" в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах.

Аналитический учет по счету 004 "Товары, принятые на комиссию" ведется по видам товаров и предприятиям-комитентам.

Корреспонденция по забалансовому счету 004:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражены товарно-материальные ценности, принятые на комиссию и консигнацию	004	
2	Списаны реализованные товары, принятые на комиссию		004

Счет 005 "Оборудование, принятое для монтажа" предназначен для обобщения информации о наличии и движении всех видов оборудования, полученного подрядным предприятием от заказчика для монтажа. Этот счет используется предприятиями-подрядчиками.

Оборудование учитывается на счете 005 "Оборудование, принятое для монтажа" в ценах, указанных заказчиком в сопроводительных документах.

Аналитический учет по счету 005 "Оборудование, принятое для монтажа" ведется по отдельным объектам или агрегатам.

Корреспонденция по забалансовому счету 005:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит

1	Отражено оборудование, принятое для монтажа	005	
2	Списано оборудование, принятое для монтажа		005

Счет 006 "Бланки строгой отчетности" предназначен для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности - квитанционных книжек, бланков удостоверений, дипломов, различных абонементов, талонов, билетов, бланков товарно-сопроводительных документов и т.п.

Перечень документов, относящихся к бланкам строгой отчетности, порядок их хранения и использования устанавливаются предприятием.

Бланки строгой отчетности учитываются на счете 006 "Бланки строгой отчетности" в условной оценке.

Аналитический учет по счету 006 "Бланки строгой отчетности" ведется по каждому виду бланков строгой отчетности и местам их хранения.

Корреспонденция по забалансовому счету 006:

№	Содержание хозяйственной операции
1	Приняты к учету бланки строгой отчетности
2	Списаны бланки строгой отчетности

Счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов" предназначен для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной в убыток вследствие неплатежеспособности должников. Эта задолженность должна учитываться за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников.

На суммы, поступившие в порядке взыскания ранее списанной в убыток задолженности, дебетуются счета учета денежных средств в корреспонденции со счетом 9390 "Прочие операционные доходы". Одновременно на указанные суммы кредитуется забалансовый счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов".

Аналитический учет по счету 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов" ведется по каждому должнику.

Корреспонденция по забалансовому счету 007:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Принята к учету задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
2	Списана задолженность неплатежеспособных дебиторов в случае оплаты или по истечении пяти лет		007

Счет 008 "Обеспечения обязательств и платежей - полученные" предназначен для обобщения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей.

В случае, если в гарантии не указана сумма, то для бухгалтерского учета она определяется исходя из условий договора. Суммы обеспечения, учтенные на счете 008 "Обеспечения обязательств и платежей - полученные", списываются по мере погашения задолженности.

Аналитический учет по счету 008 "Обеспечения обязательств и платежей - полученные" ведется по каждому полученному обеспечению.

Корреспонденция по забалансовому счету 008:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Принятие к учету полученного обеспечения	008	
2	Списание обязанности, обеспеченной гарантией, поручительством		008

Счет 009 "Обеспечения обязательств и платежей - выданные" предназначен для обобщения информации о наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей.

В случае, если в гарантии не указана сумма, то для бухгалтерского учета она определяется исходя из условий договора. Суммы обеспечения, учтенные на счете 009 "Обеспечения обязательств и платежей - выданные", списываются по мере погашения задолженности.

Аналитический учет по счету 009 "Обеспечения обязательств и платежей - выданные" ведется по каждому выданному обеспечению.

Корреспонденция по забалансовому счету 009:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Принятие к учету выданного обеспечения	009	
2	Списание выданного обеспечения		009

Счет 010 "Основные средства, сданные по договору финансовой аренды" предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, сданных по договору финансовой аренды.

Со счета 010 "Основные средства, сданные по договору финансовой аренды" списываются основные средства, сданные в аренду по договору финансовой аренды при возврате собственнику по истечении срока аренды или по другим условиям договора, а также с момента выкупа арендатором по истечении срока договора.

Аналитический учет по счету 010 "Основные средства, сданные по договору финансовой аренды" ведется по каждому основному средству, сданному в аренду по договору финансовой аренды, отдельно в инвентарной карточке по учету основных средств.

Корреспонденция по забалансовому счету 010:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Принятие к учету основных средств, сданных в финансовую аренду	010	
2	Списание основных средств, сданных в финансовую аренду		010

Счет 011 "Имущество, полученное по договору ссуды" предназначен для обобщения информации о наличии и движении имущества, полученного по договору ссуды.

Со счета 011 "Имущество, полученное по договору ссуды" списывается имущество, полученное по договору ссуды, при возврате собственнику по истечении срока договора.

Аналитический учет по счету 011 "Имущество, полученное по договору ссуды" ведется по каждому объекту имущества, полученному по договору ссуды.

Корреспонденция по забалансовому счету 011:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Принятие к учету имущества, полученного по договору ссуды	011	
2	Списание имущества, полученного по договору ссуды		011

На счете 012 "Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов" отражаются расходы, включаемые в налогооблагаемую базу данного отчетного периода, но исключаемые из налогооблагаемой прибыли следующих отчетных периодов.

Аналитический учет на забалансовом счете 012 "Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов" должен обеспечить информацию о расходах, исключаемых из налогооблагаемой базы, размерах и сроках их исключения.

Корреспонденция по забалансовому счету 012:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Принятие к учету расходов, исключаемых из налогооблагаемой базы следующих периодов	012	
2	Списание расходов, исключаемых из налогооблагаемой базы следующих периодов		012

Счет 013 "Временные налоговые льготы (по видам)" предназначен для обобщения информации о высвобождающихся средствах при временном освобождении от налогообложения, не предусматривающего целевого использования высвобождаемых средств.

Сумма высвободившихся средств, исчисленная по каждому виду платежа в бюджет, отражается по дебету счета 013 "Временные налоговые льготы (по видам)".

Суммы начисленных обязательных платежей в бюджет и налогов, учитываемых на счете 013 "Временные налоговые льготы (по видам)", не отражаются в "Отчете о финансовых результатах" ([форма N 2](#)) и соответственно не влияют на формирование финансовых результатов.

Со счета 013 "Временные налоговые льготы (по видам)" списывается сумма высвобожденных средств в результате освобождения от налогообложения по истечении льготного периода.

При этом, после списания информация о высвободившихся средствах должна храниться на предприятии в течение 5 лет по истечении льготного периода.

Корреспонденция по забалансовому счету 013:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражена сумма высвободившихся средств, исчисленная по каждому виду платежа в бюджет	013	
2	Списаны суммы высвободившихся средств в результате освобождения от налогообложения по истечении льготного периода		013

Счет 014 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации" предназначен для обобщения информации о наличии и движении инвентаря и хозяйственных принадлежностей в эксплуатации.

В момент передачи инвентаря и хозяйственных принадлежностей в эксплуатацию их стоимость полностью включается на затраты производства или расходы периода и одновременно отражается на счете 014 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации"

В случае непригодности инвентаря и хозяйственных принадлежностей для дальнейшей эксплуатации (использования) их списание со счета 014 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации" производится на основании оформленного в установленном порядке акта на списание.

В целях обеспечения сохранности находящихся в эксплуатации инвентаря и хозяйственных принадлежностей аналитический учет по счету 014 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации" ведется в разрезе цеховых кладовых и индивидуальных пользователей.

Корреспонденция по забалансовому счету 014:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Переданы инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатацию	014	
2	Списаны инвентарь и хозяйственные принадлежности с дальнейшей эксплуатации вследствие их непригодности		014

Счет 015 "Имущество, полученное по договору простого товарищества (совместной деятельности)" предназначен для обобщения информации у доверенного лица совместной деятельности о наличии и движении имущества, принадлежащего участникам договора простого товарищества (совместной деятельности) и полученного для осуществления совместной деятельности.

Со счета 015 "Имущество, полученное по договору простого товарищества (совместной деятельности)" списывается имущество, полученное по договору простого товарищества от участников договора простого товарищества (совместной деятельности), при возврате собственнику имущества.

Аналитический учет по счету 015 "Имущество, полученное по договору простого товарищества (совместной деятельности)" ведется по каждому объекту имущества, принадлежащие участникам договора простого товарищества (совместной деятельности).

Корреспонденция по забалансовому счету 015:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получено имущество от участника договора простого товарищества (совместной деятельности)	015	
2	Списано имущество от участника договора простого товарищества (совместной деятельности)		015

Счет 016 "Нематериальные активы, полученные по праву пользования" предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, полученных во временное пользование хозяйствующим субъектом.

Операции, связанные с получением прав на использование нематериальных активов, отражаются по дебету забалансового счета 016 "Нематериальные активы, полученные по праву пользования" на основании заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных договоров, авторских договоров и других аналогичных договоров, заключенных в порядке, установленном законодательством, по которым хозяйствующему субъекту передаются права на использование нематериальных активов (например, передача правообладателем хозяйствующему субъекту права пользования товарным знаком в течение определенного срока, на определенной территории, права пользования технологической программой автоматизированного управления

производством продукции, права пользования промышленным образцом и т. д.).

Нематериальные активы, полученные по праву пользования, учитываются на счете 016 "Нематериальные активы, полученные по праву пользования" в оценке, принятой в договоре.

При возврате нематериальных активов, полученных по праву пользования, кредитуется забалансовый счет 016 "Нематериальные активы, полученные по праву пользования".

Аналитический учет по счету 016 "Нематериальные активы, полученные по праву пользования" ведется по правообладателям и по каждому объекту нематериальных активов, полученных по праву пользования.

Корреспонденция по забалансовому счету 016:

N	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получено от правообладателя право на использование нематериальных активов	016	
2	Возвращены нематериальные активы, полученные по праву пользования		016

Получаемая информация по забалансовым счетам позволяет руководству изыскивать дополнительные резервы. А сам забалансовый учет можно использовать как инструмент усиления контроля за имеющимися ресурсами.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение забалансового счета.
2. Для каких целей используются забалансовые счета?
3. Виды забалансовых счетов.
4. Записи на забалансовых счетах.

НСБУ № 21
План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной
деятельности хозяйствующих субъектов

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
ЧАСТЬ I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
РАЗДЕЛ I. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ И ДРУГИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
0100	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	A
0110	Земля	
0111	Благоустройство земли	
0112	Благоустройство основных средств, полученных по договору финансовой аренды	
0120	Здания, сооружения и передаточные устройства	
0130	Машины и оборудование	
0140	Мебель и офисное оборудование	
0150	Компьютерное оборудование и вычислительная техника	
0160	Транспортные средства	
0170	Рабочий и продуктивный скот	
0180	Многолетние насаждения	
0190	Прочие основные средства	
0199	Законсервированные основные средства	
0200	СЧЕТА УЧЕТА ИЗНОСА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	КА
0211	Износ благоустройства земли	
0212	Износ благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды	
0220	Износ зданий, сооружений и передаточных устройств	
0230	Износ машин и оборудования	
0240	Износ мебели и офисного оборудования	
0250	Износ компьютерного оборудования и вычислительной техники	
0260	Износ транспортных средств	
0270	Износ рабочего скота	
0280	Износ многолетних насаждений	
0290	Износ прочих основных средств	
0299	Износ основных средств, полученных по договору финансовой аренды	
0300	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ПОЛУЧЕННЫХ ПО ДОГОВОРУ ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЫ	A
0310	Основные средства, полученные по договору финансовой аренды	

0400	СЧЕТА УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	
0410	Патенты, лицензии и ноу-хау	
0420	Торговые марки, товарные знаки и промышленные образцы	
0430	Программное обеспечение	
0440	Права пользования землей и природными ресурсами	
0460	Франчайз	
0470	Авторские права	
0480	Гудвилл	
0490	Прочие нематериальные активы	
0500	СЧЕТА УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	КА
0510	Амортизация патентов, лицензий и ноу-хау	
0520	Амортизация торговых марок, товарных знаков и промышленных образцов	
0530	Амортизация программного обеспечения	
0540	Амортизация прав пользования землей и природными ресурсами	
0560	Амортизация франчайза	
0570	Амортизация авторских прав	
0590	Амортизация прочих нематериальных активов	
0600	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ	А
0610	Ценные бумаги	
0620	Инвестиции в дочерние хозяйственные общества	
0630	Инвестиции в зависимые хозяйственные общества	
0640	Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом	
0690	Прочие долгосрочные инвестиции	
0700	СЧЕТА УЧЕТА ОБОРУДОВАНИЯ К УСТАНОВКЕ	
0710	Оборудование к установке — отечественное	
0720	Оборудование к установке — импортное	
0800	СЧЕТА УЧЕТА КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ	А
0810	Незавершенное строительство	
0820	Приобретение основных средств	
0830	Приобретение нематериальных активов	
0840	Формирование основного стада	
0850	Капитальные вложения в благоустройство земли	
0860	Капитальные вложения в основные средства, полученные по договору финансовой аренды	
0890	Прочие капитальные вложения	
0900	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНОЙ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ И ОТСРОЧЕННЫХ РАСХОДОВ	
0910	Векселя полученные	

0920	Платежи к получению по финансовой аренде	
0930	Долгосрочная задолженность персонала	
0940	Прочая долгосрочная дебиторская задолженность	
0950	Отсроченный налог на прибыль по временным разницам	
0960	Долгосрочные отсроченные расходы по дисконтам (скидкам)	
0990	Прочие долгосрочные отсроченные расходы	
ЧАСТЬ II. ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ		
РАЗДЕЛ II. ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАПАСЫ		
1000	СЧЕТА УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ	А
1010	Сырье и материалы	
1020	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	
1030	Топливо	
1040	Запасные части	
1050	Строительные материалы	
1060	Тара и тарные материалы	
1070	Материалы, переданные в переработку на сторону	
1080	Инвентарь и хозяйственные принадлежности	
1090	Прочие материалы	
1100	СЧЕТА УЧЕТА ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ	А
1110	Животные на выращивании	
1120	Животные на откорме	
1200		
1300		
1400		
1500	СЧЕТА УЧЕТА ЗАГОТОВЛЕНИЯ И ПРИОБРЕТЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ	
1510	Заготовление и приобретение материалов	
1600	СЧЕТА УЧЕТА ОТКЛОНЕНИЙ В СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛОВ	А
1610	Отклонения в стоимости материалов	
1700		
1800		
1900		
2000	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА	
2010	Основное производство	
2100	СЧЕТА УЧЕТА ПОЛУФАБРИКАТОВ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА	А
2110	Полуфабрикаты собственного производства	
2200		
2300	СЧЕТА УЧЕТА ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ	

2310	Вспомогательное производство	
2400		
2500	СЧЕТА УЧЕТА ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ	
2510	Общепроизводственные расходы	
2600	СЧЕТА УЧЕТА БРАКА В ПРОИЗВОДСТВЕ	
2610	Брак в производстве	
2700	СЧЕТА УЧЕТА ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ХОЗЯЙСТВ	А
2710	Обслуживающие хозяйства	
2800	СЧЕТА УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ	А
2810	Готовая продукция на складе	
2820	Готовая продукция на выставке	
2830	Готовая продукция, переданная на комиссию	
2900	СЧЕТА УЧЕТА ТОВАРОВ	А
2810	Готовая продукция на складе	
2820	Готовая продукция на выставке	
2830	Готовая продукция, переданная на комиссию	
2900	СЧЕТА УЧЕТА ТОВАРОВ	
2910	Товары на складах	
2920	Товары в розничной торговле	
2930	Товары на выставке	
2940	Предметы проката	
2950	Тара под товаром и 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
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	A
4010	Счета к получению от покупателей и заказчиков	
4020	Векселя полученные	
4100	СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ ОТ ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ, ДОЧЕРНИХ И ЗАВИСИМЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОБЩЕСТВ	A
4110	Счета к получению от обособленных подразделений	
4120	Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ	
4200	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ВЫДАННЫХ ПЕРСОНАЛУ	A
4210	Авансы, выданные по оплате труда	
4220	Авансы, выданные на служебные командировки	
4230	Авансы, выданные на общехозяйственные расходы	
4290	Прочие авансы, выданные персоналу	
4300	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ВЫДАННЫХ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ	A
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	A
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	A
4510	Авансовые платежи по страхованию	
4520	Авансовые платежи в государственные целевые фонды	
4600	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ УЧРЕДИТЕЛЕЙ ПО ВКЛАДАМ В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ	A
4610	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал	
4700	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПЕРСОНАЛА ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ	A
4710	Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит	
4720	Задолженность персонала по предоставленным займам	
4730	Задолженность персонала по возмещению материального ущерба	
4790	Прочая задолженность персонала	

4800	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫХ ДЕБИТОРОВ	А
4810	Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть	
4820	Платежи к получению по оперативной аренде	
4830	Проценты к получению	
4840	Дивиденды к получению	
4850	Роялти к получению	
4860	Счета к получению по претензиям	
4890	Задолженность прочих дебиторов	
4900	СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВА ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ	КА
4910	Резерв по сомнительным долгам	

РАЗДЕЛ V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА, КРАТКОСРОЧНЫЕ ИНВЕСТИЦИИ И ПРОЧИЕ ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ

5000	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В КАССЕ	А
5010	Денежные средства в национальной валюте	
5020	Денежные средства в иностранной валюте	
5100	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА РАСЧЕТНОМ СЧЕТЕ	А
5110	Расчетный счет	
5200	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ	А
5210	Валютные счета внутри страны	
5220	Валютные счета за рубежом	
5300		
5400		
5500	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА СПЕЦИАЛЬНЫХ СЧЕТАХ В БАНКЕ	
5510	Аккредитивы	
5520	Чековые книжки	
5530	Прочие специальные счета	
5600	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ ЭКВИВАЛЕНТОВ	А
5610	Денежные эквиваленты (по видам)	
5700	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (ПЕРЕВОДОВ) В ПУТИ	А
5710	Денежные средства (переводы) в пути	
5800	СЧЕТА УЧЕТА КРАТКОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ	
5810	Ценные бумаги	
5830	Краткосрочные займы выданные	
5890	Прочие текущие инвестиции	
5900	СЧЕТА УЧЕТА НЕДОСТАЧ И ПОТЕРЬ ОТ ПОРЧИ ЦЕННОСТЕЙ И ПРОЧИХ ТЕКУЩИХ АКТИВОВ	
5910	Недостачи и потери от порчи ценностей	
5920	Прочие текущие активы	

ЧАСТЬ III. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
РАЗДЕЛ VI. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
6000	СЧЕТА К ОПЛАТЕ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ	II
6010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам	
6020	Векселя выданные	
6100	СЧЕТА К ОПЛАТЕ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ, ДОЧЕРНИМ И ЗАВИСИМЫМ ХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОБЩЕСТВАМ	II
6110	Счета к оплате обособленным подразделениям	
6120	Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам	
6200	СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	
6210	Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)	
6220	Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)	
6230	Прочие отсроченные доходы	
6240	Отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам	
6250	Обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам	
6290	Прочие отсроченные обязательства	
6300	СЧЕТА УЧЕТА ПОЛУЧЕННЫХ АВАНСОВ	
6310	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	
6320	Авансы, полученные от подписчиков на акции	
6390	Прочие полученные авансы	
6400	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ	
6410	Задолженность по платежам в бюджет (по видам)	
6500	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО СТРАХОВАНИЮ И ПО ПЛАТЕЖАМ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ЦЕЛЕВЫЕ ФОНДЫ	
6510	Платежи по страхованию	
6520	Платежи в государственные целевые фонды	
6600	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ УЧРЕДИТЕЛЯМ	
6610	Дивиденды к оплате	
6620	Задолженность выбывающим учредителям по их доле	
6630	Вклады учредителей по увеличению уставного капитала	
6700	СЧЕТА УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА	
6710	Расчеты с персоналом по оплате труда	
6720	Депонированная заработная плата	
6800	СЧЕТА УЧЕТА КРАТКОСРОЧНЫХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ	II
6810	Краткосрочные банковские кредиты	
6820	Краткосрочные займы	

6830	Облигации к оплате	
6840	Векселя к оплате	
6900	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫМ КРЕДИТОРАМ	
6910	Оперативная аренда к оплате	
6920	Начисленные проценты	
6930	Задолженность по роялти	
6940	Задолженность по гарантиям	
6950	Долгосрочные обязательства — текущая часть	
6960	Счета к оплате по претензиям	
6970	Задолженность подотчетным лицам	
6990	Прочие обязательства	
РАЗДЕЛ VII. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
7000	ДОЛГОСРОЧНЫЕ СЧЕТА К ОПЛАТЕ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ	II
7010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам	
7020	Векселя выданные	
7100	ДОЛГОСРОЧНАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ, ДОЧЕРНИМ И ЗАВИСИМЫМ ХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОБЩЕСТВАМ	II
7110	Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям	
7120	Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам	
7200	СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ ДОЛГОСРОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	II
7210	Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)	
7220	Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)	
7230	Прочие долгосрочные отсроченные доходы	
7240	Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам	
7250	Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам	
7290	Прочие долгосрочные отсроченные обязательства	
7300	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ПОЛУЧЕННЫХ ОТ ПОКУПАТЕЛЕЙ И ЗАКАЗЧИКОВ	II
7310	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	
7400		
7500		
7600		
7700		
7800	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ	II
7810	Долгосрочные банковские кредиты	

7820	Долгосрочные займы	
7830	Облигации к оплате	
7840	Векселя к оплате	
7900	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫМ КРЕДИТОРАМ	
7910	Финансовая аренда к оплате	
7920	Прочие долгосрочные задолженности разным кредиторам	
ЧАСТЬ IV. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
РАЗДЕЛ VIII. КАПИТАЛ, НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ И РЕЗЕРВЫ		
8000		
8100		
8200		
8300	СЧЕТА УЧЕТА УСТАВНОГО КАПИТАЛА	II
8310	Простые акции	
8320	Привилегированные акции	
8330	Паи и вклады	
8400	СЧЕТА УЧЕТА ДОБАВЛЕННОГО КАПИТАЛА	II
8410	Эмиссионный доход	
8420	Курсовая разница при формировании уставного капитала	
8500	СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА	II
8510	Корректировки по переоценке долгосрочных активов	
8520	Резервный капитал (фонд)	
8530	Безвозмездно полученное имущество	
8600	СЧЕТА УЧЕТА ВЫКУПЛЕННЫХ СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ	KII
8610	Выкупленные собственные акции — простые	
8620	Выкупленные собственные акции — привилегированные	
8700	СЧЕТА УЧЕТА НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ (НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА)	II
8710	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода	
8720	Накопленная прибыль (непокрытый убыток)	
8800	СЧЕТА УЧЕТА ЦЕЛЕВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ	II
8810	Гранты	
8820	Субсидии	
8830	Членские взносы	
8840	Налоговые льготы с целевым использованием	
8890	Прочие целевые поступления	
8900	СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ И ПЛАТЕЖЕЙ	II
8910	Резервы предстоящих расходов и платежей	

ЧАСТЬ V. ФОРМИРОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ		
РАЗДЕЛ IX. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ		
9000	СЧЕТА УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНОЙ (ОПЕРАЦИОННОЙ) ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Т
9010	Доходы от реализации готовой продукции	
9020	Доходы от реализации товаров	
9030	Доходы от выполнения работ и оказания услуг	
9040	Возврат проданных товаров	КП
9050	Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам	КП
9100	СЧЕТА УЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ (ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ)	Т
9110	Себестоимость реализованной готовой продукции	
9120	Себестоимость реализованных товаров	
9130	Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг	
9140	Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете	
9150	Корректировки по ТМЗ при периодическом учете	
9200	СЧЕТА УЧЕТА ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ДРУГИХ АКТИВОВ	
9210	Выбытие основных средств	
9220	Выбытие прочих активов	
9300	СЧЕТА УЧЕТА ПРОЧИХ ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Т
9310	Прибыль от выбытия основных средств	
9320	Прибыль от выбытия прочих активов	
9330	Взысканные пени, штрафы, неустойки	
9340	Прибыли прошлых лет	
9350	Доходы от оперативной аренды	
9360	Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности	
9370	Доходы обслуживающих хозяйств	
9380	Безвозмездная финансовая помощь	
9390	Прочие операционные доходы	
9400	СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ ПЕРИОДА	Т
9410	Расходы по реализации	
9420	Административные расходы	
9430	Прочие операционные расходы	
9500	СЧЕТА УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Т
9510	Доходы в виде роялти	
9520	Доходы в виде дивидендов	
9530	Доходы в виде процентов	

9540	Доходы от валютных курсовых разниц	
9550	Доходы от финансовой аренды	
9560	Доходы от переоценки ценных бумаг	
9590	Прочие доходы от финансовой деятельности	
9600	СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ ПО ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Т
9610	Расходы в виде процентов	
9620	Убытки от валютных курсовых разниц	
9630	Расходы по выпуску и распространению ценных бумаг	
9690	Прочие расходы по финансовой деятельности	
9700	СЧЕТА УЧЕТА ЧРЕЗВЫЧАЙНЫХ ПРИБЫЛЕЙ (УБЫТКОВ)	Т
9710	Чрезвычайные прибыли	
9720	Чрезвычайные убытки	
9800	СЧЕТА УЧЕТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ ДЛЯ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ	Т
9810	Расходы по налогу на прибыль	
9820	Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли	
9900	СЧЕТА УЧЕТА КОНЕЧНОГО ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА	Т
9910	Конечный финансовый результат	
ЧАСТЬ VI. ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА		
001	Основные средства, полученные по оперативной аренде	3
002	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	3
003	Материалы, принятые в переработку	3
004	Товары, принятые на комиссию	3
005	Оборудование, принятое для монтажа	3
006	Бланки строгой отчетности	3
007	Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	3
008	Обеспечения обязательств и платежей — полученные	3
009	Обеспечения обязательств и платежей — выданные	3
010	Основные средства, сданные по договору финансовой аренды	3
011	Имущество, полученное по договору ссуды	3
012	Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов	3
013	Временные налоговые льготы (по видам)	3
014	Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации	3
015	Имущество, полученное по договору простого товарищества (совместной деятельности)	3
016	Нематериальные активы, полученные по праву пользования	3

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский Кодекс Республики Узбекистан от 21.12.1995г № 163-I и 29.08.1996г №256- I (с последующими изменениями 2018г).
2. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан от 25.12.2007г. № ЗРУ-136 (с последующими изменениями 2018г.)
3. Трудовой Кодекс Республики Узбекистан от 21.12.1995г. (с последующими изменениями 2009г.)
4. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016г. №ЗРУ- 404
5. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан № 54 от 05.02.1999 г. «Положение о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов» (Национальная база законодательства 24.05.2018г. №09/18/384/1266)
6. Правила ведения кассовых операций юридическими лицами, рег Минюст 22.06.2015г. №2687.
7. Положение «О безналичных расчетах в Республике Узбекистан» от 03.06.2013г. № 2465
8. Правила по заполнению форм финансовой отчетности зарег.МЮ от 24.01.2003г. №1209 (с последующими изменениями 2015г.)
9. НСБУ № 21 План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению зарегю МЮ №1181-3 от 30.05.2017г.
10. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан 2018г.
11. Анциферова, И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Практикум / И.В. Анциферова. - М.: Дашков и К, 2016. - 368 с.
12. Алексеева, Г.И. Бухгалтерский учет: Учебник / С.Р. Богомолец, Г.И. Алексеева - М.: МФПУ Синергия, 2017. - 520 с.
13. Астахов, В.П. Бухгалтерский учет от А до Я: Учебное пособие / В.П. Астахов. - Рн/Д: Феникс, 2018. - 479 с.
14. Богаченко, В.М. Бухгалтерский учет: Практикум: Учебное пособие / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. - Рн/Д: Феникс, 2017. - 398 с.
15. Воронина, Л.И. Бухгалтерский учет: Учебник / Л.И. Воронина. - М.: Альфа-М, НИЦ ИНФРА-М, 2018. - 480 с.
16. Джамбакиева Г.С. Финансовый учет. Учебное пособие. – Т.: Iqtisod-Moliya, 2012. - 352 с.
17. Джамбакиева Г.С. Финансовый и управленческий учет. Учебное пособие. – Т.: ОК – «NIXOL PRINT», 2021. - 444 с.

18. Джамбакиева Г.С. Финансовый учет и отчетность. Учебник. – Т.: Iqtisod-Moliya, 2019. - 404 с.
19. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учебник. / Н.П. Кондраков. - М.: Проспект, 2015. - 496 с.
20. Норбеков Д., Мисиров К., Тошмонов Ғ. Молиявий ва бошқарув ҳисоби. Ўқув қўлланма. . – Т.: Iqtisod- Moliya, 2018. - 421 б.
21. Полковский, Л.М. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для бакалавров / Л.М. Полковский. - М.: Дашков и К, 2016. - 256 с.
22. Сотиволдиев А.С и др. Финансовый и управленческий учет. Учебник. – Т.: Iqtisod- Moliya, 2012. - 432 с
23. Эдди МакЛейн., Питер Этрилл «Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов» Электронная книга - 2016 г. 349 с.

ОГЛАВЛЕНИЕ		
	Введение	3
	
ГЛАВА 1	ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА В ПРОМЫШЛЕННОСТИ	
1.1.	Бухгалтерский учет в системе управления деятельностью организации. Задачи бухгалтерского учета	4
1.2.	Пользователи бухгалтерской информацией	7
1.3.	Финансовый и управленческий учет: сходство, различия и взаимосвязь	9
1.4.	Особенности промышленности, видов производств и их влияние на построение бухгалтерского учета	12
1.5.	Государственное регулирование бухгалтерского учета	15
	Вопросы для самоконтроля	21
ГЛАВА 2	УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	
2.1.	Понятие, роль и классификация основных средств	22
2.2.	Оценка основных средств	29
2.3.	Документальное оформление движения основных средств	32
2.4.	Поступление основных средств	35
2.5.	Выбытие основных средств	43
2.6.	Учет начисления амортизации основных средств	51
2.7.	Переоценка основных средств	59
2.8.	Инвентаризация основных средств	61
2.9.	Учет затрат на восстановление основных средств	64
	Вопросы для самоконтроля	67
ГЛАВА 3	УЧЁТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	
3.1.	Понятие нематериальных активов и их оценка	69
3.2.	Учет поступления нематериальных активов	75
3.3.	Учет выбытия нематериальных активов	83
3.4.	Учет начисления амортизации нематериальных активов	89
	Вопросы для самоконтроля	92

ГЛАВА 4	УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	
4.1.	Бухгалтерский (финансовый) учет долгосрочных финансовых вложений	93
4.2.	Учет оборудования к установке и строительных материалов	101
4.3.	Учет вложений в долгосрочные активы	105
4.4.	Учет операций, связанных с проведением инвентаризации долгосрочных активов	111
	Вопросы для самоконтроля	116
ГЛАВА 5	БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	
5.1.	Производственные запасы, их роль, сущность и задачи учета	117
5.2.	Классификация и оценка товарно-материальных запасов	123
5.3.	Учет товарно-материальных запасов на складе и в бухгалтерии	133
5.4.	Учет поступления материалов	139
5.5.	Учет выбытия материалов	149
5.6.	Учет расходов производственных запасов по методам оценки	155
5.7.	Особенности бухгалтерского учета отдельных видов производственных запасов	160
5.8.	Инвентаризация производственных запасов	174
	Вопросы для самоконтроля	177
ГЛАВА 6	БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	
6.1.	Понятие, значение и сущность производственных затрат	178
6.2.	Состав и классификация производственных затрат, относимых на себестоимость продукции	182
6.3.	Синтетический и аналитический учет производственных затрат и порядок их включения в себестоимость	188
6.4.	Учет затрат на вспомогательные и обслуживающие хозяйства	192
6.5.	Характеристика методов учета затрат и калькулирования себестоимости	201
	Вопросы для самоконтроля	205

ГЛАВА 7	УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ), ЕЁ ОТГРУЗКА И РЕАЛИЗАЦИЯ	
7.1.	Понятие готовой продукции и методы определения её себестоимости	207
7.2.	Учет готовой продукции, товаров (работ, услуг) и их оценка	208
7.3.	Учет реализации готовой продукции товаров (работ, услуг)	214
7.4.	Документальное оформление операций по отгрузке продукции	221
	Вопросы для самоконтроля	224
ГЛАВА 8	УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	
8.1.	Учет денежных средств в кассе предприятия и порядок ведения кассовых операций	225
8.2.	Учет операций по движению денежных средств на расчетном счете	237
8.3.	Особенности учета денежных средств, выраженных в иностранной валюте	244
8.4.	Учет денежных эквивалентов и денежных средств в пути	252
	Вопросы для самоконтроля	254
ГЛАВА 9	УЧЕТ ЭКСПОРТНО-ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	
9.1.	Законодательная база по внешнеэкономической деятельности	256
9.2.	Порядок расчетов экспортно-импортных операций	262
9.3.	Таможенные режимы. Таможенная стоимость	265
9.4.	Налогообложение валютных операций. НДС и другие таможенные платежи	268
9.5.	Бухгалтерский учет экспортно-импортных операций	280
9.6.	Курсовая разница при ВЭД операциях	289
	Вопросы для самоконтроля	294
ГЛАВА 10	УЧЕТ КРАТКОСРОЧНЫХ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	
10.1.	Основные определения финансовых инвестиций	295
10.2.	Поступление ценных бумаг и переоценка финансовых инвестиций	297
10.3.	Учет выбытия ценных бумаг	301
10.4.	Инвестиции в дочерние предприятия	304

	Вопросы для самоконтроля	306
ГЛАВА 11	УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА	
11.1.	Задачи учета труда и заработной платы	307
11.2.	Формы оплаты труда	313
11.3.	Расчет среднего заработка при оплате отпусков	322
11.4.	Документальное оформление, синтетический и аналитический учет расходов на оплату труда	327
11.5.	Виды удержаний из заработной платы	332
	Вопросы для самоконтроля	344
ГЛАВА 12	УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	
12.1.	Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов исковой давности	345
12.2.	Учет расчетов с покупателями и заказчиками	351
12.3.	Расчеты с обособленными подразделениями, дочерними и зависимыми хозяйственными обществами	354
12.4.	Учет авансов выданных и полученных	355
12.5.	Учет расчетов с бюджетом	358
12.6.	Расчеты по претензиям	362
12.7.	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	365
	Вопросы для самоконтроля	369
ГЛАВА 13	УЧЕТ БАНКОВСКИХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ	
13.1.	Учет расчетов по краткосрочным кредитам и займам	370
13.2.	Учет расчетов по долгосрочным кредитам и займам	374
13.3.	Порядок учета процентов по кредитам и займам	376
	Вопросы для самоконтроля	377
ГЛАВА 14	УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА	
14.1.	Понятие, сущность и состав собственного капитала	378
14.2.	Порядок формирования и учет уставного капитала	381
14.3.	Порядок формирования и учет добавленного капитала	387
14.4.	Порядок формирования и учет резервного капитала	393
14.5.	Учет нераспределенной прибыли	397
14.6.	Учет целевых поступлений и финансирования	402
14.7.	Резервы предстоящих расходов и платежей	404
	Вопросы для самоконтроля	407
ГЛАВА 15	УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	

15.1	Общие понятия финансового результата	408
15.2.	Учет дохода и выручка от реализации продукции (работ, услуг)	410
15.3.	Учет прочих доходов	412
15.4.	Учет расходов предприятия	414
15.5.	Определение чистой прибыли	416
	Вопросы для самоконтроля	422
ГЛАВА 16	ОБЪЕКТЫ ЗАБАЛАНСОВОГО УЧЕТА	
16.1.	Сущность операций на забалансовых счетах и их классификация.	423
16.2.	Виды забалансовых счетов и их учет	424
	Вопросы для самоконтроля	434
	ПРИЛОЖЕНИЯ	435
	СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	452

	TABLE OF CONTENTS	
	Introduction	3
	
CHAPTER 1	FUNDAMENTALS OF THE FINANCIAL ACCOUNTING ORGANIZATION IN INDUSTRY	
1.1.	Accounting in the management system of the organization's activities. Accounting tasks	4
1.2.	Users of accounting information	7
1.3.	Financial and management accounting: similarities, differences and interrelation	9
1.4.	Features of industry, types of production and their impact on the construction of accounting	12
1.5.	State regulation of accounting	15
	Questions for self-control	21
CHAPTER 2	ACCOUNTING OF FIXED ASSETS	
2.1.	The concept, role and classification of fixed assets	22
2.2.	Valuation of fixed assets	29
2.3.	Documenting the movement of fixed assets	32
2.4.	Receipt of fixed assets	35
2.5.	Disposal of fixed assets	43

2.6.	Accounting for depreciation of fixed assets	51
2.7.	Revaluation of fixed assets	59
2.8.	Inventory of fixed assets	61
2.9.	Accounting for the cost of restoring fixed assets	64
	Questions for self-control	67
CHAPTE R 3	ACCOUNTING OF INTANGIBLE ASSETS	
3.1.	The concept of intangible assets and their valuation	69
3.2.	Accounting for the receipt of intangible assets	75
3.3.	Accounting for the disposal of intangible assets	83
3.4.	Accounting for depreciation of intangible assets	89
	Questions for self-control	92
CHAPTE R 4	ACCOUNTING FOR LONG-TERM INVESTMENTS AND FINANCIAL INVESTMENTS	
4.1.	Accounting (financial accounting) of long-term financial investments	93
4.2.	Accounting of equipment for installation and construction materials	101
4.3.	Accounting for investments in long-term assets	105
4.4.	Accounting of operations related to the inventory of long-term assets	111
	Questions for self-control	116
CHAPTE R 5	ACCOUNTING FINANCIAL ACCOUNTING OF PRODUCTION STOCKS	
5.1.	Production stocks, their role, essence and tasks of accounting	117
5.2.	Classification and evaluation of inventories	123
5.3.	Inventory accounting in the warehouse and in the accounting department	133
5.4.	Accounting for the receipt of materials	139
5.5.	Accounting for the disposal of materials	149
5.6.	Accounting of inventory costs by valuation methods	155
5.7.	Features of accounting for certain types of production stocks	160
5.8.	Inventory of production stocks	174

	Questions for self-control	177
CHAPTE R 6	ACCOUNTING FINANCIAL ACCOUNTING OF PRODUCTION COSTS	
6.1.	The concept, meaning and essence of production costs	178
6.2.	Composition and classification of production costs attributed to the cost of production	182
6.3.	Synthetic and analytical accounting of production costs and the procedure for their inclusion in the cost price	188
6.4.	Accounting for the costs of auxiliary and service farms	192
6.5.	Characteristics of cost accounting and cost calculation methods	201
	Questions for self-control	205
CHAPTE R 7	ACCOUNTING OF FINISHED PRODUCTS (WORKS, SERVICES), ITS SHIPMENT AND SALE	
7.1.	The concept of finished products and methods of determining its cost	207
7.2.	Accounting of finished products, goods (works, services) and their evaluation	208
7.3.	Accounting for the sale of finished goods (works, services)	214
7.4.	Documentation of product shipment operations	221
	Questions for self-control	224
CHAPTE R 8	ACCOUNTING OF CASH AND CURRENCY TRANSACTIONS	
8.1.	Accounting of funds in the cash register of the enterprise and the procedure for conducting cash transactions	225
8.2.	Accounting for cash flow transactions on the settlement account	237
8.3.	Features of accounting for funds denominated in foreign currency	244
8.4.	Accounting for cash equivalents and cash in transit	252
	Questions for self-control	254
CHAPTE R 9	ACCOUNTING OF EXPORT-IMPORT OPERATIONS	
9.1.	Legislative framework for foreign economic activity	256
9.2.	Procedure for settlement of export-import operations	262
9.3.	Customs regimes. Customs value	265
9.4.	Taxation of currency transactions. VAT and other customs payments	268
9.5.	Accounting of export-import operations	280

9.6.	Exchange rate difference in foreign trade operations	289
	Questions for self-control	294
CHAPTE R 10	ACCOUNTING FOR SHORT-TERM FINANCIAL INVESTMENTS	
10.1.	Basic definitions of financial investments	295
10.2.	Receipt of securities and revaluation of financial investments	297
10.3.	Accounting for disposal of securities	301
10.4.	Investments in subsidiaries	304
	Questions for self-control	306
CHAPTE R 11	ACCOUNTING OF SETTLEMENTS WITH PERSONNEL ON REMUNERATION	
11.1.	Tasks of accounting for labor and wages	307
11.2.	Forms of remuneration	313
11.3.	Calculation of average earnings when paying for vacations	322
11.4.	Documentation, synthetic and analytical accounting of labor costs	327
11.5.	Types of deductions from wages	332
	Questions for self-control	344
CHAPTE R 12	ACCOUNTING OF ACCOUNTING TRANSACTIONS	
12.1.	The concept of accounts receivable and accounts payable. Terms of settlement of the limitation period	345
12.2.	Accounting of settlements with buyers and customers	351
12.3.	Settlements with separate divisions, subsidiaries and dependent business entities	354
12.4.	Accounting of advances issued and received	355
12.5.	Accounting for settlements with the budget	358
12.6.	Settlement of claims	362
12.7.	Settlements with suppliers and contractors	365
	Questions for self-control	369
CHAPTE R 13	ACCOUNTING OF BANK LOANS AND BORROWINGS	
13.1.	Accounting for settlements on short-term loans and borrowings	370
13.2.	Accounting for settlements on long-term loans and borrowings	374
13.3	Accounting procedure for interest on loans and borrowings	376
	Questions for self-control	377

CHAPTE R 14	ACCOUNTING OF EQUITY	
14.1.	The concept, essence and composition of equity	378
14.2.	The procedure for the formation and accounting of the authorized capital	381
14.3.	The procedure for the formation and accounting of the added capital	387
14.4.	Procedure for the formation and accounting of reserve capital	393
14.5.	Accounting for retained earnings	397
14.6.	Accounting for target receipts and financing	402
14.7.	Reserves for upcoming expenses and payments	404
	Questions for self-control	407
CHAPTE R 15	ACCOUNTING OF FINANCIAL RESULTS	
15.1	General concepts of financial result	408
15.2.	Accounting for income and revenue from the sale of products (works, services)	410
15.3.	Accounting for other income	412
15.4.	Accounting for expenses of the enterprise	414
15.5.	Determination of net profit	416
	Questions for self-control	422
CHAPTE R 16	OFF-BALANCE SHEET ACCOUNTING OBJECTS	
16.1.	The essence of transactions on off-balance sheet accounts and their classification.	423
16.2.	Types of off-balance sheet accounts and their accounting	424
	Questions for self-control	434
	APPLICATIONS	435
	LIST OF USED LITERATURE	452

	MUNDARIJA	
	Kirish	3
	
1 BOB	SANOATDA BUXGALTERIYA HISOBINI TASHKIL ETISH ASOSLARI	
1.1.	Tashkilot faoliyatini boshqarish tizimida buxgalteriya hisobi. Buxgalteriya hisobi vazifalari	4
1.2.	Buxgalteriya axborotidan foydalanuvchilar	7

1.3.	Moliyaviy va boshqaruv hisobi: o'xshashlik, farqlar va munosabatlar	9
1.4.	Sanoatning xususiyatlari, ishlab chiqarish turlari va ularning buxgalteriya hisob-kitoblariga ta'siri	12
1.5.	Buxgalteriya hisobini davlat tomonidan tartibga solish	15
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	21
2 BOB	ASOSIY VOSITALARNI HISOBGA OLISH	
2.1.	Asosiy vositalarning kontseptsiyasi, roli va tasnifi	22
2.2.	Asosiy vositalarni baholash	29
2.3.	Asosiy vositalar harakatini hujjatlashtirish	32
2.4.	Asosiy vositalarni olish	35
2.5.	Asosiy vositalarni yo'qotish	43
2.6.	Asosiy vositalarning amortizatsiyasini hisoblash	51
2.7.	Asosiy vositalarni qayta baholash	59
2.8.	Asosiy vositalarni inventarizatsiya qilish	61
2.9.	Asosiy vositalarni tiklash xarajatlarini hisobga olish	64
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	67
3 BOB	NOMODDIY AKTIVLARNI HISOBGA OLISH	
3.1.	Nomoddiy aktivlar tushunchasi va ularni baholash	69
3.2.	Nomoddiy aktivlarni olishni hisobga olish	75
3.3.	Nomoddiy aktivlarning chiqib ketishi hisobi	83
3.4.	Nomoddiy aktivlar amortizatsiyasini hisobga olish	89
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	92
4 BOB	UZOQ MUDDATLI INVESTITSİYALAR VA MOLIYAVIY INVESTITSİYALARNI HISOBGA OLISH	
4.1.	Uzoq muddatli moliyaviy qo'yilmalarning buxgalteriya (moliyaviy) hisobi	93
4.2.	O'rnatish va qurilish materiallari uchun uskunalarni hisobga olish	101
4.3.	Uzoq muddatli aktivlarga investitsiyalarni hisobga olish	105
4.4.	Uzoq muddatli aktivlarni inventarizatsiya qilish bilan bog'liq operatsiyalarni hisobga olish	111

	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	116
5 BOB	ISHLAB CHIQARISH ZAXIRALARINING BUXGALTERIYA HISOBI	
5.1.	Ishlab chiqarish zaxiralari, ularning roli, mohiyati va vazifalari	117
5.2.	Tovar-moddiy zaxiralarni tasniflash va baholash	123
5.3.	Omborda va buxgalteriyada tovar-moddiy zaxiralarni hisobga olish	133
5.4.	Materiallarni olishni hisobga olish	139
5.5.	Materiallarni yo'q qilish hisobi	149
5.6.	Baholash usullari bo'yicha ishlab chiqarish zaxiralari xarajatlarini hisobga olish	155
5.7.	Ishlab chiqarish zaxiralarining ayrim turlarini hisobga olishning xususiyatlari	160
5.8.	Ishlab chiqarish zaxiralari inventarizatsiyasi	174
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	177
6 BOB	ISHLAB CHIQARISH XARAJATLARINING BUXGALTERIYA HISOBI	
6.1.	Ishlab chiqarish xarajatlari tushunchasi, mazmuni va mohiyati	178
6.2.	Ishlab chiqarish xarajatlariga taalluqli ishlab chiqarish xarajatlarining tarkibi va tasnifi	182
6.3.	Ishlab chiqarish xarajatlarini sintetik va analitik hisoblash va ularni tannarxga kiritish tartibi	188
6.4.	Yordamchi va xizmat ko'rsatish xo'jaliklari uchun xarajatlar hisobi	192
6.5.	Xarajatlarni hisobga olish va xarajatlarni hisoblash usullarining xususiyatlari	201
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	205
7 BOB	TAYYOR MAHSULOTLAR (ISHLAR, XIZMATLAR), UNING YUKLANISH VA SOTISH HISOBLARI	
7.1.	Tayyor mahsulot tushunchasi va uning tannarxini aniqlash usullari	207
7.2.	Tayyor mahsulotlar, tovarlar (ishlar, xizmatlar) hisobi va ularni baholash	208
7.3.	Tayyor mahsulotlarni (ishlarni, xizmatlarni) sotish hisobi	214

7.4.	Mahsulotlarni jo'natish bo'yicha operatsiyalarni hujjatlashtirish	221
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	224
8 BOB	PUL VA VALYUTA OPERATSIYALARINI HISOBGA OLISH	
8.1.	Korxonaning kassasida pul mablag'larini hisobga olish va kassa operatsiyalarini o'tkazish tartibi	225
8.2.	Hisobdagi pul mablag'lari harakati bo'yicha operatsiyalarni hisobga olish	237
8.3.	Chet el valyutasida ifodalangan mablag'larni hisobga olishning o'ziga xos xususiyatlari	244
8.4.	Yo'lda pul ekvivalentlari va pul mablag'larini hisobga olish	252
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	254
9 BOB	EKSPORT-IMPORT OPERATSIYALARINI HISOBGA OLISH	
9.1.	Tashqi iqtisodiy faoliyat bo'yicha Qonunchilik bazasi	256
9.2.	Eksport-import operatsiyalarini hisoblash tartibi	262
9.3.	Bojxona rejimi. Bojxona qiymati	265
9.4.	Valyuta operatsiyalarini soliqqa tortish. QQS va boshqa bojxona to'lovlari	268
9.5.	Eksport-import operatsiyalarini hisobga olish	280
9.6.	Tashqi savdo operatsiyalarida kurs farqlari	289
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	294
10 BOB	QISQA MUDDATLI MOLIVAVIY INVESTITSIYALARNI HISOBGA OLISH	
10.1.	Moliyaviy investitsiyalarning asosiy ta'riflari	295
10.2.	Qimmatli qog'ozlarni olish va moliyaviy investitsiyalarni qayta baholash	297
10.3.	Qimmatli qog'ozlarni olib tashlashni hisobga olish	301
10.4.	Sho'ba korxonalariga investitsiyalar	304
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	306
11 BOB	MEHNATGA HAQ TO'LASH BO'YICHA XODIMLAR BILAN HISOB-KITOBLARNI HISOBGA OLISH	
11.1.	Mehnat va ish haqini hisobga olish vazifalari	307
11.2.	Mehnatga haq to'lash shakllari	313
11.3.	Dam olish uchun to'lov qachon o'rtacha daromad hisoblash	322
11.4.	Hujjatlashtirish, mehnat xarajatlarini sintetik va analitik hisoblash	327

11.5.	Ish haqidan ushlab turish turlari	332
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	344
12 BOB	HISOB-KITOB OPERATSIYALARINI HISOBGA OLISH	
12.1.	Debitorlik va kreditorlik tushunchasi. Cheklovni hisoblash muddati	345
12.2.	Xaridorlar va mijozlar bilan hisob-kitoblarni hisobga olish	351
12.3.	Alohida bo'linmalar, filiallar va qaram xo'jalik jamiyatlari bilan hisob-kitoblar	354
12.4.	Berilgan va olingan avanslarni hisobga olish	355
12.5.	Byudjet bilan hisob-kitoblarni hisobga olish	358
12.6.	Da'volar bo'yicha hisob-kitoblar	362
12.7.	Etkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar	365
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	369
13 BOB	BANK KREDITLARI VA ZAYMLARINI HISOBGA OLISH	
13.1.	Qisqa muddatli kreditlar va qarzarlar bo'yicha hisob-kitoblarni hisobga olish	370
13.2.	Uzoq muddatli kreditlar va qarzarlar bo'yicha hisob-kitoblarni hisobga olish	374
13.3	Kreditlar va qarzarlar bo'yicha foizlarni hisobga olish tartibi	376
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	377
14 BOB	XUSUSIY KAPITALNI HISOBGA OLISH	
14.1.	Xususiy kapitalning tushunchasi, mohiyati va tarkibi	378
14.2.	Ustav kapitalini shakllantirish va hisobga olish tartibi	381
14.3.	Qo'shimcha kapitalni shakllantirish va hisobga olish tartibi	387
14.4.	Rezerv kapitalini shakllantirish va hisobga olish tartibi	393
14.5.	Taqsimlanmagan foydani hisobga olish	397
14.6.	Maqsadli daromad va moliyalashtirishni hisobga olish	402
14.7.	Kelgusi xarajatlar va to'lovlar rezervlari	404
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	407
15 BOB	MOLIYAVIY NATIJALARNI HISOBGA OLISH	
15.1	Moliyaviy natijalarning umumiy tushunchalari	408
15.2.	Mahsulotlar (ishlar, xizmatlar) sotishdan daromad va tushum hisobi	410
15.3.	Boshqa daromadlarni hisobga olish	412
15.4.	Korxonaning xarajatlarini hisobga olish	414

15.5.	Sof daromadni aniqlash	416
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	422
16 BOB	BALANS DAN TASHQARI OB'EKTLARI HISOBGA OLISH	
16.1.	Balansdan tashqari schyotlar bo'yicha operatsiyalarning mohiyati va ularning tasnifi	423
16.2.	Balansdan tashqari hisobvaraqlar turlari va ularning hisobi	424
	O'z-o'zini nazorat qilish uchun savollar	434
	ILOVALAR	435
	FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI	452