

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

**ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ**

**А.С. СОТВОЛДИЕВ,  
Ф.Т. АБДУВАХИДОВ,  
Д.А. САТЫВАЛДЫЕВА**

# **ФИНАНСОВЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

*Рекомендовано Министерством высшего и среднего специального  
образования Республики Узбекистан по образованию в сфере «Экономика» в  
качестве учебника для всех студентов, обучающихся по всем экономическим  
направлениям*

Ташкент  
«IQTISOD-MOLIYA»  
2012

**УДК: 336:657.1(575.1)**

**КБК: 65.052**

**С67**

*Под редакцией* д-к экон. наук, проф. ТФИ А.А. Каримова

*Рецензенты:* д-к экон. наук, проф. РУз. БФА А.К. Ибрагимов;  
д-к экон. наук, проф. ТГЭУ Р.О. Холбеков

Сотиволдиев А.С. и др.

**С67 Финансовый и управленческий учет: Учебник / А. Сотиволдиев, Ф.Абдувахидов, Д.Сатывалдыева; - Т.: «Iqtisod-Moliya», 2012. 432 с.**

Учебник подготовлен в соответствии с требованиями Государственного стандарта по подготовке бакалавров и магистров. Он подробно раскрывает теоретические, методологические и практические вопросы ведения финансового и управленческого учета в соответствии с законодательными и нормативно-правовыми актами и положениями. Учебник предназначен для студентов, аспирантов, преподавателей экономических специальностей, слушателей учебно-методических центров подготовки кадров и аттестации профессиональных бухгалтеров.

**УДК: 336:657.1(575.1)**

**КБК: 65.052**

**ISBN 978-9943-13-358-7**

© «IQTISOD-MOLIYA», 2012  
© Сотиволдиев А.С., Абдувахидов Ф.Т.,  
Сатывалдыева Д.А., 2012

## ВВЕДЕНИЕ

Мировой финансово-экономический кризис обуславливает объективную необходимость повышения роли бухгалтерского учета в управлении предприятием. Для принятия оперативных и тактических решений по управлению в условиях постоянно меняющейся рыночной конъюнктуры и развивающейся конкуренции товаропроизводителей необходима своевременная, достоверная и аналитическая информация.

В этих условиях неизмеримо возрастает роль бухгалтерского учета, поскольку требуется не только соизмерять произведенные затраты с полученными доходами, но и вести активный поиск эффективного использования каждого вложенного рубля в производственную, коммерческую и финансовую деятельность организаций.

Бухгалтерский учет должен отвечать требованиям национальных и международных стандартов, удовлетворять потребностям внутренних и внешних пользователей информации, выявлять резервы повышения эффективности производства и быть «языком бизнеса». Очевидно, что для удовлетворения перечисленных выше требований необходимо использовать различные методы сбора, обработки и отражения информации. Эта проблема решается благодаря использованию информации финансового и управленческого учета.

Финансовый учет охватывает информацию, которая используется не только для внутреннего управления, но и сообщает её контрагентам, т.е. сторонним пользователям. Эта информация должна удовлетворять потребностям как государственных органов, так и акционеров компаний, держателей ценных бумаг, потенциальных инвесторов и кредиторов. Нормы и правила его ведения регулируются национальными стандартами, разработанными на основе международных стандартов.

Управленческий учет предназначается для решения внутренних задач управления организацией. В отличие от финансового управленческий учет субъективен и конфиденциален, но именно он несет основную нагрузку обеспечения принятия управленческих решений.

Учебник посвящен построению действенной системы финансового и управленческого учета в хозяйствующих субъектах. Он раскрывает отдельные вопросы финансового и управленческого учета и основан на законодательстве Республики Узбекистан по бухгалтерскому учету.

Данный учебник написан в соответствии с программой 230000 - «Экономика» сферы высшего образования для обучения студентов по всем экономическим направлениям.

Учебник представляет значительный интерес для руководителей всех уровней управления, специалистов в области экономики, бухгалтеров предприятий, преподавателей и молодых учёных.

Авторы будут признательны всем, кто выскажет свои критические замечания, с благодарностью их примут и учтут.

# ГЛАВА 1. ПРЕДМЕТ И МЕТОД ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

## 1.1. Понятие о бухгалтерском учете

Основой жизни всякого общества является материальное производство. Процесс производства материальных благ предполагает наличие трех его элементов: труд, средства труда и предмет труда. На определенной стадии развития общества возникает потребность в учете предметов труда, средств и продуктов труда, а также затрат самого труда в процессе хозяйственной деятельности людей. Для их учета организуются наблюдение, измерение и регистрация явлений и фактов хозяйственной деятельности, в результате чего они получают количественную характеристику. Учет дает обобщенные данные для контроля над непрерывным потоком явлений, происходящих в процессе производства и обращения.

Таким образом, бухгалтерский учет представляет упорядоченную систему отражения информации о хозяйственных операциях предприятия путем наблюдения, измерения, регистрации, обработки и получения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях действующего субъекта и их движении путем сплошного и непрерывного документального отражения хозяйственных операций. В любой управленческой системе необходима соответствующая система информационного обеспечения для принятия экономических решений. Бухгалтерский учет – один из основных инструментов сбора и обобщения экономической информации.

В плановой экономике бухгалтерский учет имел следующие характеристики:

- жесткая иерархическая организация системы учета в масштабе всей страны;
- единое оформление документов и единый порядок информационного обмена;
- централизованный контроль и обязательное использование типовых форм бухгалтерских записей;
- отсутствие независимого аудита, место которого занимал жесткий ведомственный контроль.

В Узбекистане с первых дней независимости приступили к реформе экономики. Реформа бухгалтерского учета является прямым продолжением реформы экономики и перехода к рыночным отношениям, т. е. необходимым элементом экономической реформы республики от плановой экономики к рыночной. В условиях рыночной экономики:

- меняется структура собственности;
- возникают различного рода риски и неопределенности;

- появляется ряд новых операций, таких как инвестиции в ценные бумаги, выпуск и продажа собственных акций, операции с валютой и недвижимостью и т.д.

В этих условиях предприятие изучает конъюктуру рынка, самостоятельно планирует собственную деятельность, занимается поиском потребителей, устанавливает собственные цены, привлекает кредиты коммерческих банков и средств других инвесторов.

Для правильного и своевременного учета и управления этими новыми фактами, а также стабильного развития необходима эффективная система сбора и обработки информации.

Итак, бухгалтерский учет, это:

- информационная система, дающая количественную (финансовую) информацию об экономических субъектах;

- процесс определения, наблюдения, измерения и обобщения экономической информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях субъекта.

В условиях модернизации и технического перевооружения экономики основными задачами учета являются:

- осуществлять контроль за наличием, движением и использованием сырья и материалов, рабочей силы и денежных средств в соответствии с установленными нормами;

- своевременно предотвращать негативные проявления в хозяйственной деятельности и мобилизовать временные резервы;

- предоставлять полную и достоверную информацию о показателях деятельности и финансовых результатах деятельности предприятия, которая необходима как для оперативного руководства предприятием, так и для инвесторов, поставщиков, клиентов и кредиторов, налоговых органов, финансовых и банковских учреждений и всех заинтересованных в финансово – хозяйственной деятельности предприятия.

Бухгалтерский учет на предприятиях должен осуществляться по определенным правилам и принципам. Необходимо установить такую совокупность принципов и правил, реализация которых обеспечила бы максимальный эффект от ведения учета. Под эффектом понимается своевременное формирование финансовой и управленческой информации, доступность и полезность для широкого круга заинтересованных пользователей. Для этого общие правила, и принципы конкретизируются на каждом предприятии исходя из условий деятельности, квалификации персонала, имеющейся технической базы управления. Иначе говоря, предприятия разрабатывают и проводят собственную учетную политику на предстоящий отчетный год.

Под учетной политикой понимается совокупность способов, принимаемых руководителем хозяйствующего субъекта для ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности и соответствии с их принципами и основами.

Учетная политика хозяйствующего субъекта формируется руководителем субъекта на основе национального стандарта бухгалтерского учета №1 «Учетная политика и финансовая отчетность» для того, чтобы финансовые показатели деятельности хозяйствующего субъекта, представляемые в финансовой отчетности за разные годы, были сопоставимы. Учетная политика, разработанная на очередной отчетный год, должна быть утверждена руководителем предприятия, после чего она приобретает статус юридического документа.

## **1.2. Требования, предъявляемые к учету и отчетности**

Задачи бухгалтерского учета могут быть успешно решены, если он будет отвечать предъявляемым к нему требованиям. Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету, точно определены Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» 279-1 от 30 августа 1996 года. На основе данного Закона составлена Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности (зарегистрирована МЮ РУз. 14.08 1998 г. №475), где указаны принципы ведения бухгалтерского учета и отчетности. Эти принципы, т.е. требования к бухгалтерскому учету следующие:

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

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

Непрерывность. Хозяйствующий субъект рассматривается как непрерывно действующий, т.е. как продолжающий работы в обозримом будущем. Предполагается, что у него нет ни намерения, ни необходимости в ликвидации или значительном сокращении масштаба деятельности.

Денежная оценка хозяйственных операций, активов и пассивов. Все операции или события оцениваются в денежной оценке с целью обобщения информации в финансовых отчетах.

Достоверность. Информация является достоверной, когда в ней отсутствует существенная ошибка или предвзятость и на неё могут полагаться пользователи. Достоверность операций или событий должна быть подтверждена первичными учетными документами.

Предусмотрительность (осторожность). Соблюдение этого принципа при принятии решений необходимо для вынесения оценок в условиях неопределенности для того, чтобы активы и доход не были переоценены, а обязательства или расходы не были недооценены.

Преобладание содержания над формой. Если информация в учетных документах и финансовой отчетности достоверно отражает содержание опера-

ций и событий, необходимо, чтобы эта операция была учтена и представлена в соответствии с её сущностью и экономической реальностью, а не только с их правовой формой.

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

Нейтральность финансовой отчетности. Информация, представляемая в финансовой отчетности, должна быть независимой от предвзятости для того, чтобы быть надежной.

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

Фактическая оценка активов и обязательств. Этот принцип предполагает, что основой оценки является их себестоимость или стоимость приобретения. В некоторых случаях, предусмотренных стандартами, фактическая оценка может отличаться от стоимости приобретения.

Понятность. Информация, представляемая в бухгалтерском учете и финансовых отчетах, должна быть понятна пользователям.

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

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

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

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

Последовательность. Предполагается, что учетная политика последовательно проводится из одного периода в другой. Пользователи должны иметь

возможность сравнивать финансовые отчеты хозяйствующего субъекта за разные отчетные периоды для того, чтобы определить тенденции изменений в его финансовом положении.

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

Следующим требованием, предъявляемым к учету является его экономичность. Это значит, что отвлечение рабочей силы от материального производства и издержки учета должны быть минимальными и относительно все больше сокращаться. В сфере учета, как и в сфере материального производства, надо добиваться того, чтобы максимум результатов был получен при минимуме затрат.

В современных условиях ведение бухгалтерского учета без соответствующих национальных стандартов немыслимо. Следовательно, следующим требованием, предъявляемым к учету, является его ведение и составление финансовой отчетности согласно соответствующим национальным стандартам бухгалтерского учета (НСБУ). Применение НСБУ устраняет недостоверности финансовой отчетности. В этом заинтересованы: прежде всего сами предприятия, применяющие стандарты бухгалтерского учета; аудиторы, которые высказывают свою точку зрения при представлении финансовых отчетов; и пользователи – группы, опирающиеся на финансовые отчеты при принятии решений.

В Узбекистане по состоянию на 1 января 2009 года принято 23 национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ).

### **1.3. Учетные измерители и виды хозяйственного учета**

Для количественной характеристики совершаемых хозяйственных операций в бухгалтерском учете используются три вида измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

Натуральные измерители используются для учета наличия и движения средств труда, сырья, материалов, полуфабрикатов, готовой продукции, услуг материального производства, товаров, тары и т.п. Применение того или иного конкретного измерителя, таких как штука, метр, квадратный метр, кубический метр, литр, килограмм, киловатт-час, тонно-километр и другие зависит от физических свойств учитываемых объектов. Правильное применение натуральных измерителей способствует эффективному контролю за со-



хранность хозяйственных средств и имеет большое значение для оперативного управления деятельностью предприятия.

Трудовые измерители используются для учета количества затраченного рабочего времени. Они выражаются в рабочих днях, часах и минутах. Однако основной трудовой измеритель на предприятиях – человеко-час, широко используемый для исчисления показателей производительности труда. Трудовой измеритель, в сочетании с другими натуральными измерителями, позволяет определить уровень производительности труда рабочих, исчислить причитающуюся им заработную плату, установить выполнение ими нормы выработки.

Однако, каково бы ни было значение в учете натуральных и трудовых измерителей, при их посредстве все же невозможно получить обобщающую количественную характеристику всей совокупности разнородных средств и хозяйственных процессов, совершающихся на предприятиях. Такая характеристика может быть дана при помощи денежного измерителя.

Денежный измеритель (сум, тийин) является универсальным и используется для обобщения различных хозяйственных средств и процессов. Он позволяет суммировать и определять общую величину таких качественно различных хозяйственных средств, как здания и сооружения, станки и оборудование, сырье и материалы, денежные средства на счетах в банках и долги покупателей. Денежный измеритель кроме прочих преимуществ дает возможность исчислить себестоимость продукции (работ и услуг).

Хозяйственный учет в Республике Узбекистан представляет собой единую систему народнохозяйственного учета в масштабе всей страны и включает в себя три вида учета: статистический, оперативный и бухгалтерский.

*Статистический учет* изучает в основном количественную сторону массовых явлений и процессов, происходящих в обществе, в неразрывной связи с их качественной стороной и выявляет закономерности их развития. Статистическому учету присущи методы, как сплошное и выборочное наблюдение, периодические переписи населения и другие, посредством которых изучаются процессы развития народного хозяйства в целом и отдельных его отраслей.

*Оперативный (или оперативно-технический) учет* используется на предприятиях для текущего руководства производственными процессами. Он особенно необходим в условиях модернизации и технического перевооружения экономики для систематического наблюдения за ходом выполнения отдельными структурными подразделениями (отделениями, цехами, бригадами, фермерами) заданий по объему производства и соблюдением лимита затрат.

Как в статистическом, так и в оперативном учете пользуются всеми тремя учетными измерителями.

*Бухгалтерский учет* организуется на всех предприятиях, в учреждениях и организациях и отражает все хозяйственные процессы в денежном измерителе.

Существуют две характерные особенности бухгалтерского учета, отличающие его от других видов учета – статистического и оперативного: во-первых, обязательное использование денежного измерителя, как основного; и во-вторых, сплошное и непрерывное наблюдение за хозяйственными процессами и их отражение в первичных документах и специальных учетных регистрах.

#### **1.4. Предмет бухгалтерского учета**

Бухгалтерский учет, как любая другая наука, имеет свой предмет и метод. Предметом бухгалтерского учета является формирование информации для целей управления о состоянии и эффективности использования средств предприятий, организаций и учреждений в процессе воспроизводства.

Сущность предмета бухгалтерского учета отчетливо проявляется в учетных объектах.

Под объектами бухгалтерского учета понимаются материальные и денежные ценности, которыми располагает данное предприятие, его юридические отношения с другими предприятиями, организациями и учреждениями, а также те хозяйственные операции, в результате которых эти ценности и отношения изменяются. Материальные и денежные ценности представляют собой хозяйственные средства, используемые предприятием для осуществления своей деятельности, а хозяйственные операции составляют те хозяйственные процессы, которые представляют собой содержание хозяйственной деятельности.

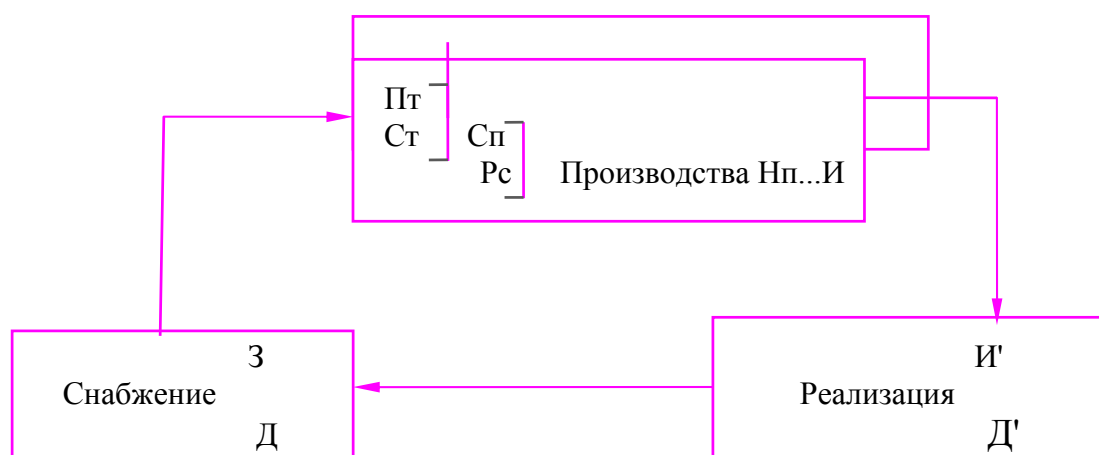
Предприятие – это самостоятельный хозяйственный субъект, который создан установленным законом в порядке для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг в целях удовлетворения общественных потребностей и получения прибыли (дохода).

Предприятие в процессе производства совершает кругооборот средств. Основная фаза кругооборота средств – это производство, где происходит процесс создания материальных благ. Здесь изготавливается новый продукт. Стоимость вновь созданного продукта состоит из стоимости израсходованных средств производства (фонд возмещения) и новой стоимости, созданной трудом работников, которая подразделяется на стоимость необходимого продукта (заработную плату) и стоимость прибавочного продукта (чистый доход).

Другие фазы кругооборота средств предприятия происходят в сфере обращения. Это – фазы снабжения предприятия и реализация готовых изделий.

В фазе снабжения предприятие приобретает на денежные средства необходимые ему материальные ценности, поступающие на его склады и образующие его производственные запасы. В сфере реализации происходит передача продукции, созданной в процессе производства, потребителям (покупателям). В итоге этой фазы фонды (средства) предприятия вновь принимают денежную форму.

## Кругооборот средств (фондов)



Условные обозначения:

Д - денежные средства  
З - запасы производства

Пт - предметы труда

Ст - средства труда

Сп - средства производства

Рс - рабочая сила (заработная плата)

Нп - незавершенное производство

И - готовые изделия по производственной себестоимости

И' - готовые изделия по цене реализации

Д' - денежные средства в возросшей сумме

Каждая фаза процесса кругооборота средств представляет собой объект бухгалтерского учета. Для своей производственной деятельности предприятие должно располагать соответствующими хозяйственными средствами: зданиями, сооружениями, машинами, оборудованием, транспортными средствами и хозяйственным инвентарем, сырьем и материалами и т.д.

Все средства предприятия группируются в двух разрезах:

1. По их видам и размещению;
2. По их источникам образования и назначению.

Средства предприятия по их видам и размещению подразделяются на следующие группы: А) средства производства; Б) средства сферы обращения; В) средства непромышленной сферы.

*А) Средства производства состоят из:*

- 1) средств труда;
- 2) предметов труда.

Общим для всех средств труда является то, что они длительное время участвуют в процессе изготовления продукции, обслуживают много производственных циклов и при этом сохраняют неизменными свой внешний вид и свойства и по частям переносят свою стоимость в себестоимость готовой продукции (работ и услуг).

Предметы труда представляют собой исходный материал, из которого изготавливается продукция. Общим для всех предметов труда является то, что они потребляются в одном производственном цикле, целиком перенося свою стоимость на изготавливаемую продукцию, меняют свою форму.

*Б) Средства в сфере обращения состоят из:*

- 1) предметов обращения;
- 2) денежных средств;
- 3) средств в расчетах (дебиторской задолженности).

Предметы обращения представляют собой готовую продукцию, произведенную на данном предприятии и предназначенную для реализации. В зависимости от местонахождения предметы обращения подразделяются на готовую продукцию на складе и товары (готовую продукцию) отгруженные.

Денежные средства служат для осуществления различных платежей. Денежные средства подразделяются по месту их нахождения. Предприятия хранят основную часть своих денежных средств в банках на расчетном и валютном счете. Наличные деньги, в пределах установленных банком лимита, находятся в кассе предприятия.

Средства в расчетах представляют собой долги других предприятий или лиц данному предприятию. Прежде всего, к таким средствам относятся задолженность покупателей (заказчиков) за купленную у данного предприятия продукцию (выполненных для них работ или услуг), а также расчеты с работниками предприятия по денежным суммам, выданным им под отчет на разные расходы. Такие расчеты называются расчетами с подотчетными лицами.

*В) К средствам непроеизводственной сферы относятся средства жилищного хозяйства, культурно-бытового назначения и здравоохранения, которыми располагает данное предприятие. Это жилые здания, здания клубов, детских садов и ясли, детских лагерей и домов отдыха, бань, прачечных и парикмахерских, оборудование и инвентарь, находящийся в этих зданиях (принадлежащие предприятию), а также используемые в них материалы и медикаменты (также составляющие собственность предприятия).*

По источникам образования и назначению средства предприятий подразделяются на следующие группы:

- а) источники собственных средств;
- б) источники заемных (обязательства) средств.

*Собственные средства* предоставляются государственным предприятиям из государственного бюджета, как правило, на весь период его деятельности и закрепляются за ним. Источниками собственных средств предприятий являются уставный капитал, резервы, а также прибыль предприятия.

*Заемные (привлеченные) средства* предоставляются предприятию во временное пользование на определенный срок, по истечению которого они должны быть возвращены владельцам. Источниками их являются долгосрочные кредиты и заемные средства. Краткосрочная кредиторская задолженность и обязательства по распределению.

## 1.5. Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета

Цель **финансового учета** – предоставление данных, необходимых для составления финансовой отчетности фирмы, так и для внешних пользователей. Чтобы данные финансовой отчетности были сравнимы и содержали необходимую информацию для того, чтобы внешние пользователи, инвесторы и кредиторы, могли дать объективную оценку финансового положения фирмы, ее платежеспособности, кредитоспособности, оценить степень рентабельности инвестиций в данное предприятие, финансовый учет необходимо вести в соответствии с четко определенными требованиями и стандартами.

**Управленческий учет** охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием. Его цель – это прежде всего обеспечить менеджеров информацией для принятия научно обоснованных управленческих решений. К данным управленческого учета, предназначенным для руководства фирмы, предъявляются совершенно иные требования, чем к информации, представленной в финансовой отчетности и используемой внешними пользователями.

Основные отличия финансового учета от управленческого заключаются в следующем:

Основные пользователи информации. Пользователи финансовых отчетов традиционно находятся вне фирмы, подготавливающей отчет. Руководители фирмы отвечают за качество отчетности. Внутренние отчеты составляются для руководства фирмы, они не доступны для внешних пользователей. Данные, содержащиеся в этих отчетах, представляют коммерческую тайну фирмы. К таким отчетам, в частности, относятся сметы расходов и доходов, калькуляции себестоимости продукции, использование производства и реализация, планы капитальных вложений и др.

Способы отражения учетной информации. Финансовую отчетность фирмы составляют в денежном выражении (стоимостной оценке), она включает конечные остатки по всем счетам Главной книги. Хозяйственные операции отражают на счетах обязательно по системе двойной записи. Регистрация управленческой информации не обязательно должна опираться на систему двойной записи, накапливаться на счетах Главной книги. Может использоваться любая система, которая является полезной для сбора и анализа информации.

Свобода выбора. Финансовый учет базируется на четких стандартах и принципах, которые определяют регистрацию, оценку и отражение хозяйственных операций. Управленческий учет не имеет строгих ограничений, здесь используется единственный критерий – полезность для принятия обоснованных управленческих решений.

Единицы измерения. Финансовые отчеты отражают хозяйственные операции, события, которые уже имели место, вся информация измеряется в денежных единицах, например, долларах, на момент совершения операции, т.е.

используется «исторический» доллар. Для принятия управленческих решений часто применяется «будущий» доллар, так как необходимо оценить величину будущих операций, объема производства и реализации продукции, прибыли, инвестиций и др. Оценка прогнозируемых данных должна опираться на предполагаемую оценку доллара в будущем. Кроме того, в управленческом учете применяются и такие измерители, как человеко-часы, машино-часы, единицы готовой продукции и прочие натуральные измерители.

Степень надежности. Финансовая информация отражает операции, которые уже завершены, поэтому она носит объективный характер и поддается аудиторской проверке. Управленческий учет в большей мере имеет дело с операциями, относящимся к будущему времени, поэтому и информация в управленческом учете может иметь вероятностный и субъективный характер.

Обязательность ведения учета. Все предприятия, независимо от формы собственности и формы организации бизнеса, обязаны вести финансовый учет в соответствии с нормативами, установленными законодательством. Для ведения управленческого учета такой обязательности нет. Это является внутренним делом самого предприятия, ведение управленческого учета может проводиться по воле руководства.

Указанные отличия финансового и управленческого учета не означают, что эти подсистемы бухгалтерского учета существуют независимо друг от друга, управленческий учет использует данные, представленные в финансовой отчетности, а с другой стороны именно управленческий учет позволяет рассчитать такие важные показатели финансового учета, как себестоимость реализованной продукции, остатки готовой продукции и др.

Рассмотрение особенностей управленческого учета позволяет сделать вывод о том, что основное его назначение сводится к следующему:

- предоставление необходимой информации администрации для оперативного управления производством и принятия решений на перспективу;
- исчисление фактической себестоимости продукции (работ и услуг) и отклонений от установленных норм, стандартов, планов и смет;
- планирование и контроль финансово – хозяйственной деятельности, капитальных вложений, внедрение новых технологий.

Цель ведения учета. Цель финансового учета – составление финансовых документов для пользователей вне организации. Когда документы составлены, цель считается достигнутой.

Управленческий учет является только средством обеспечения планирования, управления и контроля в данной организации.

Базисная структура. Финансовый учет строится на основополагающем балансовом уравнении:

Активы = капитал владельцев организации + обязательства.

Основные правила. Финансовый учет должен вестись в соответствии с нормами и правилами бухгалтерского учета. Внешние пользователи должны быть уверены в том, что бухгалтерские документы составлены в соответствии с общепринятыми принципами (правилами), а публичная отчетность

подтверждается аудиторами. В ином случае нет уверенности в правильном понимании данных бухгалтерского учета.

Управленческий аппарат организации может следовать любым внутренним правилам учета в зависимости от полезности этих правил. Основным аргумент в обосновании правил управленческого учета – есть ли от этого польза.

Привязки ко времени. Финансовый учет отражает финансовую историю организации. Бухгалтерские проводки выполняются уже после совершения соответствующих операций. Хотя данные финансового учета и берутся за основу при планировании, они по своей природе носят «исторический» характер.

В структуру управленческого учета наравне с информацией «исторического» характера включаются оценки и планы на будущее. Финансовый учет показывает, «как это было», а управленческий – «как должно быть».

Степень точности информации. Администрации организации нужна своевременная информация, и здесь часто можно пойти на определенной ослабление требований к точности в пользу быстроты получения информации. Таким образом, в управленческом учете часто используются приблизительные оценки, пожалуй, даже чаще, чем точные данные.

Конечно, данные финансового учета также не могут быть абсолютно точными, но приближения и примерные оценки в управленческом учете применяются гораздо чаще, чем в финансовом учете.

Периодичность отчетности. Полный финансовый отчет организация составляет по итогам года, менее детальные – поквартально.

Детализированные отчеты в управленческом учете большие организации составляют ежемесячно. Отчеты по определенным видам деятельности могут составляться еженедельно, ежедневно, а в некоторых случаях – немедленно.

Сроки предоставления отчетности. Поскольку для выверки данных и проверки их с внешними аудиторами требуется время, к которому надо добавить некоторый срок на печатание и распространение финансовых отчетов, последние попадают к пользователям только через несколько недель, после окончания отчетного периода.

Отчеты по управленческому учету могут содержать информацию, требующую немедленных действий. Эти отчеты обычно составляются и предоставляются в течение нескольких дней по окончании отчетного месяца (или на следующее утро – оперативные отчеты).

Ответственность за правильность ведения учета. Налоговая инспекция, налоговая полиция могут наложить штрафные санкции за неправильное отражение информации в отчетности о финансовых результатах. Хотя это случается нечасто, кредиторы и акционеры организации могут обратиться в суд, обвинив ее в безосновательном искажении информации в годовом балансе или отчете о прибылях и убытках.

Отчеты в управленческом учете, как было отмечено ранее, не обязательно должны составляться в соответствии с установленными нормами и правилами, и не предназначены для широкой общественности.

Руководителя можно привлечь к ответственности за ее решения, если они признаны неправильными. Основой для этого и последующих действий могут быть данные управленческого учета. Но причиной привлечения к ответственности могут стать только сами решения или действия, а не какие-либо данные управленческого учета.

Сходные характеристики управленческого и финансового учета. Хотя существуют различия, большую часть финансового учета можно найти и в управленческом учете.

Факторы, определяющие значение общепринятых для финансового учета принципов, действуют и в отношении управленческого учета. Например, руководство организации, управленческий аппарат не могут в своей деятельности основываться на исключительно непроверяемых, субъективных мнениях и оценках.

Оперативная информация используется и для составления финансовых документов, и в управленческом учете. Следовательно, сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с едиными правилами. Иной порядок привел бы к необходимости дублирования сбора первичной информации.

Наиболее важный фактор, определяющий сходство, пожалуй, тот, что данные и финансового и управленческого учета используются для принятия решений. Так, данные финансового учета помогают инвесторам в оценке перспектив организации, т.е. в принятии решений об осуществлении инвестиций в данную организацию. Данные управленческого учета используют менеджеры для решения широкого круга задач управления. Например, при определении цен, необходимости покупки каких-либо комплектующих на стороне или производство их внутри организации.

## **1.6. Общая характеристика метода бухгалтерского учета**

Для получения учетных показателей, используемых в процессе управления производством, в бухгалтерском учете используется несколько своеобразных приемов, которые в совокупности составляют его метод. Под методом понимается способ понимания и отражения предмета бухгалтерского учета. Для получения показателей балансового обобщения оборота общественных фондов применяется система приемов и способов учета: документация хозяйственных операций и инвентаризации; денежная оценка хозяйственных средств и калькуляция; система счетов бухгалтерского учета и способ двойной записи хозяйственных операций в счетах; бухгалтерский баланс и отчетность.

Документация – это способ количественного и качественного отражения хозяйственных операций в момент их совершения в установленных регист-



рах – первичных документах. Документация дает возможность осуществлять сплошные и непрерывные наблюдения за изменениями, происходящими в составе средств предприятия и источников этих средств при их кругообороте.

Инвентаризация. Целью инвентаризации является: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств. Инвентаризация используется как один из наиболее эффективных методов контроля над сохранностью средств на каждом предприятии, организации и учреждении.

Оценка – способ перевода натуральных показателей в денежные. Одной из особенностей бухгалтерского учета является обязательное применение в ней денежного измерителя, что необходимо для получения обобщенных показателей о хозяйственных средствах и их источниках.

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

Калькуляция дает возможность проверить выполнение плана по себестоимости и её снижению и выявить отклонения фактических затрат от плановых. Следовательно, калькуляция себестоимости является важным орудием в борьбе за осуществление режима экономии на каждом участке предприятия.

Система счетов бухгалтерского учета за изменениями происходит в составе хозяйственных средств и их источников в процессе производственно – финансовой деятельности учреждений и организаций.

Двойная запись – это способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Этот способ состоит в том, что сумма каждой хозяйственной операции записывается в двух счетах – по дебету одного счета и кредиту другого счета. Двойная запись обусловлена экономической сущностью хозяйственных операций, которые вызывают изменения в объектах бухгалтерского учета. Каждая хозяйственная операция вызывает равновеликие изменения не в одном, а в двух объектах учета.

Бухгалтерский баланс – это способ группировки на предприятии, в учреждении или организации всех хозяйственных средств и источников их образования на определенную дату в денежном выражении (обычно на первое число каждого месяца).

Отчетность – это способ получения различных сведений, всесторонне характеризующий производственно–финансовую деятельность предприятий, учреждений и организаций.

Таким образом, метод бухгалтерского учета состоит из системы взаимосвязанных способов, применение которых позволяет непрерывно контролировать выполнение плана, отражать в обобщенном денежном измерителе объекты учета, следить за сохранностью собственности, способствовать улучшению хозяйственной деятельности.

## 1.7. Документация и документооборот

### 1.7.1. Понятие о бухгалтерских документах и их значение

Документация является одним из важнейших элементов бухгалтерского учета, которая представляет собой способ сплошного и непрерывного, количественного и качественного отражения хозяйственных операций в момент и на месте их совершения.

Документы, составленные на месте и в момент совершения хозяйственных операций, называются первичными. Документация является одной из основных отличительных особенностей бухгалтерского учета, в котором все записи производятся только на основании полноценных документов. От того, насколько правильно составлены эти документы и своевременно представлены в бухгалтерию, зависит эффективность использования учетных данных в управлении производством и принятии управленческих решений.

На основании документов осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль над деятельностью предприятия.

При предварительном контроле контроль осуществляется до совершения хозяйственных операций с целью недопущения случаев нарушений финансовой дисциплины и законности. Например, подписывая приходный кассовый ордер на поступление наличных денег от подотчетного лица неиспользованной подотчетной суммы, главный бухгалтер проверяет не только законность данной операции, но и полноту поступления денег.

При текущем (оперативном) контроле контроль совершаемых хозяйственных операций осуществляется в ходе их совершения. От такого контроля преследуется цель систематического и непрерывного наблюдения за выполнением плановых заданий и соблюдения лимита затрат, выявления отклонений и причин, которые их вызывают, а также принятия мер по устранению выявленных недостатков и закреплению положительных результатов. На предприятиях для осуществления такого контроля используют, например, журнал учета затрат и работ, производственные отчеты, лимитно - контрольные карточки и др.

При последующем контроле контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций. От такого контроля преследуется цель проверки выполнения предприятием бизнес плана, соблюдение законности и финансовой дисциплины, выявление случаев хищений, злоупотреблений, определение суммы причиненного ущерба, принятие мер по устранению выявленных недостатков. Важнейшей формой последующего контроля является внутренний и внешний аудит, в ходе которого используются первичные документы, бизнес план, хозрасчетные задания, статистическая и бухгалтерская отчетность и др.

На предприятиях все материальные ценности и наличные деньги находятся на ответственном хранении специально выделенных для этого материально-ответственных лиц. Передача ценностей на хранение оформляется актами, описями, договорами о полной материальной ответственности, обяза-

тельствами и др. Это свидетельствует о важном значении документации в деле обеспечения сохранности собственности.

При проведении финансового и управленческого анализа документация (бизнес плана, учета и отчетности) является основным источником их проведения. Так же документация имеет большое правовое значение, т.к. документы являются письменным подтверждением фактически совершенных операций и по этому имеют доказательную силу.

### ***1.7.2. Классификация бухгалтерских документов и их реквизиторы***

На предприятиях для отражения хозяйственных операции используются весьма разнообразные документы. Для уяснения отличительных особенностей отдельных видов документов их классифицируют: по назначению, по экономическому содержанию, по месту составления.

Классификация бухгалтерских документов – это группировка по определенным признакам документов с целью их изучения и правильного использования.

По назначению бухгалтерские документы бывают:

- распорядительные, содержащие распоряжение руководителей предприятия совершить ту или иную хозяйственную операцию (например, платежное поручение на перечисление суммы налога в бюджет);

- оправдательные, подтверждающие факт совершения хозяйственной операции (например, ведомость начисления износа основных средств);

- комбинированные (распорядительно – оправдательные), содержащие как распоряжение на совершение хозяйственной операции, так и подтверждение о ее совершении (например, расходный кассовый ордер, авансовый отчет подотчетных лиц и др.);

- документы бухгалтерского оформления, которые составляются в бухгалтерии предприятия в целях обеспечения и систематизации записей на счетах (например, ведомость распределения общепроизводственных расходов по объектам калькуляции и др.).

По экономическому содержанию документы бывают:

- материальные, предназначенные для учета товарно-материальных запасов (товарно-транспортные накладные, лимитно-заборная карта и др.);

- денежные, отражающие движение денежных средств в кассе, на расчетном счете (кассовые ордера, платежные требования, чеки и др.);

- расчетные, отражающие расчеты предприятия с разными хозяйствующими субъектами (например, наряды, рапорта о выполненных работах работниками и др.).

По месту составления различают внутренние документы, составляемые внутри предприятия и внешние, составляемые за пределами предприятия и связанные с расчетами предприятия с другими предприятиями и организациями.

Различают еще некоторые другие виды документов:

- первичные, составляемые непосредственно в момент совершения хозяйственных операций и сводные, составляемые в виде сводки (итога) ряда первичных документов;

- разовые, составляемые для оформления одной хозяйственной операции, и накопительные, отражающие на протяжении определенного промежутка времени однородные хозяйственные операции.

В бухгалтерском учете должны применяться бланки документов установленного образца. На предприятиях применяются документы, формы, и порядок заполнения которых утверждены Министерством финансов Республики Узбекистан.

Обязательным является заполнение в документах всех предусмотренных в бланках показателей (реквизитов). К числу основных реквизитов, имеющих в большинстве документов, относятся: название и номер документа, дата его составления, содержание хозяйственных операций, количественные и качественные показатели, название и адрес предприятия, а также стороны, участвовавшие в совершении операций. Остальные реквизиты определяются характером операций, по которой составлен документ.

Записи в документах должны производиться чернилами (шариковыми авторучками), на пишущих машинах или на компьютерах.

В документах не допускаются никакие поправки, подчистки и неоговоренные исправления. Если необходимо внести исправление в бухгалтерский документ (при этом следует учесть, что в чеках, приходных и расходных кассовых ордерах и некоторых других документах исправления не допускаются), следует зачеркнуть неправильно написанный текст или цифровые обозначения и надписать над зачеркнутым правильные данные. При этом все исправления должны быть здесь же оговорены и подтверждены подписями лиц, подписавших документ.

При условиях автоматизации бухгалтерского учета применяются различные носители учетной информации: дискеты, магнитные ленты и др.

Согласно закону «О бухгалтерском учете», принятом 30 августа 1996 года №279-1, организацию бухгалтерского учета и отчетности осуществляет руководитель предприятия, учреждения и организации. Руководитель имеет право: создавать бухгалтерскую службу под руководством главного бухгалтера, привлеченного на договорных условиях; делегировать на договорных условиях ведение бухгалтерского учета специализированной бухгалтерской фирме; самостоятельно вести бухгалтерский учет.

Документы, служащие основанием для приема и выдачи денег, товарно-материальных и других ценностей, кредитные и расчетные обязательства предприятия, а также бухгалтерские отчеты и балансы подписываются руководителем или лицами им определяемыми. Руководитель утверждает два перечня лиц, имеющих право подписи. В первый перечень входят лица, осуществляющие руководящие функции, во второй – осуществляющие функции бухгалтерского учета и финансового управления. Документы без их подписи считаются недействительными. Указания главного бухгалтера по вопросам

организации учета являются обязательными для выполнения всеми руководителями, специалистами и другими работниками. Из этого выходит, что главный бухгалтер обязан проводить инструктаж (письменный и устный) всех лиц, соприкасающихся с составлением учетной документации.

Для отражения в учете всей многогранной деятельности предприятий в условиях модернизации и технического перевооружения экономики составляется очень большое количество учетной документации, что приводит к увеличению трудоемкости учета и излишнему расходу бумаги. Поэтому возникает возможность рационализации учетной документации, ее сокращения и упрощения, важнейшими направлениями которых является унификация и стандартизация.

Унификация документов – это установление единых форм бухгалтерских документов, предназначенных для оформления однородных хозяйственных операций в различных предприятиях и организациях. К унифицированным документам относятся, например, платежные требования, заявление на аккредитив, приходные и расходные кассовые ордера, доверенность и др.

Стандартизация документов – это установление стандартных размеров определенных бухгалтерских документов, применяемых в различных предприятиях и организациях. Стандартизация документов облегчает и упрощает работу учетного персонала и способствует экономному расходованию бумаги и издание бланков первичной документации.

В Республике Узбекистан в целях развития системы безналичных расчетов, ускорения представления финансовых отчетов и документооборота начали широко применять технические средства.

3 августа 2006 года Президентом РУз. принято постановление «О дополнительных мерах по дальнейшему развитию применения пластиковых карточек при безналичных расчетах». Это значительно сократило применение расчетно-платежных документов при безналичных расчетах. Кроме того, широко стали применяться электронный документооборот.

По инициативе Президента РУз. приняты законы «Об электронно-цифровой подписи» и «Об электронном документообороте». Все это явилось правовой основой применения электронного документооборота и электронно-цифровой подписи в хозяйственной деятельности субъектов.

### ***1.7.3. Документооборот и его значение***

Документооборот – это движение документов в учетном процессе с момента их составления до сдачи в архив. Правильная организация документооборота имеет важное значение в бухгалтерском учете. При организации бухгалтерского учета на предприятии важно не только правильно отразить все хозяйственные операции в соответствующих документах, но и обеспечить своевременное прохождение документов через все стадии учетной обработки.

Главный бухгалтер предприятия разрабатывает график документооборота, а руководитель утверждает его, где приводится перечень всех первичных документов, а по каждому из них указывается, кто и в какие сроки составляет, куда и когда представляет и кто из счетных работников его обрабатывает. График предназначен для обеспечения своевременного составления оперативной, статистической и бухгалтерской отчетности, представить руководителям и специалистам предприятия необходимые исходные данные по управлению производством и повышению качества учета.

Документы до их отражения в учетных регистрах проходят в бухгалтерии предприятия несколько стадий обработки: проверку (формальную и по существу), группировку, таксировку и котировку.

При формальной проверке документов выясняется полнота заполнения всех предусмотренных бланком реквизитов, наличие и подлинность подписей, правильность арифметических подсчетов и другие. Проверка документов по существу предполагает выяснение законности и целесообразности хозяйственных операций, отраженных в этих документах.

После этого бухгалтерские документы группируются, т.е. подвергаются подборке их по однородным признакам (например, подбираются отдельно приходные и расходные кассовые ордера, реестры поступления продукции и др.). Группировка позволяет значительно сократить количество учетных записей и эффективнее осуществлять контроль над хозяйственной деятельностью предприятия.

Таксировка документов – это денежная оценка хозяйственных операций, отраженных в документах в натуральных и трудовых измерителях. Многие поступающие в бухгалтерию документы имеют только натуральные показатели. При таксировке в таких документах указывают цены и суммы (например, определение стоимости израсходованных материальных ценностей и др.).

Котировка – это указание на первичных и сводных документах корреспондирующих счетов (дебета и кредита) по каждой хозяйственной операции или по итогу сгруппированных однородных операций. Корреспондирующие счета показываются либо на самом документе в соответствующих графах, либо к документам прилагается мемориальный ордер, который является особым документом бухгалтерского учета.

Все документы бухгалтерского учета должны храниться на предприятии в течение определенного времени. Перечень и сроки хранения документов установлены Главным архивным управлением при кабинете Министров Республики Узбекистан. Для обеспечения сохранности документов на каждом предприятии организуется текущий бухгалтерский архив.

При истечении срока хранения периодически предприятия уничтожают документы. Уничтожение документов производится специально созданной комиссией после утверждения соответствующего акта руководителем предприятия.

#### ***1.7.4. Учетные регистры и техника записей в них***

Для ведения текущего бухгалтерского учета применяются учетные регистры. Учетные регистры – это разграфленные таблицы для регистрации и группировки показателей, содержащихся в первичных документах. В них отражают все хозяйственные средства, их источники и хозяйственные процессы. Регистры служат основным источником сведений для составления отчетности. Их различают по внешней форме, по назначению и по объему содержания.

По внешней форме учетные регистры подразделяются на: книги, карточки и свободные листы. Несмотря на определенные преимущества книг (их компактность, обеспечение сохранности листов и др.), они все меньше и меньше применяются в учете, т.к. они нерационально используют бумагу (в книгах остается много неиспользованных листов) и затруднены в применении вычислительных машин для записи хозяйственных операций. В настоящее время на предприятиях для ведения учета применяется лишь несколько книг (кассовая книга, журнал для учета работ и затрат, Главная книга и др.).

Недостатки ведения книги в значительной степени устраняются при применении карточек. Карточки представляют собой разрозненные бланки, отпечатанные типографическим способом. Они хранятся в специальном ящике (картотеке). В отличие от книг с аналитическими счетами, открытыми на карточках, одновременно может работать несколько человек, что особенно важно в особо напряженные для работников бухгалтерии периоды составления отчетности.

Свободные листы, как и карточки, имеют преимущества перед книгами. Но в отличие от карточек свободные листы бывают разного размера, разнообразны по форме и содержанию. Примерами свободных листов являются журналы-ордера и ведомости к ним и др.

По назначению различают хронологические, систематические и комбинированные учетные регистры. В хронологических регистрах хозяйственные операции отражаются последовательно по мере их совершения, т.е. в хронологическом порядке. В систематическом регистре хозяйственные операции отражаются в сгруппированном по качественно однородным признакам виде на счетах синтетического и аналитического учета. В комбинированных регистрах сочетаются хронологическая и систематическая записи. В качестве примера можно привести журнал-ордер № 1 и ведомость к нему № 1а, в которых последовательно регистрируются за каждый день документы по расходованию (в журнале-ордере) и оприходованию (в ведомости) наличных денег.

По объему содержания учетные регистры бывают: синтетические и аналитические. В регистрах синтетического учета записи производятся только в денежном выражении, без какого либо текста. Например, главная книга, журналы-ордера являются регистрами синтетического учета. В регистрах аналитического учета записи хозяйственных операций производятся с использованием всех трех измерителей и с кратким пояснительным текстом.

В учетных регистрах записи производятся вручную (чернилами или шариковыми авторучками) или машинным способом (на пишущих и вычислительных машинах). Записи на машинах возможны лишь в карточках и свободных листах и невозможны в книгах. Заполнение учетных регистров не только облегчает труд счетных работников, но и повышает качество учета.

При проведении записей в учетных регистрах синтетического и аналитического учета есть вероятность допущения ошибок, в частности, такие, как неполная запись операций на счетах, записи по дебету счета вместо кредита или наоборот и т.д.

Ошибочные записи в регистрах бухгалтерского учета исправляются тремя способами: корректурный способ, «красное сторно» и дополнительные записи. Применение одного из способов зависит от содержания ошибочных записей и времени их выявления – до или после составления отчетности за истекший период.

При корректурном способе ошибочную запись (текстовая или цифровая) аккуратно зачеркивают, чтобы можно было отчетливо видеть написанное ранее, а сверху или строкой ниже записывают правильный текст и сумму. Исправление оговаривается и подтверждается подписью лица, производившего исправление. Корректурный способ исправления ошибочных записей применяют только до составления регистров и отчетности.

Способ «красное сторно» заключается в том, что неправильную запись повторяют красными чернилами, тем самым, исключая её, а затем записывают правильный текст обычными чернилами. При подсчете итогов сумма, записанная красными чернилами, вычитается. Данный способ применяется в случае ошибок в корреспонденции счетов или других ошибочных записей выявленных после заполнения регистров и составления отчетности. Такие исправления производятся на основании бухгалтерской справки.

Способ дополнительной записи заключается в том, что дополнительно записываются суммы на тех же счетах бухгалтерского учета, на которых были произведены записи ранее.

Способы «красное сторно» и дополнительной записи применяются также при отражении на счетах бухгалтерского учета в конце отчетного месяца (в сельском хозяйстве – в конце отчетного года) калькуляционной разницы. При превышении плановой себестоимости продукции (работ и услуг) над фактической себестоимостью применяется способ «красное сторно», а при превышении фактической себестоимости над плановой – способ дополнительной записи.

### ***1.7.5. Понятие о формах бухгалтерского учета***

Для отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете используются различные учетные регистры, построение которых, порядок и последовательность записей в них, также технические средства учета разнообразны. Последовательность и техника записей в учетные регистры неодинакова в условиях применения различных форм бухгалтерского учета. Следова-



но, формы бухгалтерского учета – это система использования учетных регистров, предусматривающая определенную последовательность и способы учетных записей.

Разработка форм бухгалтерского учета ведется централизованно Министерством финансов Республики Узбекистан. В настоящее время прогрессивными формами бухгалтерского учета являются журнально-ордерная и автоматизированная с применением компьютера. Пока еще в отдельных предприятиях применяются и такие устаревшие формы учета, как мемориально-ордерная и ее разновидность журнал-Главная.

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета основными учетными регистрами синтетического и аналитического учета являются журналы-ордера, в которые на основании первичных документов производятся хронологические записи осуществленных хозяйственных операций. В связи с тем, что каждый журнал-ордер охватывает один или несколько однородных по экономическому содержанию счетов, эти записи одновременно являются и систематическими.

Многие журналы-ордера построены таким образом, что в них совмещаются синтетические и аналитические записи. Это упорядочивает организацию бухгалтерского учета, ускоряет и упрощает составление бухгалтерской отчетности. Только в отдельных случаях ведется обособленный аналитический учет. Например, учет основных средств и производственных заносов по наименованиям и номенклатурным номерам ведется на карточках; учет затрат на производство продукции ведется в книгах установленных форм.

При журнально-ордерной форме учета регистрами являются также и вспомогательные ведомости, которые применяются тогда, когда из-за большого количества первичных документов запись их непосредственно в журналы-ордера нецелесообразна или трудно осуществима. Журналы-ордера построены по кредитовому признаку, т.е. здесь регистрируются первичные документы, относящиеся к кредиту данного счета с указанием дебетуемых счетов. Вспомогательные ведомости ведутся по дебетовому признаку. Построение журнала-ордера покажем на следующем примере:

### Журнал-ордер №1

По кредиту счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте» в дебет счетов за октябрь 201 года

Номер строки	Дата	5110- «Расчетный счет»	6710- «Расчеты с персоналом по оплате труда»	4220- «Авансы, выданные на служебные командировки»	И т.д.	Итого
1.	1-3	5100	-	21000		26100
2.	4-6	4300	230000	15000		249300
3.	10	3300	-	5400		8700
и т.д.						
Итого		12700	230000	41400		284100

Одним из положительных моментов журнально-ордерной формы учета является то, что здесь нет необходимости составлять мемориальные ордера. Итоги журналов-ордеров по корреспондирующим счетам записываются в соответствующие графы Главной книги, которая построена по дебетовому признаку. Главная книга является регистром, в котором по каждому синтетическому счету отражаются обороты за месяц, остатки на начало и конец месяца. Поэтому отпадает необходимость в ведении оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Однако, наряду с преимуществами журнально-ордерной формы учета, эта форма учета имеет тот существенный недостаток, что она эффективна лишь в условиях ручной обработки учетной информации с применением компьютеров.

В условиях комплексной автоматизации бухгалтерского учета применяется более прогрессивная система с широким применением компьютеров.

Компьютерная форма бухгалтерского учета прочно заняла место, устаревшей и потому потерявшей свою актуальность, книжной формы учета. Компьютерная форма бухгалтерского учета, также как и книжная форма учета, требует ввода в систему информации, т.е. данных первичных документов, и определения правила работы системы. В системе автоматически обрабатываются эти информации.

Компьютерная система состоит из двух частей: аппарат компьютера и программного обеспечения. Аппарат компьютера не входит в круг интересов бухгалтерского учета. Непосредственно программное обеспечение, обычно делится на несколько групп:

- функциональное бухгалтерское программное обеспечение;
- мини бухгалтерия;
- бухгалтерские конструкторы;
- бухгалтерские комплексы;
- системы индивидуального применения;
- программное обеспечение автоматизации отдельных участков учета.

Компьютеризация бухгалтерского учета обязательно должна осуществляться на уровне установленной методологии. Однако современное состояние компьютеризации пока далеко от этих требований. Вместо того, чтобы использовать потенциал методологических способов, применяют программные продукты, которые по существу напоминают книжную форму. В процессе учета важно не то какая система техники используется, а то какая методология применяется.

### **Заключение**

В данной главе рассмотрены вопросы сущности и значения бухгалтерского учета. Дано определение бухгалтерскому учету и его задачи в условиях рыночной экономики. Подробно рассмотрены требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету в новых условиях.

Для количественной характеристики совершаемых хозяйственных операций приведены измерители, применяемые в бухгалтерском учете. При этом

подчеркнуто значение денежного измерителя, как универсального и обобщающего различных хозяйственных средств и процессов измерителя. Приведены виды хозяйственного учета: статистический, оперативный и бухгалтерский. Каждый из этих видов учета имеет свою задачу, и служат они для принятия управленческих решений на разных уровнях.

Документация, которая представляет собой способ сплошного и непрерывного, количественного и качественного отражения хозяйственных операций в момент их совершения, является одним из основных отличительных особенностей бухгалтерского учета. На основании документов осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль над деятельностью предприятия.

### **Контрольные вопросы**

1. Что такое хозяйственный учет, и каково его значение в современных условиях?
2. Какие измерители используются в учете?
3. Охарактеризуйте виды хозяйственного учета.
4. В чем заключается сущность предмета бухгалтерского учета?
5. Какие слагаемые методы учета вы знаете?
6. Дайте характеристику каждого элемента метода бухгалтерского учета?
7. Какие документы называются первичными? Какое их назначение?
8. Как классифицируются бухгалтерские документы?
9. Что такое стандартизация и унификация документов?
10. Охарактеризуйте сущность и значение документооборота. Что такое таксировка, котировка?
11. Как классифицируются учетные регистры?
12. Какая техника записи в учетные регистры?
13. Способы исправления ошибочных записей.
14. Какие формы бухгалтерского учета Вы знаете и охарактеризуйте их?
15. В чем заключается сущность журнально-ордерной формы учета?

### **Литература**

1. Каримов И. Модернизация страны и построение гражданского общества – наш главный приоритет. Доклад на совместном заседании Законодательной палаты и Сената Олий Мажлиса Республики Узбекистан // Вечерний Ташкент. №19 (11580) от 28.01.2010.
2. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов (Постановления КМ РУз. №54 от 05.02.1999г.) с последующими изменениями и дополнениями.
3. Куттер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 3-е изд. М.: Финансы и статистика, 2008.
4. Хошимов Б.А. Бухгалтерия хисоби назарияси. Дарслик. Т.: Мехнат, 2004.

## ГЛАВА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС И ЕГО СТРОЕНИЕ

### 2.1. Понятие о бухгалтерском балансе

Одним из важнейших элементов бухгалтерского учета является балансовое обобщение. Баланс, являясь основной формой финансовой отчетности, показывает за отчетный период наличие хозяйственных средств по составу и источникам их образования, что позволяет широко его использовать для финансового анализа.

Баланс (по латыни означает равновесие) состоит из актива и пассива. В активе баланса отражаются состав, размещение и использование хозяйственных средств, в пассиве – источники образования и целевое назначение этих средств. Показатели актива и пассива называются статьями баланса.

Особенностью бухгалтерского баланса является равенство денежных итогов статей актива и пассива. Эти требования обязательны для баланса любого предприятия. Они вытекают из того, что как в активе, так и в пассиве показывается одна и та же масса средств, только в разных группировках: актив - по видам, в пассиве - по источникам.

В целях осуществления финансового анализа и контроля над размещением и использованием хозяйственных средств по назначению все статьи актива и пассива баланса сгруппированы в два раздела. В активе: первый раздел – Долгосрочные активы, второй раздел – Оборотные активы. В пассиве: первый раздел - Собственные средства, второй раздел – Обязательства.

$$\text{Активы} = \text{обязательства} + \text{собственный капитал.}$$

Таким образом, баланс представляет собой как бы отчет об итогах работы предприятия, содержащий важнейшую информацию об итогах работы предприятия, об имеющихся у него видах средств и их источниках.

Изменения баланса под влиянием хозяйственных операций. Производственно-финансовая деятельность предприятия влечет за собой постоянные изменения в составе хозяйственных средств и источников их образования.

Существует более двух тысяч видов хозяйственных операций. Все они влияют на суммы баланса. По характеру влияния баланс всех многочисленных хозяйственных операций можно делить на четыре типа.

Первый тип. Существуют такие хозяйственные операции, которые влияют только на актив баланса, увеличивая одну статью актива и уменьшая другую статью на одну и ту же сумму. При этом общая сумма баланса не изменяется. Например, с расчетного счета в кассу получены наличные деньги 60.000 сум. При этом активный счет «Денежные средства в национальной валюте» (касса) увеличивается, а активный счет «Расчетный счет» уменьшается. Произошло изменение только в активе баланса, но общая сумма баланса осталась без изменения.

Второй тип. Встречаются такие хозяйственные операции, которые влияют только на пассив баланса, увеличивая одну статью пассива, уменьшая другую статью пассива баланса на одну и ту же сумму. При этом общая сумма баланса также не изменяется. Например, из суммы заработной платы работников удержан подоходный налог в пользу бюджета 30.000 сум. Данная операция уменьшает на 30.000 сум сумму начисленной заработной платы работникам, а на такую же сумму увеличивается задолженность по платежам в бюджет в пассиве баланса. При этом общая сумма баланса остается без изменения.

Третий тип. Из многочисленных хозяйственных операций могут быть такие, которые влияют на актив и пассив баланса в сторону увеличения.

Например, из банка получен краткосрочный кредит путем зачисления на расчетный счет на 100.000 сум. Данная операция приводит к увеличению расчетного счета, и одновременно увеличиваются долги предприятия перед банком. Данная операция затрагивает одновременно и актив и пассив в сторону увеличения.

Четвертый тип. Бывают такие хозяйственные операции, которые влияют и на актив и на пассив баланса в сторону уменьшения.

Например, перечислено с расчетного счета в погашение задолженности банку по кредитам 100.000 сум. Эта операция приводит к уменьшению денежных средств на расчетном счете и одновременно к сокращению (уменьшению) задолженности предприятия по кредитам. Четвертый тип операций вызывает уменьшение итогов баланса на одну и ту же величину.

На основании изложенного можно сделать следующие выводы:

Хозяйственные операции независимо от их содержания, находят своё отражение не менее чем в двух статьях баланса: актива, пассива или актива и пассива одновременно.

Постоянно сохраняется равенство актива и пассива баланса. Экономическая сущность этого равенства обусловлена тем, что в активе и пассиве отражены одни и те же хозяйственные средства, сгруппированные в одном случае (в активе) по составу и размещению, в другом случае (в пассиве) – по источникам формирования и целевому назначению. Отметим, что здесь и большое контрольное значение этого равенства: несовпадение сумм актива и пассива баланса свидетельствует об ошибках в бухгалтерских записях.

## **2.2. Система счетов бухгалтерского учета**

Известно, что данные баланса широко используются для общего анализа работы предприятия и его финансового состояния. Однако для принятия повседневно правильных и обоснованных решений данных, содержащихся в балансе, явно недостаточно. В балансе практически невозможно систематически отражать изменения, приходящие по каждой его статье в результате хозяйственных операций, поскольку пришлось бы после отражения каждой хозяйственной операции составлять новый баланс. По данным баланса нель-

зя судить о наличии тех или иных хозяйственных средств в натуре. Баланс не позволяет также вести накопительные записи и осуществлять контроль за движением хозяйственных средств и источников их образования. Такие данные можно получить при помощи системы счетов бухгалтерского учета. Следовательно, бухгалтерские счета – это способ группировки, текущего отражения и контроля хозяйственных средств, их источников и хозяйственных процессов.

Счета в бухгалтерии открываются на основании баланса по видам хозяйственных средств, источникам их образования и хозяйственным процессам. Например, «Расчетный счет», «Основное производство», «Уставный капитал» и другие.

Бухгалтерский счет схематично можно изобразить в виде двусторонней таблицы по форме «Т», левую сторону которого называют «дебет», а правую – «кредит». Эти названия раньше означали: дебет - я доверяю, кредит - мне доверяют. В настоящее время эти названия утратили свое первоначальное смысловое значение и являются условными и используются также для отражения взаимосвязи различных счетов бухгалтерского учета в процессе совершения хозяйственных операций.

Счета бывают активными и пассивными. На активных счетах учитываются хозяйственные средства, а на пассивных счетах учитываются источники образования хозяйственных средств.

На активных счетах по дебету отражаются остатки (сальдо) и увеличение средств, а в кредите – их уменьшение. На пассивных счетах по кредиту отражаются остатки (сальдо) и увеличение источников образования средств, а в дебете – их уменьшение.

Порядок записей на активном и пассивном счетах покажем на следующих схемах:

Активный счет		Пассивный счет	
Счет _____		Счет _____	
(название счета)		(название счета)	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Начальное сальдо _____			Начальное сальдо _____
увеличение (+)	уменьшение (-)	уменьшение (-)	увеличение (+)

Остаток (сальдо) на активных счетах может быть только дебетовым или равным нулю, а на пассивных – только кредитовым или также равным нулю.

Сумма записей (без первоначальных остатков) по дебету счета называется дебетовым оборотом, а по кредиту – кредитовым оборотом.

В конце отчетного периода (месяца) определяется конечный остаток (сальдо) по каждому счету. Для этого по активному счету к начальному остатку (сальдо) следует прибавить сумму дебетового оборота и вычесть сумму

кредитового оборота и найденную сумму показать по дебету как конечный остаток (сальдо).

Конечное сальдо (остаток) по пассивным счетам определяется следующим образом: к начальному сальдо (остаток) прибавляется сумма кредитового оборота и вычитается сумма дебетового оборота и найденную сумму показывают по кредиту как конечное сальдо (остаток).

### **2.3. Сущность двойной записи на счетах**

Как отмечено в первом параграфе данной главы, что разнообразные хозяйственные операции, осуществляемые в процессе расширенного воспроизводства, вызывают изменения в составе хозяйственных средств, источников их образования или тех и других одновременно. Такие изменения затрагивают не менее двух статей баланса. Если учесть, что счета бухгалтерского учета открываются на основании статей баланса, то можно сделать вывод, что и на этих счетах будут отражаться такие же двойственные изменения. Этот специфический метод бухгалтерского учета называют двойной записью, сущность которого состоит в том, что каждая хозяйственная операция в равновеликих суммах записывается дважды: по дебету одного и по кредиту другого счета.

В качестве примера рассмотрим следующие хозяйственные операции:

Операция 1. С расчетного счета в банке в кассу предприятия получено 50.000 сум для выплаты заработной платы работникам. В результате этой операции произошли изменения в составе хозяйственных средств: сумма денег в кассе увеличилась, а на расчетном счете в банке уменьшились. Поскольку обе статьи баланса – «Денежные средства в национальной валюте» (так названа «касса» по НСБУ №21) – находятся в активе, соответственно, и счета бухгалтерского учета, открытые на основании данных статей, будут активными. Зная, что в активных счетах увеличение хозяйственных средств отражается в дебете, а уменьшение в кредите, указанную хозяйственную операцию можно отразить следующей записью:

Дт счета «Денежные средства в национальной валюте» («касса») – 50.000 сум.

Кт счета «Расчетный счет» - 50.000 сум.

Операция 2. Часть прибыли присоединена к резервному капиталу – 40.000 сум. В результате данной операции сумма нераспределенной прибыли уменьшилась, а размер резервного капитала, соответственно, увеличился. Обе статьи баланса «Нераспределенная прибыль отчетного периода» и «Резервный капитал» - размещены в пассиве баланса. Следовательно, открытые на их основании счета будут пассивными. Зная, что в таких счетах увеличение отражается по кредиту, а уменьшение – по дебету, указанную хозяйственную операцию можно отразить следующей записью:

Дт счета «Нераспределенная прибыль отчетного периода»-40000 сум.

Кт счета «Резервный капитал» - 40.000 сум.

Операция 3. Рабочим, занятым в основном производстве начислена заработная плата – 20.000 сум. В результате данной операции увеличились затраты в основном производстве и увеличилась задолженность рабочим. Зная, что затраты на производство отражаются в активе баланса (по дебету счета), а увеличение задолженности предприятия по заработной плате в пассиве (по кредиту счета), данную хозяйственную операцию можно отразить следующей записью:

Дт счета «Основное производство» - 20.000 сум.

Кт счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 20.000 сум.

Операция 4. С расчетного счета в банке перечислены деньги поставщику за полученный материал – 70.000 сум. Данная операция повлекла за собой следующие изменения: уменьшились денежные средства на расчетном счете, и соответственно, уменьшилась задолженность перед поставщиком. Зная, что статья «Расчетный счет» находится в активе баланса и, следовательно, он является активным, указанную хозяйственную операцию можно отразить следующей записью:

Дт счета «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 70.000 сум.

Кт счета «Расчетный счет» - 70.000 сум.

Исходя из всего этого, можно сделать два вывода:

Любая хозяйственная операция вызывает взаимосвязь счетов, которая обусловлена экономическим содержанием той или иной операции. Такая взаимосвязь называется корреспонденцией счетов. Следовательно, счета бухгалтерского учета, между которыми возникла такая взаимосвязь, называются корреспондирующими счетами.

Взаимосвязь (корреспонденция) счетов может быть простой, когда затрагивается один дебетуемый и один кредитуемый счет, и сложной, когда хозяйственная операция затрагивает один дебетуемый и несколько кредитуемых счетов, или несколько дебетуемых и один кредитуемый счет.

Приведем пример по сложной корреспонденции счетов.

Операция 5. Начислена заработная плата работникам следующих подразделений предприятия:

а) рабочим основного производства – 80.000 сум.

б) административному персоналу – 30.000 сум.

Итого 110.000 сум.

В данном случае будут корреспондировать следующие счета:

Дт счета «Основное производство» - 80.000 сум.

Дт счета «Административные расходы» - 30.000 сум.

Кт счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 110.000 сум.

Операция 6. От суммы заработной платы работников удержаны:

а) подоходный налог в пользу бюджета – 10.000 сум.

б) алименты – 2.000 сум.

Итого 12.000 сум.

В этом случае будут корреспондировать следующие счета:

Дт счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 12.000 сум.



Кт счета «Задолженность по платежам в бюджет» - 10.000 сум.

Кт счета «Прочие обязательства» (Расчеты с алиментополучателями)  
– 2.000 сум.

Общая сумма операций, записанных по дебету всех счетов, всегда равна общей сумме операций, отраженных по кредиту всех счетов. Это равенство обусловлено принципом двойной записи и имеет большое значение для контроля над полнотой и правильностью всех записей на счетах бухгалтерского учета. Отсутствие такого равенства показывает о допущенных счетных ошибках.

#### **2.4. Счета синтетического и аналитического учета**

В бухгалтерском учете осуществление систематического контроля над хозяйственной деятельностью предприятия, а также за сохранностью собственности применяются счета с различной степенью детализации. В одних случаях, например, для составления баланса или для общей характеристики финансового положения хозяйства достаточно иметь информацию в самом общем виде – в денежном выражении. Такую информацию называют синтетической, т.е. обобщенной.

Однако для оперативного руководства таких обобщенных данных явно недостаточно: нужна детальная информация о состоянии хозяйственных средств по их составу и источникам образования, а также о процессах воспроизводства. Подобную информацию называют аналитической, т.е. детализированной.

Соответственно, для получения информации используются синтетические и аналитические счета. Синтетическими называются счета, дающие информацию о состоянии хозяйственных средств и их источников, а также процессов в обобщенном виде, т.е. в денежном выражении. Покажем примеры синтетических счетов: «Транспортные средства», «Основное производство», «Сырье и материалы» и др. Характерной особенностью синтетических счетов является обобщение, производимое по экономически однородным группам, т.е. не допускается смещение топлива с транспортными средствами, затрат на основное производство с затратами вспомогательного производства и т.д. Учет, который ведется на синтетических счетах, называется синтетическим.

Аналитическими называются счета, отражающие информацию о состоянии хозяйственных средств и их источников, а также о состоянии хозяйственных процессов в детализированном виде. Эти счета ведутся в развитии синтетических и раскрывают их содержание. Например, к синтетическому счету «Строительные материалы» открываются аналитические счета «шифр», «краски», «гвозди» и т.д., т.е. столько, сколько видов строительных материалов имеется на складе предприятия. Записи на синтетических счетах ведутся только в денежном выражении, а на аналитических счетах, наряду с денежными измерителями, широко используются натуральные и трудовые

измерители. Соответственно, учет, который ведется на аналитических счетах, называется аналитическим.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует органическая взаимосвязь. Эту связь можно свести к трем:

Начальное сальдо по одному синтетическому счету всегда равно суммам начальное сальдо открытых к нему аналитических счетов.

Сумма дебетового и кредитового оборотов по одному синтетическому счету равна суммам соответствующих оборотов по аналитическим счетам.

Конечное сальдо по одному синтетическому счету равно сумме конечных сальдо соответствующих аналитических счетов.

## 2.5. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета

Данные текущего бухгалтерского учета периодически (как правило, один раз в месяц) обобщаются для составления отчетности и проверки правильности ведения учетных записей. С этой целью используются оборотные ведомости, которые ведутся как по синтетическим, так и по аналитическим счетам. Приведем форму оборотной ведомости по синтетическим счетам

Оборотная ведомость \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_  
(предприятие)  
Май месяц 201\_\_ года

Наименование счетов	Сальдо на 1 мая		Оборот за май		Сальдо на 1 июня	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Транспортные средства	910.000	-	-	20.000	890.000	
Износ транспортных средств	-	220.000	15.000	-	-	215.000
Готовая продукция	120.000-		30.000	45.000	105.000	-
Сырье и материалы	48.000	-	18.000	23.000	43.000	-
Топливо	5600	-	10200	11400	4400	-
Расчетный счет	18100	-	318600	320550	16150	-
Счета к получению от покупателей	500	-	40200	35300	5400	-
Расчеты с персоналом по оплате труда	-	18600	33900	36800	-	21500
Счета к оплате поставщикам	-	7400	20100	15450	-	2750
Уставный капитал	-	843700	25200	3200	-	821700
Краткосрочные банковские кредиты	-	2500	15000	15500	-	3000
Итого	1102200	1102200	526200	526200	1063950	1063950

Основанием для составления оборотной ведомости является, подсчитанные итоги счетов бухгалтерского учета и имеет три пары равнозначных колонок. Равенство итогов по дебету и кредиту в первой паре колонок «Начальное сальдо» обусловлено тем, что синтетические счета открыты на основании баланса, итоги которого в активе и пассиве всегда равны. Равенство второй пары колонок «Обороты за месяц» объясняется принципом двойной записи, сущность которого заключается в том, что каждая операция отражается в одинаковых суммах по дебету и кредиту счетов бухгалтерского учета. Равенство третьей пары колонок «Конечное сальдо» вызвано тем, что итоги по дебету и кредиту счетов отражают итоги актива и пассива баланса на конец месяца. На основании данных этой пары колонок составляется бухгалтерский баланс на конец отчетного периода.

По аналитическим счетам также составляется оборотная ведомость на основании итоговых сумм записей по счетам аналитического учета. Форма этих ведомостей аналогична приведенной выше оборотной ведомости по синтетическим счетам. Разница заключается в том, что в оборотной ведомости по аналитическим счетам начальное и конечное сальдо состоит из одной колонки. Поскольку оборотная ведомость по аналитическим счетам составляется по одному синтетическому счету, он может быть либо активным, либо пассивным. В оборотных ведомостях по аналитическим счетам для счета товарно-материальных ценностей вводятся дополнительные графы «Номенклатурный номер» и «Количество».

Итоги дебетовых и кредитовых оборотов, начальных и конечных остатков в оборотной ведомости по аналитическим счетам должны быть равны суммам остатков и оборотов по соответствующему синтетическому счету.

В отдельных случаях в бухгалтерии предприятия составляется сальдовая ведомость взамен оборотных ведомостей по аналитическим счетам по учету товароматериальных ценностей. Положительным моментом сальдовых ведомостей, применяемых при оперативно бухгалтерском (сальдовом) методе учета товароматериальных ценностей заключается в значительном снижении трудоёмкости учётных работ и более широких возможностях их использования в целях осуществления контроля над движением ценностей.

В сальдовых ведомостях на основании проверенных отчетов материально - ответственных лиц по всем аналитическим счетам каждого синтетического счета указываются лишь остатки в количественном и денежном выражении на 1 число каждого месяца.

В целях проверки правильности ведения учетных записей общая сумма остатков на соответствующую дату сопоставляется с суммой остатков в оборотной ведомости синтетических счетов.

## **2.6. План счетов бухгалтерского учета**

Организация правильного, полного и ясного бухгалтерского учета требует установления определённой системы счетов, отвечающих задачам контроля, управления и составления финансовой отчетности.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности представляет совокупность счетов, сгруппированных в соответствии с элементами финансовой отчетности: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы.

Приведенный ниже план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов разработан Министерством финансов Республики Узбекистан на основе закона РУз. «О бухгалтерском учете» НСБУ № 21. Данный план счетов бухгалтерского учета (НСБУ № 21) вступил в силу с 1 января 2004 года.

План счетов состоит из 249 балансовых и 14 забалансовых счетов. Хозяйствующие субъекты на основе Плана счетов бухгалтерского учета составляют рабочий План счетов бухгалтерского учета хозяйственных операций, это должно быть отражено в учетной политике хозяйствующего субъекта. Перечень же аналитических счетов устанавливается самостоятельно главным бухгалтером предприятия.

Бухгалтерские счета, приведенные в Плане счетов представляют, собой регистрацию и хранение бухгалтерской информации о состоянии и движении экономических ресурсов хозяйствующих субъектов и требований к ним.

В Плане счетов, в соответствии с финансовой отчетностью, счета сгруппированы в пять частей. На основании данных первых двух частей счетов: часть I. «Долгосрочные активы» и часть II. «Текущие активы» и составляется актив баланса, а на основании последних двух частей: часть III. «Обязательства» и часть IV. «Собственный капитал» - составляется пассив баланса. На основании данных счетов части V. «Формирования финансовых результатов» составляется отчет формы № 2 «Отчет о финансовых результатах». В плане счетов имеется часть VI. «Забалансовые счета».

Исходя из однородных экономических признаков, счета в плане счетов разделены на 9 разделов:

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

Раздел II. «Товароматериальные запасы».

Раздел III. «Расходы будущих периодов и отсроченные расходы – текущая часть».

Раздел IV. «Счета к получению – текущей части».

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

Раздел VI. «Текущие обязательства».

Раздел VII. «Долгосрочные обязательства».

Раздел VIII. «Капитал, нераспределенная прибыль и резервы».

Раздел IX. «Доходы и расходы».

В плане счетов наряду со словесным наименованием каждого счета содержатся и их четырехзначные шифры, которыми пользуются при ведении текущего бухгалтерского учета. Забалансовые счета имеют трехзначные шифры. Данным планом счетов пользуются хозяйствующие субъекты неза-

висимо от форм собственности, за исключением бюджетных организаций, страховых организаций и банков.

## 2.7. Классификация счетов по назначению и структуре

Бухгалтерские счета играют очень большую роль в деле текущего отражения и контроля над состоянием и движением отдельных видов хозяйственных средств, а также в контроле над хозяйственными процессами при выполнении производственных планов предприятиями. Для правильного ведения записей на счетах необходимо хорошо знать особенности каждого счета и принципы отражения на них хозяйственных операций.

В теории бухгалтерского учета применяется классификация (т.е. группировка) по двум признакам: по назначению и структуре, и по экономическому содержанию.

По назначению и структуре счета бухгалтерского учета подразделяются на следующие группы: постоянные, регулирующие, собирательно-распределительные, калькуляционные, сопоставляющие, транзитные, финансово – результатные и забалансовые.

Постоянные счета - это счета активов, обязательств и капитала, которые имеют сальдо на конец отчетного периода, отражающиеся в бухгалтерском балансе. Постоянные счета делятся на активные, пассивные, контр активные и контр пассивные. К таким счетам относятся: счета учета основных средств и нематериальных активов; счета учета износа (амортизации) основных средств и нематериальных средств; счета учета фондов и резервов и д.т. Характерная особенность постоянных счетов заключается в том, что они в конце отчетного периода не закрываются, а переходят на другие периоды.

Регулирующие счета – это такие счета, которые применяются для регулирования, т.е. уточнения оценки объектов, учтенных на постоянных счетах. Эти счета подразделяются на две подгруппы: дополняющие и контрарно – регулирующие счета.

Дополняющие счета дополняют оценку средств, учтенных на постоянном счете. Примером такого счета может служить счет 1610 - «Отклонение в стоимости материалов». На этом счете учитывается разница в стоимости приобретенных материалов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах. Накопленные на счете 1610 разницы в стоимости приобретенных материалов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах, списывается в дебет счета учета затрат на производство пропорционально стоимости по учетным ценам, израсходованных в производстве материалов. Следовательно, для получения фактических затрат на производство необходимо суммировать расходы материалов по учетным ценам и разницу в стоимости приобретенных материалов.

Контрарно - регулирующие счета уменьшают основной регулируемый счет. Такие счета позволяют более точно отразить в балансе состояние хозяйственных средств и источников их образования.

Бывают контр активные регулирующие счета, если постоянный регулируемый счет является активным и контр пассивные регулирующие счета, если постоянный регулируемый счет является пассивным.

Контр активный счет (КА) – это счет, сальдо которого вычитается из сальдо связанного с ним активного счета для отражения в финансовой отчетности чистой стоимости актива.

Примером контр активного счета являются: счета износа (амортизации) основных средств и нематериальных активов, которые регулируют суммы остатков счетов основных средств и нематериальных активов; «Торговая наценка», который регулирует сумму остатков счетов реализованных товаров; «Резерв по сомнительным долгам», который регулирует сумму остатков счетов к получению от покупателей и заказчиков.

Если, например, по состоянию на 1 января на счете 0160 - «Транспортные средства» числился остаток 15.000.000 сум, а на счете 0260 - «Износ транспортных средств» - 4.000.000 сум, то остаточная стоимость транспортных средств на эту дату составляет 11.000.000 сум (15.000.000 – 4.000.000).

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

Примером контр пассивного счета может быть счет 8600 - «Счета учета выкупленных собственных акций», которые регулируют суммы остатков пассивных счетов 8300 - «Счета учета уставного капитала»; счет 9040 - «Возврат проданных товаров», который регулирует пассивный счет 9020 - «Доходы от реализации товаров»; счет 9050 - «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам», который регулирует пассивные счета 9010 - «Доходы от реализации готовой продукции», 9020 - «Доходы от реализации товаров».

Если, например, по состоянию 1 января на счете 8310 - «Простые акции» числился остаток 8.000.000 сум, а на счете 8610 - «Выкупленные собственные акции – простые» 2.000.000 сум, то остаточная стоимость простых акции на эту дату составляет 6.000.000 сум (8.000.000 – 2.000.000).

Для учета расходов, которые впоследствии распределяются по назначению на соответствующие учетные объекты предусмотрены собирательно-распределительные и бюджетно – распределительные счета.

Собирательно-распределительные счета предназначены для накапливания (собирания) в течение года расходов по организации и обслуживанию производства и последующего распределения этих расходов по учетным объектам. К такому счету относится счет 2510 - «Общепроизводственные расходы». Необходимость открытия собирательно – распределительных счетов обусловлена тем, что определенные затраты в течение отчетного периода невозможно точно отнести по назначению, поскольку они относятся не к одному, а ко многим объектам калькуляции.

По дебету собирательно - распределительного счета 2510 - «Общепроизводственные расходы» накапливаются затраты, которые один раз в месяц (а в сельском хозяйстве - один раз в год) полностью распределяются по объектам

калькуляции. Списание затрат отражается по кредиту собирательно – распределительного счета. Сальдо по таким счетам на конец отчетного периода отсутствует.

Бюджетно – распределительные счета предназначены для накопления и распределения затрат между разными отчетными периодами. К таким счетам относятся счета 3100 - «Счета учета расходов будущих периодов», 8910 - «Резервы предстоящих расходов и платежей». На счете 3100 в течение года отражаются расходы, относящиеся как к текущему, так и последующим годам. Например, предоплаченная аренда, предоплаченные услуги, расходы по устройству летних лагерей и загонов для скота, расходы, связанные с предоплатой всей суммы годовой подписке на периодические издания и т.д. Списание расходов будущего периода на текущие расходы производится равномерно в течение установленного срока их погашения или пропорционально объему или количеству выпущенной продукции. Сальдо по этому счету бывает только дебетовое.

Счет 8910 - «Резерв предстоящих расходов и платежей» предназначен для учета сумм, резервируемых для покрытия будущих расходов, например, на оплату очередных отпусков рабочих. Такие резервы создаются в целях равномерного в течение года отнесения затрат на объекты калькуляции. Этот счет пассивный, сальдо может быть только по кредиту.

Калькуляционные счета – это такие счета, на которых учитываются затраты на производство и выход продукции по основному, вспомогательным, обслуживающим производствам, строительства и приобретения долгосрочных активов. На основании данных, учтенных на калькуляционных счетах (дебет затраты на производство, кредит выход продукции), исчисляется себестоимость единицы произведенной продукции, выполненных работ и услуг. Сальдо на калькуляционных счетах бывает только дебетовым, отражающим сумму затрат незавершенного производства, или его не бывает. К калькуляционным счетам относятся счет 2010 - «Основное производство», 2310- «Вспомогательное производство», 2610 - «Брак в производстве», 2710 - «Обслуживающие хозяйства», 0800 - «Счета учета капитальных вложений».

Затраты на производство, которые должны быть отнесены на готовую продукцию, произведенную на отчетном периоде определяется по следующей формуле:

$$C = H_n + Z - H_k,$$

где C – себестоимость производственной в отчетном периоде продукции;

$H_n$  и  $H_k$  – затраты незавершенного производства на начало и конец отчетного периода;

Z – основные и накладные затраты отчетного периода.

Сопоставляющими называются счета, используемые для выявления результатов хозяйственных процессов путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов. Например, на счете 9200 - «Счета учета выбытия основных средств и других активов» в дебете учитывается стоимость выбывающих объектов, затраты, связанные с их ликвидацией и другие расходы, а в кредите

– износ (амортизация) и выручка от ликвидации объектов. Превышение дебетового оборота над кредитовым означает убыток, а превышение кредитового оборота над дебетовым означает прибыль. По окончании процесса ликвидации (выбытия) объектов счет закрывается путем перевода убыток на счет 9430 - «Прочие операционные расходы», а прибыль на счет 9310 - «Прибыль от выбытия основных средств» и 9310 - «Прибыль от выбытия прочих активов».

К сопоставляющим и финансово – результатным счетам также относится счет 9910 - «Конечный финансовый результат». В конце отчетного периода в дебете этого счета учитываются все расходы, а в кредите учитываются все доходы и путем сопоставления дебетового оборота с кредитовым, выявляется конечный финансовый результат. Дебетовое сальдо означает убыток, а кредитовое – прибыль. Сальдо этого счета списывается на счет 8710 - «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода».

Транзитные счета (Т) - это временные счета доходов и расходов, которые используются в течение отчетного периода, но закрываются и не имеют остатка на конец отчетного периода, отражающиеся в Отчете о финансовых результатах формы №2. К транзитным счетам относятся все счета раздела 9 плана счетов.

Забалансовые счета (З) – это счета, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении активов, условных прав и обязательств, не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его распоряжении. Эти счета не корреспондируются с другими счетами и не отражаются в финансовой отчетности, т.е. на них ведутся одинарные записи (принцип двойной записи к ним неприменим).

## **2.8. Классификация счетов по экономическому содержанию**

Счета бухгалтерского учета по экономическому содержанию подразделяются на две группы:

1. Счета хозяйственных средств и процессов;
2. Счета источников хозяйственных средств.

Счета хозяйственных средств и процессов в свою очередь состоят из трех групп счетов:

- а) счета средств сферы производства;
- б) счета средств сферы обращения;
- в) счета средств сферы распределения.

Счета средств сферы производства включают в себя следующие три группы счетов:

1. Счета учета основных средств и нематериальных активов;
2. Счета производственных запасов;
3. Счета затрат на производство.

На счетах для учета основных средств и нематериальных активов отражаются движение основных средств и нематериальных активов, их износ



(амортизация) в процессе эксплуатации. Эти счета по экономическому содержанию одинаковы, поскольку отражают наличие и состояние основных средств и нематериальных активов. Именно поэтому в плане счетов бухгалтерского учета перечисленные счета объединены в один (первый) раздел.

На счетах учета производственных запасов отражается движение предметов труда. На основании данных этих счетов осуществляется контроль над сохранностью предметов труда и использованием по целевому назначению. К этим счетам относятся счета второго раздела плана счетов: 1000 - «Счета учета материалов», 1100 - «Счета учета животных на выращивание» и др.

На счетах учета затрат на производство отражаются данные для исчисления себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) и осуществляется контроль за выполнением плановых заданий по объему производства и соблюдением лимита затрат. Сюда относятся счета:

2010 - «Основное производство»,

2310 - «Вспомогательные производства»,

2510 - «Общепроизводственные расходы» и др.

Счета учета сферы обращения подразделяются на:

а) счета учета товарной продукции;

б) счета учета процесса реализации товарной продукции, вспомогательных работ и услуг («Счета к получению», «Счета учета доходов основной деятельности» и другие);

в) счета учета денежных средств (5010 - «Денежные средства в национальной валюте», 5110 - «Расчетный счет», 5200 - «Счета учета денежных средств в иностранной валюте» и другие).

Счета учета расчетов с дебиторами (4300 - «Счета учета авансов, выданных поставщикам и подрядчикам», 4200 - «Счета учета авансов, выданных персоналу», 4800 - «Счета учета разных дебиторов» и другие счета четвертого раздела плана счетов).

Счетами средств сферы распределения являются счета учета использования прибыли для уплаты налогов и сборов (9800).

Счета источников средств предназначены для учета и контроля за источниками образования средств субъектов. Эти счета состоят из двух групп:

а) счета источников собственных средств;

б) счета источников привлеченных средств.

На счетах источников собственных средств учитываются уставный капитал, добавленный капитал, резервный капитал и другие источники, указанные в шестом разделе плана счетов бухгалтерского учета.

На счетах учета привлеченных средств (обязательств) учитываются суммы счетов к оплате поставщикам и подрядчикам, кредитов, полученных в банке, а также обязательства хозяйства различным подразделениям, учреждениям и частным лицам, которые учитываются на счетах шестого и седьмого разделов плана счетов.

Наконец, имеются ещё забалансовые счета, предназначенные для отражения в основном ценностей, временно находящихся у предприятия, но ему

не принадлежащих. Сальдо забалансовых счетов показывается за итогом баланса. Особенностью забалансовых счетов является то, что учет на них ведется по простой системе, т.е. без двойной записи.

### Заключение

В данной главе даны понятия о балансе и о балансовом обобщении, о счетах и двойной записи. Балансовое обобщение является важнейшим элементом бухгалтерского учета. В балансе отражаются наличие хозяйственных средств по составу и источникам их образования. Любая хозяйственная операция вызывает взаимосвязь счетов, которая обусловлена экономическим содержанием той или иной операции. Такая взаимосвязь называется корреспонденцией счета.

Даны понятия о синтетических и аналитических счетах, их значение и взаимосвязь. В конце данной главы приведен план счетов бухгалтерского учета в соответствии с НСБУ 21. Счета источников средств предназначены для учета и контроля за источниками образования средств хозяйствующих субъектов. Эти счета состоят из счетов источников собственных средств и счетов привлеченных средств.

### Контрольные вопросы

1. Что такое бухгалтерский баланс?
2. Каково строение баланса?
3. Почему активы и пассивы баланса равны?
4. Что учитывается на активных и пассивных счетах?
5. Как исчислить конечное сальдо на активных и пассивных счетах?
6. В чем заключается сущность двойной записи операций на счетах?
7. Понятие о простой и сложной корреспонденции счетов.
8. Какие счета называются синтетическими и аналитическими?
9. Какая взаимосвязь существует между синтетическими и аналитическими счетами?
10. Для чего служат оборотные и сальдовые ведомости?
11. Что такое план счетов бухгалтерского учета?
12. Каково содержание плана счетов?
13. Что учитывается на балансовых и забалансовых счетах?
14. Значение классификации счетов и признаки классификации.
15. Классификация счетов по назначению.
16. Охарактеризуйте основные, контрарные и транзитные счета.
17. Назначение калькуляционных счетов.
18. Охарактеризуйте распределительные счета.
19. Как классифицируются счета по экономическому содержанию?
20. Какие счета относятся к счетам обязательств?

## Литература

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» 279-1 от 30 августа 1996.
2. НСБУ №21. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению. Т., 2002.
3. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Проспект, 2006.
4. Хошимов Б.А. Бухгалтерия ҳисоби назарияси. Дарслик. Т., 2004.

## ГЛАВА 3. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТОВ

### 3.1. Хозяйственная связь и расчетные отношения предприятий

Предприятия в процессе расширенного воспроизводства постоянно вступают в хозяйственные связи с другими хозяйствующими субъектами. Осуществление хозяйственных связей является необходимым условием деятельности предприятий, так как при этом обеспечивается бесперебойность процесса производства и своевременность отгрузки и реализации продукции. Хозяйственные связи оформляются и закрепляются договорами, контрактами, согласно которым одна сторона выступает поставщиком товарно-материальных ценностей, работ или услуг, а другая - их покупателем, потребителем, а значит и плательщиком.

В условиях модернизации и технического перевооружения экономики своевременная и четкая организация расчетов между поставщиками и покупателями оказывает прямое влияние на ускорение оборачиваемости оборотных средств, недопущение появления дебиторской и кредиторской задолженности.

На предприятиях возникают расчеты с органами социального страхования, бюджетом, другими организациями, а также с персоналом, выполняющим производственное задание.

Расчеты между предприятиями, организациями и учреждениями производятся безналичным путем, т.е. путем перевода (перечисления) денежных средств со счета плательщика на счет получателя посредством различных банковских кредитно-расчетных операций. Эти расчетные операции совершаются при посредничестве соответствующих учреждений банков (государственных и коммерческих).

Банк, как юридическое лицо, создан для привлечения денежных средств предприятий, осуществления взаимных расчетов между предприятиями, организациями и размещения свободных средств на условиях возвратности, платности и срочности.

Банковская система в нашей республике состоит из системы государственного Центрального банка и коммерческих банков. Банки своих клиентов обслуживают на основе договора. Клиенты имеют право самостоятельно выбрать банки для расчетно-кредитного обслуживания и могут производить все виды банковских операций в нескольких банках (на основании Постановления КМ от 15 января 1999 года юридические лица с 1 января 2000 года имеют право открывать расчетные счета в нескольких банках).

В целях повышения эффективности использования кредитных ресурсов и усиления воздействия кредитного механизма на конечные результаты работы предприятий, кредитные отношения банков с предприятиями оформляются кредитными договорами. Предприятия в банках, кроме расчетных и валютных счетов, могут открывать текущие и специальные счета для хранения

средств строго целевого назначения (лимитированные чековые книжки, аккредитивы, особые счета и др.).

Основные задачи учета денежных средств и расчетов заключаются:

- в своевременном и правильном документировании операций по движению денежных средств и расчетов;

- в оперативном, повседневном контроле за сохранностью наличных денежных средств и ценных бумаг в кассе предприятия; в контроле за использованием денежных средств строго по целевому назначению, за правильными и своевременными расчетами с бюджетом, банками, персоналом и другими учреждениями, за соблюдением форм расчетов, установленных в договорах с покупателями и поставщиками;

- в своевременной выверке расчетов с дебиторами и кредиторами в целях недопущения просроченной задолженности.

### **3.2. Учет кассовых операций**

Касса является обособленным участком учетного аппарата, на который возложено проведение операций по приему, выдаче и хранению наличных денежных средств и других ценностей (ценных бумаг, денежных документов, почтовых марок и др.).

Материальная ответственность за сохранность денежных средств и выполнение кассовых операций возложена на специальное лицо - кассира, назначаемого руководителем предприятия. Порядок ведения кассовых операций регламентируется «Правилами ведения кассовых операций в народном хозяйстве» от 24.01.98 г. № 1/16, Утвержденными Постановлением Правления Центрального банка № 376 1998 г.

В кассе могут храниться переходящие остатки наличных денег в пределах лимита, необходимые для оплаты неотложных расходов. Сверх установленного лимита наличные деньги могут храниться в кассе только в дни выплаты заработной платы, пенсий, пособий, стипендий в течение трех дней, включая день получения денег в учреждении банка.

Поступление денег в кассу оформляется приходным кассовым орденом (форма № КО -1), подписанным главным бухгалтером или его заместителем. При этом вносителю денег выдается квитанция, которая также подписывается кассиром и главным бухгалтером.

Наличные деньги из кассы выдаются по расходным кассовым ордерам (форма № КО-2) или другим надлежащим образом, оформленным документом (платежными ведомостями, заявлением на выдачу денег, счетам и др.), на которые ставится специальный штамп, замещающий реквизиты расходного кассового ордера.

Деньги из кассы выдаются по документам, подписанным руководителем и главным бухгалтером или лицами, ими уполномоченными на выдачу денег. Если на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах имеется

разрешающая подпись руководителя предприятия, то подпись его на кассовых расходных ордерах не обязательна.

Приходные кассовые ордера, квитанции к ним и расходные кассовые ордера выписывает бухгалтер четко и ясно. Никакие подчистки или исправления, хотя бы и оговоренные, в этих документах не допускаются. При выплате денег отдельному лицу, не работающему на данном предприятии, потребуются предъявление паспорта или иного документа, удостоверяющего личность, а в расходном кассовом ордере, где проставляется подпись в получении денег, приводятся данные предъявленного документа.

Заработная плата, пенсии, пособия, премии выплачиваются по платежным ведомостям и на каждого получателя расходный кассовый ордер не составляется. По истечении срока выплаты заработной платы бухгалтер выписывает расходный кассовый ордер на общую выплаченную по платежным ведомостям сумму.

По кассовым ордерам деньги принимаются и выдаются только в день составления этих документов.

Все приходные и расходные кассовые ордера бухгалтер регистрирует в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3) и передает кассиру лично. Приходные и расходные кассовые ордера кассир немедленно после получения или выдачи по ним денег подписывает, а приложенные к ним документы погашает штампом или подписью от руки: приходные документы – «Получено», расходные – «Оплачено» с указанием даты. Таким же образом гасятся и кассовые ордера.

Назначение журнала регистрации таково, что по его данным контролируется целевое назначение полученных и израсходованных наличных денег предприятием, проверяется полнота произведенных кассиром операций.

Учет движения наличных денег кассир ведет в кассовой книге, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана печатью предприятия. Количество листов в кассовой книге заверяют своими подписями руководитель предприятия и главный бухгалтер.

Записи в кассовой книге ведут в двух экземплярах, вторые из которых отрывные и служат в качестве отчета кассира. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Подчистки и не оговоренные исправления в кассовой книге запрещаются. Сделанные надлежащим образом исправления заверяют подписями кассир и главный бухгалтер или лицо, его замещающее.

#### Кассовая книга

Касса за 01-05 марта 201\_\_ г. Лист 74

тыс. сум				
№ док	От кого получено и кому выдано	Корреспондирующий счет	Приход	Расход
	Остаток на начало дня		150	
195	От банка - по чеку 021300	5110	10000	
25	Очилову О.Э. перерасход по авансо-	6970		25

	вому отчету			
26	Базарбаеву И.Е. перерасход аванса	6970		30
Итого за день			10150	55
Остаток на конец дня			10095	
В том числе на зарплату			10000	

Кассир

Илашова

Проверил документы в количестве одного приходного и двух расходных и принял.

Бухгалтер

Нишанова

Записи в кассовую книгу кассир делает вслед за получением или выдачей денег по каждому ордеру. Ежедневно по окончании рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и в тот же день сдает отчет (отрывной лист книги) вместе с приходными и расходными кассовыми ордерами и приложенными к ним документами главному бухгалтеру под расписку в кассовой книге (на первом экземпляре). Работники, имеющие право подписи кассовых документов, не могут исполнять обязанности кассира.

Движение наличных денег учитывается на активном счете 5010 - «Денежные средства в национальной валюте». По дебету этого счета отражается поступление наличных денег, а по кредиту - их расходование. Сальдо счета указывает на наличие суммы свободных денег в кассе на начало отчетного периода. Кредитовые обороты счета 5010 отражаются в журнале-ордере № 1. Обороты по дебету этого счета записываются в разных журналах-ордерах, кроме этого, контролируются ведомостью № 1.

Журнал-ордер № 1 за март 201\_\_г.

по кредиту счета 5010 - «Денежные средства в национальной валюте» в дебет счетов

тыс. сум

Дата	Дебет счетов				Итого
	5110	6710	4200	4890	
01-04			120		120
05-08			55		55
08-10	2000	10000			12000
11-31	1000			264	1264
Итого	3000	10000	175	264	13439

Ведомость № 1

По дебету счета 5010 - «Денежные средства в национальной валюте» в кредит счетов

Сальдо на начало месяца по главной книге 3900 тыс. сум.

тыс. сум

Дата	Кредит счетов			
	журнал-ордер №2	журнал-ордер №2	журнал-ордер № 7	
	5110	5810	6970	Итого
01-04	240			240
05-08			55	55
08-10	9000			9000
11-31		288		288
Итого	9240	288	55	9583

Сальдо на конец месяца 44 тыс. сум.

Основанием для записи в журнал №1 и ведомость 1 служат отчеты кассира. Каждому отчету кассира в регистре отводится одна строка независимо от периода, за который составлен кассовый отчет, следовательно, количество занятых строк в журнале - ордере и ведомости должно соответствовать количеству сданных кассиром отчетов.

Ценные бумаги, хранящиеся в кассе, учитываются на счете 5610 - «Денежные эквиваленты (по видам)» в журнале-ордере №3. Движение ценных бумаг оформляется приходными и расходными ордерами с последующим составлением кассиром отдельного отчета по движению ценных бумаг. Бланки строгой отчетности, к которым относятся трудовые книжки и вкладные листы к ним и др., учитываются на забалансовом счете 006 - «Бланки строгой отчетности».

Специальный аналитический учет по счету 5010 - «Денежные средства в национальной валюте» не ведут. Аналитическими регистрами служат кассовая книга, отчеты кассира или заменяющая их машинограмма.

**Контроль кассы.** Система внутреннего контроля - это политика и процедуры, разработанные для защиты активов и обеспечения достоверности данных, отраженных в бухгалтерских счетах.

Жесткая система внутреннего контроля над движением денежных средств обеспечивает гарантию того, что для пользователей финансовых отчетов представлена достоверная информация.

Организация сохранности денежных средств является наиболее важным вопросом на всех предприятиях, где организованы кассы. Денежные средства легко скрыть и перевезти, на них нет знаков принадлежности, и они являются конвертируемыми. Риск кражи напрямую связан с тем, что отдельные лица имеют доступ к системе учета и могут получить разрешение на охрану денежных средств.

Кассир является материально-ответственным лицом и несет материальную ответственность за ущерб, нанесенный предприятию. Руководитель предприятия обязан, после приема на работу на должность кассира, ознакомить его с порядком ведения кассовых операций и заключить с ним письменное обязательство (договор) о материальной ответственности.



Согласно НСБУ №19 «Организация и проведение инвентаризации» п.1.5. наличие денежных средств, денежных документов, ценностей и бланков строгой отчетности в кассе инвентаризуется не менее одного раза в месяц. Проверка кассы проводится внезапно комиссией, назначенной приказом руководителя предприятия в присутствии кассира. При этом полностью проверяются наличные деньги, денежные документы, ценные бумаги и бланки строгой отчетности. Расписки на выданные суммы, не оформленные расходными кассовыми ордерами, в остаток по кассе не включаются. Хранение в кассе денежных средств, не принадлежащих предприятию, запрещается.

В случае обнаружения отклонения (излишек или недостача) на оборотной стороне акта кассир пишет объяснение о причинах возникновения излишков и недостач, установленных проверкой, а руководитель предприятия утверждает решение инвентаризационной комиссии по результатам проверки. Выявленные излишки наличных денег приходятся проводкой:

Дт 5010 - «Денежные средства в национальной валюте», Кт 9390 - «Прочие операционные доходы».

Обнаруженная недостача подлежит взысканию с материально-ответственного лица (кассира) и оформляется записью:

1) Дт 5910 - «Недостачи и потери от порчи ценностей», Кт 5010 - «Денежные средства в национальной валюте» - отражение недостачи.

2) Дт 4730 - «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба», Кт 5910 - «Недостачи и потери от порчи ценностей» - отнесение в начет материально-ответственному лицу.

3) Дт 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда», Кт 4730 - «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» - при удержании из заработной платы материально-ответственного лица.

Если на предприятии имеются средства на валютных счетах, то может возникнуть необходимость в использовании наличной инвалюты. Для учета наличной инвалюты предусмотрен отдельный счет 5020 - «Денежные средства в иностранной валюте». Учет движения наличной иностранной валюты ведется в кассовой книге, где выделяется несколько страниц в зависимости от предполагаемого объема операций. При получении инвалюты из банка делается запись:

Дт 5020 - «Денежные средства в иностранной валюте», Кт 5210 - «Валютные счета внутри страны».

При выдаче инвалюты в подотчет на командировочные цели:

Дт 4220 - «Авансы, выданные на служебные командировки», Кт 5020 - «Денежные средства в иностранной валюте».

Учет движения наличной инвалюты производится в двух оценках: по видам валют и в сумах. Бухгалтерский учет и отчетность ведется только в сумах. При журнально-ордерной форме учета для наличной инвалюты применяются журнал-ордер № 1/1 и ведомость № 1/1.

Остаток кассовой наличности в инвалюте периодически переоценивается при изменении сума по отношению к имеющейся в кассе иностранной ва-

люте. Положительная курсовая разница отражается в корреспонденции со счетом 5020 - «Денежные средства в иностранной валюте» со счетом 9540 - «Доходы от валютных курсовых разниц», а отрицательная курсовая разница – со счетом 9620 - «Убытки от валютных курсовых разниц». Ниже приводится схема отражения на счетах кассовых операций.

Отражение на счетах кассовых операций счет 5010 - «Денежные средства в национальной валюте»

Д-т	Кт
Корреспондирующие счета	
Кредит счетов	Дебет счетов
Сальдо:	
5110 - Поступление денег с расчетного сче-	Выдача наличными зарпла-
6820, та предприятия	ты, пособий, премий - 6710
7820 - Получены наличные деньги в заем	Погашены долги наличными
4220 - Оприходование неиспользованного	Выдано наличными: по ис- - 6820
остатка аванса подотчетных лиц	полнительным листам и де- - 6990
4730 - Погашение наличными задолженно-	понированной зарплате - 6720
4710 - сти по недостачам, растратам, хище-	Выдан аванс подотчетным
ниям	лицам - 4230
9010, Взносы наличными в погашение за-	Сдан из кассы сверхлимит-
9220, долженности за товары, проданные в	ный остаток свободных де- - 5110
9030, кредит, и т.п.	нежных средств
9210 - Оплата наличными реализованной	Сумма недостач, выявленная
продукции, материальных ценно-	при инвентаризации (реви- - 4730
стей, оказанных услуг, основных	зии) кассы
средств	
4890 - Погашение дебиторской задолжен-	
ности. Взносы родителей за содер-	
жание детей в детских учреждениях.	
Плата за общежитие	

### 3.3. Учет операций по расчетному счету

Юридическим лицам, имеющим самостоятельный баланс и являющийся хозрасчетным предприятием, в банке открывается расчетный счет.

Согласно инструкции Центрального Банка, юридические и физические лица самостоятельно выбирают банк для своего расчетного и кассового обслуживания и вправе открывать депозитные счета до востребования и другие виды депозитных счетов в национальной и иностранной валюте в одном или в нескольких банках.

Для открытия депозитных счетов до востребования в национальной валюте субъектами предпринимательства (как с образованием, так и без образования юридического лица) в банк представляются следующие документы:

- заявление на открытие счета по форме приложения 2 к вышеназванной инструкции;
- копия свидетельства о государственной регистрации;
- карточка с образцами подписей и оттиска печати по форме согласно приложению 3 к вышеназванной инструкции.

Для открытия депозитных счетов до востребования в национальной валюте юридическими лицами-резидентами, не являющимися субъектами предпринимательства, в том числе бюджетными организациями в банк представляются следующие документы:

- заявление на открытие счета по форме приложения 2 к вышеназванной инструкции;
- копия удостоверения о присвоении идентификационного номера налогоплательщика, выданного налоговыми органами;
- карточка с образцами подписей и оттиска печати по форме согласно приложению 3 к вышеназванной инструкции.

Для открытия депозитных счетов до востребования в национальной валюте нерезидентами (за исключением физических лиц) производится с представлением в банк следующих документов:

- заявление на открытие счета по форме приложения 2 к вышеназванной инструкции;
- копия удостоверения о присвоении идентификационного номера налогоплательщика, выданного налоговыми органами, если иное не предусмотрено законодательством;
- карточка с образцами подписей и оттиска печати по форме согласно приложению 4 к вышеназванной инструкции.

Дополнительно к вышеперечисленным документам для открытия депозитных счетов до востребования государственными предприятиями, акционерными обществами, сельскохозяйственными кооперативами, обществами с ограниченной ответственностью, союзами, ассоциациями, объединениями, концернами, корпорациями, товариществами, совместными предприятиями, международными объединениями и др. предприятиями в банк предоставляется пакет документов согласно вышеназванной инструкции.

После предоставления всех документов подписывается договор на банковское обслуживание и по распоряжению управляющего банком предприятию присваивается соответствующий номер расчетного счета и работником бухгалтерского аппарата банка открывается лицевой счет для учета движения денежных средств предприятия. Для обслуживания нехозрасчетных филиалов, магазинов, производственных единиц и других подразделений, находящихся в других городах или населенных пунктах, в местных учреждениях банка могут открываться текущие счета с ограниченным кругом проводимых операций. Ограничение это устанавливается головным предприятием (организацией), распоряжающимся основным расчетным счетом.

На открытом расчетном счете хранятся свободные денежные средства и выручка от реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг, полученные от банка краткосрочные и долгосрочные кредиты и прочие поступления.

С расчетного счета производятся платежи предприятия по оплате счетов поставщиков за материалы и основные средства, погашению задолженности бюджету, соцстраху, получению денег в кассу для выдачи заработной платы и прочих нужд.

Всякие перечисления и выдачи денег банком осуществляются, как правило, по распоряжению или согласованию с предприятием - владельцем расчетного счета. Однако в следующих случаях, банк без согласия предприятия принудительно списывает денежные средства с расчетного счета по документам других организаций: по приказам финансовых и налоговых органов перечисляются суммы недоплаченных и просроченных налогов и сборов, а также штрафы и пени по ним; по исполнительным листам, приказам Хозяйственного Суда - суммы удовлетворенных исков; проценты за пользование кредитом, суммы по просроченным кредитам и за выполнение услуг банком.

При наличии достаточных денежных средств на депозитном (расчетном) счете до востребования юридического лица списание средств осуществляется по платежным поручениям владельца счета или по другим платежным документам.

При недостаточности денежных средств на депозитном (расчетном) счете до востребования юридического лица, согласно инструкции «О порядке списания денежных средств с банковских счетов хозяйствующих субъектов», зарегистрированного Минюстом РУз. № 406 от 12 февраля 1998 г., списание производится в первую очередь пропорционально по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет, Пенсионный фонд, другие внебюджетные фонды и требований, вытекающих из трудовых правоотношений, обеспечивающих равную степень выполнения этих обязательств (зарплата).

Все остальные требования к банковскому счету юридического лица удовлетворяются только после погашения платежей, указанных выше в порядке, установленном законодательством.

Движения средств расчетного счета (прием и выдача денег или безналичные перечисления) оформляются на основании утвержденных банком специальных форм документов.

Наиболее распространенными из них являются: объявление на взнос наличных денег, денежный чек, расчетный чек, платежное поручение, платежное требование.

Ниже приведено объявление на взнос наличных денег, которое выписывается при взносе денег на расчетный счет. В подтверждение о получении денег банк выдает плательщику квитанцию, которая служит оправдательным документом.

Платежное поручение является поручением банку о перечислении соответствующей суммы с его расчетного счета на расчетный счет получателя.

Получателями могут быть различные предприятия, организации и учреждения в виде поставщиков, финансовых органов, страховых и других организаций. Оно выписывается в двух или трех экземплярах в зависимости от того, в каком филиале банка находится расчетный счет получателя. Единая форма платежного поручения выписывается предприятием как при одногородних, так и при иногородних расчетах.

При перечислении средств предприятием одновременно нескольким организациям, применяется особая форма сводного поручения. Оно выписывается для нескольких получателей, обслуживаемых одним отделением банка. Подпись и печать ставятся только один раз под итоговой суммой перечислений. Это значительно сокращает процесс оформления операций по расчетному или другому счету.

При перечислении денег на расчетный счет получателя за полученные материалы, выполненные работы и услуги могут применяться также расчетные чеки, которые отличаются по форме от денежных чеков. Денежный чек является распоряжением предприятия банку о выдаче наличных денег с расчетного счета на указанную в нем сумму.

При акцептной форме расчетов за отгруженную продукцию поставщики выписывают платежные требования-поручения. Банк периодически передает предприятию выписку с его расчетного счета (копия записей по этому счету) с приложением соответствующих первичных документов. В выписке банка по расчетному счету остатки средств и поступления на расчетный счет записываются по кредиту, так как, сохраняя денежные средства предприятий, банк считает себя должником предприятия (его кредиторская задолженность), а уменьшение своего долга (списания, выдача наличными) - по дебету. При обработке выписки бухгалтер должен помнить об этой особенности и записывать остаток и зачисленную сумму по дебету расчетного счета, а списания - по кредиту.

Выписка с расчетного счета имеет определенные показатели и в целях сокращения записи часть из них банком кодируется. Бухгалтер, обрабатывая выписки, должен знать значение этих кодовых обозначений.

В день поступления выписки производится проверка и их обработка. При этом все записи сличаются с приложенными документами и при отсутствии ошибочных записей, последние гасятся штампом «ПОГАШЕНО». На полях проверенной выписки против каждой суммы и в документах проставляются номера корреспондирующих счетов со счетом 5110 - «Расчетный счет». Кроме того, на документах указывается и порядковый номер его записи в выписке. Все это необходимо для контроля за движением денежных средств, автоматизации учетных работ, контроля и хранения документов.

Ошибочно записанные или списанные с расчетного счета суммы, обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются в корреспонденции со счетами 4860 - «Счета к получению по претензиям» или 6960 - «Счета к оплате по претензиям».

В расходных документах, приложенных к выписке, дополнительно предоставляются номера элементов и статей затрат согласно «Положению о составе затрат». Это необходимо потому, что аналитический учет по многим счетам организуется в разрезе элементов и статей затрат. Группировка сумм по элементам и статьям осуществляется в листках-расшифровках, которые открываются ежемесячно в разрезе счетов производственных подразделений и заполняются по данным документов к соответствующим журналам - ордерам.

Для учета операций по расчетному счету на предприятии применяют счет 5110 - «Расчетный счет». Это активный счет, и по дебету отражаются любые поступления денег на расчетный счет, а по кредиту - перечисления и выплаты денег с расчетного счета. Дебетовое сальдо по счету показывает остаток денежных средств на расчетном счете на данный момент времени. Кредитового сальдо по счету 5110, как и по любому другому активному счету, быть не может.

Операции по счету 5110 - «Расчетный счет» отражают на основании проверенных выписок банка и денежных документов, прилагаемых к ним. Сальдо по счету 5110 на каждый данный момент времени должно соответствовать остатку денег, зафиксированных в выписке по расчетному счету.

Аналитический учет по счетам учета денежных средств на расчетном счете (5100) ведется по каждому счету, открытому в банках для хранения денежных средств в национальной валюте.

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета для отражения оборотов по кредиту счета 5110 служит журнал-ордер № 2. Обороты по дебету счета 5110 записываются в разных журналах - ордерах и, кроме того, контролируются ведомостью № 2. Эти регистры заполняются на основании проверенных и обработанных выписок с расчетного счета.

#### Журнал-ордер № 2

за март 201\_г. по кредиту счета 5110 - «Расчетный счет» в дебет счетов

тыс. сум

Дата	Дебет счетов								Итого
	5010	5510	5610	6010	6410	6500	4890	6800	
01-04	240	-	-	11000	-	-	-	-	11240
05	-	-	-	-	-	-	-	6000	6000
08-10	9000	-	3000	30000	2000	5000	1700	-	50700
11-31	-	4000	-	-	1500	-	-	-	5500
Итого	9240	4000	3000	41000	3500	5000	1700	6000	73440

#### Ведомость № 2

за март 201\_г. по дебету счета 5110 - «Расчетный счет» в кредит счетов

тыс. сум

Дата	Кредит счетов						Итого
	ж-о №	ж-о №	ж-о №	ж-о №	ж-о №	ж-о №	
	9000	5010	5510	6900	6800	и т.д.	

01-04	50000	-	-	-	-	50000
05	120000	-	-	-	-	120000
08-10	300000	2000	400	600	20000	323000
11-31	200000	1000	9000	400	30000	240400
Итого	670000	3000	9400	1000	50000	733400

Сальдо на начало месяца по главной книге 50000 тыс. сум.

Сальдо на конец месяца по главной книге 709960 тыс. сум.

Суммы одинаковых корреспондирующих счетов каждой выписки с расчетного счета суммируются и дописываются в журнал-ордер № 2 и ведомость № 2 итогами.

В связи с тем, что журнал-ордер № 2 и ведомость № 2 заводятся на месяц, при заполнении регистров используется одна строка для каждой выписки независимо от того, за какой период она составлена (день, два, три, пять). Следовательно, количество занятых строк журнала-ордера №2 и ведомости №2 за каждый месяц должно совпадать с количеством полученных за этот период выписок из банка. В регистрах суммы записываются в разрезе корреспондирующих счетов с дебетом и кредитом счета 5110. Наличие этих показателей за каждый отчетный период (день, месяц) позволяет работникам бухгалтерии анализировать источники поступления денежных средств на расчетный счет предприятия, контролировать целевое использование средств, перечисление средств в бюджет и прочим органам согласно утвержденному календарному графику финансовых платежей.

Отражение на счетах операций по расчетному счету 5110 - «Расчетный счет»

Д-т		Кт	
Корреспондирующие счета			
Кредит счетов		Дебет счетов	
Сальдо:			
5010 -	Поступление остатков кассы	Выдано наличными	- 5010
9010,9030,	Поступление за отгруженную	Оплачены платежные доку-	- 6010
9210,9220-	продукцию, выполненные ра-	менты поставщиков материа-	- 6410
	боты и услуги, реализованные	лов, услуг	
	основные средства и прочие	Перечислены платежи в бюд-	
	ценности	жет	
		Погашение задолженности:	
6800,7800-	Сумма полученной ссуды,	по ссудам банка	- 6810,
	займы, кредиты		- 7810
5510,5520-	Поступление остатка неис-	по займам	- 6820,
	пользованной лимитирован-		- 7820
	ной чековой книжки, аккреди-	Перечислено в погашение за-	
	тита	долженности органам соци-	- 6510,
9330 -	Зачислены штрафы, пени, не-	ального страхования и обес-	-6520
	устойки полученные	печения	
4800 -	Зачислено в погашение долга	Оплата банковских услуг	- 9430
	от дебиторов	Краткосрочные и долгосроч-	

4860 -	Зачислены суммы, поступившие для удовлетворения выставленных претензий	ные финансовые вложения - 0600, (приобретение акций, облигаций, перевод в депозит) - 5800
9360 -	Зачислен ранее списанный платеж за счет резерва по сомнительным долгам	Выплата процентов по кредитам, по долгосрочной аренде имущества - 9610

### 3.4. Учет операций по валютному счету

Денежные средства в иностранной валюте и операции в иностранной валюте могут иметь и осуществлять любые предприятия. Для оформления операций с иностранной валютой следует открыть в банке текущий валютный счет. Банк, где открывается валютный счет, должен иметь разрешение (лицензию) от Центрального банка Республики Узбекистан на совершение операций в иностранной валюте. Подобные банки, получившие лицензию, называются уполномоченными банками. Разрешается открывать счета в иностранных валютах, перечисленных в периодически печатаемом бюллетене Центрального банка Республики Узбекистан.

Для открытия депозитных счетов до востребования в иностранной валюте, а также вторичных депозитных счетов до востребования, сберегательных, срочных и других видов депозитов в национальной и иностранной валютах клиентами в банк представляются следующие документы (согласно пункта 15 и 16 «Инструкции о банковских счетах, открываемых в банках Республики Узбекистан» от 10 ноября 2001 года, № 1080):

Субъектами предпринимательства:

- заявление на открытие счета по форме приложения 2 к вышеназванной инструкции;
- копия свидетельства о государственной регистрации;
- карточка с образцами подписей и оттиска печати по форме согласно приложению 3 к вышеназванной инструкции.

Юридическими лицами-резидентами, не являющимися субъектами предпринимательства, в том числе бюджетными организациями:

- заявление на открытие счета по форме приложения 2 к вышеназванной инструкции;
- копия удостоверения о присвоении идентификационного номера налогоплательщика, выданного налоговыми органами;
- карточка с образцами подписей и оттиска печати по форме согласно приложению 3 к вышеназванной инструкции.

Нерезидентами (за исключением физических лиц):

- заявление на открытие счета по форме приложения 2 к вышеназванной инструкции;
- копия удостоверения о присвоении идентификационного номера налогоплательщика, выданного налоговыми органами, если иное не предусмотрено законодательством;



–карточка с образцами подписей и оттиска печати по форме согласно приложению 5 к вышеназванной инструкции.

При наличии в данном банке ранее открытого клиентом счета, в банк представляется только заявление на открытие счета по форме приложения 2 к вышеназванной инструкции.

Совместные предприятия и иностранные фирмы дополнительно представляют свидетельство о внесении их в реестр предприятий с иностранными инвестициями, выдаваемое Министерством юстиции Республики Узбекистан.

После открытия валютного счета между банком и предприятием заключается договор о расчетно-кассовом обслуживании, где отмечается перечень услуг банка, тарифы комиссионных вознаграждений за услуги, условия размещения средств, права и обязанности сторон и др.

Предприятия, независимо от форм собственности, с 1 января 1999 года осуществляют обязательную продажу Республиканскому валютному фонду 50 процентов выручки, полученной в валюте по курсу, установленному Центральным банком Республики Узбекистан на день продажи.

Работая по договорам - контрактам, заключенным предприятиями Республики Узбекистан участниками внешнеэкономической деятельности, оплата которых производится в иностранной валюте, предприятия обязаны 50 % выручки продавать на валютном рынке через корреспондентские счета уполномоченных банков или счета хозяйственных органов Республики Узбекистан.

Иностранный получатель после получения товара производит оплату на корреспондентский счет уполномоченного банка поставщика. Коммерческий банк, где открыт счет, сообщает поставщику - владельцу счета о поступлении выручки (предоплаты) за товар. Коммерческий банк, где открыт счет, производит перечисление 50 % обязательной продажи на корреспондентский счет Центрального банка Республики Узбекистан, открытый в Центральном (Национальном) банке государств получателя и сообщает поставщику - владельцу счета о произведенной операции. Эта особенность требует первоначального отражения всей суммы поступившей выручки в иностранной валюте на так называемый транзитный счет.

К поручению об обязательной продаже валюты прилагается платежное поручение для возмещения суммового эквивалента проданной валюты и ее зачисления на расчетный счет предприятия. Таким образом, вся выручка в иностранной валюте состоит из двух частей: 50 % в виде иностранной валюты, которая зачисляется на текущий валютный счет, а остальные 50 % в суммовом эквиваленте зачисляются на расчетный счет. Суммовой эквивалент - это перевод, перерасчет иностранной валюты в сум по курсу, установленному Центральным банком Республики Узбекистан на день совершения операций.

В бухгалтерском учете предприятий операции по иностранной валюте отражаются на счетах 5200 - «Счета учета денежных средств в иностранной

валюте». Обобщение информации о наличии и движении денежных средств на счетах в иностранной валюте в банках на территории Республики Узбекистан и зарубежом осуществляется на следующих счетах:

1. «Валютные счета внутри страны».
2. «Валютные счета зарубежом».

Предприятия имеют право не только на обязательную, но и на добровольную продажу инвалюты через уполномоченные банки. Всякая продажа инвалюты отражается через счет 9220 - «Выбытие прочих активов». При обязательной продаже инвалюты даются следующие бухгалтерские записи:

1. При поступлении инвалюты на валютный счет  
Дт 5210 - «Валютные счета внутри страны», или Дт 5220 - «Валютные счета за рубежом», Кт 9220 - «Выбытие прочих активов» или Кт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

2. При списании инвалюты с валютного счета  
Дт 5710 - «Денежные средства (переводы) в пути», Кт 5210 - «Денежные средства внутри страны» или Кт 5220 - «Денежные средства за рубежом».

3. Проданная инвалюта в суммовом эквиваленте на день списания  
Дт 5710 - «Денежные средства (переводы) в пути», Кт 9220 - «Выбытие прочих активов».

4. Оприходование выручки на день зачисления  
Дт 5110 - «Расчетный счет», Кт 9220 - «Выбытие прочих активов».

5. Списание положительной курсовой разницы  
Дт 9220 - «Выбытие прочих активов», Кт 9540 - «Доходы от валютных курсовых разниц».

6. Списание отрицательной курсовой разницы  
Дт 9620 - «Убытки от валютных курсовых разниц», Кт 9220 - «Выбытие прочих активов».

При реализации излишней инвалюты даются такие же проводки, но без применения счета 5710 - «Денежные средства (переводы) в пути»:

1. Списание проданной инвалюты по курсу последней переоценки (балансовая стоимость)  
Дт 9220 - «Выбытие прочих активов», Кт 5210 - «Валютные счета внутри страны», или Кт 5220 - «Валютные счета зарубежом».

2. Зачисление выручки от реализации валюты по курсу на день продажи  
Дт 5110 - «Расчетный счет», Кт 9220 - «Выбытие прочих активов».

3. Списание положительной курсовой разницы (прибыль)  
Дт 9220 - «Выбытие прочих активов», Кт 9540 - «Доходы от валютных курсовых разниц».

4. Списание отрицательной курсовой разницы (убыток)  
Дт 9620 - «Убытки от валютных курсовых разниц», Кт 9220 - «Выбытие прочих активов».

Согласно закону о валютном регулировании предприятия могут покупать инвалюту на внутреннем валютном рынке Республики Узбекистан в порядке и на цели, определенные ЦБ РУз., через уполномоченные банки. Так,

могут покупать инвалюту на командировочные расходы, на операции по выполнению обязательств по договорам- контрактам и др. Просьба предприятия банку о приобретении инвалюты оформляется заявкой.

Операции по приобретению иностранной валюты в бухгалтерском учете оформляются следующими записями:

1. Перечисление денежных средств банку для приобретения инвалюты  
Дт 4890 - «Задолженность прочих дебиторов», Кт 5110 - «Расчетный счет».

2. Зачисление инвалюты на валютный счет предприятия  
Дт 5210- «Валютные счета внутри страны», Кт 4890 - «Задолженность прочих дебиторов».

3. Суммы комиссионного вознаграждения относятся на финансовые расходы предприятия (ст. 3.6. Положения о составе затрат).

Дт 9690- «Прочие расходы по финансовой деятельности», Кт 4890 или 5110.

Во всех случаях совершения операций с иностранной валютой учет ведется в двух оценках: в валюте иностранного государства и в национальной валюте Республики Узбекистан.

Приобретенная иностранная валюта зачисляется на валютный счет 5210. Превышение курса приобретения над курсом ЦБ РУз. отражается как убыток по дебету счета 9620 - «Убытки от валютных курсовых разниц» и кредиту счета 5110 - «Расчетный счет».

Учреждение банка о движении инвалюты уведомляет предприятие путем предоставления выписки с валютного счета. Для отражения оборотов по кредиту счета 5210 - «Валютный счет» служит журнал-ордер № 2/1.

Дебетовые обороты этого счета контролируются ведомостью №2/1. По валютному счету также ведется карточка аналитического учета по отдельному наименованию валют.

Карточка аналитического учета к счету 5210 - «Валютный счет» наименование валюты сальдо на начало месяца валюта по курсу

Выписка банка (№, дата)	Курс на дату совершения операции	Обороты			
		по дебету		по кредиту	
		сумма в валюте	по курсу	сумма в валюте	по курсу

Итого за месяц

Сальдо на конец месяца

### 3.5. Учет расчетов с подотчетными лицами

Расчеты с подотчетными лицами возникают при оплате мелких хозяйственных расходов и расходов по служебным командировкам. Следовательно, подотчетными лицами являются работники, получившие авансом наличные суммы денежных средств на предстоящие административно-хозяйственные и командировочные расходы. Перечень лиц, имеющих право получать в кассе

наличные деньги под отчет, утверждается руководителем предприятия. Размер выдаваемой суммы ограничен: выдача наличных денег на хозяйственные нужды предусматривается сметой предприятия; сумма выдачи на командировочные расходы зависит от срока командировки и ее места назначения. При выдаче денег на командировочные расходы подсчитываются расходы на оплату проезда (в оба конца), суточных и квартирных (найм жилья).

За время нахождения в служебной командировке работнику сохраняется заработная плата по месту основной работы.

Выдача аванса под отчет на командировку оформляется приказом руководителя и командировочным удостоверением. После расчета бухгалтерией причитающихся сумм оформляется расходным кассовым ордером.

Указанные суммы на командировочные расходы в пределах норм и сверх установленных норм, в зависимости от целевого назначения, включаются либо в производственные затраты, либо в расходы периода. Так, если затраты на командировку относятся к производственному процессу, то они согласно ст. 1.5.2. Положения о составе затрат относятся в себестоимость продукции, работ и услуг. А командировочные расходы управленческого персонала относятся к расходам периода (ст. 2. 2. 12. Положения о составе затрат).

Дополнительные выплаты, производимые по решению руководителя предприятия в порядке исключения, связанные с командировками сверх норм возмещения, предусмотренных законодательством, увеличивают налогооблагаемую базу.

После выполнения поручения подотчетное лицо обязано представить в 3-дневный срок в бухгалтерию авансовый отчет о произведенных расходах. К авансовому отчету прилагаются все оправдательные документы, подтверждающие расходы (счета магазинов, товарные чеки, проездные билеты), и командировочное удостоверение с указанием даты прибытия и выбытия.

В зависимости от целевого назначения командировки руководители цехов, отделов и служб подтверждают целесообразность произведенных расходов. После проверки бухгалтером авансового отчета и определения суммы авансовый отчет утверждается руководителем предприятия и оформляется соответствующими бухгалтерскими записями. Остаток неиспользованной суммы в день представления авансового отчета сдается подотчетным лицом в кассу по приходному ордеру, а перерасход выплачивается из кассы по расходному ордеру.

Выданная под отчет сумма имеет строго целевой характер, передача и перепоручение подотчетных сумм кому-либо другому запрещается. Аванс выдается только в том случае, если подотчетное лицо не имеет задолженности по ранее выданным авансам. В случае непредставления отчетов и оправдательных документов о расходовании подотчетных сумм в установленные сроки или невозвращения в кассу предприятия остатков неиспользованных сумм авансов бухгалтерия может удержать из начисленной заработной платы данную задолженность в порядке, предусмотренном действующим законода-

тельством. Следует помнить, что суммы, израсходованные сверх установленных норм в виде суточных расходов, у данного работника суммируются с его заработком при удержании подоходного налога с совокупного дохода. Нормы суточных расходов, а также расходов по найму жилого помещения командированным работникам устанавливаются в коэффициентах от размера минимальной заработной платы.

В случаях, когда размер расходов на служебные командировки (квартирные и проездные к месту командировки и обратно) известен заранее, руководителям предприятий предоставляется право разрешать оплату расходов без представления подтверждающих документов. При этом расчет выданной суммы, подписанный руководителем и командированным работником, хранится в бухгалтерии предприятия. После возвращения из командировки надлежаще оформленное командировочное удостоверение сдается в бухгалтерию, а отчет об израсходованных суммах не представляется.

Срок командировки определяется приказом руководителя предприятия, а фактическое пребывание в командировке определяется по отметкам в командировочном удостоверении о дне прибытия и выбытия из мест командировки, заверенным подписями и печатями. При этом день выбытия в командировку и прибытия из нее считается за полный день.

На предприятии ведется специальный журнал регистрации выбывших и прибывших в командировку лиц.

Все операции с подотчетными суммами учитываются в бухгалтерии предприятия на счетах 4220 - «Авансы, выданные на служебные командировки», 4230 - «Авансы, выданные на общехозяйственные расходы» и 4290 - «Прочие авансы, выданные персоналу». Это - активные счета, дебетовое сальдо которого показывает сумму задолженности подотчетных лиц предприятию.

Если сумма, израсходованная подотчетным лицом больше полученного аванса, разница отражает задолженность предприятия подотчетным лицам и учитывается по дебету счетов для учета затрат и кредиту счета 6970 - «Задолженность подотчетным лицам».

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета движение подотчетных сумм и расчетов с подотчетными лицами учитывается в журнале - ордере № 7, который представляет собой комбинированный регистр с линейной формой записи. Это значит, что на каждую выданную под отчет сумму в журнале-ордере отводится одна строка и каждый раз, когда представляется авансовый отчет, сдается в кассу неиспользованная сумма или получают деньги в погашение перерасхода, записи по этим операциям будут произведены по этой же строке.

Бухгалтер обрабатывает проверенные арифметически, по существу и утвержденные руководителем предприятия авансовые отчеты, проставляя на документах и на отчете корреспондирующие счета, отвечающие направлению расхода. Основанием для записи в журнале-ордере № 7 являются расходные кассовые ордера на сумму, выданную под отчет, утвержденные аван-

совые отчеты - на израсходованную сумму, приходные кассовые ордера - на возвращенную сумму и расходные кассовые ордера - при погашении суммы перерасхода аванса.

Если предприятие занимается внешнеэкономической деятельностью, то может возникнуть необходимость учета расходов по заграничным командировкам. Оплата заграничных командировок производится по нормативам, в соответствии с «Порядком выдачи средств на командировочные расходы при командировках работников министерств, ведомств, предприятий и организаций за пределы Республики Узбекистан» утвержденным Министерством финансов Республики Узбекистан 7.02.2000 года №16 (рег. №932 от 05.06.2000 г.).

Командировочные расходы в иностранных валютах могут быть включены в зависимости от целевого назначения или в себестоимость продукции, работ и услуг (счет 2010), или в расходы периода (счет 9420), или в стоимость приобретенного импортного оборудования (счет 0720), нематериальных активов (счет 0400), материалов (счет 1000), товаров (счет 2910) с кредита счета 4220 - «Авансы, выданные на служебные командировки». Записи на счетах производятся как по видам валют, так и в суммовом эквиваленте. Остатки валют в подотчете также переоцениваются с отнесением результата на счет 9540 - «Доходы от валютных курсовых разниц» или на счет 9620 - «Убытки от валютных курсовых разниц».

### **3.6. Организация учета расчетных операций**

Расчеты между юридическими лицами могут быть по товарным операциям (между поставщиком и покупателем) и по нетоварным операциям, связанным только с движением денежных средств (погашение задолженностей бюджету, банку, органам социального страхования и т.д.).

По товарным операциям расчеты между поставщиками и покупателями, в зависимости от места нахождения, бывают иногородние и одногородние. Непременным условием взаимных расчетных отношений являются своевременные расчеты, перечисление денег для погашения возникающих обязательств.

В настоящее время Центральным банком Республики Узбекистан установлены следующие формы и способы безналичных расчетов: платежные поручения, платежные требования-поручения, аккредитивы и особые счета, плановые платежи, переводы через предприятия министерства связи, расчетные чеки из чековых книжек, пластиковая карточка и пр.

В целях сокращения разрыва между временем получения покупателями товарно-материальных ценностей и совершением платежа, ликвидации образования дебиторско - кредиторской задолженностей и роста остатков товарно-материальных ценностей в пути необходимо выбрать наиболее рациональные формы расчетов.

**Расчеты платежными поручениями (переводами).** Платежное поручение представляет собой распоряжение владельца счета в банке на перечис-

ление денег на счет другого предприятия или организации. Платежными поручениями перечисляют авансовые платежи, платежи в доход бюджета, страховым компаниям, торгующим организациям сумм, удержанных из заработной платы работников за товары, проданные в кредит, платежи в оплату претензий по качеству и недостатке продукции, штрафов, пеней и неустоек и погашение прочей кредиторской задолженности.

Платежное поручение принимается банком только при наличии средств на депозитном счете клиента, если иное не предусмотрено договором банковского счета.

Дата платежного поручения должна соответствовать дате его предъявления в банк, при их не соответствии платежное поручение не принимается к исполнению (за исключением платежей в бюджет и внебюджетные фонды).

При перечислении средств (пенсий, алиментов и других) платежными поручениями через предприятия Узбекского агентства почты и телекоммуникаций для их доставки получателям все необходимые приложения (справки, списки переводов и другие) представляются клиентами непосредственно предприятиям Узбекского агентства почты и телекоммуникаций.

Использование средств в счет сумм неотложных нужд производится на основании платежных поручений хозяйствующих субъектов в соответствии с Инструкцией о порядке списания денежных средств с банковских счетов хозяйствующих субъектов (рег. № 615 от 30 января 1999 г.).

При перечислении денег платежными поручениями делаются следующие записи:

Дт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет» - при перечислении средств в бюджет;

Дт 6510 - «Платежи по страхованию» - при перечислении средств органам страхования;

Дт 6520 - «Платежи в государственные целевые фонды» - при перечислении средств в государственные целевые фонды;

Дт 6900 - «Счета учета задолженности разным кредиторам» - при предварительной оплате или при оплате кредиторской задолженности и др. ;

Кт 5110 - «Расчетный счет».

*Порядок расчетов платежными требованиями.* Платежное требование (далее по тексту – требование) представляет собой денежно-расчетный документ, содержащий требование получателя средств плательщику об уплате определенной суммы через банк.

Требование может выставляться за отгруженные (отпущенные) товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также по другим платежам, предусмотренным договором сторон. Требования бывают с акцептом и без акцепта. Требования, оплачиваемые с акцептом, требуют акцепта (признания) со стороны плательщика суммы платежа.

Плательщик имеет право в установленный срок письменно отказаться от оплаты. Отказ от оплаты может быть полный и частичный. Полный отказ от оплаты может быть в случаях, если товары и услуги не заказаны; товары по-

ставлены досрочно без согласия покупателя; документально подтверждены некомплектность и недоброкачество товаров; не согласована цена товаров; повторно предъявлены требования за оплаченные товары. Частичный отказ может быть в случаях: отгрузка наряду с заказными товарами, не заказанных; отгрузка их в большем количестве, чем указано в счете; более низкой сортности; отсутствие согласованных цен на часть товаров; арифметические ошибки в требовании; недостача товаров. Суммы за потребленные коммунальные услуги (газ, воду), электроэнергию, абонентскую плату за телефон оплачиваются без согласия плательщика.

В случае полного или частичного отказа от акцепта плательщик должен представить в банк письменный отказ с указанием причин отказа за подписью руководителя и главного бухгалтера.

При отказе от оплаты покупатель принимает поступивший товар на ответственное хранение и до поступления распоряжения поставщика об отгрузке по новому месту назначения учитывает на забалансовом счете 002 - «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Если в установленный срок плательщик не представляет письменный отказ от акцепта, то требование считается акцептованным. Банки не рассматривают споры по мотивам отказов от акцепта.

Операции отгрузки товаров и зачисления средств в бухгалтерском учете оформляются:

- у поставщика в момент отгрузки -

Дт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков», Кт 9010 - «Доходы от реализации готовой продукции»;

- у поставщика в момент зачисления денежных средств на расчетный счет -

Дт 5110 - «Расчетный счет», Кт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;

- у покупателя при поступлении материалов -

Дт 1000 - «Счета учета материалов» или другие счета товарно-материальных ценностей, Кт 6010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

- у покупателя при списании средств с расчетного счета -

Дт 6010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», Кт 5110 - «Расчетный счет».

*Расчеты по аккредитивам.* Для оплаты разовых поставок, ускорения зачисления средств на расчетный счет поставщика, гарантированной оплаты его продукции, может применяться аккредитивная форма расчетов. Аккредитив представляет собой приказ банка покупателя иногороднему банку поставщика произвести оплату счетов поставщика за отгруженные им товары или оказанные услуги.

При аккредитивной форме расчетов 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.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается записью:

Дт 5510 - «Аккредитивы», Кт 5110 - «Расчетный счет» или Кт 5210 - «Валютный счет».

Зачисления средств на расчетный счет поставщика производятся при предоставлении им в банк документов, подтверждающих выполнение всех условий аккредитива.

При перечислении денег с аккредитива это отражается записью:

Дт 6010 - «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», Кт 5510 - «Аккредитивы».

Не использованные деньги в аккредитивах восстанавливаются банком на тот счет, с которого они были причислены, следующей записью:

Дт 5110 - «Расчетный счет» или Дт 5210 - «Валютный счет», Кт 5510 - «Аккредитивы».

Особенно надежна эта форма расчетов в условиях переходного периода к рыночным отношениям, т.к. она позволяет быстрее получить платеж поставщиком после выполнения своих обязательств.

*Расчеты чеками.* При необходимости постоянных расчетов, гарантирующих перечисление денег независимо от состояния расчетного счета плательщика, принимают расчетные чеки, которые выдаются банком сброшюрованными книжками по 10, 20, 25, 50 чеков в зависимости от потребности плательщика.

Лимитированная чековая книжка выдается сроком до шести месяцев с указанием суммы денег, которая может быть перечислена расчетными чеками из этой книжки на разные суммы. Чеки действительны в течение 10 дней, не считая даты выписки. Предварительно объявленная сумма лимита перечисляется с расчетного счета плательщика на специальный счет, поэтому чеки, выданные сверх лимита, являются недействительными и не оплачиваются банком. Сумма по лимитированной чековой книжке должна быть не менее 100 сум.

Нелимитированные чековые книжки выдаются на один год и обеспечиваются за счет ссуды выдавшего их учреждения банка. Они не требуют предварительного депонирования средств на специальном счете.

Расчетные чеки выписывают на точную сумму платежа за полученные товары или оказанные услуги. Их подписывают лица, имеющие права подписи банковских документов или уполномоченные должностные лица покупателя по доверенности. После окончания срока действия чековой книжки неиспользованная сумма лимита возвращается на расчетный счет владельца книжки. По его поручению лимит расходов по книжке может быть дополнен. Чековые книжки хранятся на предприятии, как бланки строгой отчетности.

Учет операций по лимитированным чековым книжкам ведется на счете 5520 - «Чековые книжки» в журнале - ордере № 3. При совершении операции даются следующие записи:

## Счет 5520 - «Чековые книжки»

Д-т	Кт
Корреспондирующие счета	
Кредит счетов	Дебет счетов
Сальдо: - остаток неиспользованного лимита по чековым книжкам Выписка из расчетного счета	
5110 - Получение лимитированных книжек и пополнение лимита за счет собственных средств предприятия 6810 - Выписка из ссудного счета Получение лимитированных книжек и пополнение лимита за счет ссуды банка	Выписка из счета по чековым книжкам - 4890

### Заключение

В данной главе подробно рассматриваются учет операций по расчетному и валютному счету, учет кассовых операций и учет расчетов с подотчетными лицами. Хозяйствующие субъекты в процессе расширенного воспроизводства вступают между собой в хозяйственные взаимоотношения. Они оформляются договорами, и расчеты осуществляются через государственные и коммерческие банки безналичным путем.

Предприятия в банках могут открыть расчетные счета, аккредитивы, особые счета, расчеты с чеками и осуществляют валютные операции.

Предприятия, организации и учреждения для осуществления расчетов с рабочими и служащими, подотчетными лицами и других видов мелких затрат нуждаются в наличных деньгах. Эти операции оформляются через кассы. Даны соответствующие бухгалтерские записи по оформлению всех расчетных и кассовых операций и их записи в регистрах.

### Контрольные вопросы

1. В чем заключаются основные задачи учета денежных средств и расчетов?
2. На основании, каких документов осуществляются кассовые операции?
3. Как ведется учет кассовых операций?
4. Кем обрабатываются выписки с расчетного счета?
5. Какие документы представляются в банк для открытия валютного счета?
6. Какими документами оформляются прием и выдача наличных денег из кассы?
7. Кто может быть подотчетным лицом на предприятии?
8. В каких случаях осуществляются расчеты с платежным поручением, и какие проводки делаются?
9. В чем сущность аккредитивной формы расчетов?
10. Расскажите сущность расчетов с расчетными чеками.

## Литература

1. Доклад Президента Республики Узбекистан Ислама Каримова на заседании правительства по итогам социально-экономического развития страны в 2010 году и важнейшим приоритетам на 2011 год // Народное слово. №16 (5183). 22.01.2011.
2. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» 279-1 от 30 августа 1996.
3. Правила ведения кассы и кассовых операций в юридических лицах. Центральный банк РУз. 24 января 1998. №46.
4. Соколова Е.С. Бухгалтерское дело: Учебник. М.: Высшее образование, 2008.
5. Бородина В.В. Документирование в бухгалтерском учете: Учебное пособие. М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2008.

## ГЛАВА 4. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

### 4.1. Организация учета материалов, их себестоимость и оценка в текущем учете

Предметы труда (сырье, материалы, топливо и др.) являясь производственными запасами, обеспечивают вместе со средствами труда и рабочей силой производственный процесс предприятия, в котором они используются однократно. Их себестоимость полностью передается на себестоимость вновь произведенного продукта. Для правильной организации учета материалов на предприятиях разрабатывается номенклатура-ценник.

Номенклатура - систематизированный перечень наименований материалов, полуфабрикатов, запасных частей, топлива и других материальных ценностей, используемых на данном предприятии. Номенклатура материальных ценностей должна содержать следующие данные о каждом материале:

– технически правильное наименование (в соответствии с общими стандартами - ГОСТ); полную характеристику (марка, сорт, размер, единица измерения и др.);

– номенклатурный номер - условное обозначение, заменяющее по существу перечисленные признаки.

Если же в номенклатуре указана учетная цена каждого вида материалов, то она называется номенклатурой - ценником.

В каждом документе по движению материалов в нем указывается не только наименование материала, но и его номенклатурный номер, что позволяет избежать ошибок при записях в складском и бухгалтерском учете материалов.

В настоящее время применяют следующие методы оценки материалов:

- по свободным рыночным (договорным) или государственным (прейскурантным) регулируемым оптовым ценам. Устанавливаются предприятиями самостоятельно при заключении договоров - поставок и используются в виде отпускных (продажных) цен при расчетах между предприятиями - поставщиками и предприятиями-покупателями с указанием в платежных документах поставщика;

- по номенклатурным учетным ценам. Ими могут быть плановая себестоимость приобретенных (заготовленных) материалов, среднепокупные цены и др. Во всех случаях в их основе лежат договорные или прейскурантные цены с добавлением планируемой (расчетной) величины транспортно-заготовительных расходов. Их применяют для текущего оперативного учета наличия и движения материалов.

Фактическая цена (стоимость) приобретаемых материальных ресурсов, отражаемых по элементу «Материальные затраты» согласно параграфу 9 Национального Стандарта Бухгалтерского учета (НСБУ) № 4, складывается из цены приобретения, пошлин на импорт, расходов по сертифицированию продукции, комиссионных вознаграждений, уплаченных снабженческим, по-

средническим организациям, налогов (кроме тех, которые предприятие в последующем получает обратно из налоговых органов в виде зачета, как, например, НДС), а также транспортно-заготовительных расходов, расходов на обслуживание и других затрат, непосредственно связанных с приобретением запасов. Торговые дисконты, скидки и другие подобные вычеты производятся при определении затрат на приобретение товарно-материальных запасов.

Расходы на содержание маркетинговых служб и заводских складов в себестоимость материалов не включаются. Их относят на расходы периода предприятия.

Фактическую себестоимость материалов можно рассчитать только по окончании месяца, когда бухгалтерия будет иметь слагаемые этой себестоимости (платежные документы поставщиков материалов или за перевозку, погрузочно-разгрузочные работы и прочие расходы). Движение же материалов происходит на предприятиях ежедневно, и документы на приход и расход материалов должны оформляться своевременно, по мере совершения операций и находить отражение в учете. Поэтому появляется необходимость использовать в текущем учете твердые, заранее установленные цены, называемые учетными. Ими могут быть или плановые, или договорные цены.

В случае использования в текущем учете договорных цен по окончании месяца рассчитываются суммы и процент транспортно-заготовительных расходов для доведения их до фактической себестоимости.

При использовании плановых цен ежемесячно рассчитываются суммы и проценты отклонений фактической себестоимости от плановой (экономия или перерасход). Этот показатель предоставляет возможность дать оценку процессу заготовления материалов. Транспортно-заготовительные расходы или отклонения от плановых цен рассчитываются не по каждому номенклатурному номеру материалов, а по группам материалов (основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, топливо и т.д.). За основу расчета берутся остатки материалов на начало месяца и их поступление за отчетный месяц. Нужно учитывать обстоятельство, что применение плановых (учетных) цен в период инфляции не рекомендуется, предпочтительней применять методы ФИФО и АВЕКО.

В соответствии с параграфом 18 НСБУ № 4 из метода ФИФО следует, что единицы товарно-материальных запасов, которые были приобретены сначала, реализуются первыми, и, следовательно, единицы, оставшиеся в товарно-материальных запасах на конец периода - это те, которые были приобретены или произведены последними.

Пример оценки ТМЗ по методу ФИФО:

Наименование	Шт.	Цена (тыс сум)	Стоимость (тыс сум)
Остатки на складе на 01.05	300	20	6000
Поступило 05.05	500	30	15000
Поступило 20.05	100	35	3500

Списано в производство 25.05	200	20	4000
Списано в производство 27.05	100	20	2000
	500	30	15000
	50	35	1750
Остатки на складе на 01.06	50	35	1750

По методу средневзвешенной стоимости (AVEKO) стоимость каждой единицы определяется по средневзвешенной стоимости сходных единиц на начало периода и из стоимости сходных единиц, приобретенных или произведенных в течение периода. Рассмотрим тот же пример.

Наименование	Шт.	Цена (тыс. сум)	Стоимость (тыс. сум)
Остатки на складе на 01.05	300	20	6000
Поступило 05.05	500	30	15000
Поступило 20.05	100	35	3500
Итого:	900		24500
Средняя стоимость: $24500 \text{ сум} : 900 = 27,22 \text{ сум}$			
Списано в производство 25.05	200	27,22	5444
Списано в производство 27.05	650	27,22	17693
Остатки на складе на 01.06	50		1363

Средняя может быть вычислена на периодической основе или по ходу каждой дополнительной поставки, в зависимости от ситуации, существующей на хозяйствующем субъекте.

Международными стандартами разрешены учет и оценка ТМЗ в обратном порядке (ЛИФО), т.е. первыми реализуются те ТМЗ, которые поступили последними.

Пример оценки ТМЗ по методу ЛИФО:

Наименование	Шт.	Цена (тыс. сум)	Стоимость (тыс. сум)
Остатки на складе на 01.05	300	20	6000
Поступило 05.05	500	30	15000
Поступило 20.05	100	35	3500
Итого:	900		24500
Списано в производство 25.05	100	35	3500
Списано в производство 27.05	500	30	15000
	250	20	5000
Остатки на складе на 01.06	50		1000

Применяемый метод оценки материалов должен быть отражен в учетной политике предприятия.

## 4.2. Задачи учета материалов и их классификация

В условиях рыночных отношений определяющее значение приобретают качественные показатели, например, такие, как снижение удельных затрат сырья, материалов и топлива. Этого можно достигнуть увеличением использования прогрессивных конструкционных материалов, металлических порошков и пластмасс, заменой дорогостоящих материалов более дешевыми, синтетическими без снижения качества продукции, сокращением отходов производства. Необходимо комплексно использовать природные ресурсы, максимально устранять потери и нерациональные расходы, широко вовлекать в хозяйственный оборот вторичные ресурсы, а также попутные продукты.

Информация бухгалтерского учета должна способствовать изысканию резервов снижения себестоимости продукции в части рационального использования материалов, снижения норм расхода, обеспечения надлежащего хранения материалов, их сохранности.

Основные задачи бухгалтерского учета в этой области заключаются в следующем:

- контроль над сохранностью материальных ценностей в местах их хранения и на всех стадиях использования;
- правильное и своевременное документирование всех операций по движению материальных ценностей; выявление и отражение затрат, связанных с их изготовлением; расчет фактической себестоимости израсходованных материалов и их остатков по местам хранения и статьям баланса;
- систематический контроль над соблюдением установленных норм запасов, выявление излишних и неиспользуемых материалов, их реализация;
- своевременное осуществление расчетов с поставщиками материалов, контроль над материалами, находящимися в пути, неотфактурованными поставками.

Для успешного выполнения задач, стоящих перед бухгалтерским учетом, необходимо:

- иметь номенклатуру - ценник;
- установить четкую систему документации и документооборота;
- проводить в установленном порядке инвентаризацию и контрольные выборочные проверки остатков материалов, своевременно отражать результаты в бухгалтерском учете;
- шире внедрять своевременные средства автоматизации учета.

В обеспечении действенного контроля над сохранностью материальных ценностей немаловажное значение имеют организация маркетинга (снабжения) на предприятиях, состояние складского и весоизмерительного хозяйства. С этой целью приказом по предприятию каждому складу присваивается постоянный номер, который впоследствии указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада. При наличии нескольких складов необходимо сосредоточить в каждом определенные группы материалов.

Внутри складов материалы должны размещаться по секциям, затем по типоразмерам в штабелях, на стеллажах и на полках с таким расчетом, чтобы обеспечить возможность быстрой их приемки, отпуска и проверки наличия. С этой целью в местах хранения материала прикрепляются ярлыки (ф. № М-36). Склады должны быть обеспечены исправными весоизмерительными приборами и мерной тарой.

Необходимо установить список должностных лиц, ответственных за приемку и отпуск материальных ценностей (заведующих складами, кладовщиков, экспедиторов и др.), за правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохранность вверенных им материальных ценностей. С этими лицами заключаются договоры о материальной ответственности.

Всем службам предприятия следует иметь список должностных лиц, которым предоставлено право, подписывать документы на получение и отпуск со складов материалов, а также выдавать разрешения (пропуска) на вывоз с предприятия материальных ценностей.

В процессе производства используются различные материальные ценности. Одни материалы полностью потребляются в производственном процессе (сырье и материалы), другие - изменяют только форму (смазочные материалы, краска), третьи - входят в изделия без каких-либо внешних изменений (запасные части), четвертые - только способствуют изготовлению изделий, не входят в их массу или химический состав.

Все материалы по способу их использования и назначения в производственном процессе можно подразделить таким образом:

- сырье (руда в металлургических производствах, хлопок-волокно в текстильной промышленности и т.п.);
- основные материалы (черные металлы в машиностроении, лес в деревообрабатывающей промышленности);
- покупные полуфабрикаты (моторы в станкостроении, шины в автомобилестроении);
- вспомогательные материалы (смазочные материалы, краска, лак, обтирочные материалы и т. д.);
- отходы (стружка, опилки, обрезки и т.д.);
- тара (деревянная, картонная. и металлическая);
- запасные части (отдельные детали машин и оборудования для ремонта);
- инвентарь и хозяйственные предметы (отвертки, стамески, хозяйственный инвентарь, спецодежда и т.д.).

На промышленных предприятиях, кроме того, материалы классифицируются по техническим свойствам и делятся на черные металлы, прокат, цветные металлы, химикаты и т.д.



### 4.3. Документальное оформление учета движения материалов

Учет движения материальных ценностей оформляется соответствующими документами, отвечающими требованиям основных положений по учету материалов и приспособленными для автоматизированной обработки информации. Количество экземпляров выписываемых документов и их документооборот устанавливаются в зависимости от характера предприятий, особенностей организации производства, материально-технического снабжения и от системы организации учета. Количество экземпляров должны быть минимальными: при использовании ЭВМ - один экземпляр, а при ручной - не более двух.

От поставщиков материалы на склад обычно доставляет экспедитор, а контроль своевременного поступления материалов ведет отдел маркетинга, который следит за выполнением поставщиками договорных обязательств, предъявляет им претензии по качеству и недостаткам материалов, разыскивает грузы, если они своевременно не прибыли на предприятие.

Принимая грузы от транспортных организаций (железной дороги, пристани) экспедитор особое внимание уделяет состоянию тары, пломб, а в случае их повреждений требует проверки и сдачи груза. Если обнаружится недостача или порча груза, составляется коммерческий акт на право предъявления претензий к транспортной организации или к поставщику.

В момент сдачи экспедитором материалов на склад материально-ответственное лицо (заведующий складом, кладовщик) проверяет соответствие количества, качества и ассортимента поступивших материалов документам поставщика, одни из которых отражают количество отправленного груза (спецификации, отвесы, накладные), другие - качество (сертификаты, удостоверения и т.д.). При полном соответствии количества фактически поступивших ценностей документам поставщика материально-ответственное лицо выписывает приходный ордер (ф. № М-4).

Для сокращения количества первичных документов разрешается бездокументальное оформление поступивших материалов. Если расхождений ни в количестве, ни в качестве прибывшего груза с документами поставщика нет, то на документах поставщика (накладных) проставляется и заполняется специальный штамп с основными реквизитами приходного ордера.

Если материалы доставляются, централизованно автотранспортом со склада поставщика, выписывается товарно-транспортная накладная (ф. № М-5 и М-6) в четырех экземплярах:

- а) покупателю - для оприходования материалов вместо приходного ордера;
- б) поставщику - для списания ценностей;
- в) для начисления заработной платы водителям автотранспорта;
- г) для предъявления в банк на оплату.

Для оформления поступивших материальных ценностей без платежных документов и в случае расхождений (количественных и качественных) с данными сопроводительных документов поставщика применяется акт о приемке материалов (ф. № М-7). Акт составляется приемной комиссией с обязательным участием представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации, заведующего складом и представителя отдела снабжения предприятия. Комиссия назначается руководителем предприятия. Составляется акт в двух экземплярах:

- первый - передается в бухгалтерию предприятия, как основание для бухгалтерских записей на счетах и расчета сумм недостач или излишков;
- второй - поступает в отдел маркетинга для предъявления претензий поставщику или сообщения ему о представлении платежного требования на излишки. Наличие акта исключает выписку приходного ордера.

Приходные документы составляются в день поступления материалов.

Обособленно хранятся материалы, подлежащие лабораторному анализу и техническому осмотру, а также материалы, принятые на ответственное хранение. Приходные ордера на них не выписываются, расходовать их не разрешается до выявления результатов анализа. Их учет организуется в специальной книге. Вначале регистрируют поступившие материалы, находящиеся на лабораторном исследовании, а затем материалы, принятые на ответственное хранение. Ведение этой книги обеспечивает контроль над сохранностью любых видов собственности.

Кроме перечисленных документов, составляются накладные - требования на отпуск (внутреннее перемещение) материалов (ф. № М-11) при внутреннем перемещении материалов со склада на склад или при сдаче цехами на склад неиспользованных материалов или ценных отходов производства, отходов от брака продукции, от ликвидации основных средств, от выбытия из эксплуатации малоценных и быстроизнашивающихся предметов. Материально-ответственные лица, сдающие материалы, выписывают накладные в двух экземплярах: один цеху - для списания материалов, другой складу - для их оприходования.

Учет импортированных товарно-материальных ценностей и прочих активов, согласно решению Минфина, ГНКа, Минмакроэкономстата, Центрального банка от 7.11.2001 года с 1.11.2001 покупная стоимость товарно-материальных ценностей и других активов (кроме договора консигнации) формируется следующим образом:

$$С = К + Б + Бр,$$

где С- покупная стоимость ТМЗ;

К – контрактная стоимость импортируемых ТМЗ;

Б- таможенные платежи;

Бр – другие расходы, связанные с приобретением ТМЗ.

Отпуск материалов на производственные нужды (изготовление продукции), на хозяйственные нужды (содержание зданий, ремонтные работы), реализация на сторону излишних, не используемых в хозяйственной деятельно-

сти предприятия материалов оформляются расходными документами, к которым относятся: лимитно-заборные карты, требования, накладные.

Лимитно-заборная карта (ф. № М-8, М-9) выписывается отделом маркетинга на одну или несколько позиций (видов материалов), относящихся к определенному коду производственных затрат (заказу).

Расчет потребности необходимого объема и вида материальных ценностей цеху для выполнения производственной программы осуществляет планово - производственный отдел. Лимит расходования и отпуска материалов при этом сокращается на количество ценностей данного вида, имеющих в цехах на начало месяца.

Лимитно-заборная карта выписывается в двух экземплярах: один - цеху, другой складу. При отпуске ценностей со склада кладовщик расписывается в лимитно-заборной карте цеха, а представитель получателя - в лимитно-заборной карте склада. В обеих картах после каждого отпуска выводится остаток неиспользованного лимита. При использовании лимита и по окончании месяца лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерию предприятия. На их основании оформляется учет отпуска материалов и осуществляется текущий контроль над соблюдением установленных лимитов.

По лимитно-заборной карте ведется также учет материалов, не использованных в производстве (возврат). При этом никаких дополнительных документов не составляется.

В целях сокращения количества лимитно-заборных карт возможно применение поквартальных карт с отрывными месячными талонами. Если лимитно-заборные карты используются при постоянном, систематическом отпуске материалов, то для оформления однократного их отпуска на хозяйственные и прочие нужды применяется акт-требование на замену (дополнительный отпуск) материалов ф. № М-10. Акт-требование выписывается в двух экземплярах, отделами, потребителями материалов: один - остается у получателя с распиской материально-ответственного лица склада, второй - у заведующего складом (кладовщика) с распиской получателя.

Всякий сверхлимитный отпуск материалов на производство (возмещение брака, перерасход, перевыполнение производственной программы) или замена материалов оформляется выпиской специального требования с отметкой в нем кода причины и виновника перерасхода. Отпуск в этих случаях допускается только с разрешения директора предприятия, главного инженера или лиц, ими уполномоченных.

Для учета и оформления отпуска материалов на сторону или хозяйствам своего предприятия, расположенным за пределами его территории, применяются накладные (ф. № М-11). Они выписываются отделом сбыта в трех экземплярах на основании нарядов и договоров. При перевозке автотранспортом материалов, отпущенных на сторону, выписывается товарно-транспортная накладная.

По составу и функциональной роли на предприятии инвентарь и хозяйственные принадлежности классифицируются следующим образом:

а) инструменты и приспособления специального назначения. К ним относятся режущие, измерительные и другие инструменты, а также приспособления (холодные и горячие штампы, модели, пресс-формы и т.п.), которые применяются при обработке и сборке отдельных типов деталей и узлов, закрепленных за отдельными видами продукции (за одним или несколькими изделиями). Поэтому использование инструментов и приспособлений специального назначения всегда связано с выработкой только определенной продукции;

б) специальная одежда и специальная обувь. К ним относятся предметы индивидуальной защиты от вредных условий производства или предметы, предохраняющие одежду от преждевременного износа (рукавицы, очки, фартуки, комбинезоны, тулупы и т.п.). Такие предметы выдают рабочим по утвержденным нормам на определенный срок или на время работы. Одни из них - бесплатно, другие - за плату;

в) постельные принадлежности. К ним относятся подушки, матрацы, простыни, наволочки, используемые в общежитиях или гостиницах предприятий;

г) канцелярские принадлежности (калькуляторы, настольные принадлежности и т. д.);

д) кухонный и столовый инвентарь, а также столовое бельё;

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. Это - предметы, представляющие собой части машин, используемые для замены соответствующих изношенных частей без ремонта (челноки на ткацких фабриках, валки и прокатные станы на металлургических заводах);

з) орудие лова (тралы, неводы, сети, снасти, мережи и т.п.).

Следовательно, каждая из указанных групп инвентаря и хозяйственных принадлежностей имеет особенности в использовании и учете их на предприятиях.

Учет приобретения и хранения инвентаря и хозяйственных принадлежностей на складах одинаков, независимо от источника приобретения и аналогичен учету поступления и хранения материалов. Поэтому, не повторяя учет, приобретение и хранения инвентаря и хозяйственных принадлежностей на складах, будем рассматривать организацию их учета только с момента передачи в эксплуатацию.

Переданные в эксплуатацию инвентарь и хозяйственные принадлежности постепенно изнашиваются и списываются в результате ненадобности.

В учете необходимо отразить отдельно по каждой из рассмотренных групп инвентаря и хозяйственных принадлежностей все операции. Так как инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации находятся на материальной ответственности определенных лиц, то учет их должен быть организован по материально-ответственным лицам.

Большое количество разнообразного инвентаря и хозяйственных принадлежностей требует от учетных работников особого внимания к данному участку учета. Многие из этих предметов могут прийти в негодность раньше нормативного срока вследствие небрежного к ним отношения. Отсюда возможны попытки незаконного списания отдельных предметов с последующим их присвоением. От того, насколько точно и своевременно счетный работник производит инвентаризацию находящихся в данный период времени в эксплуатации инвентаря и хозяйственных принадлежностей, зависит правильность исчисления затрат предприятия, а значит, прибыль.

Большая часть инвентаря и хозяйственных принадлежностей состоит из инструментов и приспособлений. Приобретенные и заготовленные малоценные инструменты и приспособления поступают на центральный инструментальный склад (ЦИС). Оттуда их передают в инструментальные раздаточные кладовые цехов (РКЦ), откуда выдают рабочим.

Различают бухгалтерский и оперативный учет инвентаря и хозяйственных принадлежностей и приспособлений. Бухгалтерскому учету подлежат операции по передаче инструментов и приспособлений в эксплуатацию, списанию их в связи с выбытием из эксплуатации; оперативному учету - выдача инструментов и приспособлений рабочим и возврат их, передача в заточку и ремонт. Для правильного учета инструментов и приспособлений в эксплуатации необходима соответствующая организация инструментального хозяйства. Учет инструментов и приспособлений на заводских складах и в раздаточных кладовых организуется аналогично учету на материальных складах.

Учет инструментов и приспособлений по номенклатурным номерам осуществляется в раздаточной кладовой цеха также как и сортовой учет материалов на складах, т.е. оперативно-бухгалтерским методом.

На каждый номенклатурный номер инструментов и приспособлений в раздаточной кладовой цеха открывают карточку складского учета материалов (ф. № М -12). В эти карточки вначале записывают остатки инструментов и приспособлений, а затем в хронологической последовательности их поступление и выбытие. Запись в карточки выполняют: по приходу - на основе лимитных карт и актов - требований, или ведомости на пополнение (изъятие) постоянного запаса инструментов; по расходу - на основе актов на списание.

Работники бухгалтерии, приняв от кладовщика раздаточной кладовой цеха документы, на основании которых сделаны записи в карточке складского учета инструментов и приспособлений, проверяют правильность, полноту заполнения и оформления каждого документа, кодов, проставляют недостающие коды и т.д.

Эти данные вносят в накопительную ведомость синтетического учета, которые ведут по каждой раздаточной кладовой отдельно по приходу и расходу.

Такую же ведомость составляют на переданные в эксплуатацию предметы из числа приобретенных за счет специальных источников финансирования. Аналогично получают итоговые показатели по выбывшим из эксплуата-

ции предметам. Акты на выбывшие предметы, поступающие с заводских складов, из раздаточных кладовых цехов, и накладные на утиль таксируют, кодируют и т.п., т.е. их обрабатывают аналогично документам на передачу предметов в эксплуатацию. Затем составляют накопительные ведомости расхода по каждой раздаточной кладовой.

Накопительные ведомости прихода и расхода взаимосвязаны. В накопительной ведомости прихода в первой строке графы «Всего» (или «Итого») проставляют остатки на начало месяца. Эти данные записывают из актов инвентаризации либо из соответствующей накопительной ведомости за предыдущий месяц. Накопительную ведомость расхода составляют по тем же группам инструментов и приспособлений. В ней в последней строке гр. «Всего», а иногда и в гр. «Итого» определяют остатки на конец месяца по группам на основании остатков итогов обеих ведомостей. Их сверяют затем с данными аналитического учета в целом по раздаточной кладовой цеха по каждой группе инструментов и приспособлений.

В отличие от малоценных инструментов и приспособлений малоценный хозяйственный инвентарь при передаче в эксплуатацию хранится не в раздаточных кладовых цехов, а в служебных помещениях (столы, стулья, чернильные приборы и другие предметы). Весь малоценный инвентарь числится на материальной ответственности того или иного лица. Следовательно, учет осуществляется по материально-ответственным лицам, по местам хранения и использования инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Аналитический учет инвентаря и хозяйственных принадлежностей в эксплуатации ведется в описях, открываемых на год по каждому материально-ответственному лицу или с подразделением по отдельным служебным помещениям, в которых используется инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Данная опись составляется в двух экземплярах, из которых один хранится в бухгалтерии, а другой - у материально-ответственного лица. Материально-ответственное лицо получает инвентарь по требованиям. На основе этих требований в описях делают записи о приходе инвентаря.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности, пришедшие в негодность, списываются актом формы № МБ -8. На основании этих актов в описях отражается списание инвентаря с забалансового счета 014 - «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации». Передачу инвентаря и хозяйственных принадлежностей с материальной ответственности одного лица на материальную ответственность другого оформляют накладными.

Накопительные ведомости синтетического учета прихода и расхода инвентаря и хозяйственных принадлежностей составляют в целом по предприятию с подразделением по местам эксплуатации предметов аналогично ведомостям для малоценных инструментов и приспособлений.

Аналитический учет инвентаря и хозяйственных принадлежностей в эксплуатации отличается от учета малоценных инструментов и приспособлений. Здесь не нужны карточки сортового учета и книги остатков, так как опи-

си учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей являются регистрами аналитического учета. Для сверки данных аналитического и синтетического учета составляют оборотную ведомость. В ней по итогам каждой описи, т.е. каждому материально-ответственному лицу отводится одна строка, в которой показываются движение инвентаря и хозяйственных принадлежностей и его остатки. Если движение инвентаря в эксплуатации небольшое, то оборотные ведомости составляют поквартально.

Постельные принадлежности в эксплуатации учитываются так же, как и хозяйственный инвентарь. Их аналитический учет осуществляется по местам эксплуатации и материально-ответственным лицам.

Учет спецодежды и обуви на складах ведут по номенклатурным номерам в карточках складского учета ф. № М -12.

Бесплатно выдаваемую рабочим специальную одежду и специальную обувь учитывают так же, как инструменты и приспособления, выдаваемые рабочим на длительное пользование. Выдачу оформляют требованиями обычной или специальной формы. В этих требованиях помимо общих для данного документа реквизитов указывают нормативный срок использования. Списание спецодежды оформляют актом. Форма акта такая же, как форма акта на выбытие инструментов и приспособлений. Сдачу рабочими спецодежды в случае увольнения, перевода на другую работу и т.п. оформляют накладными.

Выданную рабочим спецодежду записывают в личные карточки учета спецодежды, открываемые на каждого рабочего, получившего спецодежду или специальную обувь. В этих карточках имеются данные о нормативных сроках службы и дата их списания.

Выдача спецодежды за наличный расчет рассматривается как реализация и проводится через счет 9220 - «Выбытие прочих активов».

При передаче на производство инвентаря и хозяйственных принадлежностей стоимостью каждой единицы до десятикратной минимальной заработной платы их стоимость полностью включается на затраты производства или расходы периода проводкой:

Дт счета учета производственных затрат или 9420 - «Административные расходы», Кт 1080 - «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Одновременно отражается по приходу забалансового счета 014 - «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации».

Инвентарь и хозяйственные принадлежности, пришедшие в негодность, списываются по акту и их стоимость также списываются с забалансового счета 014.

Если стоимость каждой единицы инвентаря и хозяйственных принадлежностей, переданных в эксплуатацию, больше десятикратного размера минимальной заработной платы, установленного на момент приобретения (до пятидесятикратного размера минимальной заработной платы), то стоимость данного инвентаря и хозяйственных принадлежностей относится к отсроченным расходам проводкой:

Дт 3290 - «Прочие отсроченные расходы», Кт 1080 - «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

При этом списание их в затраты, проводкой дебет счета производственных затрат или счет 9420 и кредит 3290, производится с применением одного из следующих методов:

а) списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг) за весь ожидаемый срок полезного использования указанного инвентаря и хозяйственных принадлежностей;

б) равномерно исходя из себестоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей и норм, исчисленных исходя из сроков полезного использования этого инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

При списании инвентаря и хозяйственных принадлежностей при помощи одного из этих методов дается проводка дебет счета производственных затрат или 9420 - «Административные расходы» и кредит 3290 - «Прочие отсроченные расходы».

#### **4.4. Учет материалов на складах и его связь с учетом материалов в бухгалтерии**

От метода ведения учета материалов зависит порядок учета материалов на складах и в бухгалтерии. Метод предусматривает порядок и последовательность ведения учета материалов, виды учетных регистров, их количество, взаимосверку показателей.

Наиболее прогрессивным и рациональным методом учета материалов является оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод. Возможен также количественно-суммовой метод с помощью отчетов материально-ответственных лиц.

Основные принципы оперативно-бухгалтерского метода следующие:

- оперативность и бухгалтерская достоверность количественного учета на складе при помощи карточек складского учета, которые ведутся материально-ответственными лицами;

- систематический контроль со стороны работников бухгалтерии непосредственно на складе за правильным и своевременным документированием операций по движению материалов и ведением складского учета материалов;

- предоставление бухгалтерам права проверки соответствия фактических остатков материалов в натуре данным текущего складского учета;

- осуществление учета движения материалов только в денежном выражении по учетным ценам и по фактической себестоимости в разрезе групп материалов и мест их хранения, а при наличии ВУ - также в разрезе номенклатурных номеров;

- систематическое подтверждение (взаимосверка) данных складского и бухгалтерского учета путем сопоставления остатков материалов по данным



складского (количественного) учета с остатками материалов по данным бухгалтерского учета.

Оперативно-бухгалтерский метод учета материалов предполагает ведение на складах только количественно-сортового учета материалов. Осуществляется он на карточках складского учета материалов (тип. ф. № М-12).

Бухгалтерия открывает карточки на каждый номенклатурный номер материала и под расписку передает их заведующему складом. По мере поступления на склад материалов кладовщик выписывает приходный ордер или заменяющий его документ и регистрирует его в карточке складского учета материалов. На основании расходных документов (лимитно-заборных карт, требований, накладных) в карточке регистрируется расход материалов.

Данные лимитно-заборных карт об отпуске материалов могут быть принесены и по мере закрытия карт (если они на одну и ту же позицию материалов), но не позднее 1-го числа месяца, следующего за отчетным. В этом случае лимитно-заборные карты в течение месяца хранятся вместе с соответствующими карточками складского учета. Остаток в карточке выводится после каждой записи. В обязанности кладовщика входит запись учетных цен в документы на приход и расход материалов, и номер записи по складской карточке. В установленные графиком сроки кладовщик составляет реестры сдачи документов на приход и расход материалов (ф. № М-13) с указанием количества документов, их номеров и групп материалов, к которым они относятся.

Бухгалтер материального отдела принимает от материально – ответственного лица документы при реестрах непосредственно на складе, тщательно проверяет правильность отражения основных реквизитов в карточках складского учета (номенклатурный номер, количество, остаток) и заверяет проверку своей подписью графа 19 типовой формы № М-12, после чего карточка приобретает силу бухгалтерского регистра.

Работник бухгалтерии должен также проводить на складах контрольно-выборочные проверки фактического наличия остатков материалов, особенно дефицитных и дорогостоящих. Замечания о выявленных нарушениях в работе материально-ответственных лиц и по результатам выборочной проверки вносятся в специальный журнал склада и докладываются главному бухгалтеру предприятия.

По состоянию на 1-ое число каждого месяца материально-ответственное лицо переносит количественные остатки из карточек в ведомость учета остатков материалов ф. № М-14.

Эта ведомость открывается бухгалтерией на год по каждому складу. Она хранится в бухгалтерии и выдается кладовщику за день до окончания месяца, а 1-2-го числа следующего за отчетным месяцем он возвращает его в бухгалтерию. В обязанность материально-ответственного лица входит контроль над соответствием фактических остатков, по номенклатурным номерам установленным нормам запасов (максимум и минимум) и сообщение об отклонениях отделу маркетинга.

#### 4.5. Организация синтетического учета материалов

Классификация материалов по их назначению и применению в производственном процессе использована бухгалтерией предприятия для организации их учета. Каждая группа материалов учитывается на соответствующем счете. В плане счетов бухгалтерского учета с этой целью предусмотрены следующие счета:

- 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» ;
- 1510 - «Заготовление и приобретение материалов» ;
- 1610 - «Отклонение в стоимости материалов».

Материалы, принятые на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002, а материалы, принятые в переработку - на забалансовом счете 003, товары, принятые на комиссию – на забалансовом счете 004, инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации – на забалансовом счете 014.

Все первичные документы на расход и отпуск материалов группируются бухгалтерией в разрезе синтетических счетов, мест использования и направления затрат. Движение материалов в течение отчетного месяца учитывается по учетным ценам, а по окончании месяца после расчета процентов и сумм транспортно-заготовительных расходов или отклонений по фактической себестоимости. Таким образом, данные, образующие фактическую себестоимость поступивших материалов, в бухгалтерском учете отражаются в разных журналах - ордерах (№ 1, 3, 6, 7, 10.1, 13), а суммируются в Главной книге. Фактическую себестоимость израсходованных и отпущенных на сторону материалов записывают в журналах - ордерах № 10 и 10.1 и в Главной книге.

Возможен и следующий вариант учета движения материалов, когда все операции по приобретению (заготовлению) материалов учитываются на счете 1510 - «Заготовление и приобретение материалов». По дебету этого счета отражаются покупная стоимость материалов с кредита счетов 2310, 4230, 6010, 6110, 6120, 6970, 6990 и др. (в зависимости от источника поступления) и расходы по заготовке и доставке материалов на предприятие. В кредит счета 1510 в корреспонденции с дебетом счетов записывается стоимость фактически поступивших и оприходованных материальных ценностей по учетным ценам. При этом разница между фактической стоимостью приобретения (заготовления) и стоимостью поступивших материалов по учетным ценам (плановая, договорная себестоимость, среднепокупная цена и др.) списывается на

счет 1610 - «Отклонения в стоимости материалов». Суммы отклонений, накопленные в дебете этого счета, списываются в установленном порядке в дебет производственных счетов пропорционально стоимости израсходованных в производстве материалов по учетным ценам.

При поступлении материальных ценностей и совершении расходов, связанных с их приобретением дебетуются соответствующие счета материалов (1010-1090) и кредитуются следующие счета:

6010 - на стоимость поступивших от поставщиков ценностей; стоимость доставки и перевозки поступивших ценностей;

4230, 6970 - на стоимость приобретенных ценностей за счет подотчетных сумм; стоимость погрузочно-разгрузочных работ, оплаченных из подотчетных сумм;

6710 - на заработную плату, начисленную грузчикам;

6520 - на отчисления с заработной платы рабочих-грузчиков в Пенсионный фонд и органам социального страхования;

2310 - на стоимость ценностей, изготовленных цехами вспомогательных производств и сданных на склад; на стоимость отходов и сэкономленных материалов, сданных на склад вспомогательными производствами;

9210 - на стоимость отходов от ликвидации основных средств, сданных на склад;

2610 - на стоимость лома и отходов, полученных от окончательно забракованной продукции, сданных на склад;

2010 - на стоимость отходов и сэкономленных материалов основного производства, сданных на склад.

При использовании материальных ценностей кредитуются соответствующие счета материалов (1010-1090) и дебетуются следующие счета:

- 2010, 2310, 2510, 2610, 2710, 9410, 9420, 9720, 5910 - на стоимость израсходованных товарно-материальных ценностей по оценкам ФИФО и АВЕКО;

- на изготовление продукции основного производства;

- на изготовление продукции вспомогательных производств и освоение новых видов продукции;

- на содержание оборудования рабочих мест, зданий и текущий ремонт цехового и общезаводского назначения;

- на исправление брака продукции;

- 2010, 2310, 2510, 2610, 2710, 9410, 9420, 3190 - на сумму транспортно-заготовительных расходов на всю стоимость израсходованных материалов;

- 9220 - на отпуск и реализацию материалов на сторону; на сумму транспортно-заготовительных расходов, относящихся на реализованные, на сторону материальные ценности.

На счете 1510 - «Заготовление и приобретение материалов» отражается текущая информация о материальных ценностях, находящихся в пути.

При применении методов оценки ФИФО или АВЕКО материальные ценности оцениваются по фактической себестоимости. Счет 1610 - «Отклонение в стоимости материалов» при этом не применяется.

Схема отражения операций по заготовлению материалов с использованием счетов 15 и 16.

Счет 6010		Счет 1510		Счета 1010-1090		Счета 2010, 2310	
Д-т	Кт	Д-т	Кт	Д-т	Кт	Д-т	Кт
	Сальдо-до-	Сальдо:- Стоимость материалов в пути		Стоимость фактически поступивших материалов по учетным ценам		Стоимость отпущенных ценностей по учетным ценам на производственные и прочие нужды	
	Акцепт платежных требований в сумме покупной стоимости материалов			Счет 1610 Д-т	Кт		
	Учетная стоимость оприходованных неотфактурованных поставок			Сумма положительной разницы между покупной и учетной ценой		Списание положительной разницы отклонений в стоимости материалов	
	Акцепт платежных требований на доставку материалов и МБП			Сторно отрицательной разницы между покупной и учетной ценой		Сторно отрицательной разницы отклонений в стоимости материалов	
Счет 6970							
С:	Поступление материалов от подотчетных лиц						
Счет 6710							
	Сумма начисленной заработной платы грузчикам за разгрузку-погрузку материалов						
Счет 6520							
	Сумма взносов в Пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд занятости						

Ниже приводится схема отражения на счетах операций поступлений и расходов товарно-материальных ценностей по оценкам ФИФО и АВЕКО, если предприятие не использует счета 1510 - «Заготовление и приобретение материалов» и 1610 - «Отклонения в стоимости материалов».

Счета 1000 - «Счета учета материалов»

Дт	Корреспондирующие счета		Кт
Кредит счетов			Дебет счетов
Сальдо на начало периода			
6010 -	Стоимость поступивших от поставщиков ценностей; стоимость доставки и перевозки поступивших ценностей	Стоимость материалов на изготовление продукции основного производства	- 2010
4230, 6970 -	Стоимость приобретенных ценностей за счет подотчетных сумм; стоимость погрузочно-разгрузочных работ, оплаченных из подотчетных сумм	Стоимость материала на изготовление продукции вспомогательных производств и освоение новых видов продукции	- 2310
6710 -	Заработная плата начисленная грузчикам	Стоимость материалов на содержание оборудования рабочих мест, зданий и текущий ремонт цехового назначения	- 2510
6520 -	Отчисления с заработной платы рабочих-грузчиков в Пенсионный фонд и органам социального страхования	Стоимость материалов на исправления брака продукции	- 2610
2310 -	Стоимость ценностей, изготовленных цехами вспомогательных производств и сданных на склад; стоимость отходов и сэкономленных материалов, сданных на склад вспомогательными производствами	Стоимость материалов реализованных на сторону; сумма транспортно-заготовительных расходов, относящихся на реализованные на сторону материальные ценности	- 9220
9210 -	Стоимость отходов от ликвидации основных средств, сданных на склад	Стоимость материалов на упаковку готовой продукции	- 9410
2610 -	Стоимость лома и отходов, полученных от окончательно забракованной продукции, сданных на склад	Стоимость материалов на административные нужды	- 9420

2010 -	Стоимость отходов и сэкономленных материалов основного производства, сданных на склад	
--------	---	--

#### 4.6. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками

Материальные запасы предприятия пополняются главным образом за счет их поставок предприятиями-поставщиками или прочими организациями на основе договоров. В договорах предусматриваются: наименование материальных ценностей, количество, цена, срок поставки, порядок расчетов, способ транспортировки, санкции за несоблюдение условий договора, порядок приемки и т.п.

Предприятия - поставщики на отгруженную продукцию выписывают платежные требования - поручения и счет-фактуры, передают или пересылают почтой покупателю, покупатель передает их в свой банк для оплаты. Оперативный учет выполнения договорных обязательств на предприятиях осуществляет отдел маркетинга, поэтому платежные требования - поручения и счета-фактуры в первую очередь поступают в этот отдел или финансовый. Там проверяют соответствие их договорам, регистрируют в журнале учета поступающих грузов (ф. № М-1), делают отметку в книге учета выполнения договоров и акцептуют, т.е. дают согласие на оплату.

После регистрации в журнале учета поступающих грузов платежные документы получают внутренний номер (регистрационный) и передаются в бухгалтерию предприятия для оплаты, а квитанция и товарно-транспортная накладная передаются в экспедиционный отдел для получения и доставки груза.

В бухгалтерии предприятия с этого момента возникают расчеты с поставщиками. По мере поступления груза на склад, выписывается приходный ордер, который затем при реестре сдается в бухгалтерию, где таксируется и прикладывается к платежному документу. По мере оплаты банком этого документа, бухгалтерия получает выписку из расчетного счета о списании денежных средств в пользу поставщика.

Расчеты с поставщиками за товарно-материальные ценности и услуги ведутся на счете 6010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам». Этот счет пассивный и кредитовое сальдо означает сумму задолженности предприятием поставщикам и подрядчикам по неоплаченным счетам и неотфактурованным поставкам. Оборот по дебету - суммы оплат, списаний и зачетов за отчетный месяц; оборот по кредиту - суммы по принятым к оплате акцептованным платежным документам и неотфактурованным поставкам за отчетный месяц.

Учет расчетов с поставщиками ведется в журнале - ордере № 6. Он является комбинированным регистром, аналитический учет в котором организу-

ется в разрезе каждого платежного документа, приходного ордера или приемного акта. Открывается этот журнал-ордер суммами незаконченных расчетов с поставщиками на начало месяца:

- по акцептованным платежным документам, срок оплаты которых не наступил, или просроченным - материалы поступили (сальдо на начало месяца по кредиту счета 6010);

- по акцептованным и оплаченным платежным документам - материалы не поступили (справочно «За неприбывший груз», сальдо по дебету счета 6010);

- по акцептованным платежным документам неоплаченным - материалы не поступили (справочно «За неприбывший груз», сальдо нет);

- по неотфактурованным поставкам (материалы поступили, а платежные документы для их оплаты не поступили), - сальдо на начало месяца по кредиту счета 6010.

В течение отчетного месяца бухгалтерия предприятия получает платежные документы поставщиков, акцептованные отделом маркетинга, принимает приходные ордера и приемные акты складов, получает выписки из расчетного и прочих счетов предприятия. Это позволяет сделать заключительные записи в регистрах бухгалтерского учета, закончить их ввиду выполнения каждой стороной своих обязательств.

Журнал-ордер № 6 ведется линейно-позиционным способом, что дает возможность судить о состоянии расчетов с поставщиками по каждому документу. Кроме справочных данных (номер счета, регистрационный номер, наименование поставщика) в журнале-ордере № 6 записываются номер приходного документа склада, стоимость поступивших материалов по учетным ценам предприятия и стоимость по платежному документу поставщика с выделением в отдельную графу суммы налога на добавленную стоимость (НДС), указанную в расчетном документе. Суммы по учетным ценам записываются независимо от вида поступивших ценностей общей суммой, а суммы по платежным требованиям в разрезе видов материалов (основные, вспомогательные, полуфабрикаты, топливо и т.п.). Сумма претензий записывается на основании актов.

По выпискам банка производится отметка об оплате каждого платежного документа.

Неотфактурованными считаются поставки, по которым материальные ценности поступили на предприятие без платежного документа. На складе оприходывают их, выписывая приемный акт, который при реестре поступает в бухгалтерию. Здесь материалы по акту расцениваются по учетным ценам, записываются в журнал - ордер № 6 как ценности, поступившие на склад, в этой же сумме относятся на группу материалов и в акцепт. Неотфактурованные поставки регистрируются в журнале-ордере № 6 в конце месяца (в графе Б «Номер счета» ставится Н), когда возможность получения платежного документа в данном месяце отпала. Оплате в отчетном месяце они не подлежат, так как основанием для оплаты банком являются платежные документы, ко-

которые отсутствуют. По мере поступления платежных документов на эту поставку в следующем месяце они акцептуются предприятием, оплачиваются банком и регистрируются бухгалтерией в журнале-ордере № 6 в свободной строке по группе материалов и в графе «акцепт» в сумме платежного требования, а по строке сальдо (незаконченных расчетов) ранее записанная сумма по учетным ценам сторнируется тоже по группе и в графе «акцепт». Расчеты с поставщиками таким образом по этой поставке будут закончены.

Материалами в пути называются такие поставки, по которым предприятие акцептовало платежные документы, а материалы на склад по ним еще не поступили. К учету принимаются акцептованные платежные документы независимо от того, оплачены они банком или не оплачены.

В журнале-ордере № 6 платежные документы регистрируются в течение месяца в графе «За прибывший груз» и в графе «акцепт». По окончании месяца предприятие обязано принять эти ценности на баланс, т.е. записать по принадлежности к группе материалов (условно оприходовать), но на начало следующего месяца расчеты по этим поставкам не будут закончены. При поступлении ценностей бухгалтерия получит приходные ордера складов, оприходует их на склад и на группу (без акцепта, так как он уже был дан в момент поступления платежных требований, а может быть, эти счета уже и оплачены) по строке регистрации этого счета в не законченных на начало месяца расчетах. При закрытии журнала-ордера № 6, по окончании месяца, эта поставка по группе материалов будет сторнирована как оприходованная дважды.

При расчетах с поставщиками за материальные ценности могут быть выявлены недостачи или излишки фактически поступившего количества по сравнению с документами поставщика, которые оформляются актом (ф. М-7). Излишки приходуются по акту и расцениваются по учетным ценам предприятия или по договорным (отпускным ценам), затем учитываются в журнале-ордере № 6 отдельной строкой, как неотфактурованная поставка - отдел снабжения сообщает об излишках поставщику и просит выставить платежное требование. В случае выявления недостач бухгалтерия рассчитывает их фактическую себестоимость и предъявляет претензию к поставщику. Сумма железнодорожного тарифа при этом распределяется пропорционально массе груза, а в суммы наценок скидок - пропорционально стоимости груза. Например, имеются следующие данные:

Наименование ценностей	Цена, тыс. сум	По счету поставщика		Фактически		Результат-недостача	
		К-во, т	Сумма, тыс. сум - тийин	К-во, т	Сумма, тыс. сум - тийин	К-во, т	Сумма, тыс. сум - тийин
Сталь листовая 2 мм	100	20	2000-00	18	800-00	2	200-00



Сталь круглая 12 мм	110	44	4840-00	40	4400-00	4	440-00
Итого		64	6840-00	58	6200-00	6	640-00
Железнодорожный тариф			320-00		290-00		30-00
Наценка базы- 2%			136-80		124-00		12-80
Всего к оплате			7296-80		6614-00		682-80

Стоимость недостачи по оптовым ценам (по ценам поставщика) равна 640 тыс. сум (6840 - 6200).

Сумма железнодорожного тарифа за перевозку 1 т груза составляет 5 тыс. сум (320 сум / 64 т); сумма железнодорожного тарифа за все количество недостачи - 30 тыс. сум (5 тыс. сум x 6 т).

Сумма наценки на 1 сум равна 2% (136,80 : 6840), а на всю недостачу – 12 тыс. сум 80 т.

Всего фактическая себестоимость недостачи равна 682 тыс. сум 80 тийин (640+30+12,80).

Сумма недостач записывается:

Дт счета 4860 - «Расчеты по претензиям», Кт счета 6010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и отражается в журнале-ордере № 6 и ведомости № 7.

В журнале-ордере № 6 отражаются операции расчетов с поставщиками, связанные только с приобретением (заготовлением) товарно-материальных ценностей. Кроме того, предприятия пользуются услугами поставщиков воды, газа, сжатого воздуха, подрядчиков ремонтных работ и т.п. Поэтому ведется отдельный журнал-ордер № 6 по расчетам с поставщиками и подрядчиками за услуги (порядок его ведения будет рассматриваться в соответствующих главах и параграфах). По окончании месяца показатели данных журнала-ордера № 6 суммируются для получения оборотов по счету 6010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и переноса их в Главную книгу.

Отражение на счетах расчетов с поставщиками и подрядчиками счет 6010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Д-т	Кт
Корреспондирующие счета	
Кредит счетов	Дебет счетов
	<u>Сальдо:</u> Задолженность предприятия: по акцептованным платежным документам, срок оплаты которых не наступил или не оплаченным в срок по неотфактурованным поставкам (нет платежного документа)
5110 - Оплата акцептованных платежных документов поставщиков: за товарно-материальные ценности, услуги и выполненные работы	Акцепт платежного документа на поступившие материальные ценности - 1010 -1090

5510, 5520 -	Оплата акцептованных платежных документов со счетов аккредитивов и чековых книжек	Акцепт платежного документа по доставке материальных ценностей	- 1010 -1090
6810 -	Оплата просроченных платежных документов за счет краткосрочных банковских ссуд	Сумма налога на добавленную стоимость	- 4410
		Фактическая стоимость недостач материалов и претензий по акцептованным и оплаченным платежным документам	- 4860
		Акцепт платежных документов за потребленные энергию, газ, воду, выполненный текущий ремонт основных средств	- 2510, 9410, 9420, 9430
		Акцепт платежных документов за доставку и перевозку готовой продукции	- 9410

#### 4.7. Учет движения материалов в бухгалтерии

В бухгалтерии предприятия осуществляется только денежный суммовой учет движения товарно-материальных ценностей. Для этого используется ведомость № 10 «Движение материальных ценностей» (в денежном выражении).

Ведомость № 10 является основным регистром, отражающим движение товарно-материальных ценностей в группировках, обеспечивающим: контроль за сохранностью материалов по местам их хранения - 1 раздел; поступление и остатки материалов в разрезе синтетических счетов и групп материалов - по учетным ценам и по фактической себестоимости; показатели для расчета сумм и процентов транспортно-заготовительных расходов или отклонений фактической себестоимости от плановых цен по группам материалов - 2 раздел; расчет фактической себестоимости окончательного расхода материалов, отпуск со складов, расход цехов, остатки ценностей в цехах, на общезаводских складах по фактической и учетной стоимости - 3 раздел.

Основанием для заполнения ведомости № 10 служат реестры складов или накопительные ведомости № М-43.

Форма № М-43

Накопительная ведомость синтетического учета материалов  
по расходу за март 201\_\_ г.

(сум)

Дата и номер реестра	Счет 1010				Счет 1020	И т.п.	Итого по реестру
	Гр.1	Гр.2	Гр.3	Гр.4			

12.2	120	2000	1320	2254	-	-	5694
Прочие	96000	18000	95600	32560	-	-	242560
Итого за месяц	96120	20000	96920	34814	-	-	247854

В ведомости № 10 приводятся две справки:

№ 1 «Слагаемые фактической себестоимости поступивших материальных ценностей», заполняется по показателям журналов-ордеров № 1, 6, 7, 8, 10.1, 13 и других, т.е. всех тех, где могут быть отражены затраты, связанные с процессом заготовления материалов.

#### Справка № 1

Номер журнала орде- ра	Суммы по синтетическим счетам и требующимся учет- ным группам, тыс. сум				
	Счет 1000			Счет 1080	Итого
	Счет 1010	Счет 1020	Счет 1030		
6	252360	15960	5780	4000	278100
7	-	300	-	-	300
10.1	1200	1228	-	2118	4536
13	-	280	-	-	280
Итого по журналу	253560	17768	5780	6118	283226
Изменения остатков по материалам в пути	2278	-	-	-	2278
Фактическая себе- стоимость поступив- ших материальных ценностей	251282	17768	5780	6118	280948

Данные этой справки необходимы для заполнения раздела 2 ведомости № 10; № 2 «Стоимость поступивших материалов по учетным ценам», заполняется аналогичными показателями тех же журналов-ордеров, что и справка № 1, но без учета расходов, связанных с заготовлением материалов.

#### Справка № 2

Учетная стоимость поступивших материальных ценностей согласно данным журналов-ордеров

Номер журнала ордера	Сумма, тыс. сум
6	262960
7	292
10.1	3346
13	280
Итого	266878

Данные этой справки служат для сверки с разделом 1 ведомости № 10 и для расчета результатов процесса заготовления или сумм транспортно-заготовительных расходов за отчетный месяц.

Следовательно, ведомость № 10 «Движение товарно-материальных ценностей» обеспечивает решение большинства задач, стоящих перед бухгалтерским учетом материалов. Обязательным дополнением к ведомости № 10 является ведомость № 11 «Движение материальных ценностей (по учетным ценам) по цеховым складам или по цехам на производстве, не имеющим складов».

Выписка из ведомости № 11 за март 201\_\_ г.

Движение материальных ценностей (по учетным ценам) по цеховым складам

Инвентарь и хозяйственные принадлежности	Итого, тыс. сум
Остаток на начало месяца	42000
Поступило	4840
Выбыло	1152
Остаток на конец месяца	45688

Ведомость № 11 заполняется в бухгалтерии предприятия на основе производственных отчетов цехов, накладных на возврат материалов, накопительных и группировочных ведомостей по движению малоценных и быстроизнашивающихся предметов и прочих документов, позволяющих определить объем полученных и возвращенных ценностей разного вида каждым цехом, а также израсходованных и оставшихся в цехах. Показатели ведомости № 11 отражаются в разделе 3 ведомости № 10 (расход цеховых кладовых и остатки в цехах, не имеющих складов).

Следовательно, по первому разделу ведомости № 10 можно производить взаимосверку данных складского и бухгалтерского учета по каждому складу в отдельности, без разбивки на группы материалов, по учетным ценам, что необходимо при оперативно-бухгалтерском (сальдовом) методе учета материалов.

По второму разделу ведомости № 10 можно выявлять общий объем ценностей в разрезе групп материалов и балансовых статей в двух оценках - по учетным ценам и фактической себестоимости, что дает возможность рассчитать суммы и проценты транспортно-заготовительных расходов или отклонений от плановых цен.

В третьем разделе выявляются важнейшие показатели бухгалтерского учета - фактическая себестоимость израсходованных на производство материалов, их окончательный расход и их остатки на конец месяца по группам материалов - для заполнения статей баланса.

#### 4.8. Учет транспортно-заготовительных расходов

В состав фактической себестоимости материалов входят также и транспортно-заготовительные расходы. К ним относятся все расходы на приобретение материалов, кроме их договорной стоимости. Эти расходы учитываются по видам (группам) материалов на тех же счетах и субсчетах. Бухгалтерия предприятия ежемесячно рассчитывает сумму и процент транспортно-заготовительных расходов ко всему объему ценностей данной группы, которыми располагало предприятие. Это необходимо для расчета сумм транспортно-заготовительных расходов, подлежащих к списанию на израсходованные в отчетном месяце материалы. Основанием для расчетов служат данные ведомости № 10 (II - III разделы).

Суммы транспортно-заготовительных расходов на использованные ценности списываются на те же счета, что и материалы по договорным ценам. В таком же порядке производится расчет и учет доли отклонений фактической себестоимости от плановой стоимости с той лишь разницей, могут быть отклонения (перерасход и экономия). Перерасход так же, как и транспортно-заготовительные расходы, увеличивает плановую себестоимость, а экономия - уменьшает ее. Экономия записывается с минусом или красным сторно.

Ниже приводится пример расчета сумм и процента транспортно-заготовительных расходов по Сельмашзаводу за март 201\_\_ г.

Показатели	Оценка материалов	
	по договорным ценам	по фактической себестоимости
Остаток на начало месяца	300000	310198
Поступило за отчетный месяц	239760	251282
Итого поступило с остатком	539760	561480
Транспортно-заготовительные расходы, сумма (+)	21720	(561480 - 539760)
% (-)	4	$(21720 \times 100)$
		539760
Израсходовано за отчетный месяц	213040	221562
Остаток на конец месяца	326720	339918
	(539760 - 213040)	(561480 - 221562)

#### 4.9. Инвентаризация материальных ценностей

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности предприятие проводит инвентаризацию имущества и финансовых обязательств. По стандарту №4 «Товарно-материальные запасы» и №19 «Ор-

ганизация и проведение инвентаризации» необходимо проводить инвентаризацию товарно-материальных ценностей:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме тех случаев, когда инвентаризация проводилась не ранее 1 октября отчетного года;
- при смене материально-ответственных лиц и при стихийных бедствиях;
- в случае расхождений между данными бухгалтерского и складского учета;
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей - немедленно по установлению этих фактов;
- при переоценке товарно-материальных ценностей;
- при ликвидации или реорганизации предприятия.

Инвентаризация денежных средств, денежных документов, ценностей и бланков строгой отчетности проводится 1 раз в месяц, горюче-смазочных материалов, продуктов питания ежеквартально, драгоценных металлов - в соответствии с отраслевыми инструкциями. В процессе инвентаризации проверяются:

- обеспечение сохранности товарно-материальных ценностей;
- правильность их хранения, отпуска, состояние весового и измерительного инструмента;
- порядок ведения учета движения и остатков материальных ценностей.

По объему проверки инвентаризации делятся на сплошные и выборочные, а по времени - на плановые и внезапные. Организует и руководит проведением инвентаризации руководитель (директор) предприятия (или его заместитель, или главный бухгалтер). Работу по проведению инвентаризации осуществляет комиссия, состоящая из компетентных лиц, назначаемая приказом руководителя предприятия.

К моменту проведения инвентаризации бухгалтер составляет инвентаризационную опись товарно-материальных ценностей по складам (ф. № инв.-3) с указанием остатков по бухгалтерскому учету. Складские операции в этот период не производятся. Заведующий складом в данной описи дает расписку в том, что все документы склада записаны в карточку складского учета материалов и сданы в бухгалтерию предприятия. Для выявления результатов инвентаризации может использоваться книга остатков материалов, в которой предусмотрены специальные колонки для записи фактических остатков материалов по данным инвентаризационных описей.

Расхождения, выявленные в результате инвентаризации, во всех случаях оформляются составлением сличительных ведомостей и оцениваются по фактической себестоимости. Ценности, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию с увеличением операционных доходов и поступлений:

Дт 1010-1090,                      Кт 9390

Недостача ценностей списывается на счет 5910 - «Недостачи и потери от порчи ценностей» с уменьшением стоимости и количества их по счетам материальных ценностей:

Дт 5910 - «Недостачи и потери от порчи ценностей», Кт 1000 - «Счета учета материалов».

Согласно Положению о составе затрат (ст. 1.1.8) потери от недостачи и порчи материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли включаются в состав материальных затрат, относимых в себестоимость продукции: в дебет счетов 2010, 2310, 2510, 2610, кредит счета 5910 - «Недостачи и потери от порчи ценностей». Недостачи сверх норм естественной убыли после отражения пересортицы относятся на материально-ответственных лиц:

Дт 4730 - «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба», Кт 5910 - «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Согласно Положению о составе затрат (ст. 2.3.15.9) некомпенсируемые незначительные потери и убытки от стихийных бедствий (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей, потери от остановки производства и прочее), включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий, относятся на счет «Расходы периода» предприятия:

Дт 9430 - «Прочие операционные расходы», Кт 1000 - «Счета учета материалов».

На предприятиях недостача и потери от порчи ценностей, когда конкретные виновники не установлены, относятся на счет 9430 - «Прочие операционные расходы» согласно статье 2.3.15.2. Положения о составе затрат.

### Заключение

В настоящей главе мы довольно подробно рассмотрели вопросы учета материалов, которые возникают при оценке ТМЗ. Рассказали о технике учета заказов на материалы, их приема и отпуска. Обсудили три метода определения стоимости отпускаемых материалов – FIFO, LIFO и по средневзвешенной цене.

Установили, что отпускная цена на материалы необходима при исчислении производственных затрат для калькулирования себестоимости продукции. Мы пришли к выводу, что из трех рассмотренных методов оценки запасов метод FIFO наиболее подходящий и поэтому в Республике Узбекистан он рекомендован НСБУ №4 «Товароматериальные запасы».

### Контрольные вопросы

1. Задачи учета материальных ценностей.
2. Классификация материалов.
3. Как оцениваются товароматериальные ценности по методу Фифо?
4. Как оцениваются товароматериальные ценности по методу Лифо?
5. Как оцениваются товароматериальные ценности по методу Авеко?
6. Какими документами оформляется движение ТМЗ?
7. Как учитывается движение материалов в бухгалтерии?

8. Особенности учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей.
9. Какими корреспонденциями счетов оформляются излишки и недостачи ТМЗ?
10. Как учитывается выбытие материалов?

#### Литература

1. Каримов И.А. Мировой экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. Т.: Узбекистан, 2009.
2. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов (Постановление КМ РУз. №54 от 05.02.1999г.) с последующими изменениями и дополнениями.
3. НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» утвержденный Приказом министра финансов от 15.06.2006г. N 52, зарегистрированным МЮ 17.07.2006 г. N 1595.
4. Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет. 3-е изд. СПб.: Питер, 2008.
5. Кириллова Н. А., Богаченко В. М. Бухгалтерский учет для вузов: Учеб. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Проспект, 2008.



## **ГЛАВА 5. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

### **5.1. Основная задача, классификация и оценка учета основных средств**

Процесс производственно- хозяйственной деятельности предприятия обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных средств.

Согласно пункту 7 НСБУ № 5 «Основные средства - это материальные активы, действующие в течение длительного периода времени (более одного года), как в сфере материального производства, так и в непроизводственной сфере, используемые также для сдачи в аренду».

Пункт 16 НСБУ № 5 гласит: «основные средства признаются в качестве актива, если есть уверенность, что будущая экономическая выгода, связанная с активом будет поступать субъекту и стоимость объекта может быть точно оценена» (принцип оценки).

Основные средства представляют собой средства труда, к которым относятся станки, рабочие машины, передаточные устройства, инструмент и т.п., а также материальные условия процесса труда - производственные здания, сооружения, транспортные средства и другие.

Основные средства отличаются от оборотных средств тем, что они многократно используются в процессе производства и сохраняют первоначальный вид (форму) в течение всего срока службы. Под воздействием производственного процесса и внешней среды они изнашиваются постепенно и переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение нормативного срока их службы путем начисления износа по установленным нормам.

К основным средствам не относятся и учитываются в составе инвентаря и хозяйственных принадлежностей:

- средства труда с эксплуатацией менее одного года независимо от их стоимости, средства труда стоимостью до пятидесятикратной минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан (на момент приобретения) за единицу (комплект) независимо от срока их службы, за исключением сельскохозяйственных машин и орудий, строительно-механизированного инструмента, рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным средствам, независимо от стоимости;

- специальные инструменты и специальные приспособления независимо от их стоимости;

- специальная одежда, специальная обувь и постельные принадлежности независимо от их стоимости и срока службы.

Основные средства в своей совокупности образуют производственно-техническую базу и определяют производственную мощь предприятия.

Каждая группа основных средств и долгосрочных вложений учитывается на соответствующем счете. В плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие счета учета основных средств (0100):

Счет 0110 - «Земля»;

Счет 0111 - «Благоустройство земли»;

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

Счет 0120 - «Здания, сооружения и передаточные устройства»;

Счет 0130 - «Машины и оборудование»;

Счет 0140 - «Мебель и офисное оборудование»;

Счет 0150 - «Компьютерное оборудование и вычислительная техника»;

Счет 0160 - «Транспортные средства»;

Счет 0170 - «Рабочий и продуктивный скот»;

Счет 0180 - «Многолетние насаждения»;

Счет 0190 - «Прочие основные средства»;

Счет 0199 - «Законсервированные основные средства».

Для учета износа основных средств (0200) предусмотрены следующие счета:

Счет 0211 - «Износ благоустройства земли»;

Счет 0212 - «Износ благоустройства основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды»;

Счет 0220 - «Износ зданий, сооружений и передаточных устройств»;

Счет 0230 - «Износ машин и оборудования»;

Счет 0240 - «Износ мебели и офисного оборудования»;

Счет 0250 - «Износ компьютерного оборудования и вычислительной техники»;

Счет 0260 - «Износ транспортных средств»;

Счет 0270 - «Износ рабочего скота»;

Счет 0280 - «Износ многолетних насаждений»;

Счет 0290 - «Износ прочих основных средств»;

Счет 0299 - «Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды»;

Счет 0310 - «Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды».

Основные средства, полученные в краткосрочную аренду, учитываются на забалансовом счете 001 - «Основные средства, полученные по краткосрочной аренды».

В процессе длительного периода использования основные средства могут: поступать на предприятие и передаваться в эксплуатацию, изнашиваться в результате эксплуатации, подвергаться ремонту, при помощи которого восстанавливаются их физические качества; перемещаться внутри предприятия, выбывать с предприятия вследствие ветхости или нецелесообразности дальнейшего использования, реализации, передачи в уставный капитал в качестве вклада, передачи в долгосрочную или краткосрочную аренду, выявления не-

достачи и потерь, а также безвозмездную передачу. Одним из показателей эффективного применения основных фондов является увеличение времени их работы путем сокращения простоев, повышения коэффициента сменности, производительности на базе внедрения новой техники и технологии, фондоотдачи, т.е. увеличения выпуска продукции, объема выполненных работ и услуг, на каждый сум основных фондов.

Предприятие имеет право владения, пользования и распоряжения основными средствами. Безвозмездно передавать или продавать другим предприятиям, обменивать, сдавать в аренду, предоставлять бесплатно во временное пользование либо займы принадлежащие ему здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, инвентарь, списывать с баланса, если они изношены или морально устарели, независимо от того, полностью ли они амортизированы или нет.

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств является:

- контроль над сохранностью и наличием основных средств по местам их использования; правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете их поступления, выбытия и перемещения;

- контроль над рациональным расходованием средств на реконструкцию и модернизацию основных средств;

- исчисление доли стоимости основных средств в связи с использованием и износом для включения в затраты предприятия;

- контроль над эффективностью использования рабочих машин, оборудования, производственных площадей, транспортных средств и других основных средств;

- точное определение результатов от списания, выбытия объектов основных средств.

Эти задачи решают с помощью надлежащей документации и обеспечения правильной организации учета наличия и движения основных средств, расчетов их амортизации и учета затрат по их ремонту.

В процессе производства используются разнообразные по составу и назначению основные средства. В целях правильной организации их учета необходима классификация их по видам, назначению или характеру участия в процессе производства, отраслям народного хозяйства, степени использования и по принадлежности.

В соответствии с установленной типовой классификацией основные средства по их видам подразделяются на:

I. Здания.

II. Сооружения.

III. Передаточные устройства.

IV. Машины и оборудование

в т.ч.:

а) силовые машины и оборудование;

б) рабочие машины и оборудование;

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

г) вычислительная техника;

д) прочие машины и оборудование.

V. Транспортные средства.

VI. Инструмент.

VII. Производственный инвентарь и принадлежности.

VIII. Хозяйственный инвентарь.

IX. Рабочий и продуктивный скот.

X. Многолетние насаждения.

XI. Капитальные затраты по улучшению земель (без сооружений).

XII. Прочие основные средства.

По видам основных средств, приведенным в классификации, ведется их учет и составляется отчетность о наличии, движении и выбытии.

В зависимости от назначения в производственно-хозяйственной деятельности основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные.

К основным средствам производственного назначения относятся:

- машины, станки, аппараты, инструменты, а также здания основных и вспомогательных цехов, отделов и служб, предназначенные для производственного процесса, или здания складов, резервуары, транспортные средства, используемые для перемещения и хранения предметов и продуктов труда для процесса производства. Основные средства непроизводственного назначения непосредственно не участвуют в процессе производства, но их используют для культурно-бытовых нужд работников предприятия (основные средства жилищно-коммунального хозяйства, поликлиник, медицинских пунктов, клубов, стадионов, детских садов, учебных заведений и т.п.).

Для обеспечения учета основных средств по отраслям народного хозяйства предусмотрена классификация, т.е. деление их на следующие группы: промышленность, сельское хозяйство, лесное хозяйство, транспорт, связь, строительство, торговля и общественное питание, информационно-вычислительное обслуживание, жилищно-коммунальное хозяйство, здравоохранение, физическая культура и социальное обеспечение, народное образование, культура и др.

В зависимости от степени использования в производственно-хозяйственной деятельности основные средства подразделяются на основные средства, находящиеся в запасе, в эксплуатации, на консервации, в аренде. Это необходимо потому, что начисление амортизации в зависимости от степени использования происходит различно. Так, по основным средствам, находящимся в запасе, амортизация не начисляется; по основным средствам в эксплуатации начисляется не только амортизация, но при необходимости создается ремонтный фонд; по основным средствам, находящимся на консервации (по решению правительства), амортизация вообще не начисляется.

По принадлежности основные средства подразделяются на собственные и арендованные. Собственные основные средства предприятия числятся у него на балансе, а арендованные принадлежат другому предприятию, эксплуатируются временно за определенную плату, причем краткосрочно арендуемые учитываются за балансом без начисления на данном предприятии амортизации (износа).

Обязательное условие правильного учета основных средств - единый принцип их оценки. Различают четыре оценки основных средств: первоначальную, восстановительную (текущую), остаточную и ликвидационную (пункты 11 – 14, НСБУ № 5).

**Первоначальная (балансовая) стоимость** складывается в момент вступления объекта в эксплуатацию на данном предприятии. По первоначальной стоимости объект учитывается в течение периода нахождения на предприятии.

**Первоначальная стоимость** - это стоимость фактически произведенных затрат по возведению (постройке и достройке) или приобретению основных средств, включая уплаченные и не возмещаемые налоги (сборы). А также затраты по доставке и монтажу, установке, пуску в эксплуатацию и любые другие расходы, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние для его использования по назначению.

В зависимости от источника поступления основных средств под их первоначальной стоимостью понимается:

- стоимость внесенных учредителями основных средств, в счет их вклада в уставный фонд предприятия - по договоренности сторон;
- стоимость изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других предприятий и лиц - в сумме фактических затрат, включая расходы по доставке, монтажу и установке;
- стоимость полученных объектов основных средств безвозмездно, а также в качестве субсидий (помощи) - в сумме, определенной экспертным путем или по данным документов приемки-передачи.

Первоначальная стоимость основных средств может быть изменена при переоценке основных средств, достройке, дооборудовании, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов.

Первоначальная стоимость основных средств периодически переоценивается с учетом темпов инфляции (или дефляции). Обычно переоценка осуществляется по решению Правительства согласно Положению о порядке ежегодной переоценки стоимости основных фондов по состоянию на 1 января (утверждено постановлением Минмакроэкономстата, Минфина и ГНК, зарегистрировано Минюстом 4.12.2002 года №1192). Стоимость основных средств с учетом переоценки называется **восстановительной стоимостью**.

Под восстановительной стоимостью понимается стоимость воспроизводства основных средств, т.е. приобретения или строительства инвентарных объектов, исходя из действующих цен на момент переоценки.

Принципы переоценки основных средств одинаковы для всех предприятий независимо от форм собственности.

В процессе использования основные средства изнашиваются, теряют свои первоначальные качества, от чего их первоначальная стоимость уменьшается. Денежное выражение потери объектами своих физических и технико-экономических качеств называется износом основных средств. Износ основных средств отражается в балансе отдельной статьей.

**Текущая стоимость** - это стоимость основных средств по действующим рыночным ценам на определенную дату или сумма, на которую активы могут быть обменены между осведомленными заинтересованными сторонами.

**Ликвидационная стоимость** - предполагаемая стоимость активов, возникающая при ликвидации основных средств в конце срока полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию.

**Остаточной стоимостью** основных средств называется первоначальная стоимость за вычетом накопленного износа.

## 5.2. Документальное оформление и аналитический учет движения основных средств

В бухгалтерии предприятия учет основных средств организуется по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов. Инвентарный объект - это законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, относящимися к данному объекту. По отдельным классификационным группам основных средств инвентарным объектом считаются:

- по зданиям - каждое отдельно стоящее здание с его внутренними устройствами (система отопления, водопровод, канализация, вентиляционные устройства) и надворные постройки (сарай, забор и др.);

- по сооружениям - каждое обособленное сооружение с устройствами, составляющими с ним органическое целое (мост вместе с опорами, фермами, подъездами и подходами к нему);

- по передаточным устройствам - каждое самостоятельное устройство, не являющееся составной частью здания или сооружения;

- по силовым машинам и оборудованию - каждая силовая машина с фундаментом и всеми приспособлениями к ней и принадлежностями, приборами и индивидуальным ограждением;

- по рабочим машинам и производственному оборудованию - каждый станок или аппарат, включая входящие в его состав приспособления, принадлежности и приборы, ограждение, а также фундамент, на котором смонтирован инвентарный объект;

- по транспортным средствам - каждый объект транспортных средств с включением относящихся к нему приспособлений и принадлежностей (автомобиль грузовой, включая запасные колеса с камерой и покрышкой и комплект инструмента);

- по инструментам и инвентарю - каждый предмет, который имеет самостоятельное значение и не является составной частью какого-либо инвентарного объекта (машин, станка, аппарата и т.д.).

В целях контроля над сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту присваивается соответствующий номер. Так, инвентарные номера зданиям присваиваются с 001 по 099; сооружениям - с 100 по 199; передаточным устройствам с 200 по 299 и т.д.

Присвоенный объекту инвентарный номер проставляется на объекте в первичных документах и сохраняется на весь период его нахождения на данном предприятии. В случае выбытия объекта его инвентарный номер не присваивается вновь поступившим объектам.

Движение основных средств оформляется соответствующими документами. Поступление основных средств оформляется актом (накладной) приемки - передачи (внутреннего перемещения) основных средств (тип.ф. № ОС-1).

Этот акт составляется на каждый объект, к нему прилагается техническая документация на данный объект, которая после открытия бухгалтерией инвентарной карточки передается в соответствующий отдел, цех предприятия по месту эксплуатации. Акт приемки - передачи основных средств составляется двумя сторонами - принимающей объект и передающей, с указанием времени вступления в эксплуатацию, даты изготовления, первоначальной стоимости и суммы износа. Бухгалтерия оформляет его бухгалтерской записью, т.е. указывает корреспонденцию счетов на первоначальную стоимость и на сумму износа.

Учет основных средств организуется так, чтобы можно было установить наличие основных средств по каждой классификационной группе и отдельно по каждому объекту, местам нахождения и источникам их приобретения.

Это обеспечивается аналитическим учетом основных средств, открываемых для каждого инвентарного объекта, и в целом по счету 0100 - «Счета учета основных средств». Установлена единая типовая форма инвентарных карточек ф. № ОС – 6.

Предприятиям, имеющим небольшое количество основных средств, разрешается вести их пообъектный учет в инвентарной книге. Записи в книге производятся в разрезе классификационных групп (видов) основных средств и по местам их нахождения, с отражением всех реквизитов, которые представлены в инвентарной карточке.

Инвентарные карточки и инвентарные книги заполняются на основе первичных документов - актов, технических паспортов и прочей документации. Затем инвентарные карточки регистрируются в специальных описях типовой формы № ОС-7.

Переоцененные объекты основных средств записываются по восстановительной стоимости в разделе карточки «Реконструкция, модернизация». Сумма износа, установленная при переоценке, указывается в соответствующем разделе карточки. Записи в описях производятся по классификационным группам основных средств.

Зарегистрированные в описи карточки помещают в картотеку основных средств. В картотеке их группируют по отраслевым классификационным группам, а внутри групп - по местам нахождения, эксплуатации и по видам. Карточки недействующих основных средств группируют отдельно.

Выбытие основных средств оформляют актом и отражают в инвентарной карточке, которую изымают из картотеки основных средств в эксплуатации и помещают в отдельную картотеку выбывших основных средств.

В местах использования основных средств (в цехах и отделах предприятия) ведут инвентарные списки основных средств ф № ОС-9.

В этих инвентарных списках приводятся краткие сведения об объектах основных средств, находящихся в эксплуатации.

Инвентарные карточки на поступившие, выбывшие и перемещенные внутри предприятия основные средства после соответствующих записей до конца месяца не раскладываются, а хранятся отдельно. Это необходимо потому, что на их основе ежемесячно составляется расчет износа (амортизации) основных средств. Кроме того, по окончании месяца карточки с записями за текущий месяц группируются по классификационным видам основных средств, суммируются обороты по поступившим и выбывшим по каждому виду и записываются в карточку учета движения основных средств № ОС-8.

Карточки учета движения основных средств открывают в начале января на текущий год. Сначала в них указывают наличие основных средств по видам на 1 января. Затем ежемесячно после записи оборотов за месяц определяют и записывают наличие основных средств на 1-е число следующего месяца.

По данным карточки учета движения основных средств составляют оборотную ведомость движения основных средств, итоги которой, сверенной с итогами Главной книги, служат основанием для составления отчетности о наличии и движении основных средств (финансовая отчетность формы № 3).

Перемещение основных средств из одного цеха и участка в другие в пределах предприятия осуществляется по распоряжению соответствующего отдела предприятия (главного механика, главного технолога и т.д.) и оформляется также актом (накладной) формы № ОС-1. Накладная выписывается в двух экземплярах при передаче основных средств из запаса в эксплуатацию и из цеха в цех, отдел и т.д. Бухгалтерия на основании первого экземпляра осуществляет запись в инвентарной карточке и перекладывает ее по месту нового нахождения, эксплуатации. Сдатчик на основании второго экземпляра накладной отмечает в инвентарном списке выбытие объекта.

Причинами выбытия основных средств из предприятия могут быть: ликвидация инвентарного объекта полностью при разборке или демонтаже в силу ветхости и износа, а также уничтожения при стихийных бедствиях; ликвидация части инвентарного объекта в связи с перестраиванием, переоборудованием, модернизацией; безвозмездная передача основных средств другим предприятиям; недостача основных средств; передача в виде паевых взносов



в уставный капитал другого предприятия; передача в краткосрочную и долгосрочную аренду; реализация.

Для определения непригодности к дальнейшему использованию тех или иных объектов основных средств, т.е. для определения необходимости ликвидации основных средств, на каждом предприятии создается постоянно действующая комиссия.

Ликвидацию объекта (слом, разборку, демонтаж) комиссия оформляет актом на ликвидацию основных средств ф. № ОС-4.

На основании акта, утвержденного руководителем предприятия, бухгалтерия отмечает в инвентарной карточке и в описи инвентарных карточек дату выбытия объекта и номер акта.

Акт является основанием для сдачи на склад оставшихся в результате ликвидации запасных частей, материалов, металлолома и т. п. Затраты по ликвидации объекта (разборка, снос, перевозка) также указываются в акте.

Безвозмездная передача основных средств другим предприятиям оформляется актом формы № ОС-1 с указанием первоначальной стоимости объекта и суммы износа, в связи, с чем бухгалтерия осуществляет запись о выбытии в инвентарной карточке переданного объекта и отметку в описи инвентарных карточек формы № ОС -7.

### **5.3. Учет капитальных вложений, поступления и выбытия основных средств**

Вложения предприятием денежных средств в новое строительство и приобретение, реконструкцию, расширение и техническое перевооружение мощностей уже действующих объектов основных средств являются капитальными вложениями. Предприятия, для которых строятся объекты, называются застройщиками (заказчиками), а те, кто осуществляют работы - подрядчиками.

Строительные и монтажные работы, осуществляемые своими силами, выполняются хозяйственным способом, а если эти работы осуществляются сторонней организацией, то выполняются подрядным способом. В любом случае для таких работ необходим проект - комплекс технических документов, к которому составляется смета - предварительная стоимость строительно-монтажных работ. Вместе они образуют проектно-сметную документацию.

Порядок ведения бухгалтерского учета капитальных вложений определен Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной Министерством финансов от 9 сентября 2002 г. за №103 (НСБУ 21). Этим документом предусмотрено использование двух специальных счетов: 0700 - «Счета учета оборудования к установке» и 0800 - «Счета учета капитальных вложений».

Счет 0700 - «Счета учета оборудования к установке» предназначен для обобщения информации о наличии и движении технологического, энергетического

ческого 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 используется предприятиями - застройщиками. К оборудованию, требующему монтажа, относится оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В состав этого оборудования включается также контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

На счетах учета оборудования к установке (0700) не учитывается оборудование, не требующее монтажа: транспортные средства, свободно стоящие станки, строительные механизмы, сельскохозяйственные машины, производственный инструмент, инвентарь, измерительные приборы и др. Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, отражаются непосредственно на счете 0820 - «Приобретение основных средств» по мере поступления их на предприятие.

Счет 0700 активный, инвентарный, сальдо дебетовое показывает фактические затраты на имеющееся в наличии оборудование, не сданное в монтаж или к монтажу которого не приступили. Оборот по дебету отражает фактические затраты на вновь приобретенные объекты, требующие монтажа; оборот по кредиту - списание фактической себестоимости оборудования, монтаж которого начат. Основанием для записи указанных операций на счетах являются акты на поступление данного оборудования на предприятие, накладные на передачу оборудования в монтаж и справки о начале монтажа.

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. Стоимость оборудования, переданного подрядчику, монтаж и установка которого на постоянном месте эксплуатации фактически не начаты, не снимается с учета у застройщика.

Счет 0700 - «Счета учета оборудования к установке» корреспондирует со следующими счетами:

Счет 0700 - «Счета учета оборудования к установке»

Д-т	Кт
Корреспондирующие счета	
Кредит счетов	Дебет счетов
Сальдо на начало	
6010- Акцепт платежного требования	Фактическая себестоимость объ-

- поручения на поступившее оборудование	ектов:	
2310- Акцепт платежного требования	а) переданных в монтаж, к монтажу которых приступили	- 0810
- поручения за доставку оборудования		
6710, Начислено за разгрузку оборудования	б) реализованных	- 9210
6520 -		
4610- Стоимость оборудования, переданного учредителями в счет вкладов в уставный капитал предприятия	Предъявлены претензии поставщикам или транспортным предприятиям за недостачу оборудования, к установке	-4860
9390 Суммы излишков оборудования, выявленные при инвентаризации	Недостача оборудования, выявленная при инвентаризации	-9220
8510 Увеличение стоимости при переоценке	Уменьшение стоимости при переоценке	-8510
Сальдо на конец		

Учет состояния и движения средств на счете 0700 ведется аналогично учету материальных ценностей на складах и в бухгалтерии, т.е. в карточках складского учета материалов и в ведомости № 10.

Аналитический учет по счету 0700 ведется по видам и месту хранения оборудования.

Счет 0800 - «Счета учета капитальных вложений» предназначен для обобщения 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 долгосрочной аренды»;

0890 - «Прочие капиталовложения».

Счет активный, калькуляционный, дебетовое сальдо отражает сумму фактических затрат по незаконченному строительству и приобретениям, т.е. по объектам, не сданным в эксплуатацию; оборот по дебету - сумма фактических затрат по строительству и приобретениям отчетного месяца; оборот по кредиту - списание фактических затрат, составляющих первоначальную

стоимость сданных в эксплуатацию объектов и списание затрат, не включаемых в первоначальную стоимость.

Затраты на подготовку кадров по обслуживанию вновь приобретаемых или строящихся объектов, расходы на консервацию строительства, разрешенных правительством и др. Эти затраты в первоначальную стоимость объектов не включаются, а относятся на счет 9420 - «Расходы периода» по ст. 2.4.1.4 и 2.3.11. Положения о составе затрат.

Счет 0800 - «Счета учета капитальных вложений» корреспондирует со следующими счетами:

Счет 0800 - «Капитальные вложения»

Дт	Кт
Корреспондирующие счета	
Кредит счетов	Дебет счетов
Сальдо: Сумма затрат на незавершенное строительство и приобретения	
0710, Фактическая себестоимость 0720 - оборудования, монтаж которого - начат	Затраты, включаемые в первоначальную стоимость переданных в эксплуатацию объектов - 0100
6010 - Акцепт платежного документа поставщика за поступившее оборудование, не требующее монтажа	Списание затрат, не включаемых в первоначальную стоимость объектов, переданных в эксплуатацию - 9430
6010, Акцепт платежного документа за выполненные строительно-монтажные работы 7010 - Затраты предприятия	Суммы недостач в незавершенном строительстве, обнаруженные при инвентаризации - 5910
6520 - По строительным и монтажным работам	Уменьшение стоимости незавершенного производства при переоценке - 8510
6990 - Согласованная договорная стоимость объектов, приобретенных за плату у физических лиц	
8510 - Увеличение стоимости незавершенного производства при переоценке	

Аналитический учет по счетам учета капитальных вложений (0800) ведется по каждому направлению капитальных вложений. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах:

а) на строительные работы и реконструкцию; буровые работы; монтаж оборудования; приобретение оборудования к установке; приобретение оборудования, не требующего монтажа, а также инструментов и инвентаря, пре-

дусмотренных сметами капитальных вложений; проектно-изыскательские работы; прочие затраты по капитальным вложениям;

б) на приобретение основных средств и нематериальных активов - по видам и наименованиям основных средств и нематериальных активов;

в) на благоустройство земли и основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды – по видам и наименованиям объектов;

г) на формирование основного стада - по видам животных (крупный рогатый скот, овцы, лошади и т.д.).

Для аналитического учета затрат по видам и составу капитальных вложений используются: а) ведомость № 18 - для учета затрат по незаконченным, не сданным работам, затрат отчетного периода и с начала года, а также сумм, списанных по введенным в эксплуатацию объектам; б) ведомость № 18/1 - для учета затрат, составляющих первоначальную стоимость сданных в эксплуатацию объектов по их видам. В части журналов-ордеров могут использоваться журнал - ордер № 10/1, 13, 16.

Бухгалтерский учет наличия и движения собственных основных средств ведется на активном инвентарном счете 0100 - «Основные средства», дебетовое сальдо которого отражает сумму первоначальной стоимости действующих или находящихся в запасе и на консервации собственных основных средств предприятия. Оборот по дебету - поступление, по кредиту - выбытие объектов по разным причинам, также - по первоначальной (исторической) стоимости. Основанием для бухгалтерских записей являются акты ф. № ОС - 1, ОС-3.

Счет 0100 - «Основные средства» корреспондирует со следующими счетами:

Счет 0100 - «Основные средства»		Кт
Дт	Корреспондирующие счета	
Кредит счетов	Дебет счетов	
<u>Сальдо:</u> первоначальная стоимость собственных основных средств на начало месяца		
0800 - Первоначальная стоимость объектов, введенных в эксплуатацию в результате капитальных вложений в отчетном месяце	Первоначальная стоимость выбывших объектов основных средств, независимо от причины (реализация, ликвидация, безвозмездная передача, передача в долгосрочную аренду, паевые взносы в уставный капитал другого предприятия, недостача, стихийные бедствия и др.) - 9210	
4610 - Согласованная стоимость основных средств, внесенных учредителями в счет их вклада в уставный капитал предприятия		
8530 - При безвозмездном получении объектов:		
а) на остаточную стоимость	Законсервированы	основные - 0199

0200 - б) на износ	средства в порядке установленном законодательством
0310 - Согласованная стоимость объектов основных средств, переданных из долгосрочной аренды (после выкупа) в собственность предприятием арендатором	Уменьшение стоимости при переоценке - 8510
8510 - Увеличение стоимости при переоценке	

Существуют два источника приобретения основных средств: собственные и заемные средства. Кроме того, может быть безвозмездное их поступление.

В состав собственных источников включаются суммы возмещенного износа (амортизационной стоимости) основных средств, резерва, созданного в размере индексированной амортизации, по объектам, приобретенным до 1992 года, а также чистая прибыль предприятия. При этом следует отметить, что сумма использованных источников отражению в бухгалтерском учете не подлежит. Изменяются только статьи актива баланса (сч. 0800, 6010, 5110, 5210).

В связи с этим бухгалтеру необходимо иметь расшифровку сумм наличия, образования и использования указанных источников по их видам, составу, чтобы не допустить иммобилизации денежных средств, что может привести к неплатежеспособности предприятия. Эти данные будут необходимы для заполнения отчетной справки о движении средств финансирования капитальных вложений и других финансовых вложений, а также отчета формы № 4 «Отчет о денежных потоках».

Заемные источники - суммы полученных кредитов в банках и займов у юридических и физических лиц.

Выбытие основных средств (ликвидации, реализации, безвозмездной передаче, передаче в уставный капитал в качестве вклада, передаче по договору долгосрочной аренды, выявлении недостачи или потерь) оформляется актами ф. № ОС-1 и № ОС-4. В них фиксируются первоначальная стоимость объекта и сумма износа. Инвентарная карточка из картотеки изымается (прилагается к акту), о чем делается отметка в инвентарном списке основных средств по местам их нахождения.

Учет выбытия основных средств ведется на транзитном счете 9210 - «Выбытие основных средств». Этот счет предназначен для обобщения информации о процессе реализации и прочем выбытии (ликвидации, списании, передаче безвозмездно и др.), принадлежащих предприятию основных средств, а также для определения финансовых результатов от их реализации и прочего выбытия. По дебету этого счета отражается первоначальная стоимость выбывших объектов и расходы, связанные с их выбытием; по кредиту - выручка от реализации объектов основных средств и стоимость материалов,

поступивших в связи с их списанием в оценке возможного использования и реализации, а также суммы износа, начисленные по выбывшим объектам основных средств к моменту выбытия.

Финансовый результат - прибыль или убытки от списания основных средств - разница между оборотами по дебету и кредиту счета 9210: превышение оборота по кредиту - прибыль и, наоборот - превышение оборота по дебету - убыток. Прибыль будет списана проводкой: Дт 9210 - «Выбытия основных средств», Кт 9310 - «Доход от выбытия основных средств».

Убыток будет списан проводкой: Дт 9430 - «Расходы периода», Кт 9210 - «Выбытие основных средств».

Прибыль, полученная от выбытия основных средств, входит в состав балансовой прибыли предприятия и облагается налогом по установленным для предприятия ставкам.

Счет 9210 - «Выбытие основных средств» корреспондирует со следующими счетами:

Счет 9210 - «Выбытие основных средств»

Дт	Корреспондирующие счета		Кт
Кредит счетов	Дебет счетов		
0110 - Первоначальная стоимость	Суммы износа по выбывшим	- 0210	
1090 - выбывших объектов основных средств (реализация, ликвидация, безвозмездная передача и прочее выбытие)	объектам основных средств	- 0190	
6710, Затраты по сносу, демон-	Задолженность покупателей за	- 4010	
6520, тажу и реализации объекта	реализованные им основные		
2310	средства		
6410 - Сумма НДС по реализованным основным средствам	Стоимость материальных ценностей от списания и ликвидации основных средств	- 1010 - 1090	
9310 - Прибыль (доход), как результат выбытия основных средств	Убытки, как результат выбытия основных средств	- 9430	

**Пример 1.** Списывается по ветхости объект:

- а) первоначальная стоимость - 1000000 сум;
- б) износ на день списания - 1000000 сум;
- в) по сносу объекта начислена заработная плата - 50000 сум;
- г) от суммы заработной платы начислено в фонд соц. страхования -18600 сум;
- д) от разборки списанного объекта оприходованы материалы - 95000 сум;
- е) от списания и сноса объекта получена прибыль - 26400 сум.

Счет 9210 - «Выбытие основных средств»

Дт	Кт
----	----

Корреспондирующие счета			
Кредит счетов		Дебет счетов	
0100 -	1000000	1000000	- 0200
6710 -	50000	95000	- 1000
6520 -	18600		
9310	26400		
	1095000	1095000	

**Пример 2.** Списывается по ветхости объект:

- |  |                |
|--|----------------|
| а) первоначальная стоимость                                    | - 1500000 сум; |
| б) износ на день списания                                      | - 1500000 сум; |
| в) по сносу объекта начислена заработная плата                 | - 100000 сум;  |
| г) от суммы заработной платы начислено в фонд соц. страхования | - 37200 сум;   |
| д) при сносе использованы услуги посторонней организации       | - 60000 сум;   |
| е) от разборки списанного объекта получены материалы           | - 70000 сум;   |
| ж) от сноса списанного объекта получен убыток                  | - 27200 сум.   |

9210 - «Выбытие основных средств»

Дт		Кт	
Корреспондирующие счета			
Кредит счетов		Дебет счетов	
0100 -	1500000	1500000	- 0200
6710 -	100000	70000	- 1000
6520 -	37200	127200	- 9430
6010 -	60000		
	1697200	1697200	

**Пример 3.** При инвентаризации выявлена недостача объекта основных средств:

- |                             |               |
|-----------------------------|---------------|
| а) первоначальная стоимость | - 300000 сум; |
| б) износ                    | - 120000 сум; |
| в) остаточная стоимость     | - 180000 сум. |

9210 - «Выбытие основных средств»

Дт		Кт	
Корреспондирующие счета			
Кредит счетов		Дебет счетов	
0100 -	300000	120000	- 0200
		180000	- 5910
	300000	300000	

**Пример 4.** Реализован объект основных средств:

- |                             |               |
|-----------------------------|---------------|
| а) первоначальная стоимость | - 800000 сум; |
|-----------------------------|---------------|



б) износ	- 200000 сум;
в) реализован объект по договорной цене	- 900000 сум;
г) сумма НДС 20%	- 50000 сум.

#### 9210 - «Выбытие основных средств»

Дт	Корреспондирующие счета		Кт
Кредит счетов			Дебет счетов
0100 -	800000	200000	- 0200
6410 -	50000	900000	- 4010
9310 -	250000		
	1100000	1100000	

**Пример 5.** Безвозмездно передан объект основных средств:

а) первоначальная стоимость	- 700000 сум;
б) износ	- 200000 сум.

Запись имеет такой вид:

1) Дт 9210	Кт 0100	- 500000;
2) Дт 0200	Кт 9210	- 200000;
3) Дт 9430	Кт 9210	- 300000.

**Пример 6.** Стихийным бедствием уничтожен объект основных средств:

а) первоначальная стоимость	- 700000 сум;
б) износ	- 400000 сум.

Запись имеет такой вид:

1) Дт 9210	Кт 0100	- 700000;
2) Дт 0200	Кт 9210	- 400000;
3) Дт 9430	Кт 9210	- 300000.

Учет операций по движению основных средств ведется в журнале-ордере № 13 на основании первичных документов.

### 5.4. Учет арендованных основных средств

В условиях рыночных отношений в целях укрепления производственной базы, освоения новых направлений деятельности предприятия могут широко использовать арендованные основные средства. В настоящее время арендные отношения между предприятиями занимают весьма заметное место в их производственно-хозяйственной деятельности.

В зависимости от продолжительности аренда основных средств бывает краткосрочной - сроком не более одного года и долгосрочной - сроком более года.

В зависимости от условий передачи собственности в аренду бывают текущая краткосрочная аренда и долгосрочная аренда (лизинг).

Текущая аренда имущества сводится к удовлетворению временных потребностей арендатора в отдельных объектах основных средств или в жилых

и производственных помещениях. При этом право собственности остается за арендодателем.

В результате лизинга (долгосрочной аренды), арендодатель получает сумму арендной платы равную или большую стоимости передаваемого имущества в текущих ценах на момент заключения договора, и чаще всего правом передачи имущества арендатору. Срок аренды обычно равен сроку амортизации. Текущая сумма платежей за весь срок лизинга должна превышать 90 % стоимости объекта лизинга (пункт 22.6 НСБУ № 6 «Учет лизинга»).

В составе баланса арендатора наряду с собственными объектами основных средств отдельно отражаются долгосрочно арендуемые объекты с правом выкупа или без него. В оценке, согласованной с арендодателем, такие объекты учитываются по дебету активного счета 0310 - «Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды». Сальдо этого счета показывает стоимость находящихся в долгосрочной аренде основных средств. Оборот по дебету - стоимость вновь принятых в долгосрочную аренду объектов; оборот по кредиту - передача в собственность арендатора выкупленных основных средств, или при возврате объектов арендодателю списывается сумма начисленного износа за период их эксплуатации. В случае неполного погашения их стоимости через износ (амортизацию) по кредиту счета 0310 отражается сумма задолженности по арендованным обязательствам, т.е. счет закрывается.

Арендатор, приняв на баланс, долгосрочно арендованный объект основных средств, начисляет по ним амортизацию либо по тем же нормам, что и по собственным объектам, либо в течение лизингового контракта (пункт 29 НСБУ № 6 «Учет лизинга»). Сумма начисленного износа учитывается отдельно на счете 0299 - «Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды». При этом дебетуются счета производственных затрат и кредитуется счет 0299.

Предприятие - арендатор оплачивает арендодателю не только сумму аренды, но и проценты за пользование объектами по ставкам, установленным договором на аренду.

### **Пример**

1. Получен в аренду объект по договорной стоимости - 100.0000 сум. Сроком на 5 лет.

Дт 0310 - «Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды» - 1000000 сум.

Кт 6950 - «Долгосрочные обязательства – текущая часть» - 200000 сум.

Кт 7910 - «Долгосрочная аренда к оплате» - 800000 сум.

2. Начислен износ по данному объекту за отчетный месяц - 50000 сум.

Дт 2010, 2310, 2510, 2710 - 50000 сум.

Кт 0299 - «Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды» - 50000 сум.

3. Сумма начисленных процентов по договору долгосрочной аренды - 130000 сум.

Дт 9610 - «Расходы в виде процентов» - 130000 сум.

Кт 6920 - «Начисленные проценты» - 130000 сум.

4. Часть суммы лизингового платежа перечислена арендодателю - 200000 сум.

Дт 6950 - «Долгосрочные обязательства – текущая часть» - 200000 сум.

Кт 5110 - «Расчетный счет» - 200000 сум.

5. Перевод текущей части обязательства

Дт 7910 - «Долгосрочная аренда к оплате» - 200000 сум.

Кт 6950 - «Долгосрочные обязательства – текущая часть» - 200000 сум.

6. Возвращен объект арендодателю до окончания срока договора аренды:

а) первоначальная договорная стоимость арендованного объекта - 1000000 сум.

б) сумма начисленного износа за период использования - 600000 сум.

в) сумма невыплаченных арендодателю платежей за использование объекта - 400000 сум.

Дт 0299 - «Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды» - 600000 сум.

Дт 7910 - «Долгосрочная аренда к оплате» - 400000 сум.

Кт 0310 - «Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды» - 1000000.

7. После окончательного расчета с арендодателем долгосрочно арендованный объект основных средств переведен в собственность арендатора:

а) первоначальная договорная стоимость арендованного объекта - 1000000 сум.

б) сумма износа, начисленного за период эксплуатации арендованного объекта - 600000 сум.

Дт 0100 - «Основные средства» - 1000000 сум.

Кт 0310 - «Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды» - 1000000 сум.

Дт 0299 - «Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды» - 600000 сум.

Кт 0200 - «Износ основных средств» - 600000 сум.

Счет 0310 - «Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды»

Дт	Кт
Корреспондирующие счета	
Кредит счетов	Дебет счетов
Сальдо: - первоначальная стоимость находящихся в долгосрочной аренде объектов	
6950, Договорная стоимость принятых в долгосрочную аренду объектов основных	Стоимость выкупленных и полученных в собственность арендатора объектов долгосрочной аренды - 0100

средств

Стоимость износа по объектам дол-	- 0299
госрочной аренды, возвращенных	
арендодателю	
Сумма невыплаченных арендада-	- 7910
телю лизинговых платежей, в слу-	- 0310
чае досрочного возврата объекта	
лизинга	

Предприятие-арендодатель для обобщения информации о состоянии расчетов с арендаторами за основные средства, переданные им на условиях финансируемого лизинга, использует счет 0920 - «Платежи к получению по долгосрочной аренде».

Стоимость сданных в аренду объектов основных средств в оценке, согласованной арендатором и арендодателем, относится в дебет счета 0920 - «Платежи к получению по долгосрочной аренде», 4810 - «Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде» и кредит счета 9210 - «Выбытие основных средств». Поступление арендной платы отражается по кредиту счета 4810 и 4830 в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств (все расчеты, графики лизинговых платежей приведены выше).

На сумму первоначальной стоимости переданных в долгосрочную аренду объектов дается такая бухгалтерская запись:

Дт 9210 - «Выбытие основных средств», Кт 0100 - «Основные средства».

На сумму начисленного износа за период их эксплуатации (до передачи в аренду)-

Дт 0200 - «Износ собственных основных средств», Кт 9210 - «Выбытие основных средств».

На сумму установленной арендной платы за весь период аренды -

Дт 0920 - «Арендные обязательства к поступлению», Дт 4810 - «Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде», Кт 9210 - «Выбытие основных средств».

Начисление дохода (%) к получению

Дт 4830 - «Проценты к получению», Кт 9550 - «Доход от долгосрочной аренды».

На сумму ежемесячно поступающего платежа (арендной платы)-

Дт 5110 - «Расчетный счет», Кт 4810 - «Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде», Кт 4830 - «Проценты к получению».

Перевод текущей части платежа

Дт 4810 - «Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде», Кт 0920 - «Арендные обязательства к поступлению».

Аналитический учет по счету 0920 - «Платежи к получению по долгосрочной аренде» ведется по каждому договору аренды.

Ниже приводится схема учета арендных обязательств к поступлению.

Счет 0920 - «Платежи к получению по долгосрочной аренде»

Счет 4810 - «Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде»

Дт	Кт
Корреспондирующие счета	
Кредит счетов	Дебет счетов
Сальдо: сумма задолженности арендаторов на начало месяца	
9210 - Передача объектов основных средств в долгосрочную аренду	Поступление арендного платежа - 5110, - 5210

Учет основных средств, полученных предприятием по договору краткосрочной аренды, ведется на забалансовом счете 001- «Основные средства, полученные по краткосрочной аренде» в оценке, указанной в договорах аренды.

Счет 6910 - «Краткосрочная аренда к оплате» отражает обязательства перед арендодателем по краткосрочной аренде. По кредиту счета 6910 - «Краткосрочная аренда к оплате» отражается начисленная сумма платежа, а по дебету выплаченная арендодателю сумма. При начислении задолженности по краткосрочной аренде дебетуется счет учета затрат и кредитуется счет 6910 - «Краткосрочная аренда к оплате». При оплате причитающихся арендодателю платежей дебетуется счет 6910 - «Краткосрочная аренда к оплате» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 001- «Основные средства, полученные по краткосрочной аренде» ведется по арендодателям и по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя).

На счете 4820 - «Платежи к получению по краткосрочной аренде» учитывается арендная плата к получению согласно арендному договору. При начислении арендной платы дебетуется счет 4820 - «Платежи к получению по краткосрочной аренде» в корреспонденции со счетом 9350 - «Доход от краткосрочной аренды». Поступление арендной платы отражается по кредиту счета 4820 - «Платежи к получению по краткосрочной аренде» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Начисление износа основных средств, переданных в текущую (краткосрочную) аренду начисляет арендодатель бухгалтерской проводкой дебет счета 9430 - «Прочие операционные расходы» в кредит соответствующих счетов учета износа основных счетов (0220-0299). Аналитический учет по счету 4820 - «Платежи к получению по краткосрочной аренде» ведется по каждому договору краткосрочной аренды.

### 5.5. Учет износа (амортизации) и затрат на ремонт основных средств

Объекты основных средств в процессе эксплуатации постепенно изнашиваются. Износ – это стоимостной показатель потери объектами основных средств физических качеств или утраты технико-экономических свойств. Поэтому каждому предприятию следует обеспечить накопление средств (источников), необходимых для приобретения и восстановления окончательно из-

носившихся основных средств. Такое накопление достигается за счет включения в издержки производства сумм отчислений, которые называются амортизационными. Размеры амортизационных отчислений устанавливаются в процентах к балансовой стоимости основных средств и называются нормами амортизационных отчислений.

Сумма амортизации исчисляется в сумах (без тийин) ежемесячно по основным средствам, числящимся на 1-е число отчетного месяца.

Амортизация по вновь поступившим основным средствам начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем поступления в эксплуатацию, а по выбывшим основным средствам - заканчивается 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия. Амортизация не начисляется по следующим основным средствам:

- а) продуктивному скоту;
- б) библиотечным фондам;
- в) сооружениям благоустройства, подведомственным хокимиятам;
- г) фондам, переведенным на консервацию в соответствии с «Порядком консервации и расконсервации объектов незавершенного строительства и основных фондов», утвержденным постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 20 августа 1999 года № 397 СП КМ РУз. 1999 г. №8 ст. 48;
- д) музейным ценностям;
- е) памятникам архитектуры и искусства;
- ж) автомобильным дорогам общего пользования;
- з) полностью амортизированным основным средствам.

Ниже приводится выписка из Налогового Кодекса Республики Узбекистан, действующего с 1 января 2008 года (статья 144) норм амортизационных отчислений.

Группы основных средств	Норма
I. Здания, строения и сооружения	5
II. Передаточные устройства	8
III. Силовые машины и оборудование	8
IV. Рабочие машины и оборудование по видам деятельности (кроме мобильного транспорта)	15
V. Мобильный транспорт	
а. Железнодорожный подвижной состав, морские, речные суда, воздушный транспорт	8
б. Подвижной состав автомобильного транспорта, легковые автомобили, тракторы промышленные, прочие транспортные средства	20
в. Коммунальный транспорт, специальные вахтовые вагоны	10
VI. Компьютерные, периферийные устройства, оборудование по обработке данных	20
VII. Фиксированные активы, не включенные в другие группы	
Многолетние насаждения	10
Офисная мебель и оборудование (в т.ч. телефонные аппараты, счет-	15

ные устройства и др.) Прочие	10
---------------------------------	----

Амортизация начисляется путем применения различных методов. В соответствии со статьями 23 и 24 НСБУ № 5 «Основные средства» можно применять методы:

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

Рассмотрим на примерах методики расчета износа при применении вышеназванных методов.

#### А. Метод равномерного начисления износа

$$A \text{ износа} = \frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Предполагаемый срок службы}}$$

Возьмем станок, его первоначальная стоимость - 400000, ликвидационная стоимость - 4000, срок службы - 5 лет. Ежегодная сумма износа будет равна  $= (400000 - 4000):5 = 79200$ .

#### В. Кумулятивный метод (метод суммы чисел) начисления амортизации

Сумма амортизации определяется суммой лет, срока службы объекта, являющейся знаменателем в расчетном коэффициенте. В числителе этого коэффициента находится число лет, остающиеся до конца срока службы объекта (в обратном порядке).

**Пример.** Тот же станок, который служит 5 лет.

I. Сумма числа лет службы (кумулятивное число) 15

$$(1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15).$$

II. Составляем дроби

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

III. Числа дроби умножаются на амортизируемую стоимость.

Таблица амортизируемых отчислений при начислении амортизации методом суммы чисел будет выглядеть так:

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
Дата приобретения	400000	-	-	400000
Конец 1-го года	400000	$(5:15 \times 396000) = 132000$	132000	268000

Конец 2-го года	400000	$(4:15 \times 396000) = 105600$	237600	162000
Конец 3-го года	400000	$(3:15 \times 396000) = 79200$	316800	83200
Конец 4-го года	400000	$(2:15 \times 396000) = 52800$	369600	30400
Конец 5-го года	400000	$(1:15 \times 396000) = 26400$	396000	4000

### С. Метод начисления амортизации уменьшающего остатка

При этом методе применяется любая твердая ставка начисления износа, но чаще всего берется удвоенная норма амортизации по сравнению с нормальной, которая используется при прямолинейном методе.

**Пример.** Тот же станок с нормой амортизации 20 %, удвоенная норма будет 40%. Эта удвоенная норма относится к остаточной стоимости в конце каждого года.

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
Дата приобретения	400000		-	400000
Конец 1-го года	400000	$(400000 \times 40\%) = 160000$	160000	240000
Конец 2-го года	400000	$(240000 \times 40\%) = 96000$	256000	144000
Конец 3-го года	400000	$(144000 \times 40\%) = 57600$	313600	86400
Конец 4-го года	400000	$(86400 \times 40\%) = 34560$	348160	51840
Конец 5-го года	400000	$(51840 - 4000) = 47840$	396000	4000

### Д. Метод начисления износа по выработке продукции

Предполагаемое количество выработанных единиц в течение срока службы

1 год	2800	x	39,6	=	110880
2 год	2000	x	39,6	=	79200
3 год	2500	x	39,6	=	99000
4 год	1500	x	39,6	=	59400
5 год	1200	x	39,6	=	47520
10000 часов					396000

$$\text{Норма износа} = \frac{\text{Первоначальная стоим.} - \text{Ликвидационная стоим.}}{\text{Предполагаемый срок службы}} = \frac{400000 - 4000}{10000 \text{ часов}} = 39,6.$$



В условиях ручного ведения учета суммы амортизационных отчислений по всем основным средствам (кроме автотранспорта) рассчитывается в разрабочной таблице ф. № 6.

Для составления расчета амортизационных отчислений за январь необходимо все находящиеся на предприятии основные средства на 1 января сгруппировать по местам нахождения и в соответствии с установленными едиными нормами амортизационных отчислений. Это делают по инвентарным карточкам, которые рассортировывают по местам нахождения основных средств, а внутри - по нормам износа.

В дальнейшем для расчетов отчислений за февраль по инвентарным карточкам с записями поступления и выбытия в январе, хранящимся в картотеке в отдельной группе, стоимость поступивших и выбывших основных средств вносят в раздел А расчета амортизации разрабочной таблицы ф. № 6. После этого исчисляют сумму амортизации по поступившим и выбывшим в январе основным средствам за месяц, т.е. 1/12 годовой нормы. Исчисленные суммы амортизации переносят в строки 24 или 27 раздела Б в зависимости от вида основных средств. Затем из расчета за январь записывают в строках 25 и 28 суммы амортизации. В строке 31 подсчитывают общие итоги. Если в предыдущем месяце не было поступления и выбытия основных средств, то суммы амортизации за текущий месяц будут такими же, как в прошлом месяце.

Итак, амортизация, подлежащая начислению за отчетный месяц, равна сумме амортизации, начисленной за прошлый месяц, плюс амортизация по поступившим основным средствам в прошлом месяце и минус амортизация по выбывшим в прошлом месяце основным средствам. Расчет амортизации основных средств служит основанием для записи сумм амортизационных отчислений, т.е. износа основных средств по соответствующим счетам, а именно:

Дт 2010, 2310, 2510, 2710, и др.,

Кт 0210-0299.

Счет 0200 - «Износ основных средств» предназначен для обобщения информации об износе основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности и долгосрочно арендуемых им. Он контр - активный и кредитовое сальдо отражает не только сумму износа всех объектов основных средств предприятия, но и сумму возмещенной их стоимости через амортизационные отчисления;

- оборот по дебету - сумму износа по выбывшим объектам независимо от причины выбытия;

- оборот по кредиту - суммы начисленной амортизации (износа) за отчетный период.

Начисление износа прекращается по мере начисления (возмещения) предприятием полной первоначальной стоимости основных средств.

Учет операций по счету 0200 ведется в журнале-ордере № 13 на основании первичных документов (актов, расчетов амортизации, справок - расчетов и пр.). В этом журнале-ордере приводятся и аналитические данные к счету

0200 по группам основных средств в разрезе сальдо и оборотов. Пообъектный учет износа основных средств не ведется, так как при необходимости его размер определяется расчетным путем, исходя из суммы первоначальной стоимости и установленной нормы амортизации, что фиксируется в инвентарных карточках.

0211- 0290 - «Износ основных средств»

Дт	Корреспондирующие счета		Кт
Кредит счетов	Дебет счетов		
	Сальдо: - Сумма износа основных средств на начало месяца		
9210 - Сумма износа по объектам основных средств, выбывших с предприятия и списанных с его баланса	Сумма начисленной амортизации (износа) за отчетный месяц	-	0810, 2010, 2310, 2510, 2710, 9400
	Сумма износа по основным средствам, сданным в текущую аренду	-	9430
	Сумма износа по объектам, передаваемым из долгосрочной аренды в собственность предприятия (после выкупа)	-	0299

0299 - «Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды»

Дт	Корреспондирующие счета		Кт
Кредит счетов	Дебет счетов		
	Сальдо: Сумма износа, начисленного с начала аренды до текущего месяца		
0211 Списание всей суммы износа, 0290 начисленного в период долгосрочной аренды, при передаче объектов в собственность арендатора	Ежемесячно начисляемый износ по указанным объектам	-	0810, 2010, 2310, 2510, 2710, 9410, 9420
0310- То же при возврате объектов арендодателю			

Для поддержания основных средств в рабочем состоянии и предупреждения преждевременного выбытия их необходимо периодически ремонтировать. По объему и характеру различают два вида ремонта основных средств: капитальный и текущий.

Капитальный ремонт основных средств - это такой ремонт, при котором заменяют главные конструктивные части зданий и сооружений, узлы машин

и агрегатов в т.ч. и второстепенные части и детали. Эксплуатация объекта на весь период его ремонта прекращается.

Текущим ремонтом основных средств считается такой ремонт, при котором заменяют, исправляют или ремонтируют не основные части объектов в целях поддержания его в рабочем состоянии.

Предприятия осуществляют ремонт основных средств как хозяйственным, так и подрядным способом.

Хозяйственным способом они могут ремонтировать основные средства в своей мастерской и в не её. При подрядном способе ремонт основных средств выполняется посторонними организациями - ремонтными предприятиями. Источники затрат для них едины: или за счет издержек производства, когда сумма фактических затрат включается в себестоимость продукции, работ, услуг, или в состав расходов периода. Затраты на ремонт объектов основных средств могут покрываться за счет специально создаваемого резерва на ремонт. Сумма резерва ежемесячно включается в себестоимость продукции, работ, услуг, или в расходы периода в размере норматива, установленного предприятием самостоятельно. Норматив разрабатывается сроком на пять лет в твердой фиксированной сумме или в процентах к первоначальной стоимости основных средств. Правильность и соответствие сумм образованного резерва и его использования периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Для учета создания и расхода сумм резерва используется счет 8910 - «Резервы предстоящих расходов и платежей» по статье «Резерв предстоящих затрат по ремонту основных средств». Этот счет пассивный, сальдо по данной статье показывает сумму не использованного резерва на указанные работы, т.е. по целевому назначению. Оборот по дебету - использование резерва на покрытие затрат, связанных с осуществлением ремонтных работ; оборот по кредиту - суммы ежемесячно создаваемого резерва за счет включения их в себестоимость или в расходы периода предприятия.

При любом способе производства ремонта, отремонтированные объекты основных средств принимаются актом приемки - сдачи ф. № ОС -2.

Аналитический учет операций по счету 8910 - «Резервы предстоящих расходов и платежей» ведется по видам резервов в ведомости № 15, в журнале-ордере № 10/1. Ниже приводится схема учета резерва предстоящих затрат по ремонту основных средств.

Счет 8910 - «Резервы предстоящих расходов и затрат» по статье ремонта основных средств

Дт	Кт
Корреспондирующие счета	
Кредит счетов	Дебет счетов
	Сальдо: - Суммы созданного и неиспользованного резерва

6010 -	Акцепт платежных требований за выполненные, принятые от подрядчика работы по капитальному и текущему ремонтам основных средств	Сумма резерва, созданного в отчетном месяце	- 2010, 2310,2510, 9410, 9420
0200, 0500, 1000, 6710, 6520 -	Фактические затраты по текущему ремонту основных средств, производимому хозяйственным способом	Списание неиспользованной суммы резерва	-9430, 9390
2010, 2310, 2510, 2710, 9410, 9420 -	Списание фактических затрат по законченному капитальному ремонту, производимый хозяйственными способами		

## 5.6. Инвентаризация основных средств

Инвентаризация преследует цель выявления фактического наличия и качественного состояния основных фондов предприятия, проверки технической документации (паспорт, характеристики, проекты и т.п.), уточнения данных бухгалтерского учета.

По НСБУ № 5 установлено, что с целью выявления фактического наличия основных средств и контроля над их сохранностью субъектами периодически, но не реже одного раза в два года, производится инвентаризация основных средств.

Инвентаризация проводится комиссией, назначенной приказом руководителя предприятия. В задачу комиссии входит и проверка правильности использования и хранения основных средств. Она должна выявить не нужные предприятию объекты основных средств и составить по ним отдельные ведомости. В результате проведения инвентаризации составляется инвентаризационная опись по форме № инв.-1.

Эта инвентаризационная опись основных средств составляется в одном экземпляре комиссией по каждому местонахождению ценностей и должностному лицу, ответственному за сохранность основных средств. Опись подписывается комиссией, материально-ответственными лицами и передается в бухгалтерию. Она предназначена для отражения данных инвентаризации на три даты с целью сокращения объема работы бухгалтерии при ежегодном проведении инвентаризации основных средств.

Расхождения между данными инвентаризации и бухгалтерского учета оформляются бухгалтерией путем составления сличительной ведомости ф. № инв.18.

Ф. № инв.18

Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств на \_\_\_\_\_ 201\_\_ г.

На основании приказа (распоряжения) \_\_\_\_\_ от «\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_ г. проведена инвентаризация фактического наличия основных средств, находящихся на ответственном хранении.

Должность. Фамилия И.О.

Инвентаризация начата «\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_ г.

Окончена «\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_ г.

При инвентаризации установлено:

Порядковый номер	Наименование и краткая характеристика	Год выпуска (изготовления)	Результаты инвентаризации			
			излишки		недостачи	
			кол, шт	стоимость	кол, шт	стоимость

Бухгалтер.

С результатом сличения ознакомлены.

Подпись материально-ответственного лица.

Объекты, которые не числятся в учете, записываются в опись и оцениваются по современной (текущей) стоимости. При этом определяют сумму износа по фактическому состоянию объектов. Комиссия восполняет недостающие сведения в инвентаризационных описях. Данные инвентаризации сличают с данными учета (инвентарными карточками) путем сопоставления. При обнаружении не отраженных в учете капитальных работ, увеличивающих стоимость основных средств, или частичной ликвидации, уменьшающей первоначальную стоимость основных средств, комиссия составляет акт и определяет сумму увеличения или уменьшения первоначальной стоимости объекта.

Излишки оприходуются как ранее не учтенные основные средства, бывшие в эксплуатации, безвозмездно поступившие:

**Пример 1.** Выявлен излишек объекта основных средств:

- а) первоначальная стоимость - 300000 сум;
- б) износ - 40000 сум.

Дт 0100 - «Основные средства» - 300000;

Кт 0200 - «Износ основных средств» - 40000;

Кт 9390 - «Прочие операционные доходы» - 260000.

В результате инвентаризации могут быть выявлены инвентарь и хозяйственные принадлежности, числящиеся в составе основных средств. Перевод основных средств в инвентарь и хозяйственные принадлежности оформляется следующим образом:

**Пример 2.** Выявлен инвентарь, ошибочно числящийся в составе основных средств:

а) первоначальная стоимость инвентаря, подлежащая переводу из состава основных средств в состав инвентаря и хозяйственных принадлежностей - 15000 сум;

б) износ- 5000 сум.

Дт 1080 - «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» - 10000;

Дт 0200 - «Износ основных средств» - 5000;

Кт 0100 - «Основные средства» - 15000;

Дт 2010, 9420 и т.п -10000;

Кт 1080 - «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» -10000.

В соответствии с законодательством изменение сумм износа производится или доначислением, или путем сторнирования излишне начисленных сум. Недостача основных средств оформляется как ликвидация, но с отнесением остаточной стоимости основных средств на счет материально-ответственному лицу.

**Пример 3.** Выявлена недостача объекта основных средств:

а) первоначальная стоимость - 500000 сум;

б) износ - 200000 сум;

в) остаточная стоимость - 300000 сум;

г) остаточная стоимость недостающего объекта отнесена на материально-ответственное лицо - 300000 сум.

а) Дт 9210 - «Выбытие основных средств» - 500000;

Кт 0100 - «Основные средства» - 500000;

б) Дт 0200 - «Износ основных средств» - 200000;

Кт 9210 - «Выбытие основных средств» - 200000;

в) Дт 5910 - «Недостачи и потери от порчи ценностей» -300000;

Кт 9210 - «Выбытие основных средств» -300000;

г) Дт 4730 - «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» - 300000;

Кт 5910 - «Недостачи и потери от порчи ценностей» - 300000.

В условиях, когда между остаточной стоимостью недостающего объекта основных средств и его рыночной ценой существует положительная разница, руководитель предприятия может принять решение о взыскании в (несколько) кратном размере или по аукционной цене.

**Пример 4.** Выявлена недостача объекта основных средств:

а) первоначальная стоимость - 600000 сум;

б) износ - 150000 сум;

в) остаточная стоимость - 450000 сум;

г) принято решение о взыскании в двукратном размере остаточной стоимости от материально-ответственного лица - 900000 сум.

а) Дт 9210 - «Выбытие основных средств» - 600000;

Кт 0100 - «Основные средства» - 600000;

б) Дт 0200 - «Износ основных средств» - 150000;

Кт 9210 - «Выбытие основных средств» - 150000;

в) Дт 5910 - «Недостачи и потери от порчи ценностей» - 450000;

Кт 9210 - «Выбытие основных средств» - 450000;  
г) Дт 4730 - «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» - 900000;  
Кт 5910 - «Недостачи и потери от порчи ценностей» - 450000;  
Кт 6290 - «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» - 450000.  
По мере взыскания сумма недостач со счета 6290 списывается на счет 9390.

### 5.7. Переоценка основных средств

Все предприятия, организации и учреждения независимо от форм собственности и ведомственной подчиненности в соответствии с «Положением о порядке проведения ежегодной переоценке основных фондов по состоянию на 1 января», утвержденным постановлением Минмакроэкономстата, Минфина и ГНК РУз. от 29 октября 2002 года №№ 4, 129 , 2002-86 должны ежегодно по состоянию на 1 января проводить переоценку основных фондов.

Под основными фондами организаций в целях переоценки понимаются:

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

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

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

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

В случае определения полной восстановительной стоимости объектов, снятых с производства, цены и затраты на изготовление точной копии которых в современных условиях установить практически невозможно, их стоимость определяется как стоимость замещения на основе полной восстановительной стоимости функционально аналогичных выпускаемых объектов,

скорректированной по соотношению важнейших эксплуатационных характеристик ранее выпускавшихся и современных объектов.

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

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

Полная восстановительная стоимость основных фондов определяется по усмотрению организации либо путем прямого пересчета стоимости отдельных объектов по документально подтвержденным рыночным ценам на новые объекты, аналогичные оцениваемым, сложившимся на 1 января в период проведения переоценки (далее - «метод прямой переоценки»), либо – путем индексации первоначальной (восстановительной) стоимости отдельных объектов с применением индексов изменения стоимости основных фондов, дифференцированных по видам основных фондов и в зависимости от периодов их приобретения (далее - «индексный метод»).

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

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

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

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

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

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

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

д) отчет оценщика о стоимости основных фондов.



Для применения индексного метода при переоценке основных фондов, Государственным департаментом статистики Министерства макроэкономики и статистики Республики Узбекистан ежегодно до 31 декабря разрабатываются и официально публикуются в средствах массовой информации соответствующие индексы по очередной переоценки.

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

В бухгалтерском учете увеличение (уменьшение) балансовой стоимости основных фондов до их восстановительной стоимости путем применения вышеуказанных методов переоценки отражается по дебету (кредиту) счетов учета основных средств; основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды (в части долгосрочно арендуемых основных средств либо по финансовому лизингу); оборудование к установке; капитальные вложения в корреспонденции со счетом 8510 - «Корректировка по переоценке имущества».

Приватизированные организации, имеющие на счетах учета нематериальных активов сумму «Гудвилла (цены фирмы)», образовавшуюся при приватизации, по результатам переоценки должны уменьшать эти суммы, и отражать в бухгалтерском учете в следующем порядке:

Дт 8510 - «Учета резервного капитала», Кт 0480 - «Учета нематериальных активов».

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

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

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

Результаты переоценки основных фондов отражаются в соответствующей государственной статистической отчетности по формам, утвержденным Государственным комитетом Республики Узбекистан по статистике.

**Пример 1.** По состоянию на 1 января произведено дооценка грузовой машины ЗИС-130, государственным номерным знаком 30 А 1099 на 3 коэффициента:

а) балансовая (восстановительная) стоимость - 2.000.000 сум;

б) износ - 800.000 сум;

а) Дт 0160 - «Транспортные средства» - 4.000.000;

Кт 8510 - «Корректировка по переоценке имущества» на сумму 4.000.000 (2.000.000 x 3 = 6.000.000 – 2.000.000 = 4.000.000);

б) на такой же коэффициент производится дооценка износа автомашины

Дт 8510 - «Корректировка по переоценке имущества» - 1.600.000;

Кт 0260 - «Износ транспортных средств» на 1.600.000 (800.000 x 3 = 2.400.000 – 800.000 = 1.600.000).

Если данная автомашина списывается или реализуется, то остаток счета 8510 на 2.400.000 сум ( 4.000.000 – 1.600.000) списывается на счет 9210 проводкой

Дт 8510 - «Корректировка по переоценке имущества»;

Кт 9210 - «Выбытие основных средств».

**Пример 2.** По состоянию на 1 января следующего года данный автомобиль, под государственным знаком 30 А 1099, уценен на 4 коэффициента:

а) восстановительная стоимость - 6.000.000 сум;

б) износ - 2.400.000 сум;

а) Дт 8510 - «Корректировка по переоценке имущества» - 4.500.000;

Кт 0160 - «Транспортные средства» - 4.500.000;

(6.000.000 : 4 = 1.500.000 ; 6.000.000 – 1.500.000 = 4.500.000);

б) на такой же коэффициент производится уценка износа автомашины

Дт 0260 - «Износ транспортных средств» - 1.800.000;

Кт 8510 - «Корректировка по переоценке имущества» -1.800.000

(2.400.000 : 4 = 600.000; 2.400.000 – 600.000 = 1.800.000).

Образованная отрицательная сумма по автомашине государственным знаком 30 А 1099 счета 8510 на нашем примере 300.000 сум (дебетовые обороты счета 8510 – 6.100.000; кредитовые обороты – 5.800.000. Разница составляет 300.000 сум) списывается на счет 9430 проводкой:

Дт 9430 - «Прочие операционные расходы», Кт 8510 - «Корректировка по переоценке имущества».

## 5.8. Учет нематериальных активов и его принципы

Неотъемлемой составной частью активов предприятия становятся нематериальные активы. К нематериальным активам относятся объекты, которые не имеют вещественной формы, не обладают физическими свойствами. Они необходимы предприятию для выполнения уставных задач в течение длительного времени или на период действия предприятия.

Порядок отнесения объектов к нематериальным активам и их состав регулируются законодательством и Национальным стандартом бухгалтерского

учета Республики Узбекистан (НСБУ №7, зарегистрирован Министерством Юстиции РУз. 27.06.02005 г. №1485).

Наиболее распространенными нематериальными активами являются права пользования природными ресурсами, землей, изобретения, патенты, лицензии, торговые марки, товарные знаки, стоимость приобретенных программных продуктов, брокерских мест или прав пользования брокерским местом, организационные расходы на подготовку учредительных документов и рекламу, имеющих место до регистрации фирмы и другая интеллектуальная собственность, в том числе «ноу-хау», что переводится «знаю как».

Некоторые нематериальные активы могут быть идентифицированы отдельно от других активов фирмы. Например, патенты, торговые марки и франшизы. Однако другие нематериальные активы не могут быть идентифицированы отдельно, а наоборот – их стоимость извлекается из их взаимодействия с другими активами фирмы. Например, гудвилл, который основывается на доверии клиентов или на уровне квалификации сотрудников.

Ниже приводится характеристика некоторых нематериальных активов, которые могут обмениваться и наиболее часто встречаются в деятельности субъектов.

**Патент** – это исключительное право, признанное и зарегистрированное юридически. Патентное право позволяет владельцу использовать, производить, продавать и контролировать изделие, процесс или деятельность, на которые распространяется патент, без вмешательства со стороны других лиц.

**Регистрация промышленного дизайна.** Регистрация промышленного дизайна аналогично патенту применительно к форме, образцу или узору производимого изделия. Патент защищает функционирование, тогда как регистрация промышленного дизайна защищает внешний вид. Например, новый дизайн компьютерного терминала будет защищен регистрацией дизайна, а новый компьютер Пентиум-4 будет защищен патентом.

**Авторские права.** Авторские права – это форма защиты, предоставляемая законом авторам произведений литературы, музыки, изобразительного искусства и т.д.

Владельцам авторских прав предоставляются определенные эксклюзивные права, в том числе, право печатать, перепечатывать и размножать свои работы, продавать и распределять копии, исполнять и записывать свои произведения.

**Торговые марки и торговые наименования.** Торговые марки (например, «Нестле», «Адидас») или торговые наименования (например, Кока-Кола) – это названия, символы или другие определяющие идентификации, данные компаниям, продукции или услугам. Они могут быть зарегистрированы для обоснования владения. Зарегистрированные торговые марки и торговые наименования могут обновляться. В этом случае названия, символы или другие определяющие идентификации продукта юридически защищены.

**Франчайз.** Право на исключительное использование определенной формулы, технологии или внешнего вида. Франчайзы (например, компания

кабельного телевидения) обычно представляются правительственными органами для владения правом использования государственной собственностью или оказания коммунальных услуг (электричество), и хозяйственными субъектами для владения правом использовать конкретное назначение и конкретные услуги. Каждый контракт о франчайзе конкретизирует период времени, в который франчайз действителен, а также права и обязательства франчайзера (субъекта, представляющего привилегию на право пользования) и франчайзи (субъекта, получающего эту привилегию).

Некоторые из нематериальных активов имеют две специальные характеристики: они являются долгосрочными авансовыми выплатами, и они не наделяют владельца никакими правами, которые могут быть проданы другой стороне. Эти нематериальные активы могут быть идентифицируемы отдельно, но не подлежат обмену.

**Организационные расходы** – это затраты, имевшие место при организации деятельности. Затраты, прямо относящиеся к организационной деятельности, например, юридические, бухгалтерские, канцелярские, затраты по продвижению могут быть капитализированы как организационные расходы. Основанием капитализации организационных расходов является тот факт, что эти расходы принесут прибыль в будущем периоде. Отнесение всей суммы на расход в первом году деятельности приведет к несоответствию расхода с доходом. Организационные расходы обычно амортизируются в произвольно выбранный короткий период времени.

**Гудвилл** – термин «цена фирмы» (goodwill) широко используется деловыми людьми, адвокатами, общественностью для обозначения разных вещей. В основном термин означает хорошую репутацию фирмы. С точки зрения бухгалтерского учета гудвилл возникает в том случае, когда покупатель платит за приобретаемое предприятие больше реальной рыночной стоимости активов, составляющих данное предприятие, если бы он покупал эти активы в отдельности. Так как покупатель заплатил больше, чем реальная стоимость отдельных физических объектов, возникают неосязаемые активы. Если купленная компания не имеет патентов, авторских прав, торговых марок или других подобных активов определенной стоимости, то можно сделать заключение, что переплата составляет гудвилл.

Гудвилл отражает такие факторы, как удовлетворение потребительского спроса, хорошее управление, эффективность производства, удачное местоположение, хорошие отношения друг к другу внутри коллектива, что позволяет компании иметь большую по сравнению с текущей рыночной норму прибыли. Завышение покупной цены над текущей рыночной ценой материальных активов при покупке предприятия отражается на счете «Гудвилл».

Как было отмечено выше, необходимость учета гудвилла возникает при покупке всего предприятия. Сумма, составляющая гудвилл, исчисляется путем вычитания из покупной цены стоимости всех реально приобретенных активов по текущим рыночным ценам. Например, собственники фирмы «А» со-

гласны продать её за 11400000 сум. Предположим, что нетто-активы<sup>1</sup> составляют 10000000 сум (по учетной стоимости). В результате получают гудвилл – 1400000 сум (11400000 – 10000000). Если стоимость нетто-активов определена в сумме больше или меньше, чем 10000000 сум, делается корректирующая бухгалтерская запись с целью отражения активов по текущей рыночной цене. Гудвилл затем будет представлять разницу между скорректированными нетто-активами и покупной ценой, равной 11400000 сум.

Нематериальные активы должны оцениваться согласно принципу себестоимости и отражаться при приобретении по стоимости их приобретения. Стоимость приобретения – это текущая рыночная стоимость всех выплат или полученного актива (в зависимости от того, что наиболее достоверно определено). Она включает все затраты, понесенные в связи с приобретением активов, с том числе, цену покупки, юридические расходы и любые другие затраты, связанные с приобретением.

Если нематериальный актив был приобретен полностью или частично на бартерной основе за неденежное возмещение, его стоимостью является сумма, заплаченная денежными средствами, плюс текущая рыночная стоимость неденежного возмещения. Если эта стоимость не может быть определена достоверно, то используется рыночная стоимость приобретенного материального актива.

В случае создания нематериального актива самим хозяйствующим субъектом и если можно точно определить сумму издержек на его создание, то нематериальный актив отражается по фактической себестоимости. При невозможности определения стоимости нематериального актива, он не отражается отдельной статьей как актив.

После признания актива по первоначальной стоимости нематериальный актив учитывается в балансе за минусом накопленной амортизации. При увеличении балансовой стоимости нематериального актива в результате переоценки, это увеличение должно быть отражено по кредиту счета 8510 - «Корректировки по переоценке имущества» в сумме, превышающей предыдущую переоценку, а в случае уменьшения – отражается по дебету счета 8510 - «Корректировки по переоценке имущества».

Учет нематериальных активов включает те же принципы и процедуры, применяемые к нематериальным активам, таким как земля, здания и оборудование. Эти принципы включают в себя:

- применение принципа себестоимости при приобретении;
- применение принципа соответствия во время периода использования, который требует, чтобы понесенные расходы и доход, получаемый вследствие этих расходов, отражались одновременно;
- применение принципа признания дохода (убытка) при выбытии, т.е. когда прибыль и убыток от выбытия признаются равными разнице между полученной оплатой и балансовой стоимостью выбывшего актива.

---

<sup>1</sup> Под нетто-активом (чистые активы) понимают все активы фирмы за минусом контрактивов и кредиторской задолженности.

## 5.9. Учет поступления и выбытие нематериальных активов

Оприходование нематериальных активов производится на основании соответствующих документов: свидетельств на право пользования, патентов, актов приемки работ по разработке программного обеспечения, протоколов и учредительных договоров с внесением активов и согласовании их стоимости и др. Документы должны содержать описание объекта, его первоначальную стоимость, порядок пользования, срок эксплуатации, данные о прежнем владельце.

Учет нематериальных активов ведется по их видам в карточках аналитического учета (тип.Ф.№ ОС-6) и в ведомости №17. Учет состояния и движения нематериальных активов осуществляется на счетах группы 0400 - «Счета учета нематериальных активов». Счета активные, инвентарные, сальдо дебетовое отражает первоначальную стоимость находящихся в распоряжении предприятия объектов нематериальных активов, оборот по дебету – первоначальную стоимость приобретенных, поступивших нематериальных активов в корреспонденции со счетами: 4610 - «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал», 8530 - «Безвозмездно полученное имущество», 5110-«Расчетный счет», 5210 - «Валютный счет», 6010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»; оборот по кредиту – первоначальная стоимость выбывших, списанных, безвозмездно переданных нематериальных активов в корреспонденции со счетом 9220 - «Выбытие прочих активов».

Обобщение информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих предприятию на правах собственности, осуществляется на следующих счетах:

- 0410 - «Патенты, лицензии и ноу-хау»;
- 0420 - «Торговые марки, товарные знаки и промышленные образцы»;
- 0430 - «Программное обеспечение»;
- 0440 - «Права пользования землей и природными ресурсами»;
- 0450 - «Организационные расходы»;
- 0460 - «Франчайз»;
- 0470 - «Авторские права»;
- 0480 - «Гудвилл»;
- 0490 - «Прочие нематериальные активы».

Нематериальные активы учитываются на счетах учета нематериальных активов в первоначальной оценке, которая определяется для объектов:

а) внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал предприятия по договоренности сторон;

б) приобретенных за плату у других предприятий и лиц - исходя из фактически произведенных затрат по приобретению и приведению в состояние готовности этих объектов;

в) полученных от других предприятий и лиц безвозмездно - по рыночной стоимости на дату оприходования или по стоимости указанных в документах приема-передачи;

г) созданных самими предприятиями или полученных в результате научно-исследовательских разработок на собственном предприятии - по фактической себестоимости.

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

Нематериальные активы, приобретенные у других предприятий и лиц, приходятся по дебету счетов учета нематериальных активов со счета 0830 - «Приобретение нематериальных активов».

Оприходование нематериальных активов, полученных от других предприятий и лиц безвозмездно, отражается по дебету счетов учета нематериальных активов в корреспонденции со счетом 8530 - «Безвозмездно полученное имущество».

**Пример 1.** Предприятие приобрело программное обеспечение для компьютера с технической документацией по цене 500000 сум. Оплата за программный продукт еще не произведена. Эта операция будет отражена на счетах следующим образом:

Дт 0430 - «Программное обеспечение»	- 500000;
Кт 6010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»	- 500000.

**Пример 2.** Согласно учредительным документам акционерное общество получило за реализованные учредителю общества акции право пользования зданием, оцененное по согласованию учредителей в сумме 330000 сум. Такая операция отражается:

Дт 0490 - «Прочие нематериальные активы»	- 330000;
Кт 4610 - «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	- 330000.

**Пример 3.** Общество с ограниченной ответственностью получило безвозмездно от одного из участников патент на производство продукции, оцененный экспертами в сумме 200000 сум. Эта операция отражается:

Дт 0410 - «Патенты, лицензии, ноу-хау»	- 200000;
Кт 8530 - «Безвозмездно полученное имущество»	- 200000.

В случае создания нематериального актива самим предприятием и при возможности определения точной суммы затрат на его создание, нематериальный актив отражается по фактической себестоимости. При невозможности определения фактической себестоимости нематериального актива эти затраты отражаются как текущие расходы.

Счет 0400 - «Счета учета нематериальных активов»

Дт

Кт

Корреспондирующие счета

Кредит счетов		Дебет счетов	
Сальдо на начало:			
0830 -	Оприходование приобретенных нематериальных активов по первоначальной стоимости (фактическая себестоимость)	Ежемесячное списание суммы гудвилла на протяжении срока полезной службы	- 2010, 9420
0830 -	Оприходование созданных на самом предприятии нематериальных активов по фактической себестоимости	Выбытие нематериальных активов в связи с их реализацией, списанием, передачей в счет оплаты приобретенных ценных бумаг, передачей в качестве вкладов другим предприятиям, а также безвозмездной передачей и т.п. по стоимости	- 9220
8530 -	Оприходование нематериальных активов, полученных безвозмездно		
4610 -	Оприходование нематериальных активов, полученных в качестве вклада в уставный капитал или в счет оплаты подписки на акции		
8330 -	Отражения гудвила (цена фирмы) как разница между ценой покупки и фактической ценой активов, возникающих при покупке предприятия		

Выбытие нематериальных активов имеет место при:

- реализации их по договорной стоимости;
- безвозмездной передаче другим предприятиям;
- списания в связи с полным износом и потерей доходных свойств;
- внесения объектов нематериальных активов в качестве вкладов в уставный капитал совместных или дочерних фирм, акционерных обществ и др.

Основанием для списания выбывших нематериальных активов являются акты передачи, акты на их списание, протоколы собраний акционеров, участников товариществ с ограниченной ответственностью и др.

При выбытии нематериальных активов (реализации, передачи безвозмездно и др.) их первоначальная стоимость списывается с кредита соответствующих счетов учета нематериальных активов (0400) в дебет счета 9220 - «Выбытие прочих активов».

По дебету счета 9220 - «Выбытие прочих активов» собираются первоначальная стоимость выбывших, списанных активов и затраты, связанные с их



выбытием и реализацией, например, расходы по изучению рынка сбыта, комиссионное вознаграждение, а также налог на добавленную стоимость, полученный от покупателей за реализованные нематериальные активы. По кредиту счета 9220 - «Выбытие прочих активов» записываются суммы начисленного износа нематериальных активов, суммы выручки, полученной от реализации с учетом налога на добавленную стоимость.

Сопоставление дебетовой и кредитовой частей счета 9220 - «Выбытие прочих активов» дает возможность определить прибыль или убыток, связанные с операциями по выбытию и реализации нематериальных активов. Прибыль записывается в кредит счета 9320 - «Прибыль от выбытия прочих активов», а убыток – в дебет счета 9430 - «Прочие операционные расходы».

Рекомендация по использованию счета 9220 - «Выбытие прочих активов» при любой причине выбытия нематериальных активов объясняется необходимостью выявления результатов процесса в виде прибыли или убытков, для определения исчисления налога на добавленную стоимость и определения налогооблагаемой базы по налогу на доход (прибыль).

При реализации основных средств и нематериальных активов, в том числе и вносимых в качестве доли в уставных капитал предприятий, по которым не предусмотрен зачет суммы налога на добавленную стоимость, размер облагаемого оборота определяется в виде разницы между ценой реализации и остаточной стоимостью.

Рассмотрим содержание порядка бухгалтерских записей при реализации, списании или безвозмездной передаче нематериальных активов.

**Пример 4.** Реализованы программные продукты для компьютера. Первоначальная стоимость их 50000 сум, амортизация за время эксплуатации составила 30000 сум. Сумма поступившей выручки за реализованный программный продукт составила 150000 сум, включая НДС по ставке 20%.

Эту хозяйственную операцию следует на счетах бухгалтерского учета отразить следующим образом:

на сумму первоначальной стоимости программного продукта –	
Дт 9220 - «Выбытие прочих активов»	- 50000;
Кт 0430 - «Программное обеспечение»	- 50000;
на сумму начисленной амортизации -	
Дт 0530 - «Амортизация программного обеспечения»	- 30000;
Кт 9220 - «Выбытие прочих активов»	- 30000;
на сумму выручки-	
Дт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	- 150000;
Кт 9220 - «Выбытие прочих активов»	- 150000;
на сумму полученного НДС за реализованный программный продукт: начислен НДС = $(150000 - 20000) \times 20\% : 120 = 21667$ сум	
Дт 9220 - «Выбытие прочих активов»	- 21667;
Кт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет»	- 21667;
на сумму поступившего платежа –	
Дт 5110 - «Расчетный счет»	- 150000;

Кт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	- 150000;
на сумму полученной прибыли –	
Дт 9220 - «Выбытие прочих активов»	- 108333;
Кт 9320 - «Прибыль от выбытия прочих активов»	- 108333.

### 5.10. Учет амортизации нематериальных активов

Амортизация по нематериальным активам в зависимости от принадлежности относится на себестоимость и расходы периода ежемесячно по нормам, рассчитанным предприятием согласно применяемым методам, предусмотренным Налоговым кодексом РУз. и Национальным стандартом бухгалтерского учета РУз. (НСБУ № 7) «Нематериальные активы», зарегистрирован Министерством Юстиции РУз. 27.06.2005 г. № 1485.

Стоимость нематериальных активов должна систематически списываться в течение предполагаемого срока службы актива (но не более срока деятельности предприятия или в расчете на 5 лет, если невозможно определить срок полезного использования) согласно принципу соответствия. Этот процесс называется амортизацией нематериальных активов.

Изменения срока службы влияет на учет нематериальных активов. Когда срок службы изменен, неамортизированная часть стоимости должна быть амортизирована в течение пересмотренного оставшегося срока службы. Метод амортизации должен отражать использование актива. Предпочтительно использование прямолинейного метода амортизации, а производственный метод, метод ускоренной амортизации и другие методы могут быть использованы в конкретных и специфических случаях.

Обобщение информации о накопленной амортизации по объектам нематериальных активов, принадлежащих предприятию на правах собственности, производится на следующих счетах:

- 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»;
- 0550 - «Амортизация организационных расходов»;
- 0560 - «Амортизация франчайза»;
- 0570 - «Амортизация авторских прав»;
- 0590 - «Амортизация прочих нематериальных активов».

Начисленная сумма амортизации нематериальных активов относится в дебет счетов учета затрат и кредит счетов учета амортизации нематериальных активов (0500).

При выбытии нематериальных активов (реализации, списании, безвозмездной передаче и т.п.) сумма начисленной по ним амортизации списывает-

ся в дебет счетов учета амортизации нематериальных активов (0500) в кредит счета 9220 - «Выбытие прочих активов».

При продаже, обмене или выбытии каким-либо другим образом нематериального актива, его неамортизированная стоимость должна быть списана со счетов нематериальных активов отражением прибыли или убытка от выбытия.

**Пример 5.** Начислен износ по объекту «Программное обеспечение» исходя из срока полезного использования – 2 года (см. пример №1).

Сумма ежемесячного износа – 20833 сум (500000:2:12).

Дт 9420- «Административные расходы» - 20833;

Кт 0530- «Амортизация программного обеспечения» - 20833.

В связи с отменой счета по учету амортизации гудвилла (счет 0540) в НСБУ № 21 введена проводка по списанию стоимости гудвилла: счет 0480 - «Гудвилл» кредитуется в корреспонденции со счетами учета затрат, а образование гудвилла при покупке предприятия показано проводкой:

Дт 0480- «Гудвилл»;

Кт 8330- «Паи и вклады».

Период списания «Гудвилла» должен отражать наилучшую оценку периода, в течение которого ожидается поступление на предприятие будущих экономических выгод. Срок полезной службы нематериального актива «Гудвилл» не должен превышать двадцати лет (но не более срока деятельности хозяйствующего субъекта) с момента первоначального признания (в зарубежной практике до 40 лет).

В финансовой отчетности стоимость нематериального актива «Гудвилл (цена фирмы)» отражается за вычетом произведенных списаний за соответствующий отчетный период.

Аналитический учет по счетам учета амортизации нематериальных активов (0500) ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

Текущий синтетический учет операций по счетам 0400 - «Нематериальные активы» и 0500 - «Амортизация нематериальных активов» ведется в журнале-ордере № 13.

Счет 0500 - «Счета учета амортизации нематериальных активов»

Дт	Корреспондирующие счета		Кт
Кредит счетов			Дебет счетов
	Сальдо на начало:		
9220 -	Списание сумм накопленной амортизации при выбытии объектов нематериальных активов в связи с их реализацией, списанием, передачей в счет оплаты приобретенных цен-	Начисление амортизации по нематериальным активам, используемым в основном в вспомогательном производстве	- 2010, 2310
		Начисление амортизации по нематериальным активам, используемым в общепроизводственных целях и обслуживающих хозяйств	- 2510, 2710

ных бумаг, передачей в качестве вкладов другим предприятиям, а также безвозмездной передачей и т.п.	Начисление амортизации по нематериальным активам, используемым в административных целях	- 9420
	Начисление амортизации по нематериальным активам, используемым в торговых предприятиях	- 9410
	Начисление амортизации по нематериальным активам, используемых на: а) пусковых работах предназначенных для производства новых видов изделий б) обслуживание при освоении новых технологических процессов, не предназначенных для серийного или массового производства в) подготовительных работ в добывающих отраслях	- 9440
	Начисление амортизации по нематериальным активам, используемым в капитальных вложениях	- 0810, 0820

### Заключение

В данной главе рассмотрен учет основных средств, который регулируется НСБУ №5 «Основные средства». Определение восстановительной стоимости является особым вопросом в учете основных средств. Даны ответы по учету уценки и переоценки, а также бухгалтерские записи по ним.

Сконцентрировано внимание читателей на установление нормы амортизации налоговым кодексом в целях налогообложения. В целях бухгалтерского учета и определения себестоимости продукции (работ, услуг) начисления амортизации по основным средствам производится четырьмя методами: равномерный начисления амортизации, пропорционально объему выполненных работ – производственный метод, метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации и метод суммы лет (кумулятивный метод). Выбранный метод начисления амортизации должен быть отражен в учетной политике хозяйствующего субъекта.

Нематериальные активы являются особым видом долгосрочных активов, приносящие экономические выгоды хозяйствующим субъектам. В главе даны характеристика соответствующим видам нематериальных активов, принципы их учета, а также показан порядок оформления бухгалтерскими записями их движения. При учете амортизации нематериальных активов показаны особенности учета амортизации «гудвилл».

### Контрольные вопросы

1. Что входит в состав основных средств?
2. Какими документами оформляется движение основных средств?
3. Какими корреспонденциями счетов отражается движение основных средств?
4. По каким видам основных средств амортизация не начисляется?
5. Сделайте двойные записи по учету затрат на ремонт основных средств.
6. В чем необходимость переоценки основных средств?
7. Отрадите в учете переоценку основных средств.
8. Как учитывается ликвидация основных средств?
9. Что входит в состав нематериальных активов?
10. На каких счетах учитываются нематериальные активы и их амортизация?
11. Как учитываются поступление и выбытие нематериальных активов?
12. Расскажите особенности учета «гудвилл».

### Литература

1. НСБУ № 5 «Основные средства» утвержденный Приказом министра финансов от 09.10.2003 г. N 114, зарегистрированным МЮ 20.01.2004 г. N 1299.
2. НСБУ № 7 «Нематериальные активы» утвержденный Приказом министра финансов от 25.03.2005 г. N 35, зарегистрированным МЮ 27.06.2005 г. N 1485.
3. Положение о порядке ежегодной переоценки стоимости основных фондов по состоянию на 1 января (утверждено постановлением Минмакроэкономстата, Минфина и ГНК, зарегистрировано Минюстом 4.12.2002 г. №1192).
4. НСБУ №6 «Учет аренды» утвержден Приказом министра финансов от 12.05.2004 г. N 75, зарегистрированным МЮ 22.06.2004 г. N 1374.
5. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учеб. М.: Проспект, 2009.
6. Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет. 4-е изд., доп. СПб.: Питер, 2009.

## ГЛАВА 6. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

### 6.1. Классификация и учет использования рабочего времени

Процесс производства материальных благ, помимо средств труда и предметов труда, включает в себя непосредственно и сам процесс труда. В результате процесса труда происходит производительное потребление средств производства и как результат этого, происходит создание нового продукта, удовлетворяющего потребности человека.

В условиях перехода к системе рыночного хозяйствования многие функции государства в области оплаты труда, социальной поддержки и защиты работников переданы непосредственно предприятиям, которые самостоятельно устанавливают формы, системы и размеры оплаты труда, материального стимулирования его результатов. Само понятие «заработная плата» теперь охватывает все виды заработков (а также различных видов премий, доплат, надбавок и социальных льгот), начисленных в денежной и натуральной формах (независимо от источников финансирования), включая в соответствии с законодательством заработную плату за не проработанное время.

Переход к рыночным отношениям позволил работникам получать денежные доходы и из других источников в виде сумм, начисленных к выплате по акциям и вкладам членов трудового коллектива в имущество предприятия (дивиденды, проценты).

Трудовые доходы каждого работника определяются по личным вкладам, с учетом конечных результатов работы предприятия, регулируются налогами и максимальными размерами не ограничиваются. Однако минимальный размер оплаты труда работников предприятий существует, и он устанавливается законодательством.

Юридическими основами регулирования трудовых отношений, в т.ч. в области оплаты труда работников, являются законодательные документы о труде, коллективные договоры предприятий и другие локальные нормативные документы (ст. 1 Трудового кодекса РУз.).

Новым в области социальных гарантий является индексация доходов и компенсация потерь населения в связи с инфляцией. В социальной защите и поддержке населения особое место занимают государственные внебюджетные фонды в виде социального страхования, пенсионного фонда, фонда занятости и др. Порядок их образования регламентируется соответствующими законодательными актами. Все внебюджетные фонды формируются за счет специальных целевых отчислений и других источников, действуют автономно от государственного бюджета и используются на финансирование важнейших социальных мероприятий и программ.

Бухгалтерский учет расчетов по оплате труда ведется на пассивном счете 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда». Учет труда и заработной платы занимает одно из центральных мест во всей системе учета на предпри-

ятии и призван обеспечить оперативный контроль над количеством и качеством труда, за использованием средств, направляемых на потребление.

В новых условиях хозяйствования основными задачами учета труда и заработной платы являются:

- своевременное проведение расчетов с персоналом предприятия по оплате труда, включая налоги и удержания из заработной платы;
- своевременное и правильное отнесение суммы начисленной заработной платы и отчислений на социальное страхование на счета затрат;
- сбор и группировка показателей по труду и заработной плате для оперативного руководства и составления необходимой отчетности.

Для правильной организации труда, учета выработки и заработной платы, а также для составления отчетности и контроля над фондом оплаты труда работники предприятия классифицируются. Они, прежде всего, распределяются на две группы: рабочих и служащих. Служащие делятся на категории: руководители, специалисты и др. Далее показатели отчетности по труду требуют деления работников на промышленно-производственный персонал и персонал непромышленных организаций, состоящих на балансе предприятия. Учет личного состава работников предприятия ведется в отделе кадров.

Прием на работу, перевод на другую работу, предоставление отпусков и увольнение с работы оформляются приказами (распоряжениями) руководителя предприятия. На каждого работника заводится личное дело, в котором хранятся следующие документы: заявление, трудовая книжка, личный листок по учету кадров, копия документа об образовании, выписка из приказа о зачислении на работу.

Все принятые работники заносятся в табель по месту их работы, и за каждым из них закрепляется табельный номер, который в дальнейшем проставляется на всех документах по учету личного состава, выработки и заработной платы. В случаях увольнения или перевода на другую работу его табельный номер не может присваиваться другому работнику до истечения двух лет.

В бухгалтерии предприятия на каждого принятого на работу работника открывают карточку - справку с указанием справочных данных и ежемесячных сведений о зарплате или лицевой счет с последующим использованием их данных для расчета среднего заработка.

Карточка - справка для расчета ежемесячного и совокупного дохода и суммы к удержанию налога по одному работнику.

Лицевой счет за 201\_\_ г.

Фамилия, И. О. Валиев В.К.

Цех, отдел	Категория	Табельный номер	Семейное положение	Количество		Дата поступления на работу
				детей	иждивенцев	
						201__ г.

Месяц	Номер документа	Дни (часы)				Начислено по видам выплат и поощрений								Всего начислено в отчет. мес.	Совокупный доход с начала года
		код		прочие		повременно	сдельно	доплаты	премии	материальная поощрительная	стоимость подарков	прочие выплаты из фонда потребления			
		повременно	сдельно	код	количество										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	

Продолжение

Налогооблагаемая часть дохода	Облагаемая сумма дохода	Удержано								Всего начислено в отчетном месяце (сум, тийин)	Сумма к выдаче в отчетном месяце (сум, тийин)
		Подходный налог			в Пенсионный фонд	по исполнительным листам	прочие				
		подлежащий удержанию с начала года	удержано с начала года	к удержанию в отчетном месяце							
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	

На предприятиях учет использования рабочего времени работников ведется в табелях учета использования рабочего времени по форме № Т-12 и Т-13. На небольших предприятиях табель можно открывать по предприятию в целом. Если предприятие большое и состоит из нескольких производственных подразделений, то табеля открываются по структурным подразделениям и категориям работающих. Табеля нужны не только для учета использования рабочего времени, но и для контроля над соблюдением работниками установленного режима работы, расчетов с ними по заработной плате и получения информации об отработанном времени. Табель ведется в одном экземпляре табельщиком или мастером, или лицом, на это уполномоченным. Два раза в месяц табеля передаются в расчетный отдел бухгалтерии для корректировки суммы выплаты за первую половину месяца (аванса) и для расчета заработной платы в целом за месяц. Учет явок на работу и использования рабочего времени в табеле контролируются в основном двумя методами: методом сплошной регистрации, т.е. отметка всех явившихся, неявившихся, опозданий и т.п. или путем регистрации только неявок, опозданий и т.д. На титульном листе табеля даются условные обозначения отработанного и неотработанного времени каждого работника, которые проставляются в табелях, буквенным или цифровым кодом, а при механизированной обработке - только цифровым.



В табелях формы № Т-12 отражается учет использования рабочего времени и расчет заработной платы, а в форме № Т-13 - только учет использования времени. В этом случае расчет заработной платы приводится в лицевом счете (ф. № Т-54), в расчетной ведомости (ф. № Т-51) или в расчетно-платежной ведомости (ф. № Т-49).

Для составления отчета по труду и анализа организации труда в цехах, отделах и по предприятию в целом на последней странице табеля представлена таблица ежедневного учета использования времени и итоговая строка за месяц. По этим данным рассчитывается процент выполнения нормированных заданий рабочих- сдельщиков и т.п.

Выписка из табеля учета использования рабочего времени по цеху 01 Тракторного завода.

За март 201\_\_ г.

Табельный номер	Фамилия И.О.	Категория	Профессия (должность)	Разряд (оклад)	Итого отработано за месяц				Количество дней неявок	Из них по причинам		Количество выходных и праздничных дней	Число чел- час внутри-сменного простоя
					дней	всего часов	из них			код	количество		
							сверх-урочные	ночные					
010	Султанов А.В.	01	60	5	22	179	6	-	-	-	-	9	2
019	Камалов К.У.	01	60	4	10	79	-	-	12	12	12	9	-
020	Собиров С. К.	01	56	3	17	135	-	-	5	16	5	9	-
	И т.д.												

## 6.2. Организация оплаты труда и ее формы

При оплате труда необходимо учитывать качество труда, выполнение работниками нормы выработки и установить определенный порядок расчета заработной платы. Следовательно, организация оплаты труда на предприятии определяется тремя взаимозависимыми элементами: тарифной системой, нормированием труда и формами оплаты труда. Качественно оценить труд позволяет тарифная система, количество затраченного труда учитывается нормированием, а порядок расчета заработной платы определяется формами оплаты труда.

Основой оплаты труда рабочим служит тарифная сетка и строится она в зависимости от условий труда, квалификации работающих, формы оплаты

труда и значения данной отрасли в народном хозяйстве. В тарифную систему включаются:

- тарифная ставка, определяющая размер оплаты труда за час или за день;
- тарифная сетка, показывающая соотношение в оплате труда среди различных разрядов работ и рабочих (квалификаций);
- тарифно-квалификационные справочники, при помощи которых определяется разряд работы и рабочего в соответствии с тарифной сеткой.

Простые работы оплачиваются по тарифной ставке рабочего 1 разряда. В зависимости от уровня квалификации труда, т.е. присвоенного тарифного разряда и установленного тарифного коэффициента, тарифные ставки остальных разрядов превышают этот разряд. Тарифный разряд присваивается каждой производственной операции, каждому виду работ, поэтому тарифная ставка используется для расчета сдельных расценок с учетом норм выработки.

В соответствии с Законом Республики Узбекистан «О предприятиях», Трудовым кодексом РУз. (ст. 153) формы и системы оплаты труда, премии, доплаты, надбавки, поощрительные выплаты устанавливаются в коллективных договорах, а также иных локальных актах, принимаемых работодателем по согласованию с профсоюзным комитетом. Государственные тарифные ставки и оклады на предприятиях могут использоваться в качестве базы для дифференциации оплаты труда в зависимости от профессии, квалификации работников, сложности условий выполняемых ими работ.

Постановлением Кабинета Министров РУз. от 20 июля 2000 года принята единая тарифная сетка по оплате труда, где установлены разряды по оплате труда и тарифные коэффициенты к нулевому разряду. Основой построения системы тарифных ставок и окладов для дифференциации оплаты по основным тарифообразующим факторам является размер минимальной месячной суммы, установленный нулевому разряду.

Для определения суммы заработной платы или оклада работника необходимо минимальную сумму оплаты труда нулевого разряда умножить на тарифный коэффициент соответствующего разряда, присвоенного данному работнику. Применение новых тарифных коэффициентов является обязательным для учреждений, организаций и предприятий, находящихся на бюджетном финансировании.

Считается обязательным установление тарифно-квалификационного разряда работников на основе Единой тарифной сетки по оплате труда для всех государственных и государственно-акционерных предприятий и организаций, осуществляющих свою финансовую деятельность на основе хозяйственного расчета.

### Единая тарифная сетка по оплате труда

Разряды по оплате труда	Тарифные коэффициенты к нулевому разряду	Разряды по оплате труда	Тарифные коэффициенты к нулевому разряду
1	2,014	12	4,973
2	2,216	13	5,288
3	2,439	14	5,606
4	2,681	15	5,931
5	2,937	16	6,259
6	3,205	17	6,593
7	3,484	18	6,930
8	3,773	19	7,273
9	4,064	20	7,620
10	4,361	21	7,973
11	4,663	22	8,328

Предприятиям, организациям и учреждениям других форм собственности установление тарифно-квалификационного разряда работников рекомендовано производить на основе Единой тарифной сетки.

В настоящее время основой построения системы тарифных ставок и окладов для дифференциации оплаты по основным тарифообразующим факторам является минимальная заработная плата нулевого разряда, установленная Кабинетом Министров Республики Узбекистан. В частности, исходя из минимальной заработной платы нулевого разряда и среднемесячной продолжительности рабочего времени (среднемесячного фонда рабочего времени), установленных в законодательном порядке, определяются минимальные размеры часовых тарифных ставок 1 разряда.

При минимальной заработной плате нулевого разряда 62920 среднемесячном фонде рабочего времени в 169,2 ч (при 40 часовой рабочей неделе) минимальный размер часовой тарифной ставки составит 371, 87 (62920 : 169,2).

Дифференцируя ставки 1 разряда по формам оплаты труда (между работниками-сдельщиками и работниками-повременщиками), а также по профессиональным группам и видам работы (три группы ставок), предприятие может разработать тарифную сетку по оплате труда рабочих.

Исходя из финансовой возможности и других показателей производства, каждое предприятие разрабатывает свои тарифные коэффициенты.

Важным элементом организации оплаты труда является нормирование труда, предусматривающее установление меры затрат труда на производство единицы изделия или выполнение заданного объема работы в определенных организационно-технических условиях. Нормирование труда, как одно из основных составных частей научной организации труда, включает в себя норму выработки и норму времени.

Количество нормируемых единиц продукции (шт., м, т), которое должно быть изготовлено и получено в нормальных условиях работы за единицу

времени (час, смену, месяц) устанавливается нормой выработки. А норма времени предусматривает время (мин, час), необходимое для выполнения работы в определенных организационно-технических условиях.

Предприятиям предоставлено право, самостоятельно устанавливать формы и системы оплаты труда работников. Существует две формы оплаты труда: сдельная и повременная. При сдельной форме оплаты труда заработок зависит от количества произведенных единиц продукции с учетом их качества, сложности и условий труда. При повременной - заработок зависит от количества затраченного времени (фактически отработанного) с учетом квалификации работника и условий труда.

Сдельная форма оплаты труда материально заинтересовывает рабочих в повышении производительности труда, используя передовой опыт. При этой форме оплаты труда необходимо строго контролировать качество произведенной продукции.

Сдельная форма оплаты труда подразделяется на следующие системы оплаты труда: прямая сдельная, сдельно-премиальная, аккордная, сдельно-прогрессивная, косвенная сдельная система.

При прямой сдельной системе оплата труда рабочих повышается в прямой зависимости от количества выработанных ими изделий, т.е. оплата за каждую произведенную ими единицу продукции осуществляется по одной и той же расценке.

При сдельно-премиальной помимо суммы сдельной заработной платы, рабочим начисляется премия за качество продукции или другие конкретные показатели их производственной деятельности.

При аккордной системе оценивается комплекс различных работ с указанием предельной суммы и срока их выполнения.

Сдельно-прогрессивная система предусматривает оплату выработанной продукции в пределах установленных норм по прямым (неизменным) расценкам, изделия сверх нормы оплачиваются по повышенным расценкам, исходя из установленной шкалы, но не свыше двойной сдельной расценки.

Косвенная сдельная система применяется для стимулирования повышения производительности труда рабочих, обслуживающих оборудование и рабочие места. Труд их оплачивается по косвенным сдельным расценкам из расчета количества продукции, произведенной основными рабочими, которых они обслуживают.

При повременной форме оплаты труда в основу расчета заработной платы берутся затраченное время и тарифная ставка рабочего.

Существует простая повременная система оплаты труда, при которой заработная плата находится в прямой зависимости от количества отработанного времени и повременно-премиальная система оплаты труда, куда входит не только оплата времени, но и качество работы, в связи с чем работникам начисляются премии за экономию материалов, топлива, энергии, за сокращение простоев, за безаварийную работу машин, агрегатов и т.п.

В зависимости от формы организации труда, сдельная и повременная формы оплаты труда могут осуществляться как индивидуально, так и коллективно, когда в процессе работы необходимы совмещение профессий и взаимозависимость исполнителей (бригадная форма организации труда).

### **6.3. Документальное оформление учета выработки и начисление заработной платы**

В промышленных предприятиях используются как повременная, так и сдельная формы оплаты труда. Повременная форма оплаты может быть применена для всех категорий работающих. Значительная часть труда рабочих на промышленных предприятиях оплачивается по повременной форме. Основным документом при этом является табель учета использования рабочего времени. Для расчета заработка рабочих достаточно знать количество фактически отработанного времени и тарифную ставку. Умножив тарифную ставку на отработанные рабочим часы, можно определить сумму заработка рабочего-повременщика.

Если, например, рабочий-повременщик IV разряда отработал в марте (согласно табелю) 158 часов и часовая тарифная ставка рабочего по этому разряду -537,0 сум, то его заработок в месяц составит 84846 сум ( $537,0 \times 158$ ).

Простая повременная система оплаты труда недостаточно обеспечивает непосредственную связь между конечными результатами труда данного работника и его заработной платой, хотя она дает известную возможность учесть качество труда, квалификацию рабочего, условия труда. Поэтому в промышленных предприятиях часто применяют повременно-премиальную систему оплаты труда. При этой системе учитывается количество и качество труда, усиливается ответственность и личная материальная заинтересованность рабочих в конечных результатах труда, т.к. выплачиваются премии за экономию времени, безаварийную работу машин, агрегатов, цехов, экономию материалов и т.д. Показатели премирования и размеры премий должны быть определены Положением о премировании, разрабатываемым предприятием, и доведены до сведения всех работников.

Повременная форма оплаты труда применяется в тех случаях, когда нет возможности измерить и подсчитать объем выполненных работ каждым работником. Если есть возможность измерить и подсчитать объем выполненных работ в натуральном измерении и установить каждому работнику (или бригаде, коллективу) плановые, нормированные задания (в натуре) в единицу времени, то можно организовать учет выработки по сдельной форме оплаты труда.

При сдельной форме оплаты труда в документах по учету выработки должны быть показатели о количестве и качестве выработанной продукции и выполненных работ, о соответствии объема выполненных работ количеству израсходованных при этом материальных ценностей, об уровне выполнения норм выработки и размере заработной платы.

Применение тех или других форм первичных документов в промышленности зависит от характера производства, системы организации и оплаты труда, а также от способа контроля качества продукции. В соответствии с утвержденным законодательством в промышленности применяются следующие формы первичных документов: наряд на сдельную работу, маршрутный лист, рапорт о выработке, ведомости учета выработки, акт о приемке выполненных работ, нормированные задания повременщиков и др.

Для значительного сокращения количества первичных документов по учету выработки продукции и выполненных работ целесообразно применять укрупненные, комплексные нормы и расценки, а также многодневные (накопительные документы) взамен разовых, однодневных, таких, как рапорт о выполнении сдельных работ за неделю (ф. № Т-25) и др.

Для правильного расчета заработной платы во всех этих документах должны быть приведены данные о месте работы (цех, участок, отдел и т.п.), расчетном периоде (дата), а также фамилия, имя, отчество, табельный номер и разряд рабочего, норма времени и расценка за единицу работы, сумма заработка, количество нормо-часов по выполненной работе.

Эти документы, составленные на основе технологических карт, действующих норм и расценок в соответствии с производственной программой цеха, участка, графика их работы, выдаются рабочему или бригаде до начала работы. После выполнения работы отделом технического контроля (ОТК) проставляется фактическое количество произведенной принятой годной продукции и количество брака.

В производствах, изготавливающих индивидуальную, неповторяющуюся продукцию основным документом на сдельную работу является наряд, который может быть разовым, накопительным, а также индивидуальным и бригадным. Разовый наряд составляется на виды работы в течение смены или месяца, относящиеся к одному и тому же заказу или виду производственных затрат. Ниже приводится форма наряда.

Наряд № 45 на сдельную работу за период марта 201\_\_г.

Дата	Код			Описание работы	Разряд работы	Единица измерения	Задано (количество)	Принято			Норма на 1 шт.		Всего	
	затрат	изделий	операций					годных	Брак		расценка сум	норма мин	сумма заработка сум	нормо - часы
									всего	в т.ч. оплачиваемый				
01	180	7	8	Заточка	6	Шт.	20	20	-	-	850	60	17000	20
02	180	7	9	Нарезка	6	Шт.	20	20	-	-	2550	180	51000	60
03	180	7	10	Сверло.	6	Шт.	20	20	-	-	875	30	17500	10
											Итого		85500	90

Дата выдачи наряда - 1 марта 201\_\_г.

Мастер

Нормировщик

Контролер ОТК

Если работа выполняется одним рабочим, то наряд называется индивидуальным, а если работа выполняется бригадой - бригадным (коллективным). На оборотной стороне наряда содержатся дополнительные данные о составе бригады, отработанном ею времени, объеме выполненных работ, квалификации членов бригады.

Оборотная сторона наряда № 45

Фамилия И.О.	Разряд	Фактически отработано часов	Часовая тарифная ставка, сум, тийин	Тарифный заработок, сум, тийин	Сдельный заработок, сум, тийин
Мухтаров М.Т.	5	21	6500	136500	259350
Ражабов Р.П.	4	15	5700	85500	162450
Саидов С.Р.	6	18	7600	136800	259920
Файзиев Ф.Н.	6	12	7600	91200	173280
Итого		66		450000	855000

Коэффициент распределения приработка	=	Сдельный заработок 855000	= 1,9
		Тарифный заработок 450000	

Табельщик

В приведенном нами примере бригада в составе 4 чел. выполнила работу по наряду № 45.

Расчеты по распределению бригадного заработка производятся в следующем порядке. Вначале определяется тарифный заработок каждого члена бригады. У Мухтарова М.Т. он составит 136500 сум (6500 x 21) и т. д., далее - общую сумму тарифного заработка всех членов бригады. Она будет равна 450000 сум (136500 + 85500 + 136800 + 91200). Разделив сумму фактического заработка на сумму тарифного заработка, получим коэффициент распределения приработка - 1,9 (855000 сум : 450000 сум). Таким образом, фактический заработок у Мухтарова М.Т. составит 259350 сум (136500 x 1,9).

По нарядам нельзя контролировать объем и движение выполненных работ по технологической цепочке, т.к. выписываются они на одного рабочего (или бригаду, смену), на одну или несколько операций, последовательно не связанных между собой. Поэтому в серийных производствах, где по одному технологическому процессу изготавливается одновременно серия (группа) однородных изделий, для учета выработки и заработной платы применяются маршрутные листы (карты). Работу по маршрутному листу может выполнять каждый рабочий. Маршрутный лист выписывается заранее на все операции технологического процесса и на определенную партию (количество) деталей и изделий. В нем последовательно отмечается передача работы (количество)

с одной операции на другую, что позволяет контролировать потери и брак в производстве. Ввиду того, что виды работ по маршрутному листу выполняют несколько рабочих, то заработок каждого накапливается в специальном документе- рапорте о выработке, составляемом за 15 дней или за месяц.

На предприятиях с массовым характером производства рабочие обычно выполняют однородные технологические операции, которые за ними закреплены. В этих случаях учет выработки и заработной платы ведут в накопительных ведомостях за смену или месяц.

Аккордная система оплаты труда обычно применяется при выполнении ремонтных и прочих работ, когда бригада состоит из рабочих разных специальностей (слесари, токари, наладчики и др.), т.е. комплексная бригада. Оплата производится за весь объем работ по установленным расценкам в единицах измерения конечной продукции с указанием максимального срока выполнения работ. Выполненные работы принимает ОТК или мастер. Бухгалтерия распределяет фактический заработок между членами бригады в соответствии с их разрядами и количеством отработанных часов. Премирование в этом случае производится за сокращение времени выполненной работы при соблюдении качества. Аккордная оплата труда должна вводиться для отдельных групп рабочих в целях создания материальной заинтересованности в дальнейшем повышении производительности труда и сокращения срока выполнения работ. Оформляется аккордная работа по нарядам. По заявлению членов бригады аккордный заработок может быть распределен между ними равномерно.

При косвенной сдельной оплате труда размер заработной платы рабочего находится в зависимости от результата труда обслуживаемых им основных производственных рабочих, на работу которых он косвенно оказывает влияние. Косвенная сдельная расценка определяется путем деления тарифной ставки (оклада) на количество запланированной к выпуску продукции рабочим -сдельщиком.

**Пример.** Заработок рабочего-наладчика, обслуживающего 1 участок механического цеха - 140000 сум (по тарифной ставке). План (норма) выработки участка - 1000 единиц. Фактически изготовлено 1200 единиц. Заработок рабочего-наладчика составит 168000 сум ( $140000 : 1000 \times 1200$ ).

При сдельно-прогрессивной оплате труда начисление заработной платы производится за запланированное количество продукции - по прямой сдельной расценке, а за продукцию сверх нормы - по прогрессивно нарастающим расценкам.

**Пример.** Рабочий-сдельщик 6 разряда выполнил норму выработки на 118%. Его заработок по прямым сдельным расценкам - 180000 сум. Согласно действующему на предприятии положению предусмотрено увеличение сдельных расценок за продукцию, выработанную сверх 105% нормы, в 1,5 раза.

Таким образом, общий заработок рабочего будет равен 189915.3 сум.



180000 +	180000 x (118-105)	x 0,5
	118	

#### **6.4. Документальное оформление расчета доплат в связи с отклонениями от нормальных условий работы**

Общий порядок регулирования доплаты надбавок определяется Трудовым Кодексом Республики Узбекистан, введенным в действие с 1 апреля 1996 года. Стимулирующие выплаты (доплаты, надбавки за высокую квалификацию, профессиональное мастерство, работу с меньшей численностью, премии, вознаграждения и т.п.) определяются предприятием самостоятельно и производятся в пределах имеющихся средств. Размеры и условия их выплаты определяются в коллективных договорах.

Нормальными условиями работы считаются те, при которых рабочие места согласно заданиям-нарядам, маршрутным листам и прочим документам полностью обеспечены сырьем, материалами, полуфабрикатами, действующим оборудованием, специальным инструментом и приспособлениями. Если эти условия не выполнены и рабочему приходится тратить на работу дополнительное время, то необходимо произвести расчет этого времени и его оплату. С этой целью выписываются:

- наряд на сдельную работу - в случае выявления дополнительных технологических операций, не предусмотренных ранее документах;
- листок на доплату - в случае несоответствия фактических условий работ запланированным.

Выписывает эти документы начальник цеха или нормировщик до начала работы с указанием номера основного документа (наряда, маршрутного листа), дополнительного времени и расценки и вместе с нарядом или маршрутным листом вручает рабочему и бригадиру. Впоследствии это дополнительное время включают в норму - часы и используют при расчете процента выполнения нормы выработки рабочего, а доплату включают в сдельный заработок. Суммы доплат относятся на общепроизводственные расходы по ст. 1.5.1.6. Положения о составе затрат и включаются в себестоимость продукции, выполненных работ и услуг, что вызывает ее увеличение по сравнению с нормами. Поэтому каждая причина доплат и ее виновники должны рассматриваться администрацией, оперативно анализироваться и устраняться. Эти документы печатаются обычно на цветной бумаге или бумаге с цветной полосой, подписываются дополнительно технологом и начальником цеха. В бухгалтерии группируют их за каждую пятидневку по причинам и виновникам для рассмотрения и анализа администрацией предприятия.

Документальное оформление и оплата простоев. Время вынужденных перерывов в работе, в течение которого рабочие находятся на предприятии, но не могут быть вовлечены, а процесс производства (оказания услуг), называется простоем. Оплата за простои увеличивает себестоимость продукции, уменьшает прибыль, наносит ущерб предприятию.

Виновниками простоев могут быть как рабочие, так и администрация завода, цеха, поставщики материалов, энергии и т.д. Простои по вине рабочего не оплачиваются. Если же простой произошел не по вине рабочего, то за время простоя ему сохраняется средняя заработная плата. В период освоения новых видов производства простои не по вине рабочего оплачиваются из расчета полной тарифной ставки повременщика соответствующего разряда. Оформляется это время листком о простое, в нем указываются причины и виновники простоя, его продолжительность, тарифная ставка рабочего, размер оплаты и сумма.

В зависимости от продолжительности простои делятся на внутрисменные и целосменные. Внутрисменные оформляются листком о простое, а в таблице рабочего времени помечаются дополнительно буквой «В» (2В, 3В). Целосменные простои чаще всего вызываются внешними причинами (к примеру, нет подачи энергии) и охватывают рабочих всего участка, цеха. Эти простои в таблице отмечаются буквой П и оформляются выпиской акта с приложением списка рабочих-участников простоя.

Простои могут быть использованными, т.е. в этот период рабочие получают новые задания, временно назначаются на другую работу. Оформляется работа выпиской нарядов в соответствии с порядком оплаты по сдельным расценкам или сохранением среднего заработка. В листке о простое указываются номер наряда и проработанное время.

Суммы доплат за простои по внутрипроизводственным причинам относятся к общепроизводственным расходам по ст. 1.5.5. Положения о составе затрат. Оплата за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством относится на расходы периода по ст. 2.3.8.3. Положения о составе затрат.

*Документальное оформление бракованной продукции и ее оплата.* Изделия, детали, узлы, не отвечающие требованиям установленных стандартов или техническим условиям, которые не могут быть использованы по прямому назначению, считаются браком в производстве. Поэтому различают брак частичный (исправимый) и полный (неисправимый).

Неисправимый брак не по вине рабочих оплачивается в размере 2/3 тарифной ставки повременщика соответствующего разряда за время, которое должно быть затрачено на эту работу по норме. Частичный брак по вине работника оплачивается в пониженном размере в зависимости от процента годности продукции. Процент годности и точный размер оплаты устанавливается администрацией.

Исправимый брак не по вине работника оплачивается в зависимости от процента годности продукции, устанавливаемого администрацией, но не менее 2/3 тарифной ставки повременщика соответствующего разряда за время, требуемое на изготовление данной продукции по норме.

Брак продукции, вызванный дефектами в обрабатываемом материале (трещина, раковина в металле), обнаруженный после того, как на обработку детали затрачено не менее одного рабочего дня, оплачиваются по установ-

ленным сдельным расценкам. Брак, допущенный рабочим в период освоения нового производства, оплачивается наравне с годными изделиями. На обнаруженный брак составляется акт, в котором отражаются затраты на брак и сумма потерь; можно использовать и первичные документы по учету выработки с предусмотренными для этого определенными показателями.

Исправление брака, допущенного рабочим по его вине, производится без выписки акта о браке. Если брак исправляется другим рабочим, то ему выписывается наряд, на котором проставляется штамп «Исправление брака». Указанный документ служит основанием для оплаты брака.

Суммы оплаты за исправление бракованной продукции учитываются в составе общепроизводственных затрат по ст. 1.5.4. Положения о составе затрат.

*Доплата за работу в ночное время.* Ночным считается время с 22 часов до 6 часов утра. Оно фиксируется в табелях учета рабочего времени итоговым количеством за месяц.

Вся работа в ночное время оформляется установленными на предприятии первичными документами и оплачивается в повышенном размере, устанавливаемом коллективным договором (положением об оплате труда) предприятия, но не ниже, чем предусматривается законодательством.

Суммы доплат за работу в ночное время относят на себестоимость готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг по ст. 1.2.3.1. Положения о составе затрат.

*Оплата труда за сверхурочное время.* Сверхурочное время работы оформляется соответствующими документами (нарядами и др.) и оплачивается за первые два часа не менее, чем в полуторном размере, а за последние часы - не менее, чем в двойном размере. Такие работы оформляются табелем учета использования рабочего времени и справкой-расчетом в бухгалтерии.

Основанием для расчета доплаты за работу, выполненную в сверхурочное время, служит табель учета рабочего времени.

Справка - расчет №16			
Собиров С.П., табельный номер 012, разряд 5, код оплаты 29			
Содержание расчета			Сумма, сум
За работу в сверхурочное время 6, 27, 28 марта по 2 часа в день-доплаты за час 50% тарифной ставки повременщика 5700 сум			
		<b>5700 x 6 ч</b>	<b>= 17100 сум</b>
		<b>2</b>	
	<b>Итого</b>		<b>17100 сум</b>

Суммы доплат за работу в сверхурочное время также, и как доплата за работы в ночное время относят на себестоимость готовой продукции, выполненных работ и услуг по ст. 1.2.3.1. Положения о составе затрат.

*Оплата работы в праздничные дни.* Работа в праздничные дни разрешается на предприятиях, приостановка которых невозможна по производственно-техническим условиям (непрерывно действующие предприятия или работа которых вызывается необходимостью обслуживания населения). Оплата за работу в праздничные дни производится:

- рабочим-сдельщикам не менее, чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам с часовыми или дневными ставками не менее двойной часовой или дневной ставки;
- работникам с месячным окладом - в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производится сверх месячной нормы времени, и одинарной сверх оклада, если работа выполнялась в пределах месячной нормы рабочего времени.

С согласия работающего денежная компенсация может быть заменена предоставлением другого дня отдыха, но с оплатой в одинарном размере. Если рабочий работает в смену, которая частично переходит в праздничный день и в ночное время, в двойном размере оплачиваются только те часы фактической работы, которые совпали с праздничным днем. Оплата за работу в ночное время производится по существующим нормам, без удвоения доплат. Сверхурочные работы в праздничный день дополнительно не оплачиваются, так как все часы оплачиваются в двойном размере.

Многосменный режим работы характерен для предприятий, на которых в течение суток работа организована в два и более смены, включая непрерывные производства. Объем льгот за работу в вечернюю и ночную смену различен. Ночной считается смена, в которой не менее половины рабочего времени приходится на ночное время - с 10 часов вечера до 6 часов утра.

Смена, непосредственно предшествующая ночной, считается вечерней, независимо от времени ее начала и окончания (с 14 -16 часов и т.п.). Иные режимы труда (разделение рабочего дня на части, суточные дежурства и т.п.) к многосменному режиму не относятся. Для работников, занятых в таких режимах, сохраняется действующий порядок дополнительной оплаты за работу в ночное время и другие компенсации в зависимости от условий труда.

## **6.5. Документальное оформление и расчет оплат за неотработанное время и пособий по временной нетрудоспособности**

Согласно Трудовому Кодексу Республики Узбекистан рабочим и служащим оплачивается и не проработанное время. В основе расчета сумм таких выплат лежит средний заработок, правила исчисления, и применения которого устанавливаются соответствующими нормативными документами.

В соответствии с приложением № 6 к Постановлению Кабинета Министров № 133 от 11 марта 1997 года установлен следующий порядок начисления среднемесячной заработной платы:

1. Расчет среднемесячной заработной платы для оплаты отпусков, выходного пособия, пособия по безработице производится исходя из заработ-

ной платы, установленной по тарификации или должностного оклада на день расчета с увеличением на одну двенадцатую работающим первый год (на одну шестую - проработавшим шесть полных месяцев, на одну седьмую - проработавшим семь полных месяцев и т.д.). Для преподавателей средних специальных и профессионально-технических учебных заведений - на одну десятую часть суммы, превышающей в расчетном периоде установленную заработную плату по тарификации или должностной оклад. К ним относятся сделанный приработок, премии, доплаты, надбавки и другие выплаты, на которые начисляются взносы по социальному страхованию.

2. Преподавателям средних специальных и профессионально-технических учебных заведений доплаты за перевыполненные часы, производимые в конце года, производятся по ставкам, действовавшим на момент выполнения этих часов.

3. Расчет суммы для возмещения работодателем вреда здоровью, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанным с исполнением ими трудовых обязанностей, производится согласно правилам, утвержденным постановлением Кабинета Министров.

4. Во всех других случаях (кроме указанных в пунктах 1-3) среднемесячная заработная плата определяется исходя из среднемесячного заработка за два последних календарных месяца.

5. В случаях повышения размеров тарифных ставок, должностных окладов в период нахождения работника в трудовом отпуске, выполнения государственных или общественных обязанностей, поиска работы в срок до двух месяцев (согласно справке, выданной местным органом по труду - три месяца), а также болезни производится перерасчет оплаты за фактическое количество рабочих дней, приходящихся на дни работы предприятия, организации, учреждения в новых условиях оплаты труда.

В тех случаях, когда законодательством установлен специальный порядок подсчета среднего заработка (при начислении пенсии, возмещении ущерба и в некоторых других случаях), указанные правила не применяются.

Расчеты среднего заработка производятся на основании данных учета использования рабочего времени и соответствующих документов, подтверждающих право работника на получение гарантированного законодательством среднего заработка.

*Расчеты оплаты ежегодных отпусков.* Для отдыха и восстановления работоспособности трудовое законодательство предусматривает работникам ежегодные трудовые отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка.

Исчисление средней заработной платы производится согласно приложению № 6 к Постановлению Кабинета Министров № 133 от 11 марта 1997 года.

При расчете сумм для оплаты отпусков или выплаты компенсации за неиспользованный отпуск в расчете на шестидневную рабочую неделю (т.к.

продолжительность отпусков исчисляется в рабочих днях по календарю из расчета шестидневной рабочей недели) среднемесячная продолжительность принимается в размере 25,4 дня.

Следует иметь в виду, что, если в период нахождения работника в трудовом отпуске предприятие, организация, учреждение произвело повышение размеров тарифных ставок, должностных окладов, они обязаны произвести работнику перерасчет оплаты за фактическое количество рабочих дней, приходящихся на дни работы предприятия, организации, учреждения в новых условиях оплаты труда.

*Расчет пособия по временной нетрудоспособности.* С 1 января 2007 года расходы, связанные с выплатой пособий по временной нетрудоспособности, осуществляются:

- бюджетными организациями – в пределах бюджетных ассигнований на фонд оплаты труда;

- хозяйствующими субъектами – за счет собственных средств, с исключением указанных затрат из налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль.

Основанием для расчета сумм к оплате является табель учета использованного рабочего времени и листок о временной нетрудоспособности лечебного (медицинского) учреждения. Размер пособия определяется на основании общего трудового стажа, исчисленного ко дню наступления нетрудоспособности согласно трудовой книжке или другого документа, выданного вместо него.

В размере 100 % заработка выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности независимо от общего стажа работы следующим работникам:

- работающим участникам второй мировой войны;
- воинам – интернационалистам и приравненным к ним лицам;
- работникам, имеющим на своем иждивении трех или более детей, не достигших 16 лет (учащиеся - 18 лет);

- работникам, принимавшим участие в ликвидации последствий аварии на Чернобыльской АЭС;

- работникам, эвакуированным и переселенным из зон радиоактивного загрязнения в результате чернобыльской катастрофы, при заболевании кроветворных органов (острые лейкозы), щитовидной железы, аденомы, раком;

- работникам при трудовом увечье или профессиональном заболевании.

Работникам, состоящим на учете по социально значимым заболеваниям (туберкулез, онкологические заболевания, злокачественные новообразования, СПИД, лепра, психические болезни), в зависимости от продолжительности уплаты ими взносов на государственное социальное страхование (общего стажа работы), пособия по временной нетрудоспособности выплачиваются в следующих размерах:

- а) работникам, имеющим общий трудовой стаж 8 и более лет, в размере 100 % заработной платы;

б) работникам при общем трудовом стаже от 5 до 8 лет – 80 % заработной платы;

в) работникам, имеющим общий трудовой стаж до 5 лет - 60 % заработной платы.

Остальным категориям работников пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в следующих размерах:

- работникам, имеющим общий трудовой стаж 8 и более лет, а также работникам из числа круглых сирот, не достигших 21 года, - 80 % заработной платы;

- работникам, имеющим общий трудовой стаж до 8 лет - 60 % заработной платы.

В размере 100 % заработка оплачиваются пособия по беременности и родам.

Пособие по временной нетрудоспособности заболевшим в течение месячного срока после увольнения со срочной службы из рядов Вооруженных Сил Республики Узбекистан выдается в размере минимальной месячной заработной платы, установленной в республике. В других случаях – в размере 60 % заработной платы.

Пособие по беременности и родам выдается в размере 100 % заработной платы. Пособие по временной нетрудоспособности во всех случаях не может быть менее минимальной месячной зарплаты и выше заработка, из которого начисляется пособие.

Пособия во всех случаях временной нетрудоспособности, а также по беременности и родам исчисляются из фактического заработка работника. В сумму заработка включаются все виды заработной платы по месту работы, на которые начисляются страховые взносы. Виды заработка, на которые не начисляются страховые взносы, определяются согласно перечню видов заработной платы и других выплат, на которые не начисляются страховые взносы и которые не учитываются при исчислении пенсии, утвержденному постановлением Кабинета Министров от 11 мая 1994 года № 249. Все виды заработка, подлежащие учету при исчислении пособий, в том числе ежемесячные премии, выплачиваемые вместе с заработной платой данного месяца, включаются в заработок по времени, за которое они начислены, а не по времени их фактического получения.

Размер ежемесячного, среднедневного заработка определяется путем прибавления к заработной плате учитываемого месяца 1/12 части всех премий, полученных в течение 12 месяцев перед началом временной нетрудоспособности или отпуска по беременности и родам, при условии уплаты страховых взносов.

Лицам, находящимся на сдельной оплате труда, пособия исчисляются исходя из их заработка за последний календарный месяц, предшествующий первому числу месяца, в котором наступила нетрудоспособность, с прибавлением к заработку среднемесячной суммы премий, исчисленной в соответ-

ствии с «Положением о порядке назначения и выплаты пособий по государственному социальному страхованию».

Лицам, имеющим повременную оплату труда (месячный оклад), для исчисления пособия берется месячный оклад (должностной или персональный), дневная или часовая тарифная ставка с учетом постоянных доплат и надбавок, получаемых на день наступления нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, и среднемесячной (среднедневной, среднечасовой) суммы премий, исчисленные в соответствии с пунктами 52, 54 «Положения о порядке назначения и выплаты пособий по государственному социальному страхованию». Если работник получает неполный должностной оклад, то и пособие исчисляется из фактически получаемой части оклада.

**Пример.** Рабочий-сдельщик 4 - разряда Сабиров С.Н. в феврале проболел 3 рабочих дня, что отмечено в таблице учета рабочего времени и подтверждено листком о временной нетрудоспособности медицинского учреждения. Трудовой стаж Сабирова С.Н. - 7 лет, на иждивении имеются трое детей, не достигших 16 лет. Его заработок за фактически отработанное время за январь составляет по тарифу 684700 сум и 1/12 часть премии - 15300 сум. Всего заработок за январь – 700000 сум. Среднедневной заработок равен 30434 сум 78 т. (700000 : 23).

Сравниваем его с дневной удвоенной тарифной ставкой рабочего сдельщика 4-го разряда - 49712 сум 20 т. (3107 сум x 8 час = 24856 сум x 2). С учетом общего стажа работы размер пособия должен составлять 80 % дневного заработка, т.е. 24347 сум 82 т. (80% от 30434 сум 78 т.). Значит, начислять пособие следует исходя из 24347 сум 82 т. за день болезни. К оплате подлежит 73043 сум 46 т. (24347 сум 82 т. x 3).

При начислении пособия по временной нетрудоспособности в бухгалтерском учете даются следующие проводки: а) по работникам, участвующим в процессе производства

Дт 2510 - «Общепроизводственные расходы» (статья 1.5.13. Положения о составе затрат), Кт 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

б) по административным работникам и прочим работникам, не участвующим в процессе производства

Дт 9430 - «Прочие операционные расходы» (статья 2.3.21 Положения о составе затрат), Кт 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда».

## 6.6. Удержания и вычеты из заработной платы

После начисления заработной платы в бухгалтерии производят удержания и вычеты из нее. В соответствии с Трудовым Кодексом Республики Узбекистан удержания из оплаты труда возможны по общему правилу с письменного согласия работника, а при отсутствии согласия - по решению суда. Независимо от согласия работника производятся удержания:

а) налогов и других обязательных платежей, установленных в Республике Узбекистан;



б) для исполнения судебных решений и других исполнительных документов;

в) для погашения аванса, выданного в счет заработной платы, для погашения неизрасходованного и своевременно невозвращенного аванса, выданного на хозяйственные нужды, на служебные командировки или в связи с переводом на работу в другую местность, и для возврата сумм, излишне выплаченных вследствие счетных ошибок. В этих случаях работодатель вправе сделать распоряжение об удержании не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса или погашения задолженности, или со дня неправильно исчисленной выплаты. Если этот срок пропущен или работник оспаривает основания или размер удержания для погашения аванса, выданного на хозяйственные нужды, на служебные командировки и в связи с переводом на работу в другую местность, то погашение задолженности производится в судебном порядке;

г) при прекращении трудового договора до окончания рабочего года, в счет которого работник уже получил отпуск, за неотработанные дни отпуска. Удержания за эти дни не производятся при прекращении трудового договора по основаниям, указанным в части четвертой статьи 89, пунктах 1 и 2 части второй статьи 100, пунктах 1 и 2 статьи 106 Трудового Кодекса Республики Узбекистан, а также в связи поступлением на учебу или уходом на пенсию;

д) для возмещения вреда, причиненного работником работодателю, если размер вреда не превышает среднего месячного заработка работника;

е) штрафа в размере не более 20 % среднего месячного заработка за нарушение трудовой дисциплины.

При каждой выплате заработной платы общий размер удержаний не может превышать 50 % причитающейся работнику оплаты труда.

Подходный налог с рабочих и служащих. Он удерживается в порядке, установленном «О налоговом Кодексе» Республики Узбекистан от 25.12.2009 г.

Налогообложения с физических лиц осуществляются исходя из совокупного годового дохода по единой шкале ставок:

– базой определения налоговых обязательств каждого гражданина становится только сумма совокупного дохода из всех источников в истекшем календарном году;

– месячный доход рассматривается как промежуточный;

– не предусмотрены категории граждан полностью освобождаемых от налога независимо от размера доходов. К уплате налога привлекаются все граждане Республики Узбекистан, иностранные граждане и лица без гражданства, у которых доход превысит установленные законом размеры;

– если гражданин помимо зарплаты на своем предприятии, имеет другие доходы на стороне, то обязан ежегодно декларировать общую сумму получаемых доходов, включая и зарплату.

**Ставка налога на доходы физических лиц с 01.01.2012 г.**

Размер совокупного дохода	Сумма налога
---------------------------	--------------

До пятикратного размера минимальной заработной платы	9 процентов от суммы дохода
От пяти(+1 сум) до десятикратного размера минимальной заработной платы	Налог с шестикратного + 16 процентов с суммы, превышающей шестикратный размер минимальной заработной платы
От десятикратного (+1 сум) размера минимальной заработной платы и выше	Налог с десятикратного + 22 процента с суммы, превышающей десятикратный размер минимальной заработной платы

### Расчет налога на доходы физических лиц за январь 2012 год

Размер совокупного дохода	Сумма налога
До (5 x 62920) = 314600 сумов	9 процентов от суммы дохода (314600 x 9%) = 28314
От 314600 до (10 x 62920) = 629200 сумов	314600 + 16 процентов с суммы, превышающей 314600 сумов $(31460 + (629200 - 28314) \times 16\% = 28314 + (314600 \times 16\%) = 28314 + 50336 = 78650$ сумов
Свыше 629200 сумов	81796 + 22 процента с суммы, превышающей 629200 сумов

**Пример.** Главному бухгалтеру предприятия за январь 2012 года начислена 800.000 сум заработной платы. Налог на доходы с заработной платы работника за январь удерживается в следующем порядке:

1. Определяется сумма налога за январь с дохода 800.000 сум.  
 $78650 + (800.000 - 629200) \times 22\% = 78650 + (170800 \times 22\%) = 78650 + 37576 = 116226$  сум.

2. Сумма обязательных удержаний на индивидуальный накопительный пенсионный счет в размере 1% от заработной платы за январь составляет 8000 сум (  $800000 \times 1\%$  ).

3. Подлежит перечислению за январь сумма подоходного налога, равная 108226 сума (  $116226 - 8000$  ).

4. Сумма, удержанная с заработной платы 5,5 % в Пенсионный фонд  
 $800000 \times 5,5\% = 44000$  сума.

5. Заработная плата к выдаче - 639774 (  $800000 - 116226 - 44000$  ).

6. Отражение на счетах бухгалтерского учета:

1) на сумму начисленной заработной платы

Дт 9420                      Кт 6710 - 800000 сум;

2) на сумму удержанного подоходного налога за январь

Дт 6710                      Кт 6410 - 116226 сум;

3) на сумму удержаний на индивидуальный накопительный пенсионный счет

Дт 6410                      Кт 6520 - 8000 сум;

4) на сумму подоходного налога, перечисляемого в бюджет с расчетного счета

Дт 6410            Кт 5110 -108226 сума;  
5) на сумму удержаний с заработной платы 5,5 % в Пенсионный фонд  
Дт 6710            Кт 6520 – 44000 сум;  
на сумму заработной платы к выдаче  
Дт 6710            Кт 5010 – 639774 сум.

Таким же образом будет исчисляться налог и в последующие месяцы. Налог взимается с целых суммов начисленной заработной платы. Сумма подоходного налога, удержанная предприятиями с заработной платы и прочих доходов физических лиц, подлежит своевременному и полному перечислению в бюджет.

Для учета сумм налогов, удержанных с доходов граждан в пользу государственного бюджета, применяется пассивный счет 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)». Сальдо по кредиту счета отражает сумму задолженности предприятия бюджету, оборот по дебету - суммы, перечисленные в бюджет в погашение задолженности; оборот по кредиту - суммы удержанных налогов из заработной платы рабочих и служащих.

*Удержания по исполнительным листам.* Исполнительные листы являются основанием для удержания и перевода алиментов. Бухгалтерия регистрирует полученные исполнительные листы в специальном журнале или карточке. Удержания алиментов на основании поданного заявления могут производиться и в случаях, если общая сумма удержания превышает 50 %, а также, если с должника взыскивают по решению суда алименты на детей от другой матери, нетрудоспособных родителей, супруга (супруги).

Алименты удерживаются с суммы заработной платы, с пособий по временной нетрудоспособности, начисленных за отчетный месяц после удержания из них налогов, а также с суммы начисленной пенсии и стипендии.

В трехдневный срок со дня, установленного для выплаты заработной платы, пенсий и стипендий, суммы удержанных алиментов должны быть выплачены получателю или переведены по почте за счет получателя алиментов. Не взыскиваются алименты с сумм материальной помощи, единовременных вознаграждений за изобретения, рационализаторские предложения и т.д.

Учет расчетов по исполнительным документам ведется на счете 6990 - «Прочие обязательства».

Удержания за товары, проданные в кредит, возможны в том случае, когда предприятие произвело за счет ссуды банка расчеты с торгующими организациями на всю сумму заявления - обязательства за товары, проданные в кредит.

Таким образом, ежемесячно сокращается время на выписку платежных поручений банку на частные удержания сумм в пользу десятков торгующих организаций. В счетном плане для данной формы расчетов выделен счет 4710 - «Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит». Этот счет активный и его сальдо отражает сумму задолженности рабочих и служащих предприятию по непогашенному кредиту; оборот по дебету - вновь оплаченные предприятием поручения - обязательства за счет ссуды банка; оборот по

кредиту - суммы, удержанные из заработной платы рабочих и служащих в погашение долга.

В случае увольнения работника, когда не полностью погашена сумма обязательства, предприятие сообщает остаток задолженности за ним торгующей организации с указанием нового места работы работника. Предприятие также полностью рассчитывается с банком по ссуде. Если предприятие пользуется ссудами банка для погашения задолженности своих работников за приобретенные ими товары в кредит, то оно использует счет 4710 в разрезе лицевых счетов торгующих организаций.

Кроме обязательных удержаний из заработной платы рабочих и служащих могут производиться добровольные удержания по письменным заявлениям последних: перечисление заработной платы в народный банк, страховым организациям, профсоюзных взносов, сумм в погашение ссуды на строительство и благоустройство садовых домиков и участков. Такие расчетные операции учитываются на счетах 4790 - «Прочая задолженность персонала» и 6990 - «Прочие обязательства».

### **6.7. Порядок оформления расчетов с рабочими и служащими и выплаты им оплаты труда**

Заработная плата рабочим и служащим в соответствии с Трудовым Кодексом Республики Узбекистан выплачивается не реже одного раза в каждые полмесяца. В исключительных случаях для отдельных категорий работников Правительством Республики Узбекистан могут быть установлены другие сроки выплаты заработной платы.

Применяется авансовый и безавансовый порядок расчетов по заработной плате. В первом случае работникам выдается аванс, а окончательный расчет производится при выплате заработной платы за вторую половину месяца.

Во втором случае на предприятии вместо планового аванса рабочим начисляется заработная плата за полный месяц по фактически выработанной продукции (произведенной работе) или фактически отработанному времени.

Авансы начисляются в размере 40-50 процентов оклада или тарифной ставки, но за вычетом налогов.

Основным регистром, используемым для оформления расчетов с рабочими и служащими, является расчетная ведомость.

Основанием для составления расчетных ведомостей и листков расчета заработной платы являются первичные документы:

- табель учета использования рабочего времени - для расчета повременной заработной платы и всех прочих оплат, в основу которых положено время (оплата простоев, доплаты за ночное и сверхурочное время, оплата листов по временной нетрудоспособности и т.п.);

- накопительные карточки заработной платы - для рабочих-сдельщиков;

- расчеты бухгалтерии по всем видам дополнительной заработной платы и пособий по временной нетрудоспособности;

- расчетные ведомости за прошлый месяц - для расчета сумм удержаний налогов;

- решения судебных органов на удержания по исполнительным листам;
- платежные ведомости на выданный за первую половину месяца аванс;
- расходные кассовые ордера на выдачу внеплановых авансов и т.д.

Расчетная ведомость является регистром аналитического учета, так как составляется в разрезе каждого табельного номера, по цехам, категориям работников, по видам оплат и удержаниям. Она состоит из следующих показателей:

- начислено по видам оплат - оборот по кредиту счета 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- удержано и зачтено по видам платежей и зачетов - оборот по дебету счета 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- к выдаче на руки или осталось за предприятием на конец месяца - сальдо по кредиту счета 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Последний показатель расчетной ведомости является основанием для заполнения платежной ведомости для выдачи заработной платы в окончательный расчет.

Применяются несколько вариантов оформления расчетов предприятий с рабочими и служащими:

- путем составления расчетно-платежных ведомостей, в которых совмещаются два регистра: расчетная и платежная ведомости, т.е. одновременно рассчитываются сумма к оплате и производится ее выдача (выплата);

- путем составления расчетных ведомостей, а выплата производится по платежным ведомостям;

- путем составления машинным способом листков «Расчет заработной платы» для каждого рабочего за месяц (начислено, удержано и к выдаче), на основании которых заполняется платежная ведомость для выдачи заработной платы.

## **6.8. Свод заработной платы, состав фонда оплаты труда и контроль над его использованием**

В состав расходов на оплату труда включаются все расходы предприятия на оплату труда независимо от источника их финансирования, в том числе суммы, начисленные работникам в соответствии с законодательством за непроработанное время, в течение которого за ним сохраняется заработная плата, а также стимулирующие и компенсирующие выплаты.

Все указанные выплаты рабочим и служащим предприятия в соответствии с Положением о составе затрат включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) либо относятся на расходы периода, затем ежемесячно списываются на уменьшение прибыли отчетного периода.

В составе журнально-ордерной формы счетоводства предусмотрены специальные регистры для расчета отчетного, фактически начисленного

фонда оплаты труда и для контроля над использованием планового фонда. В промышленности для этой цели используется разработочная таблица № 5 «Свод по начисленной заработной плате по ее составу и категориям работников и свод по расчетам с рабочими и служащими». Она составляется ежемесячно на основе расчетных ведомостей

Первая часть разработочной таблицы № 5 содержит расшифровку начисленных сумм, входящих в фонд оплаты труда, а также не входящих, оплачиваемых за счет прочих источников.

В таблице суммы подразделяются на виды начислений (сдельно, повременно, отпуск и т.д.). Кроме того, здесь большое значение имеет суммирование начисленных сумм по категориям работников, позволяющее анализировать их при составлении отчетности по труду и заработной плате, так как данные в них приведены за отчетный месяц и с начала года.

Вторая часть таблицы - сводные данные по расчетам с рабочими и служащими - содержит показатели: задолженность на начало месяца отдельно за предприятием и за работниками; начисления за отчетный месяц по цеху согласно расчетной ведомости и по предприятию - всего. Затем приводится полная характеристика выплат, удержаний и вычетов из заработной платы и задолженность на конец месяца.

Фактически эта часть позволяет анализировать показатели счета 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда», составить справки на удержания к журналам-ордерам № 8, 10/1, ведомости № 7 и сверить остатки на конец месяца с Главной книгой. К журналу-ордеру № 8 заполняется справка по кредиту счета 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» на сумму удержанных налогов из заработной платы рабочих и служащих; к ведомости № 7 - по кредиту счета 4710 - «Задолженность персонала по прочим операциям» на суммы удержаний за товары, проданные в кредит, по кредиту счета 6990 - «Прочие обязательства» - по исполнительным листам и т.д.

Расчет сумм по чеку на получение наличными:

- а) на заработную плату -60600 сум;
- б) пособия по временной нетрудоспособности -3000 сум;
- в) премии -6000 сум.

Итого к получению: 69600 сум (см. задолженность на конец месяца).

I. Итоги свода начисленной заработной платы по Сельмашзаводу за март месяц 201\_\_ года

Категория работников	Начислено за месяц			Итого
	по фонду оплаты труда	премии	пособия по временной нетрудоспособности	
А. Рабочие	101900	2460	2200	106500
Б. Специалисты	24000	2200	500	26700
В. Служащие	4000	1000	210	5210
Г. Ученики	700	140	-	840
Д. Прочий персонал	1400	200	90	1690

Итого	132000	6000	3000	141000
-------	--------	------	------	--------

Начислено за январь - февраль 264000 сум.

### 6.9. Синтетический учет выдачи оплаты труда

Основанием для выдачи заработной платы является приказ в кассу для оплаты указанной в ведомости суммы в срок с \_\_\_ по \_\_\_ (в течение трех дней, считая день получения в банке). Подписывают приказ руководитель предприятия и главный бухгалтер.

Предприятие, организация

Цех, отдел - 01

К расчетной ведомости № 8

В кассу для оплаты

С 2 марта по 5 марта 201\_г.

В сумме Триста двадцать тысяч сум (320000сум)

Руководитель: Шокиров

Главный бухгалтер: Нишанова

2 марта 201\_г.

Выдача заработной платы производится по платежным ведомостям (форма приводится ниже).

Платежная ведомость № 8

За вторую половину февраля 201\_\_г.

Количество листов

По настоящей платежной ведомости выплачено Триста три тысячи сум (303000 сум), депонировано семнадцать тысяч сум (17000 сум).

Выплату произвел: Илашова

Проверил бухгалтер: Нишанова

#### Оборотная сторона формы № Т-53а

Табель-ный №	Фамилия И.О.	Сумма сум, тийин	Расписка в получении	Примечание (№ док. паспорта удостоверения)
010	Валиев В.К.	600 -00	Валиев	
019	Комилов Н.П.	567-00	Комилов	
020	Усманов К.П.	496-00	Усманов	
021	Упасов Н.У.	500-00	Упасов	
023	Хабибулин А.П.	98-00	Депонировано	
027	Смирнов П.Т.	507-00	Смирнов	
031	Жаримбетов Р.И	72-00	Депонировано	
032	Йулдашов И.П.	360-00	Йулдашов	

Итого 320000

Триста двадцать тысяч сум

Ведомость составила Орипова

Ведомость проверила Петрова

Выдавать заработную плату на предприятии, кроме кассира могут раздатчики. В этом случае кассир ведет специальную книгу регистрации платежных ведомостей и сумм, выданных (полученных) наличными. По окончании рабочего дня раздатчики обязаны сдать в кассу остатки невыданных сумм и платежные ведомости. Последующие выплаты заработной платы (на второй-третий день) осуществляются только кассиром. По истечении трех дней кассир в платежных ведомостях построчно проверяет и суммирует выданную заработную плату, а против фамилий, где нет росписей в графе «расписка в получении» проставляет штамп или пишет от руки «депонировано». Платежная ведомость закрывается обычно двумя суммами - выдано наличными и депонировано. На депонированные суммы кассир составляет реестр невыданной заработной платы, после чего передает в бухгалтерию платежную ведомость и реестр невыданной заработной платы для проверки и выписки расходного кассового ордера на выданную сумму заработной платы. Расходный кассовый ордер передается кассиру для регистрации в кассовой книге.

Суммы не востребовавшей заработной платы кассир сдает в банк на расчетный счет предприятия с указанием «депонированные суммы».

Своевременно не полученную рабочими и служащими заработную плату предприятие хранит в течение трех лет и учитывается в счете 6720 - «Депонированная заработная плата». По мере затребования предприятие в течение трех лет получает депонированные суммы из банка в кассу для выплат. Остаток депонированных сумм по истечении трех лет приходится на доходы предприятия.

Дт 6720 - «Депонированная заработная плата», Кт 9360 - «Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности».

Наряду с осуществлением расчета сумм причитающихся работникам заработной платы, премий, пособий, бухгалтерия предприятия организует учет этих сумм на счетах бухгалтерского учета в соответствующих регистрах.

Согласно Положению о составе затрат расходы на оплату труда производственного характера относятся на производственную себестоимость продукции (работ, услуг). В состав затрат на оплату труда производственного характера включаются следующие статьи (см. статью 1.2. Положения о составе затрат):

- начисленная заработная плата производственного характера за фактически выполненную работу, исчисленная исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми на хозяйствующем субъекте формами и системами оплаты труда, включая выплаты стимулирующего характера, предусмотренные первичными документами по учету выработки;

- надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, наставничество;



- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе:

- надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, за работу в выходные и праздничные (нерабочие) дни, предусмотренные графиком технологического процесса;

- надбавки за работу в многосменном режиме, за совмещение профессий и расширение зон обслуживания;

- надбавки за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда и природно-климатических условиях, включая надбавки к заработной плате за непрерывный стаж работы в этих условиях, по списку профессий и перечню работ, утвержденному Правительством;

- надбавки к заработной плате работникам связи, железнодорожного, речного, автомобильного транспорта и шоссейных дорог и другим работникам, постоянная работа которых протекает в пути или имеет разъездной характер, за каждые сутки в пути, выплачиваемые с момента выезда до момента возвращения к месту нахождения хозяйствующего субъекта;

- надбавки за подвижной и разъездной характер работ для работников, непосредственно занятых на строительстве, реконструкции и капитальном ремонте, а также при выполнении работ вахтовым методом в случаях, предусмотренных законодательством;

- доплата работникам, постоянно занятым на подземных работах, за нормативное время их передвижения в шахте (руднике) от отвала к месту работы и обратно;

- выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в пустынных, безводных и высокогорных местностях, производимые в соответствии с действующим законодательством.

Суммы, выплачиваемые (при выполнении работ вахтовым методом) в размере тарифной ставки, оклада за дни в пути от места нахождения хозяйствующего субъекта (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям и вине транспортных организаций.

Оплата работникам за дни отдыха (отгулы), предоставляемые им в связи с работой сверх установленной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ, при суммированном учете рабочего времени и в других случаях, установленных законодательством.

Оплата за неотработанное время:

- оплата в соответствии с действующим законодательством очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков, компенсаций за неиспользованные очередные (ежегодные) и дополнительные отпуска, оплата льготных часов подростков, перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;

- выплаты работникам, находящимся в вынужденном отпуске, с частичным сохранением основной заработной платы;

- плата работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови;
- оплата труда за выполнение государственных обязанностей (военные сборы, сборы по чрезвычайным ситуациям и т.п.);
- оплата труда работников, не состоящих в штате хозяйствующего субъекта, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера, включая договор подряда, если расчеты с работниками за выполненную работу производятся самим хозяйствующим субъектом;
- другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда работников, участвующих в производственном процессе.

Все эти затраты отражаются непосредственно по дебету счетов: 2010 - «Основное производство», 2310 - «Вспомогательное производство», 2510 - «Общепроизводственные расходы», 2610 - «Брак в производстве», 2710 - «Обслуживающие хозяйства», 3100 - «Расходы будущих периодов» и в кредит счета 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Одновременно суммы производственных затрат записываются в ведомости учета производственных затрат по заказам, статьям, цехам, а на их основе - в журналы-ордера № 10 и 10/1.

Суммы начисленной заработной платы рабочим за время отпуска могут относиться в дебет счета 8910 - «Резервы предстоящих расходов и платежей» (если предприятию предоставлено право на создание такого резерва), в кредит счета 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда» и отражаются в журналах-ордерах № 10 и 10/1 согласно ведомости № 15.

Пособия по временной нетрудоспособности и прочие выплаты за счет средств предприятия относятся в дебет счета 2500 - «Общепроизводственные расходы» или счет 9430 - «Прочие операционные расходы» и кредит счета 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда» и отражаются в журнале-ордере № 10/1. Ниже приводится схема отражения операций по учету расчетов по оплате труда.

Счет 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда»

	Дт		Кт
Корреспондирующие счета			
Кредит счетов		Дебет счетов	
		Сальдо: - задолженность предприятия работникам	
5010	Суммы, выплаченные наличными (заработная плата, пособия, премии)	Суммы начисленной заработной платы всем категориям работников за проработанное и не проработанное время, за выполненные работы, доплаты за работу в ночное и сверхурочное время, доплаты бригадирам за руководство бригадой и т.д., суммы начисленных премий	- 0810 2010, 2310, 2510, 2610, 2710, 3100, 9410, 9420

6410	Суммы, удержанные из	Суммы единовременной премии, начисленные всем категориям работников за счет разных источников	- 0810, 2010, 2310, 2510, 2610, 2710, 3100, 9410, 9420, - 8910
6520	заработной платы налогов в бюджет, в Пенсионный фонд		
6720	Депонированная сумма	Сумма начисленной заработной платы за время очередного отпуска (если создается резерв для оплаты отпускных сумм)	
4710	заработной платы		
6990 -	Суммы, удержанные из заработной платы по исполнительным листам, за товары, проданные в кредит и перечисления в народный банк		
2610 -	Суммы, удержанные из заработной платы за допущенный брак	Сумма начисленных пособий по временной нетрудоспособности всем категориям работников, по беременности и родам и прочие выплаты за счет средств социального страхования, облагаемые налогом	- 2510, 9430
4220	Удержания остатков		
4230	сумм, выданных в под-		
4290 -	отчет		
4730 -	Сумма, удержанная в погашение задолженности за ранее нанесенный ущерб предприятию		

### Заключение

В условиях модернизации и технического перевооружения экономики многие функции государства в области социальной поддержки и защиты работников переданы непосредственно предприятиям, которые самостоятельно устанавливают формы, системы и размеры оплаты труда.

В данной главе дана классификация личного состава, которая имеет важное значение для правильной организации труда, учета выработки и заработной платы, а также для составления отчетности и контроля над фондом оплаты труда работников предприятия. Подчеркнуто значение правильной организации оплаты труда, которое определяется тремя взаимозависимыми элементами: тарифной системой, нормированием труда и формами оплаты труда. Приведен порядок документального оформления учета выработки и начисления заработной платы, а также расчетов доплат в связи с отклонениями от нормальных условий работы. Обращено внимание на новый порядок определения пособий по больничным листам, а также источников их покрытия.

С соответствующими бухгалтерскими записями подробно разъяснены вопросы начисления, удержания и выдачи заработной платы работникам предприятия.

### Контрольные вопросы

1. В чем основные задачи учета труда и заработной платы?
2. Как учитывается использование рабочего времени?
3. В чем сущность организации оплаты труда?
4. Расскажите о документах по оплате труда.
5. Какие формы оплаты труда существуют?
6. Какие системы оплаты труда существуют?
7. Какие существуют виды оплаты труда?
8. Как оформляется начисление оплаты труда?
9. Расскажите порядок оплаты труда дополнительной заработной платы.
10. Как оформляются удержания из заработной платы?

### Литература

1. Трудовой кодекс Республики Узбекистан, введенный в действие с 1 апреля 1996.
2. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов (Постановление КМ РУз. №54 от 05.02.1999 г.) с последующими изменениями и дополнениями.
3. НСБУ №21. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению. Т., 2002.
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учеб. М.: Проспект, 2009.
5. Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет. 4-е изд., доп. СПб.: Питер, 2009.

## ГЛАВА 7. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ (ИНВЕСТИЦИИ) ВЛОЖЕНИЙ

### 7.1. Виды и оценка финансовых (инвестиции) вложений

НСБУ N21 для бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций предусмотрены нижеследующие счета группы 0600 - «Долгосрочные инвестиции»:

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».

Ценными бумагами признаются денежные документы, удостоверяющие имущественные права или отношения займа между выпустившим их лицом и их владельцем, предусматривающие выплату дохода в виде дивидендов или процентов и возможность передачи прав, вытекающих из этих документов, другим лицам (статья 1 Закона РУз. «О ценных бумагах и фондовой бирже» от 2.09.1993 г. N 918-ХП).

Различают следующие **виды ценных бумаг**:

- акции;
- облигации;
- казначейские обязательства;
- депозитные сертификаты;
- векселя;
- производные ценных бумаг.

Ценные бумаги могут быть именными и на предъявителя.

Ценные бумаги являются именными, если для реализации имущественных прав, связанных с их владением, необходима регистрация имени владельца эмитентом или по его поручению - организацией, осуществляющей профессиональную деятельность по ценным бумагам. Передача именной ценной бумаги от одного владельца к другому отражается изменением соответствующих записей в учете.

Ценные бумаги считаются документами на предъявителя, если для реализации имущественных прав, связанных с их владением, достаточно предъявления ценной бумаги. Ценные бумаги на предъявителя обращаются свободно.

Форма выпуска ценных бумаг может быть документарной (в виде сертификата) и бездокументарной (запись в реестре владельцев ценных бумаг). В бездокументарной форме выпускаются только именные акции и облигации.

**Акция** - ценная бумага без установленного срока действия, удостоверяющая внесение юридическим или физическим лицом определенного вклада в уставный фонд акционерного общества, подтверждающая участие ее владельца в собственности данного общества и дающая ему право на получение дивиденда и, как правило, на участие в управлении этим обществом.

Простые акции являются голосующими, дающими право их владельцу на получение дивидендов, участие в общих собраниях общества и управлении обществом.

Привилегированными акциями являются акции, которые дают право их владельцам в первоочередном порядке получать дивиденды, а также средства, вложенные в акции при ликвидации акционерного общества. Привилегированные акции дают право их владельцам на получение определенных дивидендов независимо от наличия прибылей предприятия.

**Облигация** - ценная бумага, удостоверяющая внесение ее владельцем денежных средств и подтверждающая обязательство возместить ему номинальную стоимость ценной бумаги в предусмотренный в ней срок с выплатой фиксированного процента. Выпускаются облигации следующих видов:

- облигации внутренних республиканских и местных займов;
- корпоративные облигации.

Облигации внутренних республиканских и местных займов выпускаются на предъявителя. Решение о выпуске облигаций внутренних республиканских и местных займов принимается, соответственно, Кабинетом Министров Республики Узбекистан и местными органами государственной власти. В решении должны определяться эмитент, условия выпуска и порядок размещения облигаций.

С 27 сентября 2006 года выпуск корпоративных облигаций осуществляется исключительно открытыми акционерными обществами:

- в пределах размера собственного капитала на дату принятия решения об их выпуске, подтвержденного заключением аудиторской организации;
- имеющими за последние три года положительные показатели рентабельности, платежеспособности, финансовой устойчивости и ликвидности, подтвержденные заключениями аудиторской организации, а также получившими независимую рейтинговую оценку;
- при участии коммерческих банков, выполняющих функции платежных агентов по выплате эмитентами причитающихся инвесторам средств (пункт 2 Постановления Президента РУз. «О мерах по дальнейшему развитию рынка ценных бумаг» от 27.09.2006 г. N ПП-475, статья 5 Закона РУз. «О ценных бумагах и фондовой бирже» от 2.09.1993 г. N 918-ХП).

**Казначейские обязательства** - вид ценных бумаг на предъявителя, удостоверяющих внесение их владельцами денежных средств в бюджет и дающих право на получение фиксированного дохода в течение всего срока владения этими ценными бумагами. Выпускаются следующие виды казначейских обязательств:

- долгосрочные - на срок от 5 и более лет;
- краткосрочные - до одного года.

**Депозитный сертификат** - это свидетельство банка-эмитента о вкладе денежных средств, удостоверяющее право вкладчика или его правопреемника на получение по истечении установленного срока суммы вклада и процен-

тов по нему. Правила выпуска и регистрации депозитных сертификатов определяются Центральным банком Республики Узбекистан.

**Векселем** является ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя либо иного указанного в векселе плательщика выплатить при наступлении предусмотренного векселем срока определенную сумму владельцу векселя. Векселя подразделяются на простые и переводные.

Простым векселем является документ, содержащий безусловное обязательство векселедателя уплатить определенную денежную сумму векселедержателю либо по его приказу в установленный срок или по требованию.

Переводным векселем является документ, содержащий безусловный приказ векселедержателя, обращенный к плательщику об уплате определенной денежной суммы получателю либо по его приказу другому лицу в установленный срок или по требованию. При этом плательщик обязан письменно подтвердить свое согласие произвести платежи по векселю в обозначенный срок (совершить акцепт).

**Производные ценных бумаг** - ценные бумаги, доход (убытки) которых зависит от значений одного или нескольких рыночных показателей (индексов).

Производные ценных бумаг могут выпускаться в виде опционов, фьючерсов и других финансовых инструментов.

*Опцион* - договор, дающий право его владельцу приобрести ценные бумаги или товары по оговоренной в контракте цене в установленный срок.

*Фьючерс* - ценная бумага (контракт), удостоверяющая безусловное обязательство на покупку или продажу определенных ценных бумаг и иных финансовых инструментов или товаров по установленной в контракте цене на определенную в будущем дату.

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

**Краткосрочными инвестициями** признаются вложения предприятия в ценные бумаги других предприятий, процентные облигации государственных займов, займы, предоставленные другим организациям на срок не более одного года. Бухгалтерский учет краткосрочных инвестиций ведется на счетах:

5810 - «Ценные бумаги»;

5820 - «Краткосрочные займы выданные»;

5890 - «Прочие текущие инвестиции».

Займом признаются передача по договору займа одной стороной (займодавцем) в собственность другой стороне (заемщику) денег или других вещей, определенных родовыми признаками. Договор займа предусматривает также обязанность заемщика возвратить займодавцу единовременно или в рассрочку такую же сумму денег или равное взятому займы количество вещей того же рода и качества (сумму займа) (статья 732 ГК РУз.). Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или вещей.

**Прочими текущими инвестициями** признаются инвестиции предприятия в банковские и другие вклады. Следует отметить, что с 1 января 2008 года сроком на три года освобождаются от налогообложения процентные доходы юридических лиц, полученные от размещения в долговые ценные бумаги коммерческих банков на срок свыше 1 года (пункт 6 Постановления Президента РУз. «О мерах по дальнейшему развитию банковской системы и вовлечению свободных денежных средств в банковский оборот» от 7.11.2007 г. N ПП-726).

Согласно НСБУ N 12 «Учет финансовых инвестиций» при приобретении финансовые инвестиции оцениваются по покупной стоимости. В покупную стоимость включаются такие затраты, как:

- суммы, уплачиваемые (подлежащие уплате) в соответствии с договором продавцу;

- суммы, уплачиваемые (подлежащие уплате) специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;

- вознаграждения, уплачиваемые (подлежащие уплате) посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги;

- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг. Например, в случае территориальной удаленности может возникнуть необходимость командировать сотрудника для заключения договора на покупку ценных бумаг и т.п.

Если инвестиция приобретается полностью или частично путем проведения эмиссии акций или других ценных бумаг, то стоимость приобретения равна текущей стоимости выпущенных ценных бумаг, а не их номинальной стоимости. Если инвестиция приобретена полностью или частично в обмен на другой актив, то стоимость ее приобретения определяется по текущей стоимости переданного актива.

Приобретение финансовых инвестиций по стоимости, включающей долю процентов, начисленных дивидендов за период до момента приобретения, учитывается по стоимости приобретения за вычетом суммы процентов, выплаченных покупателем продавцу.

Разница между стоимостью приобретения и стоимостью погашения инвестиций в долговые ценные бумаги (дисконт или премия при покупке) списывается инвестором в течение периода с момента приобретения до момента погашения для того, чтобы существовал постоянный доход по инвестициям.

После приобретения долгосрочные инвестиции согласно НСБУ N 12 «Учет финансовых инвестиций» могут учитываться в бухгалтерском балансе одним из трех способов:

- по стоимости приобретения;

- по стоимости с учетом переоценки;

- по наименьшей оценке из стоимости приобретения и рыночной стоимости, определенной по методу портфеля инвестиций.



Выбранный метод должен определяться учетной политикой предприятия.

Краткосрочные инвестиции могут учитываться:

- по рыночной стоимости;
- по меньшему из двух значений: стоимости приобретения и рыночной стоимости.

## **7.2. Учет вложений (инвестиций) в ценные бумаги**

Финансовые вложения - затраты предприятия на приобретение ценных бумаг, т.е. вложения денежных, основных, нематериальных и прочих активов в совместные, дочерние предприятия, акционерные общества, товарищества, а также дебиторская задолженность в виде предоставленных займов другим предприятиям и организациям.

В зависимости от сроков, на которые произведены инвестиции (вложения), они подразделяются на краткосрочные (вложения сроком до года) и долгосрочные (вложения на срок более года). Кроме этого, отнесение финансовых вложений к той или иной категории зависит от целей приобретения ценных бумаг. Например, акции или облигации, имеющие срок погашения более года, приобретенные с намерением их перепродажи и получения дохода от них в течение года, относятся к краткосрочным вложениям.

Документами, подтверждающими совершенные инвестиции (вложения), являются полученные акции, сертификаты разные, облигации, свидетельства на суммы произведенных вкладов, договоры на предоставление займов и др. Средства финансовых вложений, на которые еще не получены документы, подтверждающие права предприятий на суммы произведенных вкладов, учитываются обособленно. Документы, подтверждающие продажу ценных бумаг, - это акты купли-продажи, платежные поручения, подтверждающие погашение облигаций и возврат предоставленных займов.

Учет инвестиций (вложений) ведется на счетах 5800 - «Краткосрочные инвестиции» и 0600 - «Долгосрочные инвестиции».

Учет о наличии и движении долгосрочных инвестиций (вложений) в ценные бумаги других предприятий, уставные капиталы дочерних и зависимых хозяйственных обществ и других предприятий, созданных на территории страны и за рубежом, осуществляется на следующих счетах:

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».

Группа счетов 0600 - «Учета долгосрочных инвестиций» - активный, денежный, имеет сальдо дебетовое, которое показывает сумму произведенных финансовых вложений на начало месяца. По дебету этого счета отражаются операции по приобретению ценных бумаг, вклады в другие предприятия,

суммы предоставленных займов, по кредиту - операции по погашению, выкупу, продаже ценных бумаг, суммы возвращенных займов.

Порядок отнесения активов к инвестициям и их виды регулируются НСБУ №12 «Учет финансовых инвестиций», утвержденным Министерством финансов Республики Узбекистан 25 декабря 1998 года № 65 (рег.№ 596 от 16 января 1999 года – Бюллетень нормативных актов, 1999 г. № 3 и № 6) и НСБУ № 8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества», утвержденным Министерством финансов Республики Узбекистан 14 октября 1998 года № 50 (рег. № 580 от 28 декабря 1998 года – Бюллетень нормативных актов, 1999 г. № 6).

Аналитический учет по счетам учета долгосрочных инвестиций (0600) ведется по видам долгосрочных инвестиций и объектам, в которые осуществлены эти инвестиции (предприятиям-продавцам ценных бумаг, дочерним и зависимым хозяйственным обществам и другим предприятиям, участником которых является предприятие и т.п.). При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о долгосрочных инвестициях в объекты на территории Республики Узбекистан и за рубежом.

Наличие рынка ценных бумаг, совершение операций по купле-продаже ценных бумаг на фондовых биржах, предполагает приобретение акций или облигаций по ценам выше или ниже их номинальной стоимости. Акции приобретаются и учитываются в сумме фактических затрат, связанных с их приобретением. Разница между продажной и номинальной стоимостью акций приводит либо к получению потенциальной прибыли, либо убытка в зависимости от котировки этих акций на фондовой бирже и получаемого дивиденда по акциям.

Учет наличия и движения 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»;

5820 - «Краткосрочные займы выданные»;

5890 - «Прочие текущие инвестиции».

Счет 5800 - «Учета краткосрочных инвестиций (вложения)» – активный, сальдо имеет дебетовое, которое отражает сумму стоимости приобретенных ценных бумаг или выданных займов сроком до одного года. Оборот по дебету показывает суммы приобретенных ценных бумаг и предоставленных краткосрочных кредитов и сданные на депозиты в отчетном месяце. Оборот по кредиту отражает суммы реализованных акций, погашенных облигаций или возвращенных займов и депозитных сум. Учет указанных вложений организуется по видам вложений. Документация по движению операций на данных счетах та же, что и по движению долгосрочных инвестиций (вложений).

Аналитический учет по счетам учета краткосрочных инвестиций (5800) ведется по видам краткосрочных инвестиций и объектам, в которые осуществ-

влены эти вложения (предприятиям - продавцам ценных бумаг, вкладам и т.п.).

При долгосрочных и краткосрочных инвестициях (вложениях) в другие предприятия путем внесения основных средств, кредитуется счет 9210 - «Выбытие основных средств» и дебетуются соответствующие счета 0600- «Счета учета долгосрочных инвестиций» и 5800 - «Счета учета краткосрочных инвестиций (вложения)», а при внесении нематериальных активов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, материалов кредитуется счет 9220 - «Выбытие прочих активов». При приобретении акций, других ценных бумаг, финансовых вложений в уставный капитал других предприятий, - кредитуется счета 5110 - «Расчетный счет» и 5210 - «Валютный счет» и дебетуются счета 0600 - «Счета учета долгосрочных инвестиций» и 5800 - «Счета учета краткосрочных инвестиций». Возврат депозитных вкладов и предоставленных займов оформляется бухгалтерскими записями по дебету счета 5110 - «Расчетный счет» и 5210 - «Валютный счет» и кредиту счетов 0600 - «Счета учета долгосрочных инвестиций» и 5800 - «Счета учета краткосрочных инвестиций».

Суммы полученного дивиденда по акциям, проценты по облигациям зачисляются на расчетный счет в корреспонденции со счетом 9500 - «Учета доходов от финансовой деятельности». При этом делается запись:

Дт 5110 - «Расчетный счет», Кт 9520 - «Доходы в виде дивидендов», 9530 - «Доходы в виде процентов».

**Пример 1.** Предприятие приобрело акции акционерного общества 5 шт. по цене 50000 сум за штуку.

Дт 0610 - «Ценные бумаги» - 250000;  
Кт 5110 - «Расчетный счет» - 250000.

**Пример 2.** Акционерное общество приобрело акции дочернего предприятия 50 шт. по цене 10000 сум. В оплату акций АО внесло право пользования земельным участком, оцененное учредителями 300000 сум, и денежные средства с расчетного счета в сумме 200000 сум.

Производится следующая запись:

Дт 0620 - «Инвестиции в дочерние хозяйственные общества» - 300000;  
Кт 0440 - «Права пользования землей и природными ресурсами» - 300000;

Дт 0620- «Инвестиции в дочерние хозяйственные общества» - 200000;  
Кт 5110- «Расчетный счет» - 200000.

**Пример 3.** Предприятие внесло учредительский взнос в совместное узбекско-корейское предприятие 170000 сум.

Дт 0640 - «Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом» - 170000;

Кт.5110- «Расчетный счет» - 170000.

**Пример 4.** Предприятие предоставило беспроцентный заем своему филиалу сроком на один год в размере 100000 сум. При этом будет выполнена следующая бухгалтерская запись:

Дт 5830- «Краткосрочные займы выданные» - 100000;  
Кт 5110- «Расчетный счет» - 100000.

При возврате займа будет обратная бухгалтерская проводка:

Дт 5110- «Расчетный счет» - 100000;  
Кт 5830- «Краткосрочные займы выданные» - 100000.

Находящиеся в активах предприятия приобретенные акции или облигации акционерных обществ могут быть реализованы в связи с различными причинами:

- 1) акция не приносит планируемого дохода;
- 2) акции или облигации были приобретены не для получения дохода в течение длительного срока, а с целью получения дохода от последующей реализации этих ценных бумаг.

Для учета реализации ценных бумаг и определения результата от реализации используется счет 9220 - «Выбытие прочих активов». Записи хозяйственных операций по данному счету производятся аналогично записям по учету реализации нематериальных активов.

На балансовую стоимость реализованных или погашенных ценных бумаг дебетуется счет 9220 - «Выбытие прочих активов», а кредитуются счета 0600 - «Счета учета долгосрочных инвестиций» и счета 5800 - «Счета учета краткосрочных инвестиций» и счет 9320 - «Прибыль от выбытия прочих активов» на прибыль, полученную от реализации ценных бумаг. Счет 9220 - «Выбытие прочих активов» кредитуется в корреспонденции со счетами 5110- «Расчетный счет» и 5210 - «Валютный счет» на выручку от реализации ценных бумаг и счетом 9430 - «Прочие операционные расходы» на убытки, полученные от реализации ценных бумаг.

**Пример 1.** Брокерская контора приобрела на фондовой бирже акции акционерного общества 20 шт. с целью последующей их продажи на сумму 200000 сум.

Дт 5810 - «Ценные бумаги» - 200000;  
Кт 5110 - «Расчетный счет» - 200000.

2. Брокерская контора реализовала приобретенные ранее 20 акций по цене реализации 250000 сум.

Дт 5110- «Расчетный счет» - 250000;  
Кт 9220- «Выбытие прочих активов» - 250000.

3. Списывается балансовая стоимость реализованных акций - 200000 сум.

Дт 9220- «Выбытие прочих активов» - 200000;  
Кт 5810- «Ценные бумаги» - 200000.

4. Финансовый результат от проведения данной операции составит: 250000 - 200000 = 50000 сум прибыли.

Дт 9220- «Выбытие прочих активов» - 50000;  
Кт 9320- «Прибыль от выбытия прочих активов» - 50000.

Вложение средств в облигации предполагает получение фиксированного процента в зависимости от номинальной стоимости облигации, а также полу-

чение номинальной стоимости облигации после погашения. В связи с этим разница в фактической и номинальной стоимости облигации должна быть амортизирована так, чтобы к моменту наступления срока погашения фактическая стоимость равнялась номинальной стоимости облигации. Возможны два варианта:

- если покупная стоимость приобретенных предприятием облигаций и аналогичных иных ценных бумаг выше их номинальной стоимости, то в течение периода с момента приобретения до момента погашения производится списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью. При этом делаются записи по дебету счета 9690 - «Прочие расходы по финансовой деятельности» и кредиту счета 0610 - «Ценные бумаги».

- если покупная стоимость приобретенных предприятием облигаций и иных аналогичных ценных бумаг ниже их номинальной стоимости, то в течение периода с момента приобретения до момента погашения производится доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью. При этом делаются записи по дебету счета 0610 - «Ценные бумаги» и кредиту счета 9590 - «Прочие доходы от финансовой деятельности».

В обоих указанных выше случаях к моменту погашения ценных бумаг оценка, в которой они учитываются на счете 0610 - «Ценные бумаги», должна соответствовать номинальной стоимости.

Для краткосрочных облигаций и других аналогичных ценных бумаг можно допустить зачисление процентов в прибыль до фактического получения денежных сум. В операциях с долгосрочными облигациями такое начисление процентов недопустимо, так как создает не материализованную прибыль. В соответствии с принципом осмотрительности, при отражении финансовых результатов убытки по операциям с долгосрочными операциями можно отнести на счет 9690 - «Прочие расходы по финансовой деятельности», но показать в отчетности несуществующие прибыли, как того требует действующее положение по бухгалтерскому учету - это значит, исказить величину полученной прибыли.

**Пример 1.** Предприятие приобрело 5 облигаций за 250000 сум, номинальная стоимость их - 230000 сум. Срок погашения облигаций – 10 месяцев.

Разница между фактической и номинальной стоимостью составляет 20000 сум (250000 - 230000). Эта разница должна быть погашена за 10 месяцев. Сумма ежемесячного списания составит 2000 сум (20000:10).

Ежемесячно на эту сумму делается запись:

Дт 9690 - «Прочие расходы по финансовой деятельности»	- 2000;
Кт 5810 - «Ценные бумаги»	- 2000.

Таким образом, к моменту погашения фактическая стоимость облигации достигнет номинальной.

2. Приобретено 5 облигаций за 230000 сум при номинальной стоимости их 250000 сум. Срок погашения также 10 месяцев. В этом случае ежемесячно на сумму разницы 2000 сум (20000:10) делается бухгалтерская запись:

Дт 5810 - «Ценные бумаги» - 2000;  
Кт 9590 - «Прочие доходы от финансовой деятельности» - 2000.

3. Приобретены облигации номинальной стоимостью 500000 сум за 438000 сум. Комиссионные посреднику составили 2000 сум. Срок погашения облигаций наступит через 20 месяцев. Никакие промежуточные платежи по процентам не предусмотрены. Следовательно, в качестве процентов равномерно ежемесячно необходимо начислять по  $(500000 - 438000 - 2000) : 20 = 3000$  сум.

При приобретении облигаций:

Дт 0610 - «Ценные бумаги» - 438000;  
Кт 5110 - «Расчетный счет» - 438000.

Комиссионные посреднику:

Дт 0610 - «Ценные бумаги» - 2000;  
Кт 5110 - «Расчетный счет» - 2000.

Ежемесячно зачисляется в прибыль сумма процентов. Через 20 месяцев в прибыль будет зачислено в общей сумме 60000 сум, а покупная стоимость облигаций будет доведена до их номинальной стоимости:

Дт 0610 - «Ценные бумаги» - 3000;  
Кт 9530 - «Доходы в виде процентов» - 3000.

При погашении облигаций:

Дт 5110 - «Расчетный счет» - 500000;  
Кт 9220 - «Выбытие прочих активов» - 500000.

Списана балансовая стоимость погашенных облигаций:

Дт 9220 - «Выбытие прочих активов» - 500000;  
Кт 0610 - «Ценные бумаги» - 500000.

Счет 9220 - «Выбытие прочих активов» закрылся. На нем не выявлено прибыли или убытков от операции погашения облигаций, хотя на самом деле в день поступления на расчетный счет предприятия номинальной стоимости облигаций оно получило на 60.000 сум больше, чем затратило на их приобретение. Эта прибыль уже отразилась на его финансовых результатах в течение 20-ти предшествующих месяцев, хотя на самом деле она поступила только по окончании 20-ти месячного периода. Явно предписанная методика отражения этих операций нуждается в корректировке. По принятым в мировой практике принципам операции следовало бы отразить на счетах следующим образом:

Ежемесячно начисляются проценты по облигациям. Через 20 месяцев стоимость облигаций будет доведена до номинальной:

Дт 0610 - «Ценные бумаги» - 3000;  
Кт 6210 - «Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)» - 3000.

Через 20 месяцев в погашение облигаций поступило 500000 сум:

Дт 5110 - «Расчетный счет» - 500000;  
Кт 9220 - «Выбытие прочих активов» - 500000.

Списана балансовая стоимость погашенных облигаций:

Дт 9220 - «Выбытие прочих активов» - 500000;  
Кт 0610 - «Ценные бумаги» - 500000.

Начисленные суммы процентов зачисляются в финансовый результат отчетного периода:

Дт 6210 - «Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)» - 60000;  
Кт 9530 - «Доходы в виде процентов» - 60000.

Прибыль от реализации погашенных облигаций должна быть отражена в бухгалтерском учете того отчетного периода, в котором она реально поступила на предприятие. Убытки по операции с долгосрочными облигациями, когда фактические затраты на покупку превышают номинальную стоимость облигации, распределяются в течение всего срока обращения облигаций и равными частями ежемесячно зачисляются в убытки предприятия. Но такие операции не выгодны, их следует не допускать.

Долгосрочные облигации чаще всего выпускаются с отрывными талонами (купонами), по которым в течение срока обращения облигаций периодически выплачиваются проценты по ним. В таких случаях часть разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций списывается при каждом начислении причитающегося предприятию дохода (процентов). Если покупная стоимость приобретенных облигаций превышает их номинальную стоимость, то при каждом очередном начислении причитающихся по ним процентов фактический доход уменьшается на погашение части превышения их стоимости над номиналом. Бухгалтерская запись на счетах следующая:

Дт 4830 - «Проценты к получению» - на сумму причитающихся процентов по облигациям;

Кт 0610 - «Ценные бумаги» - на часть превышения фактической стоимости облигаций над номинальной стоимостью,

Кт 9530 - «Доходы в виде процентов» - на остальную сумму причитающихся процентов, т.е. на разницу между суммами, отнесенными на счета 4830 «Проценты к получению» и 0610 - «Ценные бумаги».

**Пример 1.** Предприятие купило облигации другого предприятия на 42800 сум при номинальной стоимости 40000 сум. Процент на облигации составляет 16 процентов в год, которые выплачиваются по отрывным купонам два раза в год (через каждые 6 месяцев). Срок погашения облигаций наступит через 5 лет.

При покупке облигаций:

Дт 0610 - «Ценные бумаги» - 42800;  
Кт 5110 - «Расчетный счет» - 42800.

Через полгода предприятию причитается доход от номинальной стоимости облигации в размере половины от годовой 16 % ставки, т.е. 8 % от 40000 сум, что составит 3200 сум:

Дт 4830 - «Проценты к получению» - 3200;  
Кт 9530 - «Доходы в виде процентов» - 3200.

Одновременно надо амортизировать разницу между фактической и номинальной стоимостью облигаций (амортизация за полгода составит  $2800:10=280$ )

Дт 9690 - «Прочие расходы по финансовой деятельности» - 280;

Кт 0610 - «Ценные бумаги»	- 280.
При получении на сумму процентов по облигациям за полугодие	
Дт 5110 - «Расчетный счет»	-3200;
Кт 4830 - «Проценты к получению»	-3200.

Таким образом, стоимость облигаций на счете 0610 - «Ценные бумаги» через полгода будет оцениваться в 42520 сум, через год в 42240 сум, а через 5 лет, когда наступит срок погашения - 40000 сум.

Допустим, через год котировка облигаций, обращающихся на фондовой бирже, резко упала. В соответствии с котировкой наш пакет облигаций оценивается в 41415 сум. На отчетную дату возникло превышение балансовой стоимости облигаций над их реальной биржевой стоимостью на сумму  $42240-41415=825$  сум. В конце отчетного периода эта сумма списывается в дебет счета 9690 - «Прочие расходы по финансовой деятельности» в корреспонденции по кредиту со счетом 0610 - «Ценные бумаги». На оставшиеся 4 года следует пересмотреть сумму списания разницы в стоимости облигаций. Теперь через каждые полгода нужно будет списывать на уменьшение дохода от процентов  $(41415-40000)/8=176.875$ .

В случаях повышения курса котировки облигаций переоценка их по новой повышенной стоимости, превышающей их балансовую стоимость, не производится. Прибыль от повышения курса котировки облигаций отражается в бухгалтерском учете только по факту их продажи по цене, превышающей их балансовую стоимость.

2. Реализован на бирже пакет облигаций за 285400 сум, комиссионные брокеру – 5708 сум. Балансовая стоимость долгосрочных инвестиций (вложений) в этот пакет облигаций 220500 сум.

1. При реализации пакета облигаций 285400 сум:

Дт 5110 - «Расчетный счет»	- 285400;
Кт 9220 - «Выбытие прочих активов»	- 285400.

2. Комиссионные брокеру – 5708 сум

Дт 9220 - «Выбытие прочих активов»	- 5708;
Кт 6990 - «Прочие обязательства»	- 5708.

3. Списывается балансовая стоимость реализованного пакета облигаций 220500 сум:

Дт 9220 - «Выбытие прочих активов»	-220500;
Кт 0610 - «Ценные бумаги»	-220500.

4. Финансовый результат от реализации пакета облигаций -59192;

Дт 9220 - «Выбытие прочих активов»	-59192;
Кт 9320 - «Прибыль от выбытия прочих активов»	-59192.

В соответствии с концепциями международных стандартов учета, финансовые инвестиции, как и другие активы, подлежат бухгалтерскому учету в составе активов только тогда, когда имеется достаточная уверенность в том, что будущая экономическая выгода, воплощенная в них, будет получена предприятием. Одного лишь существования расходов на их приобретения недостаточно. Необходимо подтверждаемая уверенность в том, что эти рас-



ходы принесут в будущем экономическую выгоду. Если такой уверенности нет, расходы рассматриваются, как затраты, но не как активы.

### 7.3. Учет займов

Учет займов, выданных другим предприятиям, ведется на счетах 0690 «Прочие долгосрочные инвестиции» и 5820 «Краткосрочные займы выданные». По дебету вышеназванных счетов отражается выдача займов в денежной или натуральной форме, а по кредиту их возврат.

Отражаются займы, предоставленные другим организациям		
	Дебет	Кредит
Отражаются займы, предоставленные в денежной форме	0690 - «Прочие долгосрочные инвестиции» 5820 - «Краткосрочные займы выданные»	5110 - «Расчетный счет»
Отражаются займы, предоставленные в натуральной форме	0690 - «Прочие долгосрочные инвестиции» 5820 - «Краткосрочные займы выданные»	9220 - «Выбытие прочих активов» 9010 - «Доходы от реализации готовой продукции», 9020 - «Доходы от реализации товаров»
Списывается стоимость товарно-материальных ценностей, переданных по договору займа	9220 - «Выбытие прочих активов» 9110 - «Себестоимость реализованной готовой продукции» 9120 - «Себестоимость реализованных товаров»	Счета учета товарно-материальных ценностей
Отражается НДС	9220 - «Выбытие прочих активов» 0690 - «Прочие долгосрочные инвестиции» 5820 - «Краткосрочные займы выданные»	6410 - «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Учитывая, что по договору займа вещи или другие объекты имущества предоставляются другой стороне в собственность, то передача материалов, на наш взгляд, должна включаться в обороты, облагаемые налогом на добавленную стоимость. Но следует отметить, что в действующих нормативных документах, в частности, Инструкции «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость по производимым и реализуемым товарам (работам, услугам) (Новая редакция)», зарегистрированной МЮ РУз. 29.04.2003 г. N 1238, разъяснений по данному вопросу нет. Единственным официальным документом по вопросу налогообложения займов является Письмо об обло-

жении налогом на добавленную стоимость займов МФ N 04-02-05/1698, ГНК N 98-3 от 24.03.1998.

При возврате займов кредитуются счета 0690 «Прочие долгосрочные инвестиции» и 5820 «Краткосрочные займы выданные» в корреспонденции с дебетом счетов учета товарно-материальных ценностей.

Отражается возврат займов, предоставленных ранее другим организациям		
	Дебет	Кредит
Отражается возврат займов, предоставленных ранее в денежной форме	5110 - «Расчетный счет»	0690 - «Прочие долгосрочные инвестиции» 5820 - «Краткосрочные займы выданные»
Отражается возврат займов, предоставленных ранее в натуральной форме	0100 «Основные средства» 0400 - «Нематериальные активы» 1000 - «Материалы» 2800 - «Готовая продукция» и др.	0690 - «Прочие долгосрочные инвестиции» 5820 - «Краткосрочные займы выданные»

Займы, полученные предприятием от других организаций и лиц, отражаются по дебету счетов учета товарно-материальных ценностей в корреспонденции со счетами 6820 - «Краткосрочные займы», 7820 - «Долгосрочные займы».

Отражается получение займов в денежной и в натуральной форме		
	Дебет	Кредит
Отражаются займы, полученные в денежной форме	5110 - «Расчетный счет»	6820 - «Краткосрочные займы» 7820 - «Долгосрочные займы»
Поступили и оприходованы товарно-материальные ценности по договору займа	Счета учета товарно-материальных ценностей	6820 - «Краткосрочные займы» 7820 - «Долгосрочные займы»
Принимается к зачету НДС	4410 - «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)»	6820 - «Краткосрочные займы» 7820 - «Долгосрочные займы»

#### **7.4. Переоценка долгосрочных и краткосрочных финансовых инвестиций**

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

Результаты переоценки, в частности, сумма дооценки долгосрочных финансовых инвестиций в результате переоценки зачисляется в собственный капитал в качестве дохода от переоценки (счет 8510 - «Корректировки по переоценке имущества»).

Отражается дооценка долгосрочных финансовых инвестиций		
	Дебет	Кредит
Отражается дооценка долгосрочных финансовых инвестиций	0600 - «Долгосрочные инвестиции»	8510 - «Корректировки по переоценке имущества»

*Переоценка (дооценка) приобретенных ценных бумаг.* Сумма уценки долгосрочных финансовых инвестиций в результате переоценки признается расходом и отражается на счете 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности».

Отражается уценка долгосрочных финансовых инвестиций		
	Дебет	Кредит
Отражается уценка долгосрочных финансовых инвестиций	9690 - «Прочие расходы по финансовой деятельности»	0600 - «Долгосрочные инвестиции»

*Переоценка (уценка) приобретенных ценных бумаг.* При уменьшении рыночной стоимости долгосрочных ценных бумаг ее можно компенсировать за счет уменьшения резервного капитала в пределах предыдущей переоценки по этим ценным бумагам. Сумма уценки, превышающая созданный резерв по этим ценным бумагам, признается как расход.

*Переоценка (дооценка и уценка) акций.* При реализации переоцененных по рыночной стоимости ценных бумаг вся сумма дооценки, отраженная на счетах резервного капитала, отражается как доход текущего периода либо как увеличение нераспределенной прибыли (пункт 22 НСБУ N 12 «Учет финансовых инвестиций»). Сумма дохода, соответственно, подлежит налогообложению в установленном порядке.

Краткосрочные инвестиции, учитываемые по рыночной стоимости, могут периодически переоцениваться (пункт 20 НСБУ N 12 «Учет финансовых инвестиций»).

Доход от изменения рыночной стоимости краткосрочных инвестиций признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место и отражаются следующим образом:

Отражается дооценка краткосрочных финансовых инвестиций		
	Дебет	Кредит
Отражается дооценка краткосрочных финансовых инвестиций	5800 - «Краткосрочные инвестиции»	9560 - «Доходы от переоценки ценных бумаг»

Убытки от переоценки текущих финансовых инвестиций отражаются как прочие расходы по финансовой деятельности.

Отражается уценка краткосрочных финансовых инвестиций		
	Дебет	Кредит
Отражается уценка краткосрочных финансовых инвестиций	9690 - «Прочие расходы по финансовой деятельности»	5800 - «Краткосрочные инвестиции»

Но возможен и другой вариант отражения результатов переоценки краткосрочных инвестиций, предусмотренный пунктом 21 НСБУ N 12. Он аналогичен варианту, используемому при отражении результатов переоценки долгосрочных финансовых инвестиций. Сумма дооценки инвестиций зачисляется в собственный капитал и при реализации ценных бумаг, подлежит включению в доход или в нераспределенную прибыль с уплатой полагающихся налогов.

Отражаются результаты переоценки краткосрочных финансовых инвестиций		
	Дебет	Кредит
Отражается дооценка краткосрочных финансовых инвестиций	5800 - «Краткосрочные инвестиции»	8510 - «Корректировки по переоценке имущества»
Отражается уценка краткосрочных финансовых инвестиций	8510 - «Корректировки по переоценке имущества» 9690 - «Прочие расходы по финансовой деятельности»	5800 - «Краткосрочные инвестиции»
Списывается в доход или накопленный капитал сумма дооценки по ценным бумагам при их реализации	8510 - «Корректировки по переоценке имущества»	9560 - «Доходы от переоценки ценных бумаг» 8720 - «Накопленная прибыль (непокрытый убыток)»

### Заключение

В данной главе на основании НСБУ № 12 «Учет финансовых инвестиций» дано определение инвестиции, что она бывает краткосрочной, долгосрочной и охарактеризованы виды акций. Даны бухгалтерские записи краткосрочных и долгосрочных вложений в ценные бумаги на предприятиях. Также подробно раскрыт учет займов и переоценка долгосрочных и краткосрочных финансовых инвестиций.

### Контрольные вопросы

1. Какие виды инвестиций вы знаете?
2. Как учитываются текущие инвестиции?
3. Как учитываются долгосрочные инвестиции?
4. Какими бухгалтерскими записями оформляются проценты, дивиденды, полученные по инвестициям?
5. По какой стоимости учитываются долгосрочные и краткосрочные инвестиции?
6. Что означает опцион?
7. Что означает фьючерс?
8. Как ведется учет займов?
9. Как осуществляется переоценка долгосрочных финансовых инвестиций?
10. Как осуществляется переоценка краткосрочных финансовых инвестиций?

### Литература

1. НСБУ № 12 «Учет финансовых инвестиций» зарегистрирован Министерством юстиции Республики Узбекистан 16.01.1999 г. N 596, утвержден Министерством финансов Республики Узбекистан 23.12.1998 г. N 65.
2. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учеб. М.: Проспект, 2009.
3. Кириллова Н. А., Богаченко В. М. Бухгалтерский учет для вузов: Учеб. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ТК Велби, Проспект, 2008.
4. Кириллова Н.А., Богаченко В.М. Сборник задач по бухгалтерскому учету. М.: ТК Велби, Проспект, 2008.

## ГЛАВА 8. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ И УСЛУГ) И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИЯ

### 8.1. Основные задачи, оценка и номенклатура учета готовой продукции

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 или специальной комиссией и сданы на склад предприятия или приняты заказчиком.

В условиях модернизации и технического перевооружения экономики предприятия, изучив потребности рынка, изготавливают продукцию в строгом соответствии с заключенными договорами, разработанными плановыми заданиями по ассортименту, количеству и качеству, постоянно уделяя большое внимание вопросам увеличения объема выпускаемой продукции, расширения ее ассортимента и улучшения качества.

В условиях рыночных отношений основное значение придается реализации по договорам-поставкам, которые являются одним из экономических показателей работы, определяющих эффективность, целесообразность хозяйственной деятельности предприятия. В объем реализации может включаться отгруженная и отпущенная продукция независимо от того, зачислен или нет платеж за нее на расчетный счет предприятия или получены векселя.

Таким образом, процесс реализации завершает кругооборот хозяйственных средств предприятия, что позволяет ему выполнять обязательства перед государственным бюджетом, банками по ссудам, рабочими и служащими, поставщиками и возмещать производственные затраты. Невыполнение плана реализации вызывает замедление оборачиваемости оборотных средств, штрафы за невыполнение договорных обязательств перед покупателями, задерживает платежи, ухудшает финансовое положение предприятия.

Предприятие наряду с объемом реализации планирует сумму (объем) прибыли. Это становится возможным потому, что при установлении продажных (договорных) цен на продукцию в состав ее включается определенная сумма или процент прибыли (дохода). Если количество продукции, подлежащей реализации по договорам (плану), умножить на договорную цену, то получим ее продажную стоимость по плану, а, исходя из процента прибыли, рассчитывают плановую сумму прибыли. Это база для расчета авансовых платежей - отчислений в бюджет налога на прибыль.

В системе организации бухгалтерского учета на предприятиях особое место занимает учет готовой продукции, ее отгрузки и реализации, в задачи которого входят:

- систематический контроль над выпуском готовой продукции, состоянием ее запасов и сохранностью на складах; объемом выполненных работ и услуг;

- своевременное и правильное документальное оформление отгруженной и отпущенной продукции (работ, услуг), четкая организация расчетов с покупателями;

- контроль над выполнением плана договоров-поставок по объему и ассортименту реализованной продукции;

- своевременный и точный расчет сумм, полученных за реализованную продукцию, фактических затрат на ее производство, расчет сумм прибыли.

Успешное выполнение этих задач зависит от ритмичности работы предприятия, правильной организации сбыта и складского хозяйства, своевременности документального оформления хозяйственных операций.

Согласно НСБУ № 4 готовая продукция, как составная часть оборотных средств предприятия, должна оцениваться по наименьшей оценке: себестоимости или чистой стоимости реализации.

Фактическую себестоимость готовой продукции можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца, квартала, года). Однако движение продукции происходит ежедневно (выпуск, отпуск, отгрузка, реализация), поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции. Текущий, ежедневный учет движения готовой продукции ведется или по плановой производственной себестоимости, или по договорным ценам предприятия, или в отпускных розничных ценах, называемых учетными.

**Пример.** Приходована на склад готовая продукция в течение месяца по плановой себестоимости на сумму 262000 сум, что отражено проводкой:

Дт 2810 - «Готовая продукция на складе»	- 262000;
Кт 2010 - «Основное производство»	- 262000.

В конце отчетного периода фактическая себестоимость изготовленной продукции составила 250300 сум, разница составляет 11700 сум, так как фактическая себестоимость меньше плановой, разница отражается той же проводкой, способом «красное сторно»:

Дт 2810 - «Готовая продукция на складе»	-11700;
Кт 2010 - «Основное производство»	-11700.

Предположим, что фактическая себестоимость изготовленной продукции составила 280000 сум, т.е. больше плановой на 18000 сум. В этом случае разница отражается той же проводкой дополнительной записью:

Дт 2810 - «Готовая продукция на складе»	- 18000;
Кт 2010 - «Основное производство»	- 18000.

Отгрузка готовой продукции в текущем учете также отражается по плановой себестоимости.

Так, плановая себестоимость единицы продукции разрабатывается предприятием. В конце месяца она должна быть доведена до фактической путем расчета сумм и процентов отклонений по группам готовой продукции. Суммы и процент отклонений рассчитываются исходя из остатка продукции на начало месяца и ее поступления за месяц. Отклонения показывают экономию или перерасход, допущенные предприятием, и поэтому характеризуют результаты его работы в процессе производства. Отклонения учитываются на

тех же счетах, что и готовая продукция, и записываются сторно - экономия или обычной записью - перерасход. Процент отклонений и плановая себестоимость отгруженной продукции позволяют рассчитать ее фактическую себестоимость и остаток на складах на конец месяца.

Рассмотрим следующий пример:

(В суммах)			
Наименование	По плановой себестоимости	По фактической себестоимости	Разница (+,-)
Остаток продукции на начало месяца	42000	38500	- 3500
Поступило из производства за месяц	262000	250300	- 11700
Итого	304000	288800	- 15200
Процентное отношение фактической себестоимости к плановой себестоимости	-	95	-
Отгружено и отпущено за месяц	270000	256500	- 13500
Остаток продукции на конец месяца	34000	32300	- 1700

Расчеты произведены следующим образом:

1. Отношение фактической себестоимости остатка готовой продукции на начало месяца и поступившей из производства в течение месяца к стоимости этой же продукции по плановой себестоимости составляет 95 % ( $288800 \times 100 : 304000$ ), т.е. экономия на 5 %.

2. Исходя из исчисленного процента, фактическая себестоимость отгруженной и отпущенной готовой продукции, составляет 256500 сум ( $270000 \times 95 : 100$ ).

3. Фактическая себестоимость остатка готовой продукции на конец месяца получается как разница между 288800 сум и 256500 сум, что составляет 32300 сум. Таким же образом определяется плановая себестоимость остатка готовой продукции на конец месяца ( $304000 - 270000 = 34000$ ).

Фактическую себестоимость отгруженной и отпущенной готовой продукции можно определить и по проценту, полученному из отношения суммы разницы плановой и фактической себестоимости этой продукции:  $5\% \times 15200 \times 100 : 304000$ . Соответственно этому проценту фактическая себестоимость отгруженной и отпущенной готовой продукции составляет 256500 сум ( $270000 - (270000 \times 5 : 100)$ ). Получается тот же результат. На счетах бухгалтерского учета эти суммы отражаются следующим образом:

Счет 2010		Счет 2810	
Д-т	Кт	Дт	Кт
С:		С: 38500 (42000-3500)	
	Плановая себестоимость выпущенной продукции	- 262000	Плановая себестоимость отгруженной продукции - 270000



	Отклонения от плановых цен		- 11700	Отклонения от плановых цен - 13500	
	(Запись методом красного «сторно»)			Итого фактическая себестоимость отгруженной продукции - 256500	
	Фактическая себестоимость выпущенной продукции		- 250300		
			С: 32300 (288800-256500)		

При использовании в учете других оценок готовой продукции (договорной, оптовой или розничной цен) суммы и проценты отклонений рассчитываются в таком же порядке.

Для правильной организации учета движения готовой продукции большое значение имеет разработка ее номенклатуры. Под номенклатурой продукции понимается перечень наименований видов изделий, вырабатываемых данным предприятием. За основу его составления берется классификация готовых изделий по определенным признакам, позволяющим отличать одно изделие от другого (модель, класс точности, фасон, артикул, марка, сорт). Номенклатурный номер может иметь разное количество цифр. На предприятии номенклатурой пользуются следующие службы:

- диспетчерская - для контроля над выполнением графика выпуска изделий;
- цехи — для контроля над ассортиментом выпуска и для выписки накладных при сдаче готовых изделий на склад;
- отдел маркетинга - для контроля над возможностью выполнения договорных поставок;
- бухгалтерия - для аналитического учета и составления сводок и отчетов.

## 8.2. Документация по отгрузке и реализации готовой продукции

Процесс перехода выпущенной готовой продукции из сферы производства в сферу обращения отражается в первичных документах - приемо-сдаточных накладных, актах, ведомостях, планах, картах и др.

Материально-ответственное лицо (кладовщик) комплектует продукцию по каждому приказу и передает экспедитору для отправки, записывая количество в графе «отпущено».

Отпуск готовой продукции и ее отгрузка оформляется приказом - накладной, в которой включены два документа: приказ складу и накладная на отпуск.

Приказ складу выписывает соответствующая служба на основании условий договора с покупателями с указанием наименования покупателя, его кода, количества и ассортимента продукции, срока отгрузки.

Документ подписывается начальником службы, кладовщиком и экспедитором. Приказ - накладная оформляется в двух экземплярах: первый передается экспедитору для указания количества отправленных мест, массы груза согласно товарно-транспортной накладной и суммы оплаченного железнодорожного тарифа за перевозку продукции до станции покупателя; второй экземпляр остается у кладовщика как основание для отпуска. По нему в карточках складского учета в графе «расход» проставляется количество отпущенной продукции, и документ передается в бухгалтерию. Экспедитор сдает продукцию транспортной организации, получает квитанцию о приеме груза. На следующий день после отгрузки продукции экспедитор обязан приказ-накладную и квитанцию транспортной организации передать в бухгалтерию предприятия для выписки платежного требования-поручения на имя покупателя или другого документа. Одновременно выписывается и счет - фактура.

В платежном требовании фиксируются ассортимент, количество, продажная (договорная) цена и стоимости отгруженной продукции (в этом случае счет-фактура должен быть обязательным приложением к платежному требованию).

Платежное требование является приказом банку поставщика о списании с расчетного счета плательщика стоимости отгруженной продукции согласно счету - фактуре. В отдельной строке счета - фактуры или платежного требования указываются стоимость тары и упаковки и железнодорожный тариф, оплачиваемые покупателем. Иногда сумма оплачиваемого поставщиком железнодорожного тарифа может включаться в сумму платежей. Отдельной строкой записывается сумма НДС.

При заключении договора между поставщиком и покупателем дается оговорка о франко-месте, до которого все расходы по отгрузке продукции несет поставщик. Различают следующие их виды:

- франко-склад поставщика - при этом все расходы, связанные с отгрузкой, предприятие-поставщик включает в платежное требование (стоимость погрузочно-разгрузочных работ на складе, на станции железной дороги, стоимость перевозки и железнодорожный тариф);

- франко-станция отправления - при этом поставщик включает в платежное требование железнодорожный тариф и стоимость погрузки продукции в вагоны;

- франко-вагон станция назначения - при этом поставщик включает в платежное требование только сумму железнодорожного (или другого транспортного) тарифа;

- франко-станция назначения - при этом все расходы по отгрузке, включая железнодорожный тариф, оплачивает поставщик;

- франко-склад покупателя - при этом кроме указанных расходов поставщик оплачивает погрузочно-разгрузочные работы на станции покупателя, на его складе и стоимость перевозки до его склада и др.

Более распространенным видом оплаты в Узбекистане является франко - вагон станция отправления.

### 8.3. Синтетический учет выпуска готовой продукции и ее учет на складах

Ритмичность выпуска готовой продукции обеспечивает выполнение договорных обязательств по отгрузке продукции покупателям, своевременность реализации, всех расчетов и выплат. Поэтому учет выпуска готовой продукции находится под постоянным контролем бухгалтерии предприятия. Документы на выпуск готовой продукции ежедневно поступают в бухгалтерию, где ведется количественный натуральный учет выпуска по видам изделий. По окончании месяца общее количество выпущенной продукции оценивается по плановым, продажным ценам и по фактической себестоимости (по данным аналитического учета производства). По показателям выпуска готовой продукции определяется результат работы предприятия в процессе производства - экономия или перерасход как разница между фактической и плановой себестоимостью выпущенной продукции. Здесь же выпуск расценивается и по отпускным (продажным, договорным) ценам, что дает возможность определить предполагаемую выручку и прибыль после реализации выпущенной продукции.

Синтетический учет движения готовой продукции ведется на активном счете 2810 - «Готовая продукция на складе», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции.

Если же текущий учет движения продукции ведется по плановой себестоимости, то на дебете счета 2810 учитывается два показателя: плановая себестоимость и сумма отклонений от плановой себестоимости. Если же в текущем учете применяются отпускные цены предприятия, то на дебете счета 2810 будут такие показатели: стоимость выпуска по отпускным ценам предприятия и разница между стоимостью по отпускным ценам и фактической себестоимостью.

Фактическая себестоимость выпущенной продукции указывается в журнале ордере № 10/1, в дебет счета 2810 - «Готовая продукция на складе» и кредит счета 2010 - «Основное производство».

Счет 2810 - «Готовая продукция на складе» активный, инвентарный и сальдо его показывает фактическую себестоимость остатка готовой продукции на складах предприятия; оборот по дебету - фактическую себестоимость выпущенной продукции основного производства, а также продукции, возвращенной покупателями, оборот по кредиту - фактическую себестоимость отгруженной в отчетном месяце продукции.

Учет движения готовых изделий в ценностном выражении ведется в ведомости № 16 «Движение готовых изделий в ценностном выражении».

В разделе I ведомости № 16 «Движение готовых изделий в ценностном выражении» отражается полная характеристика счета 2810 - «Готовая продукция на складе» в двух оценках - фактической и учетной. Это необходимо для определения удельного веса фактических затрат в общем объеме готовой

продукции, которой располагало предприятие в отчетном месяце (остаток на начало месяца плюс поступило из производства) к учетной (плановой) их стоимости. Если этот процент равен 100, значит, фактические затраты соответствовали плановым; если процент ниже 100, то предприятие достигло снижения себестоимости продукции, и в результате реализации данной продукции оно получит сверхплановую прибыль; если процент выше 100, то предприятие допустило перерасход по статьям калькуляции и превысило плановую норму затрат, что приведет к снижению прибыли.

Это же процентное отношение фактической себестоимости всей продукции к ее учетной (плановой) себестоимости используется бухгалтерией и для расчета фактической себестоимости продукции, отгруженной в отчетном месяце, возвращенной покупателями, и остатки продукции на конец месяца. Остаток на конец месяца по фактической себестоимости необходим для последующей сверки с Главной книгой, а с книгой учета остатков складов сверяется с остатком по учетным ценам.

Учет готовых изделий на складе ведется по оперативно-бухгалтерскому методу, т.е. на каждый номенклатурный номер изделий открывается карточка складского учета материалов (ф. № М-17). По мере поступления и отпуска готовых изделий кладовщик на основе документов записывает в карточках количество ценностей (приход, расход) и рассчитывает остаток после каждой записи.

Бухгалтер обязан ежедневно принимать на складе документы за истекшие сутки (приемо-сдаточные накладные, приказы-накладные, товарно-транспортные накладные). Правильность ведения складского учета подтверждается подписью бухгалтера в карточке складского учета.

На основании карточек складского учета материально-ответственное лицо ежемесячно заполняет ведомость учета остатков готовых изделий в разрезе номенклатуры готовых изделий, единиц измерения, количества и передает ее в бухгалтерию. В бухгалтерии производится таксировка остатков по учетным ценам и сверка с данными бухгалтерского учета (раздел I ведомости № 16).

#### **8.4. Синтетический и аналитический учет отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг**

Отгруженная или отпущенная продукция, выполненные работы и оказанные услуги - это продукция и услуги, платежные документы на которые сданы поставщиком в банк, но не оплачены покупателями. Продукция, отгруженная в конце месяца, на которую не сданы в банк платежные документы, отражается в балансе вместе с готовой продукцией на складе в составе оборотных средств предприятия.

Учет отгруженной, отпущенной, но неоплаченной продукции ведется на счете 9110 - «Себестоимость реализованной продукции».

При реализации себестоимость готовой продукции, товаров, работ и услуг отражается по дебету счетов 9110 - «Себестоимость реализованной готовой продукции», 9120 - «Себестоимость реализованных товаров», 9130 - «Себестоимость выполненных работ, оказанных услуг» в корреспонденции со счетами учета затрат, 2810 - «Готовая продукция на складе», 2910 - «Товары».

В конце отчетного периода счета 9110 - «Себестоимость реализованной готовой продукции», 9120 - «Себестоимость реализованных товаров», 9130 - «Себестоимость выполненных работ, оказанных услуг» закрываются счетом 9910 - «Конечный финансовый результат».

При отгрузке продукции покупателям методом начисления делается бухгалтерская запись:

1. На фактическую производственную себестоимость реализованной продукции

Дт 9110 - «Фактическая себестоимость реализованной продукции», Кт 2810 - «Готовая продукция на складе».

2. На фактическую себестоимость отгруженных товаров в торговле

Дт 9120 - «Себестоимость реализованных товаров», Кт 2910 - «Товары».

3. На фактическую себестоимость выполненных работ и оказанных услуг

Дт 9130 - «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг», Кт 2010 - «Основное производство».

4. На договорную (реализационную) стоимость отгруженной, но неоплаченной продукции

Дт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков», Кт 9010 - «Доходы от реализации готовой продукции».

5. На договорную (реализационную) стоимость отгруженных, но неоплаченных товаров

Дт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков», Кт 9020 - «Доходы от реализации товаров».

6. На договорную (реализационную) стоимость выполненных работ и оказанных услуг

Дт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков». Кт 9030 - «Доходы от выполнения работ и оказания услуг».

Аналитический учет отгруженной продукции ведется в разделе II ведомости № 16.

Во втором разделе данной ведомости совмещается аналитический и синтетический учет отгрузки (отпуска), реализации продукции, материальных ценностей, услуг и расчетов с покупателями. Аналитический учет отгрузки и реализации организуется как по отдельным видам продукции в натуральном выражении, так и в разрезе платежных документов в двух оценках - по фактической себестоимости и продажной цене. Причем учитывается и общее количество продукции, оставшейся на начало и на конец месяца неоплаченной, отгруженной в отчетном месяце, возвращенной покупателями и реализованной. Основанием для заполнения II раздела ведомости являются ведомость за

прошлый месяц (остаток неоплаченной продукции на начало месяца), платежные документы и приказы -накладные на отгруженную продукцию отчетного месяца, а также выписки банка из расчетного счета предприятия. Сумма оплаченного чеками железнодорожного тарифа за счет покупателя указывается в ведомости отдельно, так как она в объем реализации не включается.

Из раздела II данной ведомости можно получить следующие данные: количество изделий, отпущенных со склада и отгруженных за месяц как по ассортименту, так и в стоимостном выражении; сумму транспортных расходов; сумму НДС; суммы, причитающиеся по счетам - платежных документов; состояние расчетов с покупателями; сведения о поступивших в отчетном месяце суммах за продукцию и возмещение транспортных расходов и т.д. Показатели ведомости имеют большое оперативное значение, так как на каждый день необходимо иметь сведения об объеме отгруженной и реализованной продукции и в целях контроля над выполнением договорных обязательств.

III раздел ведомости заполняется по окончании месяца общими суммами по предъявленным счетам и состоит из трех частей:

А - оплата и списания; Б - списано в связи с возвратом продукции; В - не оплачено, не списано. Этот раздел служит для контроля полноты отражения в журнале - ордере № 11 оборотов по кредиту счетов 2810 и 9010 и правильности расчета остатков по счету 2810 на следующий месяц.

### **8.5. Синтетический учет реализации продукции**

Под процессом реализации понимается совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции. Планирование процесса реализации начинается с обеспечения предприятия заказами. На их основе составляется план по номенклатуре, положенный в основу организации производственного процесса. Заказы согласовываются как с заказчиками продукции, так и поставщиками, в которых указаны ассортимент, срок отгрузки, количество и качество продукции, цена, форма расчетов. Моментом реализации считается отгрузки, сдачи продукции, работ, услуг и предъявления в банк платежных документов (метод начисления).

Синтетический учет реализации продукции ведется на счетах группы 9000 - «Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности». Данная группа счетов предназначена для обобщения информации о процессе реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг.

По кредиту счетов 9010 - «Доходы от реализации готовой продукции», 9020 - «Доходы от реализации товаров», 9030 - «Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг» отражаются доходы, полученные от основной деятельности в корреспонденции со счетами к получению, денежных средств или со счетами доходов, полученных в прошлом периоде, но относящихся к отчетному периоду.

В конце отчетного периода счета 9010 - «Доходы от реализации готовой продукции», 9020 - «Доходы от реализации товаров», 9030 - «Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг» закрываются счетом 9910 - «Конечный финансовый результат». Отражение на счетах операций по отгрузке и реализации продукции (работ, услуг) по методу начисления

9010 - «Доходы от реализации готовой продукции», 9020 - «Доходы от реализации товаров», 9030 - «Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг».

Дт		Кт	
Корреспондирующие счета			
Кредит счетов		Дебет счетов	
9040	Закрытие в конце отчетного периода счета «Возврат проданных товаров»	Сумма предъявленного к оплате платежа за отгруженную продукцию, сданные работы и услуги	4010
9050	Закрытие в конце отчетного периода счета «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»	Сумма, полученная наличными за отгруженную продукцию, выполненные работы, сданные услуги	5010, 5020
9910	Закрытие в конце отчетного периода счетов доходов	Реализована продукция, товары, работы и услуги персоналу предприятия Включение в объем реализации отсроченных доходов и предоплаченных товаров	4790 6230, 6310

На отдельных счетах определяются и учитываются результаты от реализации основных средств (счет 9210 - «Выбытие основных средств») и прочих активов (счет 9220 - «Выбытие прочих активов»).

В условиях модернизации и технического перевооружения экономики предприятия дают всевозможные гарантии качеству всей продукции, поэтому если покупателя не удовлетворяет качество отгруженной продукции, он имеет право вернуть полученный товар. И в этом случае учет возвращенного товара или продукции ведется на счете 9040 - «Возврат проданных товаров». Этот счет является контрпассивным счетом к счетам группы 9000 для учета доходов и уменьшает сумму доходов. Стоимость возвращенного товара отражается бухгалтерской записью:

- если от покупателя получены денежные средства, то при возврате денежных средств покупателю:

Дт 9040 - «Возврат проданных товаров», Кт 5110 - «Расчетный счет».

- если денежные средства от покупателя не получены, на сумму аннулирования дебиторской задолженности покупателя:

Дт 9040 - «Возврат проданных товаров», Кт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

На сумму начисленного налога, на добавленную стоимость, акцизному налогу:

Дт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет», Кт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Себестоимость возвращенной продукции или товаров отражается записью:

Дт 2810 - «Готовая продукция на складе» или 2910 «Товары», Кт 9110 - «Себестоимость реализованной продукции» или Кт 9020 - «Себестоимость реализованных товаров».

В конце отчетного периода счет 9040 - «Возврат проданных товаров» закрывается счетом 9010 или 9020

Дт 9010 - «Доходы от реализации готовой продукции», Кт 9040 - «Возврат проданных товаров».

Предприятия в соответствии с условиями договора могут предоставлять покупателям скидки за оплату раньше срока, установленного в договоре или скидку с цены за брак продукции, а также скидки за покупку большой партии товара. Такие скидки учитываются на специальном счете 9050 - «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам». Этот счет является контрпассивным счетом к счетам группы 9000 для учета доходов и его дебетовый оборот уменьшает сумму реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ или оказанных услуг.

На сумму предоставленных скидок дается бухгалтерская запись:

Дт 9050 - «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам», Кт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

В конце отчетного периода счет 9050 - «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам» закрывается следующим образом:

Дт 9010 - «Доходы от реализации готовой продукции», Кт 9050 - «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам».

Учет отгрузки и реализации ведется в разрезе субсчетов и синтетических показателей в журнале-ордере № 11, предназначенном для записи оборотов по кредиту счетов 2810, 9410, 9010, 9020, 9030, 9210, 9220, 4010 и аналитических данных к счетам 9010, 9020, 9030. Журнал-ордер № 11 заполняется на основании аналитических данных ведомостей № 15 и 16. Следует отметить, что аналитические данные к счетам 9110 и 9010 приводятся в журнале-ордере № 11 по фактической себестоимости, по учетным ценам, в суммах по предъявленным счетам или заменяющим их документам и в оборотах не только за отчетный месяц, но и с начала года. Ниже приводится форма журнала- ордера № 11.

Журнал-ордер № 11  
за март 201\_г.

(сум)

Дебет счета	Кредит счета	2810	2910	9010	9020	9030	Итого
9110 - «Себестоимость реализованной продукции»		432800					432800



9120 - «Себестоимость реализованных товаров»		2832				2832
4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков»			440108			440108
5110 - «Расчетный счет»			9600	565300	160972	735872
Итого	432800	2832	449708	565300	160972	1611612

Обороты с начала года в объеме отгруженной продукции используются для расчета процентного отношения фактической себестоимости к сумме по предъявленным счетам. Оно всегда должно быть меньше 100 %, т.к. показывает долю фактических затрат предприятия в суммах выручки, т.е. продажной стоимости готовой продукции. Оставшаяся часть отражает долю прибыли. По Сельхозмашзаводу процентное отношение - 82,0 (2520000 x 100: 3068000). Следовательно, около 18% выручки составляет прибыль предприятия.

#### **8.6. Учет резерва по сомнительным долгам и операций совершаемых на консигнационной основе**

Предприятие, где учетной политикой принято реализацию считать по предъявленным расчетным документам (по отгрузке), вынуждено прибегать к самофинансированию объема реализации, неоплаченного покупателями и заказчиками и создавать резерв по сомнительным долгам, т.е. долгам, оплата которых покупателями и заказчиками вызывает сомнения.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность с пропущенным сроком платежа, предусмотренным договорами, необеспеченная соответствующими гарантиями.

Резерв по сомнительным долгам образуется по результатам проводимой ежегодно перед составлением годового отчета инвентаризации дебиторской задолженности на основании решения инвентаризационной комиссии, оформленной протоколом и утвержденной руководителем предприятия. Списание средств осуществляется по мере истечения срока давности или решению арбитража и судебных органов о признании покупателя неплатежеспособным (или в иске отказано). Для учета указанных операций используется счет 4910 - «Резерв по сомнительным долгам». Данный счет пассивный, по кредиту отражается операция по созданию резерва, а по дебету - по использованию созданного резерва. Учет операций ведется в журналах-ордерах № 11, 12, 15 и в ведомости № 16. Аналитический учет ведется по каждой сумме сомнительного долга, на покрытие которого образован резерв.

Списанные с баланса не востребовавшие долги (дебет счета 4910, кредит счетов 4010, 4310, 4890 и др.) предприятие учитывает на забалансовом счете 007 - «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников.

Если ранее списанная сомнительная задолженность будет погашена должником, то предприятие зачислит поступившую сумму в состав операционных доходов и поступлений (дебет счетов 5010, 5110, 5210, кредит 9390 - «Прочие операционные доходы»). Одновременно она будет списана с забалансового счета 007.

Корреспонденция счетов к счету 4910 - «Резервы по сомнительным долгам»

Содержание операций	Корреспонденция счетов (субсчет)	
	Дебет	Кредит
По кредиту счета 4910 с дебета счетов		
На основании инвентаризации дебиторской задолженности выявлены сомнительные долги, на покрытие которых создан резерв	9430	4910
По дебету счета 4910 с кредита счетов		
За счет образованного в отчетном году резерва списана дебиторская задолженность в результате истечения срока исковой давности:		
Покупателей и заказчиков	4910	4010
Авансов выданных	4910	4310
Разных дебиторов	4910	4890
За причиненный материальный ущерб	4910	4730
Претензионные суммы	4910	4860

Под консигнацией понимается поручение одной стороной (консигнантом) другой стороне (консигнатору) продать от своего имени товары консигнанта с его склада, находящегося за рубежом. За оказание подобных услуг консигнатор получает определенное вознаграждение. Размер и порядок вознаграждения лица, принимающего на себя обязательства исполнять поручения организации консигнационной торговли (по совершении сделок и продаже товаров) и не являющегося собственником товаров, определяются в договоре консигнации либо в виде определенного процента от стоимости продаваемых товаров, либо в виде разницы между минимальной (указанной в договоре консигнации) и продажной ценой.

Организация учета и порядок налогообложения операций, совершаемых на консигнационной основе, регулируются Положением о порядке операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете, статистической или иной отчетности, утвержденной Министерством финансов РУз. от 07.11.2001 г. №119, зарегистрированного в Министерстве юстиции РУз. 16.11.2001 года за № 1085, с последующими изменениями и дополнениями. При получении товара для дальнейшей его реализации консигнатор должен оприходовать стоимость товара на забалансовый счет 004 - «Товары, принятые на комиссию».

Учет операций, совершаемых на консигнационной основе на предприятиях - плательщиков налога на доход (прибыль) и НДС по основному коду

деятельности несколько отличается от учета на предприятиях, являющихся плательщиками налога на валовый доход и единого налога. Учет реализации консигнационного товара на балансе консигнаторов - плательщиков налога на доход (прибыль) и НДС по основному коду деятельности оформляется следующими записями:

1. На сумму начисленного налога НДС по импортированным консигнационным товарам:

Дт 4410 - «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)», Кт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет».

2. На уплаченную сумму НДС:

Дт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет», Кт 5110 - «Расчетный счет».

3. На сумму прочих таможенных платежей:

Дт 9430 - «Прочие операционные расходы», Кт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет».

4. На уплаченную сумму таможенных платежей:

Дт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет», Кт 5110 - «Расчетный счет».

5. На сумму реализованных товаров по договорной цене:

Дт 4010 - «Счета к оплате от покупателей и заказчиков», Кт 9020 - «Доходы от реализации товаров».

6. На стоимость консигнационного товара по товарному инвойсу и ГТД и дохода консигнанта (если это предусмотрено условиями договора) по официальному курсу Центрального банка Республики Узбекистан на дату реализации:

Дт 9020 - «Доходы от реализации товаров», Кт 6990 - «Прочие обязательства».

Одновременно сумма реализованного консигнационного товара списывается с забалансового счета 004 - «Товары, принятые на комиссию».

7. На сумму зачисленной выручки от реализации консигнационного товара:

Дт 5110 - «Расчетный счет», Кт 4010 - «Счета к оплате от покупателей и заказчиков».

8. На сумму полученного дохода консигнатора:

Дт 9020 - «Доходы от реализации товаров». Кт 9910 - «Конечный финансовый результат».

9. На сумму начисленного НДС с объема реализации:

Дт 4010 - «Счета к оплате от покупателей и заказчиков», Кт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет».

10. На зачетную ранее уплаченную сумму НДС на таможне:

Дт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет», Кт 4410 - «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)».

11. На сумму НДС, внесенного в бюджет (разница):

Дт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет», Кт 5110 - «Расчетный счет».

12. Списание расходов периода (сумма начисленных таможенных пошлин и акцизного налога):

Дт 9910 - «Конечный финансовый результат», Кт 9430- «Прочие операционные расходы».

Учет реализации консигнационного товара на балансе консигнаторов, являющихся плательщиками налога на валовый доход и единого налога, оформляется следующими записями:

- при получении товара консигнатором для дальнейшей его реализации консигнатор должен оприходовать стоимость товара по дебету забалансового счета 004 - «Товары, принятые на комиссию».

1. На сумму таможенных платежей, включая НДС на импортируемые товары:

Дт 9430 - «Прочие операционные расходы», Кт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет».

2. На уплаченную сумму таможенных платежей, включая НДС на импортируемые товары:

Дт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет», Кт 5110 - «Расчетный счет».

3. На сумму поступления валовой выручки от реализации товаров:

Дт 5110 - «Расчетный счет», Кт 4010 - «Счета к оплате от покупателей и заказчиков».

4. На стоимость консигнационного товара, включая сумму комиссии консигнатора:

Дт 4010 - «Счета к оплате от покупателей и заказчиков», Кт 9020 - Доходы от реализации товаров».

5. На сумму дохода консигнанта и на стоимость консигнационного товара по ГТД по официальному курсу Центрального банка Республики Узбекистан на дату реализации:

Дт 9020 - «Доходы от реализации товаров», Кт 6990 - «Прочие обязательства».

Одновременно сумма реализованного товара списывается с забалансового счета 004 - «Товары, принятые на комиссию».

6. На сумму валового дохода консигнатора:

Дт 9020 - «Доходы от реализации товаров», Кт 9910- «Конечный финансовый результат».

7. На сумму численного налога на валовый доход:

Дт 9810- «Расходы по налогу на доход (прибыль)», Кт 6410- «Задолженность по платежам в бюджет».

8. На сумму уплаченного налога на валовый доход:

Дт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет», Кт 5110 - «Расчетный счет».

9. На сумму списанных расходов периода:

Дт 9910 - «Конечный финансовый результат», Кт 9430 - «Прочие операционные расходы».

### Заключение

В данной главе приведен синтетический и аналитический учет движения готовой продукции и порядок отражения их на счетах. В условиях, когда готовая продукция считается реализованной по предъявлению расчетных документов (по отгрузке), возникает необходимость в создании резерва по сомнительным долгам. В данной главе даны бухгалтерские записи создания и использования резерва по сомнительным долгам, а также учет операций, совершаемых на консигнационной основе.

### Контрольные вопросы

1. На каких счетах ведется учет реализации готовой продукции (работ, услуг)?
2. Какова задача учета реализации?
3. Как оценивается готовая продукция?
4. Какими документами оформляется процесс реализации?
5. Как учитывается выпуск готовой продукции?
6. Из каких затрат состоит себестоимость готовой продукции?
7. Как ведется ведомость №16?
8. Какими бухгалтерскими проводками оформляется процесс реализации продукции (работ, услуг)?
9. Как учитывается резерв сомнительных долгов?
10. Какими бухгалтерскими проводками оформляются операции, совершаемые на консигнационной основе?

### Литература

1. Каримов И.А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. Т.: Узбекистан, 2009.
2. НСБУ №№ 1, 4 и 21. Т., 2007.
3. Положение о порядке операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете и отчетности, утвержденное Министерством финансов РУз. от 07.11.2001г. №119.
4. Сотиволдиев А. Замоनावий бухгалтерия хисоби. Т., 2005.
5. Кириллова Н. А., Богаченко В. М. Бухгалтерский учет для вузов: Учеб. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Проспект, 2008.
6. Кириллова Н.А., Богаченко В.М. Сборник задач по бухгалтерскому учету. М.: ТК Велби, Проспект, 2008.

## ГЛАВА 9. УЧЕТ КАПИТАЛОВ, ФОНДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

### 9.1. Учет уставного капитала и расчетов с учредителями

В условиях рыночных отношений предприятия могут самостоятельно формировать свои финансовые ресурсы. Основными источниками финансовых ресурсов предприятий являются прибыль, амортизационные отчисления, средства, полученные от продажи ценных бумаг, паевые и иные взносы акционеров, юридических и физических лиц, а также кредиты и прочие поступления, не противоречащие законодательству.

Основным источником формирования собственных средств предприятия является уставный капитал, который представляет собой совокупность средств, вложенных в предприятие его собственником. Порядок формирования уставного капитала регулируется законодательством и учредительными документами.

Так, уставный фонд государственных предприятий отражает сумму средств, выделенных государством из бюджета в момент вступления предприятия в эксплуатацию для осуществления его деятельности (стоимость всех затрат на строительные, монтажные, наладочные работы, стоимость оборудования, оборотных и денежных средств).

Уставный капитал негосударственных коммерческих структур формируется за счет средств (денежных, материальных и др.), внесенных акционером (участниками), и потому представляет собой коллективную собственность нескольких юридических и физических лиц - учредителей акционерного общества, товарищества и предприятий других организационно-правовых форм.

Наиболее распространенным видом юридического лица является акционерное общество, и поэтому рассмотрим учет уставного капитала применительно к акционерному обществу.

Под акционерным обществом понимается юридическое лицо, учреждаемое под особым наименованием, имеющее основной (уставный) капитал, разделенный на определенное количество разных частей (акций), и отвечающее по обязательствам только своим имуществом. Это добровольное объединение, основанное на принципе равенства его участников, осуществляющих совместную деятельность. Обязательное условие - внесение своего капитала в эту деятельность, т.е. акционерное общество (АО) - это объединение капитала. Деятельность акционерного общества регламентируется уставом. Акционеры не несут полной имущественной ответственности по обязательствам акционерного общества, их ответственность ограничивается лишь вкладом в уставный капитал.

Акционерные общества бывают открытого и закрытого типа. Для открытого типа акционерного общества характерно распространение акций по от-

крытой подписке; его акции могут свободно переходить от одного лица к другому, т.е. иметь вторичное обращение на рынках ценных бумаг.

Общества закрытого типа акций на рынок не выпускает (не продает). Владелец пая не может передать свой пай в другие руки без согласия остальных акционеров.

Величина уставного капитала не может превышать зарегистрированную в учредительных документах сумму. Увеличение или уменьшение уставного капитала предприятия может быть осуществлено только по решению учредителей после внесения соответствующих изменений в учредительные документы предприятия. Согласно указу Президента Республики Узбекистан от 24.01.2003 года с 1 февраля 2003 года минимальный размер уставного капитала АООТ должен быть эквивалентен на сумму 50000 долларов США по курсу ЦБ РУз. на дату регистрации.

Уставный капитал отражается в пределах зарегистрированной величины. Уставный капитал в момент учреждения общества должен состоять из оговоренного числа акций с одинаковой номинальной стоимостью. Акционерные общества выпускают только именные акции с обязательной регистрацией всех акционеров в соответствующем реестре. В оплату акций могут быть внесены имущество, сооружения, нематериальные активы, другие материальные ценности, денежные средства в суммах и в иностранной валюте.

Для учета состояния и движения уставного капитала предусмотрена группа счетов 8300 - «Счета учета уставного капитала»:

8310 - «Простые акции»;

8320 - «Привилегированные акции»;

8330 - «Паи и вклады».

Счет 8310 - «Простые акции» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении акционерного капитала, включающего простые акции.

После государственной регистрации акционерного общества уставный капитал отражается в сумме, зарегистрированной в проспекте эмиссии, по кредиту счета 8310 - «Простые акции» в корреспонденции со счетом 4610 - «Задолженность учредителей по взносам в уставный капитал». Так как акционерный капитал отражается в учете в размере зарегистрированной, но еще не завершённой эмиссии, необходимо вести аналитический учет объявленных (разрешенных к выпуску), выпущенных (на которые произведена подписка акционерами) и находящихся в обращении простых акций по каждой эмиссии отдельно.

Счет 8320 - «Привилегированные акции» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении акционерного капитала, выпущенного в виде привилегированных акций. Акционерные общества могут выпускать привилегированные акции до 20 % от объявленного уставного капитала.

Акции учитываются на счетах 8310 - «Простые акции» и 8320 - «Привилегированные акции» по номинальной стоимости акций.

Аналитический учет по счетам 8310 - «Простые акции» и 8320 - «Привилегированные акции» должен обеспечить формирование информации по учредителям предприятия и стадиям формирования уставного капитала.

Счет 8330 - «Паи и вклады» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала предприятия, представляющего собой капитал собственника или взносы участников в зависимости от его организационно-правовой формы.

Государственное предприятие формирует в установленном порядке уставный капитал, под которым понимают совокупность выделенных государством основных и оборотных средств.

После регистрации предприятия его уставный капитал в сумме паев и вкладов учредителей, предусмотренных учредительными документами и отраженных в уставе, отражается по кредиту счета 8330 - «Паи и вклады» в корреспонденции со счетом 4610 - «Задолженность учредителей по взносам в уставный капитал».

Аналитический учет по счету 8330 - «Паи и вклады» ведется по учредителям предприятия. Дебетовые обороты счета 8310, 8320, 8330 уставного капитала показывают уменьшение уставного капитала, а кредитовые - увеличение уставного капитала по различным причинам в соответствии с законодательством. Учет операций, отражаемых на счетах 8310, 8320 и 8330 ведется в журнале-ордере № 12.

Рассмотрим порядок расчетов с учредителями акционерных обществ (акционерами). После регистрации акционерного общества на сумму зарегистрированного уставного капитала образуется задолженность акционеров перед обществом. Для учета расчетов с учредителями применяется счет 4610-«Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал». Этот счет активный. Сальдо дебетовое отражает сумму задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал на начало месяца, оборот по дебету - возникновение новой задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал в отчетном месяце, оборот по кредиту - сумму погашенной дебиторской задолженности, внесенной в виде денежных средств, материальных ценностей и имущества.

Ниже приводится схема отражения операций по учету движения средств уставного капитала.

Группа счетов 8300 - «Счета учета уставного капитала»

Дт	Кт
Корреспондирующие счета	
Кредит счетов	Дебет счетов
6620 - Уменьшение уставного капитала, возврат вкладов учредителям	Образование уставного капитала в момент регистрации - 4610
8610, 8620 - Выкупленные, аннулированные акции	Увеличение уставного капитала за счет дивидендов и нераспределенной прибыли - 6610
8710 - Направление суммы уставного капитала для покрытия убытков акционерного общества	- 8710



Акционеры общества регистрируются в специальном реестре. Аналитический учет расчетов по вкладам с акционерами ведется с каждым из них в карточках или ведомостях, в которых отражается сумма задолженности по вкладам в уставный капитал, дата ее погашения, суммы внесенных активов в погашение задолженности. На сумму приобретенных акций учредители могут внести основные средства, нематериальные активы, денежные средства в сумах и иностранной валюте и другие материальные ценности.

Ниже приводится схема отражения операций по расчетам с учредителями.

Счет 4610 - «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»

Дт Кт

Корреспондирующие счета	
Кредит счетов	Дебет счетов
8310, 8320, 8330 - Образование задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал	Погашение задолженности учредителей при внесении: основных средств - 0111-0190 нематериальных активов - 0410-0490 денежных средств - 5010, 5110, 5210 прочих активов - 010-1090, 2910

Основанием для ведения аналитического учета служат учредительные документы, акты приемки-передачи основных средств и нематериальных активов, платежные поручения, приходные кассовые ордера и др.

Хозяйственная деятельность АО осуществляется согласно действующему законодательству, а учет затрат на производство и финансово-хозяйственной деятельности ведется согласно Положению о составе затрат, утвержденному 5 февраля 1999 года.

Так, к полученной обществом балансовой прибыли, согласно приложениям 1, 2 Положения о составе затрат, прибавляются статьи затрат, которые в отчетном периоде были включены либо в производственную себестоимость реализованной продукции, либо в расходы периода, либо в уменьшение прибыли. В результате получится налогооблагаемая база, от которой определяется сумма отчисления от прибыли (дохода).

Оставшаяся сумма прибыли (общий финансовый результат до налогообложения минус сумма налога на прибыль) представляет собой чистую прибыль и распределяется согласно решению собрания акционеров. При этом чистая прибыль, оставшаяся в распоряжении трудового коллектива, как правило, предназначается на две цели: на выплату дивидендов и на расширение производства и социальные нужды. Дивиденд может выплачиваться ежеквартально или раз в полгода, раз в год. Промежуточный дивиденд объявляется советом директоров и имеет фиксированный размер. Величина дивиден-

дов за год устанавливается общим собранием акционеров по результатам работы за год с учетом выплаты промежуточных дивидендов.

Фиксированный дивиденд по привилегированным акциям устанавливается при их выпуске. Дивиденды по этим акциям начисляются и выплачиваются в первую очередь и независимо от размеров полученной прибыли. Если полученной прибыли недостаточно для выплаты дивидендов по привилегированным акциям, то для этих целей используются специально создаваемый резервный капитал или другие источники. По не выпущенным в обращение акциям дивиденды не выплачиваются. Дивиденд может выплачиваться в виде: акций, облигаций, товаров, если это предусмотрено уставом АО. Общество объявляет размер дивиденда без учета налога. Дивиденд выплачивается только пропорционально внесенной части вклада или сумме, внесенной в уплату за приобретенные акции. Налог с доходов, получаемых в виде дивидендов, удерживается у источника выплаты, т.е. в акционерном обществе.

При учете расчетов с акционерами по доходам используется счет 6610 - «Дивиденды к оплате». Данный счет пассивный, кредитовое сальдо означает сумму задолженности АО перед акционерами, дебетовые обороты показывают сумму удержанных налогов и выплаченных дивидендов. При начислении дивидендов акционерам, работающим в АО, используется счет 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Ниже приводится схема отражения операций по расчетам с акционерами.

Счет 6610 - «Дивиденды к оплате»

Дт	Корреспондирующие счета	Кт
Кредит счетов		Дебет счетов
6410 - Суммы удержанного подоходного налога с акционеров (физических и юридических лиц) 4610 - Суммы дивидендов, направленные акционерами на погашение их задолженности по вкладам в уставный капитал 5010, 5110 - Суммы доходов, выплаченные или перечисленные акционерам	С: - сумма задолженности акционерам по доходам Суммы начисленных дивидендов за отчетный период - 8710 Суммы начисленных по привилегированным акциям в случае, когда размер полученной прибыли меньше сумм, причитающихся к выплате по дивидендам - 8520	

Дивиденды начисляются на основании протокола и решения собрания акционеров, по справке бухгалтерии, в которой отражаются и суммы удержанных налогов. Выплата наличными деньгами и перечисление доходов осуществляется на основании расходных кассовых ордеров и платежных поручений.

Аналитический учет расчетов с акционерами дивиденды к оплате ведется по каждому акционеру в ведомости № 7. Учет расчетов по дивидендам к оплате акционеров ведется в журнале-ордере № 8.

Дивиденды и проценты, выплачиваемые юридическим и физическим лицам, облагаются налогом у источника выплаты по ставкам, определяемым Кабинетом Министров Республики Узбекистан (статьи 156 Налогового Кодекса Республики Узбекистан).

## 9.2. Учет добавленного и резервного капитала

Бухгалтерский учет добавленного капитала в акционерных обществах ведется на пассивном счете 8400 - «Добавленный капитал».

Обобщение информации о наличии и движении добавленного капитала, превышающего номинальную стоимость сумм, полученных за простые и привилегированные акции, то есть эмиссионного дохода, получаемого при первичной продаже акций, а также сумм курсовых разниц, возникающих при формировании уставного капитала, осуществляется на счетах:

8410 - «Эмиссионный доход»;

8420 - «Курсовая разница при формировании уставного капитала».

Счет 8410 - «Эмиссионный доход» предназначен для обобщения информации о средствах, полученных сверх номинальной стоимости акций при первичной продаже.

Поступление сумм учитывается по кредиту счета 8410 - «Эмиссионный доход», а использование средств на покрытие разницы между номинальной и покупной стоимостью при аннулировании выкупленных собственных акций - по дебету этого счета. Аналитический учет по счету 8410 - «Эмиссионный доход» ведется по полученным доходам по простым и привилегированным акциям.

Акционерные общества на данном счете учитывают при формировании уставного капитала сумму разницы между номинальной и продажной стоимостью акций при их реализации по цене выше номинала. Так, например, при номинальной стоимости акций 8 млн. сум они реализованы за 8 млн. 400 тыс. сум. В данном случае 400 тыс. (8400000 - 8000000) сум учитываются на счете 8410 проводкой:

Дт 5010, 5110

Кт 8410 - «Эмиссионный доход»

Приведем корреспонденцию счетов по учету добавленного капитала АООТ.

Содержание операций	Сумма	Корреспондирующий счет	
		Дт	Кт
1. На величину уставного капитала, предусмотренную учредительным договором	100000	4610	8330
2. Выручка от реализации акций поступила			
а) наличными деньгами	20000	5010	
б) путем перечисления на расчетный счет	80000	5110	
Итого	100000		4610

3.АО выкупило свои акции, номинальная стоимость которых 20000 сум			
Ситуация 1 -за 18000 сум:			
- на сумму расходов предприятия по приобретению акций	18000	8610	5110
- на разницу увеличивается добавленный капитал (эмиссионный доход)	2000	8610	8410
Ситуация 2 – за 21000 сум	20000	8610	5110
- на номинальную стоимость			
- на разницу уменьшается добавленный капитал (эмиссионный доход)	1000	8410	5110
4. Если предположить, что в дальнейшем выкупленные акции снова поступили в продажу и были проданы за 25000 сум:	20000	5110	8610
- на номинальную стоимость акций	5000	5110	8410
- на величину эмиссионного дохода			

Счет 8420 - «Курсовая разница при формировании уставного капитала» предназначен для учета курсовых разниц, возникающих в процессе формирования уставного капитала. При формировании уставного капитала валюту и валютные ценности оценивают по курсу Центрального банка Республики Узбекистан на момент внесения вклада в уставный капитал. Оценка валюты и валютных ценностей и другого имущества может отличаться от оценки их в учредительных документах на момент регистрации. Возникающую при этом курсовую разницу учитывают на счете 8420 - «Курсовая разница при формировании уставного капитала». Положительную курсовую разницу в оценках отражают по кредиту счета 8420 - «Курсовая разница при формировании уставного капитала», а отрицательную курсовую разницу - по дебету счета 8420 - «Курсовая разница при формировании уставного капитала». Данный порядок списания курсовой разницы позволяет не менять доли учредителей в уставном капитале, оговоренные в учредительных документах.

Аналитический учет по счету 8420 - «Курсовая разница при формировании уставного капитала» ведется по каждому учредителю.

Акционерное общество открытого типа (АООТ) вправе по решению общего собрания акционеров увеличить уставный капитал путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций. Увеличение уставного капитала АООТ для покрытия понесенных им убытков не допускается. Общее собрание акционеров может принять решение об уменьшении уставного капитала. Уставный капитал уменьшается путем уменьшения номинальной стоимости акций либо путем выкупа части акций в целях сокращения их общего количества. Уменьшение уставного капитала АООТ допускается после уведомления всех кредиторов АООТ.

В соответствии с действующим законодательством хозяйствующие субъекты, формируют резервный капитал за счет своей чистой прибыли в размере, предусмотренном учредительными документами. Отчисление в ре-

зервный капитал производится ежегодно в установленном размере до достижения величины, предусмотренной уставом.

Резервный капитал могут создавать и другие коммерческие организации за счет своей чистой прибыли, если это предусмотрено действующим законодательством и учредительными документами. Назначение резервного капитала состоит в том, чтобы покрыть возможные балансовые убытки предприятия и другие платежи.

В АООТ резервный капитал может быть направлен на выплату дивидендов по привилегированным акциям при отсутствии или недостаточной прибыли.

Информация о резервном капитале, создающемся за счет прибыли согласно учредительным документам предприятия, инфляционных резервах, образующихся при переоценке имущества, безвозмездно полученном имуществе, кроме денежных средств, осуществляется на счетах:

8510 - «Корректировки по переоценке имущества»;

8520 - «Резервный капитал»;

8530 - «Безвозмездно полученное имущество».

На счете 8510 - «Корректировки по переоценке имущества» учитывается изменение в стоимости имущества в результате его переоценки. Образование и пополнение резервного капитала, создаваемого в результате переоценки имущества, отражается по кредиту счета 8510 - «Корректировки по переоценке имущества» в корреспонденции со счетами учета имущества, по которому определен прирост стоимости в результате переоценок.

Если в результате переоценок происходит уменьшение стоимости имущества, то уменьшение стоимости компенсируется ее предыдущим приростом по одному и тому же имуществу, и оно отражается по дебету счета 8510 - «Корректировки по переоценке имущества». Сумма уценки, превышающая прирост от предыдущих переоценок по этому имуществу, признается как расход и отражается на счете 9430 - «Прочие операционные расходы».

Распределения накопленной суммы по переоценке имущества между учредителями при ликвидации предприятия отражается по дебету счета 8510- «Корректировки по переоценке имущества» в корреспонденции со счетом 6620 - «Задолженность выбывающим учредителям по их доле».

Счет 8520 - «Резервный капитал» предназначен для обобщения информации о наличии и движении резервного капитала, создаваемого предприятиями, у которых формирование резервного капитала предусмотрено законодательством Республики Узбекистан и их учредительными документами.

Средства резервного капитала могут быть использованы в качестве резерва на покрытие общих балансовых убытков и на другие цели, при отсутствии иных возможностей погашения. Создание резервного капитала отражается по кредиту счета 8520 - «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 8710- «Нераспределенная прибыль отчетного периода».

Счет 8530 - «Безвозмездно полученное имущество» предназначен для учета безвозмездно полученного имущества.

Безвозмездно полученное имущество отражается по кредиту счета 8530-«Безвозмездно полученное имущество» в корреспонденции со счетами учета имущества. Стоимость безвозмездно полученного имущества облагается налогом и в целях налогообложения включается в совокупный доход. Порядок налогообложения безвозмездно полученного имущества регулируется налоговым законодательством Республики Узбекистан. Аналитический учет по счетам учета резервного капитала ведется по видам и источникам формирования резервного капитала.

Приведем корреспонденцию счетов по учету резервного капитала АООТ.

Содержания операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Создан резерв за счет чистой прибыли в установленном размере или пополнен резервный капитал	8710	8520
2. Распределены средства резервного капитала между учредителями (участниками)	8520	6620
3. Направлены средства резервного капитала на покрытие убытков отчетного года	8520	8710
4. В АООТ выплачены акционерам дивиденды по привилегированным акциям при отсутствии прибыли (наличии убытка)	8520	6610

### 9.3. Учет целевых поступлений и финансирования

Целевые поступления и финансирование представляют собой средства, предназначенные для финансирования тех или иных мероприятий целевого назначения. К ним относятся средства, поступившие от других предприятий, субсидии правительственных органов, денежные взносы родителей на содержание детей в детских дошкольных учреждениях. А также специальное финансирование на покрытие расходов по содержанию объектов на время их консервации (если таковое не предусмотрено, то они списываются по дебету счета 9430 - «Прочие операционные расходы» согласно п.2.3.11. Положения о составе затрат) и др.

Информация о состоянии и движении средств целевого финансирования, а также о поступлениях и расходовании членских взносов и прочих средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, не подлежащих возврату, осуществляется на следующих счетах:

- 8810 - «Гранты»;
- 8820 - «Субсидии»;
- 8830 - «Членские взносы»;
- 8840 - «Налоговые льготы с целевым использованием»;
- 8890 - «Прочие целевые поступления».

Условиями для отражения вышеуказанных поступлений в качестве собственного капитала являются:

- а) использование по целевому назначению;
- б) отсутствие расходов, связанных с привлечением средств;
- в) безвозвратность при выполнении определенных условий.

Под грантом понимают безвозмездную, гуманитарную денежную или материально-техническую помощь, оказываемую государством (правительством), а также неправительственными, зарубежными, международными организациями и фондами предприятию в социально значимых целях, для стимулирования развития экономики, выполнения научно-технических и инновационных программ. Средства гранта используются строго по целевому назначению.

При получении извещения о выделенном гранте сумма гранта отражается по кредиту счета 8810 в корреспонденции со счетом 4890 - «Задолженность прочих дебиторов».

Получение денежных средств или имущества, предусмотренных бюджетом целевого проекта, финансируемого по гранту, отражается соответственно по дебету счетов учета денежных средств (5110-5530), капитальных вложений (0800), оборудования к установке (0700), ТМЗ и других, в корреспонденции со счетом 4890 - «Задолженность прочих дебиторов».

Сумма гранта, полученного в иностранной валюте, пересчитывается в национальную валюту Республики Узбекистан по курсу Центрального банка Республики Узбекистан на день совершения хозяйственной операции.

Счет 8820 - «Субсидии» предназначен для обобщения информации о наличии и движении выделенных субсидий, т.е. денежной или натуральной помощи, оказываемой государством (правительством) предприятиям на определенных условиях в целях стимулирования развития экономики. Государственная (правительственная) помощь может быть предоставлена в разных формах (дотации и т.д.) и на различных условиях.

Учет государственных субсидий осуществляется в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета (НСБУ № 10) «Учет государственных субсидий и раскрытие государственной помощи», утвержденным Министерством финансов Республики Узбекистан 19 октября 1998 года № 52 (рег. № 562 от 03.12.1998 г.).

На счете 8830 - «Членские взносы» отражаются суммы членских взносов членов общества, определенных учредительными документами. Поступление членских взносов отражается по кредиту счета 8830 - «Членские взносы» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

На счете 8840 - «Налоговые льготы с целевым использованием» отражаются суммы высвобожденных в результате освобождения от налогообложения средств на выполнение целевых задач.

На сумму высвободившихся средств дебетуются счета учета задолженности по платежам в бюджет (по видам), кредитуются счет 8840 - «Налоговые льготы с целевым использованием».

Суммы высвобожденных в результате освобождения от налогообложения средств, в случае указания льготного периода - по истечении льготного

периода, а в остальных случаях - ежегодно списываются с дебета счета 8840 - «Налоговые льготы с целевым использованием» в кредит счета 8530 - «Безвозмездно полученное имущество».

Прочие целевые поступления отражаются на счете 8890 - «Прочие целевые поступления» в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Аналитический учет по счетам учета целевых поступлений (8800) ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников финансирования.

#### Группа счетов 8800 - «Счета учета целевых поступлений»

Дт	Кт
Корреспондирующие счета	
Кредит счетов	Дебет счетов
Использование средств: 1000 - на приобретение материальных ценностей 0800 - на затраты, связанные с приобретением основных средств за счет целевого финансирования 6710 - на оплату труда за счет целевого финансирования 6520 - отчисления на соц.страх, в пенсионный фонд, фонд занятости 5110 - оплату платежных требований поставщиков, услуг и др.	С: - сумма неиспользованных средств целевого назначения Образования финансирования за счет: средств полученных от других предприятий, членских взносов, средств, причитающихся от родителей на содержание детей в детских учреждениях - 5010,5110,5210,4890

В связи с однородностью содержания, назначения и использования источники хозяйственных средств, учитываемые на счетах 8300 - «Уставный капитал», 8400 - «Добавленный капитал», 8500 - «Резервный капитал», 8600- «Выкупленные собственные акции», 8800 - «Целевые поступления», подлежат отражению в одном регистре - в журнале-ордере № 12, где организуются как синтетический учет, так и аналитический учет операций по этим счетам.

Основанием для записи операций в журнал - ордер № 12 служат справки бухгалтерии, выписки банка, отчеты кассира и др. Обороты по дебету названных счетов предварительно собираются в листке - расшифровке из разных журналов - ордеров.

#### 9.4. Учет кредитов банков и заемных средств

В условиях модернизации и технического перевооружения экономики банковский кредит (ссуда) является важным источником заемных средств предприятия. Под влиянием законов, регулирующих рыночные отношения, формируется разветвленная сеть как государственных, так и коммерческих банков, осуществляющих комплексное кредитно - расчетное и кассовое обслуживание предприятий независимо от их организационно-правовой формы.



Кредитно-расчетные отношения предприятий с банками строятся на добровольной основе и обоюдной заинтересованности партнеров.

Ссуды предоставляются предприятиям, состоящим на хозяйственном расчете, имеющим самостоятельный баланс и собственные оборотные средства, как правило, под укрупненные объекты кредитования (по совокупности материальных запасов и производственных затрат и др.). С учетом принципов и требований расчетных отношений осуществляется переход от пообъектного кредитования к кредитованию субъекта, конкретного юридического (физического) лица или комплексных целевых экономических и социальных программ.

Банки выдают кредиты на условиях строгого соблюдения принципов возвратности, срочности, платности и под обеспечение, предусмотренных действующим законодательством и согласованных сторонами.

Правовую основу деятельности банков составляют Закон Республики Узбекистан «О банках и банковской деятельности» (от 25 апреля 1996 г.), Закон Республики Узбекистан «О Центральном банке» (от 21.12.1995 г.) и другие нормативные документы.

Все вопросы, связанные с выдачей и погашением кредитов, регулируются правилами банков и кредитными договорами между предприятием - заемщиком и банком на договорной основе посредством заключения кредитного договора. В нем предусматриваются (фиксируются): объекты кредитования и срок кредита, условия и порядок его выдачи и погашения, формы обеспечения обязательств, процентные ставки, порядок их уплаты, обязательства, права и ответственность сторон по выдаче и погашению кредита, перечень документов и периодичность их предоставления банку и другие условия.

При получении кредита предприятие представляет банку обоснованное ходатайство (заявление) с приложением копий учредительных и других документов (устав, удостоверение, патент, бухгалтерские и статистические отчеты и др.), подтверждающих обеспеченность возврата кредита.

До заключения договора банк тщательно анализирует платежеспособность предприятия, т.е. его способность своевременно вернуть кредит и уплатить проценты. Для этого банк использует полученные от предприятия документы и отчеты, а при необходимости осуществляет и предварительные проверки на месте. Если все эти документы отвечают предъявляемым требованиям, банковские работники принимают решение предоставить предприятию кредит. В дальнейшем, после получения кредита, хозяйствующий субъект в порядке и сроки, установленные кредитным договором, представляет банку, до полного погашения кредита, бухгалтерский отчет (баланс) и другие документы, необходимые для текущего (оперативного) контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью предприятия.

Банковские кредиты, в зависимости от срока, бывают краткосрочными и долгосрочными. Срочность кредита определяется сроками (датами) его возврата, погашения. Так, краткосрочные кредиты выдаются на срок не более

одного года, например, под товары, отгруженные он равен времени фактического документооборота, но не более 30 дней.

Долгосрочные кредиты (на срок свыше одного года) выдаются, как правило, на затраты по внедрению новой техники, расширению производства, его реконструкцию, приобретение дорогостоящего оборудования и другие целевые программы.

Операции, связанные с получением и погашением банковских кредитов отражаются на счетах 6810 - «Краткосрочные банковские кредиты» и 7810 - «Долгосрочные банковские кредиты». Эти счета пассивные, сальдо их показывает сумму непогашенной задолженности на начало отчетного периода, оборот по дебету - суммы, перечисленные в погашение кредита, оборот по кредиту - суммы, полученные в кредит.

При получении кредита предприятием счета 6810 и 7810 кредитуются в корреспонденции с дебетом счетов по учету денежных средств и расчетов (5010 - «Касса», 5110 - «Расчетный счет», 5210 - «Валютный счет», 5500 - «Специальный счет в банках», 6010 - «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

По дебету счетов 6810 и 7810 отражается частичное или полное погашение долга по кредитам в корреспонденции с кредитом счетов 5110, 5210, 5500. Ниже приводится схема отражения операций по учету банковских кредитов.

Счет 6810 - «Краткосрочные кредиты банков»

Счет 7810 - «Долгосрочные кредиты банков»

Дт	Кт
Корреспондирующие счета	
Кредит счетов	Дебет счетов
5110, 5210, - Погашение кредита банка 5500	С: - сумма непогашенных кредитов банка Суммы поступивших полученных кредитов - 5010, 5110, 5210 Выставление аккредитивов за счет предоставленных кредитов - 5510

В соответствии с «Положением о составе затрат...» платежи по краткосрочным и долгосрочным кредитам банков в пределах или выше учетной ставки, установленной Центральным банком Узбекистана относятся на расходы по финансовой деятельности. Поэтому при начислении процентов по полученным кредитам дебетуется счет 9610 - «Расходы в виде процентов» и кредитуются счет 6920 - «Начисленные проценты», а при перечислении суммы процентов - дебетуется счет 6920 и кредитуются счет 5110.

Аналитический учет банковских кредитов ведется по видам кредитов, банкам, предоставившим их, и отдельно по кредитам, не погашенным в срок. Учет операций по счету 6810 и 7810 также ведется в журнале-ордере № 4 на

основании выписок банка из ссудных счетов и справок бухгалтерии об удержаниях по погашению ссуд.

В настоящее время широкое распространение получили ссуды банка для рабочих и служащих на индивидуальное жилищное строительство, на строительство садовых домиков и для расчетов с торгующими организациями за товары, проданные рабочим и служащим в кредит.

Вышеперечисленные ссуды учитываются на счетах 6810 - «Краткосрочные банковские кредиты» и 7810 - «Долгосрочные банковские кредиты». Эти операции учитываются в счетах задолженности персонала по прочим операциям 4710 - «Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит», 4720 - «Задолженность персонала по представленным займам». Эти счета активные, в дебете учитываются выданные персоналу ссуды, а в кредите – возврат этих займов. На счетах 6810 и 7810 могут учитываться следующие виды кредитов:

1. «Под товары, проданные в кредит».
2. «На индивидуальное жилищное строительство».
3. «На строительство садовых домиков».

1. При выдаче ссуды на оплату поручений - обязательств под товары, проданные в кредит, дается следующая бухгалтерская проводка:

Дт 4710 - «Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит», Кт 6810 - «Краткосрочные банковские кредиты» или 7810 - «Долгосрочные банковские кредиты».

2. При погашении задолженности рабочими и служащими:

Дт 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда» или 5010 - «Денежные средства в национальной валюте», Кт 4710 - «Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит».

3. При погашении задолженности банку путем перечисления с расчетного счета:

Дт 6810 - «Краткосрочные банковские кредиты» или 7810 - «Долгосрочные банковские кредиты», Кт 5110 - «Расчетный счет».

4. При получении ссуды предприятием для выдачи работникам на индивидуальное жилищное строительство и строительство садовых домиков дается следующая бухгалтерская запись:

Дт 5010 - «Денежные средства в национальной валюте», Кт 6810 - «Краткосрочные банковские кредиты» или 7810 - «Долгосрочные банковские кредиты».

5. При выдаче кредита рабочим и служащим на индивидуальное жилищное строительство и на строительство садовых домиков:

Дт 4720 - «Задолженность персонала по предоставленным займам», Кт 5010 - «Денежные средства в национальной валюте» или 5110 - «Расчетный счет».

6. При погашении задолженности рабочими и служащими:

Дт 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда» или 5010 - «Денежные средства в национальной валюте» Кт 4720 - «Задолженность персонала по предоставленным займам».

7. При погашении задолженности банку путем перечисления с расчетного счета:

Дт 6810 - «Краткосрочные банковские кредиты», Кт 5110 - «Расчетный счет».

Кроме вышеназванных ссуд рабочим и служащим (молодым семьям) могут быть выданы беспроцентные ссуды. Они выдаются за счет свободных средств предприятия на строительство, капитальный ремонт, расширение жилого фонда или на обзаведение домашним хозяйством.

При выдаче подобной ссуды дается следующая бухгалтерская запись:

Дт 4790 - «Прочая задолженность персонала», Кт 5010 - «Денежные средства в национальной валюте» или 5110 - «Расчетный счет».

При погашении задолженности по беспроцентным ссудам делается обратная запись.

В условиях модернизации и технического перевооружения экономики предприятия могут также получить кредит (заем) от других предприятий и организаций. В зависимости от срока кредит может быть краткосрочным (сроком до одного года) и долгосрочным (сроком более одного года). Учет расчетов предприятия с займодавцами по полученным от них кредитам (займам) ведется на счетах 6820 - «Краткосрочные займы» и 7820 - «Долгосрочные займы».

Эти счета предназначены для обобщения информации о состоянии расчетов с займодавцами (кроме банков) внутри страны и за рубежом по полученным от них кредитам и другим привлеченным средствам в национальной и иностранных валютах на срок не более одного (краткосрочный) или более одного (долгосрочный) года. Следовательно, на этих счетах учитывается задолженность по полученным от других предприятий ссудам, задолженность по векселям выданным, а также суммы привлеченных средств, полученных предприятием от выпуска и реализации краткосрочных и долгосрочных ценных бумаг, в частности, акций предприятия и трудового коллектива, облигаций.

Счета 6820 и 7820 - пассивные, сальдо кредитовое отражает задолженность предприятия по полученным займам; по дебету отражаются суммы погашенных долгов, а по кредиту - вновь полученные займы отчетного месяца. Аналитический учет по указанным счетам организуется по формам полученных займов (облигаций, векселя и др.), займодавцам и срокам погашения займов. Краткосрочные займы чаще всего носят характер коммерческого кредита под долговые обязательства.

Ниже приводится схема отражения операций по учету займов.

Счет 6820 «Краткосрочные займы»

Счет 7820 «Долгосрочные займы»

Корреспондирующие счета

Дт Кредит счетов	Кт Дебет счетов
5110,5210- Погашение задолженности по краткосрочным и долгосрочным займам (перед займодавцами)	<u>С-сумма непогашенного долга</u> Сумма полученного займа - 5010,5110, 5210 Сумма проданных облигаций: - работникам предприятия - 6710 - физическим и юридическим лицам - 4890

## 9.5. Порядок формирования финансовых результатов

Производственно-хозяйственная деятельность предприятия завершается определением финансовых результатов путем подсчета и обобщения всех прибылей и убытков за отчетный период. Получение прибыли является основной целью любой предпринимательской деятельности.

Важнейшим фактором, влияющим на достоверность отражения в учете и отчетности финансовых результатов деятельности предприятия, является правильное определение и учет доходов и расходов.

Состав доходов и расходов определен «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и порядке формирования финансовых результатов» утвержденным Постановлением Кабинета Министров РУз. от 5 февраля 1999 года, № 54 (с последующими дополнениями и изменениями).

В соответствии с НСБУ доходы и расходы являются элементами финансовой отчетности, имеющими непосредственное отношение к оценке результатов деятельности хозяйствующего субъекта.

Доходы - это увеличение экономических выгод в форме притока или увеличения активов, либо сокращения обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, кроме увеличений, связанных с вложениями собственников.

Как отмечается в «Положении о составе затрат...», доходы, получаемые предприятием в результате осуществления его производственно-хозяйственной деятельности, подлежат отражению по следующим основным разделам:

- чистая выручка от реализации;
- прочие доходы от основной деятельности (операционные доходы);
- доходы от финансовой деятельности;
- чрезвычайные доходы.

Финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта характеризуются следующими показателями прибыли:

- валовая прибыль от реализации продукции, которая определяется как разница между чистой выручкой от реализации и производственной себестоимостью реализованной продукции:

$$\text{ПВ} = \text{ЧВР} - \text{СР},$$

где ПВ – валовая прибыль;

ЧВР – чистая выручка от реализации;

СР – производственная себестоимость реализованной продукции;

- прибыль от основной деятельности, которая определяется как разница между валовой прибылью от реализации продукции и расходами периода, и плюс прочие доходы или минус прочие убытки от основной деятельности:

$$\text{ПОД} = \text{ПВ} - \text{РП} + \text{ПД} - \text{ПУ},$$

где ПОД – прибыль от основной деятельности;

РП – расходы периода;

ПД – прочие доходы от основной деятельности;

ПУ – прочие убытки от основной деятельности;

- прибыль 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 предприятия после уплаты налога на доходы и минус другие налоги и платежи, предусмотренные законодательством:

$$\text{ПЧ} = \text{ПДН} - \text{ННД} - \text{НД},$$

где ПЧ – чистая прибыль;

ННД – налог на доход;

НД – другие налоги и платежи.

## 9.6. Учет доходов от реализации продукции (работ, услуг)

Доходы от реализации продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, информация о возврате товаров и скидок с продаж и цены отражаются на счетах группы 9000 - «Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности».

9010 - «Доходы от реализации готовой продукции»;

9020 - «Доходы от реализации товаров»;

9030 - «Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг»;

9040 - «Возврат проданных товаров»;

9050 - «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам».

По кредиту счетов 9010 - «Доходы от реализации готовой продукции», 9020 - «Доходы от реализации товаров», 9030 - «Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг» отражаются доходы, полученные в течение отчетном периоде в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

Дт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков» - в случае, когда продукция, товары, и оказанные услуги или работы выполнены, но деньги за них ещё не получены;

Дт 5010 - «Денежные средства в национальной валюте» - при продаже продукции или товаров, работ, услуг за наличные;

Дт 6230 - «Прочие отсроченные доходы» - включение в объем реализации отсроченных доходов;

Дт 6310 - «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков» - погашение авансовых сумм, полученных от покупателей при отгрузке продукции;

Дт 4710 - «Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит» - при реализации продукции, товаров работникам в кредит;

Дт 6610 - «Дивиденды к оплате» - при выплате дивидендов готовой продукцией, товарами, работами или услугами;

Дт 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда» - при реализации продукции, товаров, работ и услуг в счет заработной платы.

При возврате продукции и товаров отражается по дебету счета 9040 - «Возврат проданных товаров» и кредиту счетов 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков» - в случае, если деньги от покупателей ещё не получены, кредиту 5110 - «Расчетный счет» - тогда, когда произошел возврат денежных средств покупателю.

Счет 9040 - «Возврат проданных товаров» является контр пассивным счетом к счетам 9010 - «Доходы от реализации готовой продукции», 9020 - «Доходы от реализации товаров», 9030 - «Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг». В конце отчетного периода счет 9040 - «Возврат проданных товаров» закрывается проводкой:

Дт 9010 - «Доходы от реализации готовой продукции»;

Дт 9020 - «Доходы от реализации товаров»;

Дт 9030 - «Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг»;

Кт 9040 - «Возврат проданных товаров».

Скидки с продаж и цены, предоставленные покупателям по условиям договора, отражаются по дебету счета 9050 - «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам».

**Пример.** На основании договора, заключенного с покупателем, ему отгружена продукция на 100000 сум. Условия договора предусматривают оплату через 30 дней, но если покупатель заплатит в первые после отгрузки 5 дней, ему предоставляется скидка 5% от стоимости контракта, т.е. 5000 сум. Покупатель произвел оплату в течение срока действия скидки. Отгрузка отражается проводкой:

Дт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков» - 100000;  
Кт 9010 - «Реализация готовой продукции» - 100000.

При получении денежных средств:

Дт 5110 - «Расчетный счет» - 95000;

Дт 9050 - «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам» - 5000;

Кт 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков» - 100000.

В конце отчетного периода счет 9050 - «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам» закрывается на счета доходов:

Дт 9010 - «Доходы от реализации готовой продукции»;

Дт 9020 - «Доходы от реализации товаров»;

Дт 9030 - «Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг»;

Кт 9050 - «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам».

В конце каждого отчетного периода накопленная на счетах доходов сумма списывается проводкой:

Дт 9010 - «Доходы от реализации готовой продукции»;

Дт 9020 - «Доходы от реализации товаров»;

Дт 9030 - «Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг»;

Кт 9910 - «Конечный финансовый результат».

### **9.7. Учет прочих доходов от основной деятельности**

Помимо доходов от реализации продукции (работ, услуг) предприятие может иметь прочие виды доходов от основной деятельности, которые учитываются по кредиту счетов группы 9300 - «Счета учета прочих доходов от основной деятельности». К таким доходам относятся:

9310 - «Прибыль от выбытия основных средств». Прибыль возникает в случае превышения доходов от реализации основных средств над остаточной стоимостью и расходами, связанными с выбытием. Выявленный финансовый результат от реализации основных средств на счете 9210 - «Выбытие основных средств» подлежит к списанию:

- прибыль, Дт 9210, Кт 9310;

- убыток, Дт 9430 - «Прочие операционные расходы» Кт 9210 - «Прибыль или убыток от реализации основных средств из-за негодности» для дальнейшего использования оформляется такой же записью, как при реализации.

Убытки, образованные при списании основных средств, бывших в эксплуатации менее трех лет, должны быть включены в налогооблагаемую прибыль при расчете налога на прибыль.

При безвозмездном получении (кроме предприятий государственной формы собственности) и оприходовании излишка основных средств и материальных активов остаточная стоимость объекта считается доходом и является объектом налогообложения.



**Пример.** АООТ «Бахт» безвозмездно получило оборудование от другого предприятия:

- балансовая стоимость объекта	- 100000 сум;
- износ на день получения объекта	- 40000 сум;
- остаточная стоимость объекта	- 60000 сум.
Дт 0130 - «Машины и оборудование»	- 100000;
Кт 0230 - «Износ машин и оборудования»	- 40000;
Кт 9390 - «Прочие операционные доходы»	- 60000.

9320 - «Прибыль от выбытия прочих активов». Под иным имуществом предприятия понимаются: нематериальные активы, оборудование к установке, незавершенное капитальное строительство, материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности, денежные документы, ценные бумаги и прочие.

Прибыль от реализации иного имущества для целей налогообложения есть превышение продажной цены над первоначальной (остаточной для нематериальных активов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей) стоимостью имущества. Финансовый результат от реализации иного имущества, выявленный на счете 9220 - «Выбытие прочих активов» подлежит списанию:

- прибыль – Дт 9220,	Кт 9320,
- убыток – Дт 9430,	Кт 9220.

9330 - «Взысканные штрафы, пени и неустойки» - учитываются взысканные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также доходы по возмещению причиненных убытков.

9340 - «Прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году». В эту группу, в частности, относятся суммы, поступившие от поставщиков по перерасчетам за услуги и материальные ценности, полученные и израсходованные в прошлом году, суммы, полученные от покупателей и заказчиков по перерасчетам за реализованные в прошлом году продукцию и другие аналогичные статьи.

Как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, отражается положительная корректировка ошибок прошлых лет, выявленных в отчетном периоде. Так, исправления неправильного начисления затрат на производство, допущенного в результате неправильного отражения распределения отклонений фактической себестоимости от плановой себестоимости или несвоевременного отражения на счетах учета, производится по средством записей по дебету соответствующих счетов, таких как 0200 - «Износ основных средств», 1010 - «Материалы», 1080 - «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и других счетов по учету затрат на производство в корреспонденции со счетом 9340 - «Прибыль прошлых лет».

9350 - «Доходы от краткосрочной аренды». При начислении арендной платы арендодателем составляется следующая запись:

Дт 4820 - «Платежи к получению по краткосрочной аренде»;
Кт 9350 - «Доходы от краткосрочной аренды».

9360 - «Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности» - отражаются доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

При списании этой задолженности дается запись:

Дт 6010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», 6310 - «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков», 6720 - «Депонированная заработная плата» и прочие.

9370 - «Доходы обслуживающих хозяйств», где учитываются доходы от операций, непосредственно не связанных с производством и с реализацией продукции (работ, услуг), как поступления от столовых при предприятиях, доходы от других обслуживающих хозяйств служб.

9380 - «Безвозмездная финансовая помощь». Получение безвозмездной финансовой помощи отражается записью:

Дт 5110 - «Расчетный счет», Кт 9380 - «Безвозмездная финансовая помощь».

9390 - «Прочие операционные доходы». Сюда относятся все виды операционных доходов (доходы от основной деятельности, не включаемые в вышеперечисленные статьи). Например, доходы от переоценки товарно-материальных ценностей и готовой продукции; поступления, полученные предприятиями в качестве возмещения потерь в результате регулирования ценообразования, или возмещения потерь, которые поступают на счета предприятий и организаций из бюджета.

На этом счете отражаются операции с тарой: разница между преysкуррантной ценой на новую тару и сдаточной ценой при возврате тары от покупателей; разница между залоговой и фактической себестоимостью (или возмещенной стоимостью при возврате ее от покупателей) при оприходовании тары поставщиком продукции, на которую установлены залоговые цены; разница в стоимости тары при сдаче тары и тарных материалов тарособирающим организациям (по цене выше покупных); возмещаемые поставщику продукции суммы расходов, связанные с ремонтом и износом многооборотной тары.

Таким образом, в кредите счетов по учету прочих доходов от основной деятельности в течение отчетного периода накапливаются вышеуказанные доходы, в конце отчетного периода они списываются на общий финансовый результат записью:

Дт 9310 - «Прибыль от выбытия основных средств»;

Дт 9320 - «Прибыль от выбытия прочих активов»;

Дт 9330 - «Взысканные пени, штрафы, неустойки»;

Дт 9340 - «Взысканные пени, штрафы, неустойки»;

Дт 9340 - «Прибыль прошлых лет»;

Дт 9350 - «Доход от краткосрочной аренды»;

Дт 9360 - «Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности»;

Дт 9370 - «Доходы обслуживающих хозяйств»;

Дт 9380 - «Безвозмездная финансовая помощь»;  
Дт 9390 - «Прочие операционные доходы»;  
Кт 9910 - «Конечный финансовый результат».

### **9.8. Учет прибылей и убытков от финансовой деятельности и использование прибыли**

Прибыли и убытки от финансовой деятельности представляют обособленную группу доходов и расходов. Эти прибыли и убытки не связаны непосредственно с основной деятельностью предприятия и учитываются на счетах группы 9500 - «Счета учета доходов от финансовой деятельности» и группы 9600 - «Счета учета расходов от финансовой деятельности».

К числу доходов от финансовой деятельности относятся:

9510 - «Доходы в виде роялти». **Роялти** – это доход, полученный от предоставленного другим хозяйствующим субъектом, на право пользования нематериальными активами (патенты, торговые марки, товарные знаки, программное обеспечение компьютерной техники и право пользования природными ресурсами). При получении доходов в виде роялти составляется запись:

Дт 5110 - «Расчетный счет», Кт 9510 - «Доходы в виде роялти».

9520 - «Доходы в виде дивидендов». Здесь учитываются доходы, полученные на территории Республики Узбекистан, и за ее пределами от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию. При начислении дохода в виде дивидендов составляется запись:

Дт 4840 - «Дивиденды к получению», Кт 9520 - «Доходы в виде дивидендов».

На счете 9530 - «Доходы в виде процентов» учитываются доходы по процентам от предоставленных другим предприятиям ссуд, инвестиций и других вложений. При начислении процентного дохода дается запись:

Дт 4830 - «Проценты к получению», Кт 9530 - «Доходы в виде процентов».

На счете 9540 - «Доходы от валютных курсовых разниц» отражаются доходы по положительным курсовым разницам по валютным статьям баланса. Положительная курсовая разница по операциям с иностранными валютами, в том числе разница от переоценки задолженности на дату составления баланса отражается записью:

Дт 5210 - «Валютный счет», 6010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков», Кт 9540 - «Доходы от валютных курсовых разниц».

9550 - «Доходы от сдачи имущества в долгосрочную аренду». На сумму начисленных процентов по договору долгосрочной аренды составляется проводка:

Дт 4830 - «Проценты к получению», Кт 9550 - «Доходы от сдачи имущества в долгосрочную аренду».

9560 - «Доходы от переоценки ценных бумаг». Здесь учитываются прибыли от проведения переоценок средств, вложенных в ценные бумаги, дочерние предприятия и т.д.

Переоценка отражается записью:

Дт 0600 - «Счета учета долгосрочных инвестиций», Дт 5800 - «Счета учета краткосрочных инвестиций», Кт 9560 - «Доходы от переоценки ценных бумаг».

9590 - «Прочие доходы от финансовой деятельности». На этом счете учитываются прочие доходы от финансовой деятельности, не включенные выше перечисленные статьи.

В течение отчетного периода доходы от финансовой деятельности учитываются по кредиту вышеуказанных счетов, в конце отчетного периода все доходы списываются на увеличение общего финансового результата записью:

Дт 9510 - «Доходы в виде роялти», Дт 9520 - «Доходы в виде дивидендов», Дт 9530 - «Доходы в виде процентов», Дт 9540 - «Доходы от валютных курсовых разниц», Дт 9550 - «Доходы от долгосрочной аренды», Дт 9560 - «Доходы от переоценки ценных бумаг», Дт 9590 - «Прочие доходы от финансовой деятельности», Кт 9910 - «Конечный финансовый результат».

К расходам по финансовой деятельности относятся:

9610 - «Расходы в виде процентов», где учитываются платежи по краткосрочным кредитам банков в пределах или выше учетной ставки, установленной ЦБ Республики Узбекистан и расходы на оплату процентов по кредитам поставщиков. На этом счете отражаются расходы по выплате процентов по долгосрочной аренде имущества. При начислении процентов дается запись:

Дт 9610 - «Расходы в виде процентов», Кт 6920 - «Начисленные проценты».

9620 - «Убытки от курсовых разниц» учитываются отрицательные курсовые разницы и убытки по операциям с иностранной валютой. Отрицательная курсовая разница по операциям с иностранными валютами, в том числе разница от переоценки задолженности на дату составления баланса отражаются проводкой:

Дт 9620 - «Убытки от курсовых разниц», Кт 5210 - «Валютный счет», 6010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», 4010 - «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

9630 - «Расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг». Здесь учитываются расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг: акций, облигаций, векселей и других ценных бумаг. Сюда относятся такие расходы, как приобретение бланков, уплата комиссионного вознаграждения банку за их распространение и др.

Отражения расходов, связанных с выпуском и распространением ценных бумаг, приобретением бланков, уплатой комиссионного вознаграждения банку за их распространения.

Дт 9630 - «Расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг», Кт 5110 - «Расчетный счет», 5210 - «Валютный счет» и т.д.

9690 - «Прочие расходы по финансовой деятельности», учитываются расходы по финансовой деятельности, не перечисленные выше, также как, убытки от проведения переоценок вложенных средств (в ценные бумаги, дочерние предприятия и т.д.).

Списание дисконта по облигациям (при покупке предприятием облигаций выше номинальной стоимости облигации).

Дт 9690 - «Прочие расходы по финансовой деятельности», Кт 0610 - «Долгосрочные ценные бумаги», Кт 5810 - «Краткосрочные ценны бумаги».

Расходы по финансовой деятельности накапливаются в течение отчетного периода в дебете вышеуказанных счетов, в конце отчетного периода они списываются на общий финансовый результат записью:

Дт 9910 - «Конечный финансовый результат», Кт 9610 - «Расходы в виде процентов», Кт 9620 - «Убытки от курсовых разниц», Кт 9630 - «Расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг», Кт 9690 - «Прочие расходы по финансовой деятельности».

В течение года предприятие использует прибыль на выполнение обязательства перед бюджетом по отчислению налога на прибыль (доход). Учитывается указанная сумма использованной прибыли на счете 9810 - «Расходы по налогу на доходы (прибыль)», 9820 - «Расходы по прочим налогам и сборам из прибыли». Данные счета предназначены для обобщения информации об использовании прибыли в течение отчетного года. По окончании отчетного года при составлении годового бухгалтерского отчета эти счета закрываются.

По дебету этих счетов учитываются начисленные в течение года авансовые платежи по установленным законодательством налогам из прибыли (дохода) и платежи по перерасчетам по этим налогам, исходя из фактической прибыли (дохода) в корреспонденции со счетом 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)». Прибыль налога на прибыль (доход):

Дт 9810 - «Расходы по налогу на доход (прибыль)», Кт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет».

При начислении налога на благоустройство и развитие инфраструктуры:

Дт 9820 - «Расходы по прочим налогам и сборам из прибыли», Кт 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет».

В течение отчетного периода начисленные налоги за счет прибыли учитываются по дебету счетов 9810 - «Расходы по налогу на доходы (прибыль)», 9820 - «Расходы по прочим налогам и сборам из прибыли», по окончании отчетного года при составлении годового бухгалтерского отчета этот счет закрывается на общий финансовый результат. При этом дается запись:

Дт 9910 - «Конечный финансовый результат», Кт 9810 - «Расходы по налогу на доход (прибыль)», Кт 9820 - «Расходы по прочим налогам и сборам из прибыли».

Синтетический и аналитический учет операций по использованию прибыли организуется в журнале-ордере № 15 на основании выписок банка с расчетного счета, справок-расчетов бухгалтерии, листков - расшифровок и др.

### **9.9. Учет чрезвычайной прибыли, убытка и общего финансового результата**

Чрезвычайные прибыли и убытки - это доходы и убытки, которые возникают чрезвычайно редко в хозяйственной деятельности предприятия, не являются для него обычными и не являются следствием управленческих решений, принимаемых на предприятии. Для того, чтобы та или иная статья отражалась как статья чрезвычайных убытков, она должна отвечать следующим трем критериям:

1. Необычная по своему характеру (не характерная для обычной хозяйственной деятельности предприятия).
2. Не должна повторяться в течение нескольких лет.
3. Не зависит от решений, принимаемых управленческим персоналом предприятия или собственниками предприятия.

Таким образом, соответствующая статья должна одновременно отвечать критериям необычности, непредвиденности и неповторяемости.

В хозяйственной деятельности предприятия могут также возникать статьи, которые являются только необычными или только непредвиденными. Например, прибыль или убытки по операциям с иностранной валютой могут являться непредвиденными, однако это не делает их чрезвычайными, поскольку в условиях нестабильности валютного курса это вполне обычные прибыли или убытки.

Следовательно, такие статьи, как убытки от списания сомнительной дебиторской задолженности или расходы по созданию резервов на эти цели; доход или потери от операций с валютой или курсовые разницы; ценовые корректировки; уценка или дооценка активов; налоговые корректировки, прибыль или убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году не являются чрезвычайными прибылями и убытками.

В зарубежной практике к чрезвычайным убыткам относят: крупные потери от стихийных бедствий; потери в результате политических потрясений, таких как война, революция; потери в результате изменения законодательства данной страны, например, принятие решений о национализации, о запрете на виды деятельности и др.

Следует также отметить, что на решение вопроса о том, относить соответствующую статью к разряду чрезвычайных или нет, в большей степени оказывает влияние внешняя среда, в которой находится предприятие. Например, если предприятие расположено в такой местности, для которой харак-

терны частые и сильные морозы, то потеря урожая в результате заморозков не может квалифицироваться как чрезвычайный убыток, поскольку в данном случае статья не отвечает критерию неповторяемости в ближайшие годы.

Основной целью отделения чрезвычайных прибылей и убытков является более объективное отражение результатов деятельности за период в силу совершенно особого характера чрезвычайных прибылей и убытков.

Чрезвычайные прибыли учитываются по кредиту счета 9710 - «Чрезвычайные прибыли». Предположим, получены оборудование, материалы, товары в результате чрезвычайных ситуаций:

Дт 0710, 1010, 2900

Кт 9710 - «Чрезвычайные прибыли»

Чрезвычайные убытки учитываются на дебете счета 9720 - «Чрезвычайные убытки». При списании материальных ценностей в результате чрезвычайных ситуаций:

Дт 9720 - «Чрезвычайные убытки», Кт 1010, 2900, 2010, 2310, 2810.

В конце отчетного периода производится закрытие счетов. Закрытие счетов чрезвычайных прибылей:

Дт 9710 - «Чрезвычайные прибыли», Кт 9910 - «Конечный финансовый результат».

Закрытие счетов чрезвычайных убытков:

Дт 9910 - «Конечный финансовый результат», Кт 9720 - «Чрезвычайные убытки».

Общий финансовый результат деятельности предприятия определяется, как правило, в конце года. Для этого в конце года необходимо открыть счет 9910 - «Конечный финансовый результат». На данном счете собирают информацию для формирования конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном году.

В конце года по дебету данного счета записываются суммы расходов, отраженные в течение года по дебету счетов 9110-9150, 9410-9440, 9610-9690, 9720, и 9810-9820 проводкой:

Дт 9910 - «Конечный финансовый результат»;

Кт 9110-9150, 9410-9440, 9610-9690, 9720, 9810-9820.

На кредит счета 9910 - «Конечный финансовый результат» в конце отчетного периода списываются суммы доходов, отраженные в течение года по кредиту счетов 9010-9030, 9310-9390, 9510-9590, 9710 проводкой:

Дт 9010-9030, 9310-9390, 9510-9590, 9710;

Кт 9910 - «Конечный финансовый результат».

После такой бухгалтерской записи счета 9000, 9100, 9300, 9400, 9500, 9600, 9700 и 9800 закрываются.

Таким образом, общий финансовый результат определяется по счету 9910 сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов.

В случае превышения кредитового оборота по счету 9910 - «Конечный финансовый результат» над дебетовым, разница составляет нераспределенную прибыль, которая списывается проводкой:

Дт 9910 - «Конечный финансовый результат»;

Кт 8710 - «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если же дебетовые обороты больше чем кредитовые, разница составляет непокрытый убыток за отчетный период и отражается записью:

Дт 8710 - «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

Кт 9910 - «Конечный финансовый результат».

Счет 9910 - «Конечный финансовый результат» в конце каждого отчетного периода закрывается и не имеет остатка.

Начисление дивидендов акционерам, отчисления в резервный капитал и резервные фонды за счет чистой прибыли отражаются по дебету счета 8710. Остаток нераспределенной прибыли, после всех начислений и отчислений, характеризует накопление прибыли, т.е. кредитовое сальдо по счету 8710 отражает величину капитализированной прибыли с начала образования предприятия, которое зачисляется в состав накопленной прибыли записью:

Дт 8710 - «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», Кт 8720 - «Накопленная прибыль (непокрытый убыток)».

Дебетовое сальдо по счету 8710 указывает на сумму непокрытого убытка предприятия. В акционерных обществах сумма нераспределенной прибыли является составной частью собственного акционерного капитала. Непокрытый убыток представляет собой вычет из собственного капитала предприятия.

Синтетический и аналитический учет по счету 9910 осуществляется в журнале-ордере №15. Основанием для заполнения этого журнала - ордера служат справки бухгалтерии, выписки банка с расчетного счета, прочих счетов и др. Обороты по дебету и кредиту счета 9910 в журнале-ордере записываются как за отчетный месяц, так и с начала года нарастающим итогом в разрезе статей аналитического учета. По окончании квартала и года показатели журнала - ордера служат основанием для заполнения соответствующих форм квартального и годового отчета.

По данным аналитического учета операций, отраженных на счетах прибылей и убытков (журнал-ордер №15) составляется установленная отчетность о финансовых результатах форма № 2 (квартальная и годовая).

## Заключение

В данной главе рассматриваются вопросы формирования уставного капитала, добавленного капитала, резервного капитала и их учет. Подробно рассматриваются учет формирования финансовых результатов от основной деятельности, от финансовой деятельности и от чрезвычайных ситуаций. Так же подробно описывается учет целевых поступлений и банковских кредитов.

При учете целевых поступлений и финансирования основное внимание следует уделить на учет налоговых льгот с целевым использованием, которые отражаются на счете 8840 - «Налоговые льготы с целевым использованием».



Известно, что производственно-хозяйственная деятельность предприятия завершается определением финансовых результатов путем подсчета и обобщения всех прибылей и убытков за отчетный период.

Доходы предприятия состоят из четырех видов: а) доходы от реализации продукции (работ и услуг); б) прочие доходы от основной деятельности; в) прибыли от финансовой деятельности; г) чрезвычайные прибыли. В данной главе приведен состав этих видов доходов и порядок оформления бухгалтерскими записями. Наконец, разъяснен порядок определения общего финансового результата на счете 9910 - «Конечный финансовый результат» и использования прибыли.

#### Контрольные вопросы

1. Какие виды акций вы знаете?
2. Какие делаются проводки при подписке на акции?
3. Что такое добавленный капитал и как он учитывается?
4. Чем отличаются привилегированные акции от простых?
5. Какие виды целевых поступлений вы знаете?
6. Какой характер имеют кредиты банка?
7. Каков порядок учета кредита на индивидуальные нужды персонала предприятия?
8. Каков порядок формирования финансовых результатов?
9. На каких счетах учитываются доходы от реализации?
10. Что входит в состав прочих доходов от основной деятельности?
11. Что входит в состав финансовых доходов?
12. Что входит в состав финансовых расходов?
13. Какие критерии относятся к чрезвычайным расходам?
14. Как определяется общий финансовый результат?

#### Литература

1. НСБУ №1. «Учетная политика и финансовая отчетность» утвержденный Министерством финансов Республики Узбекистан 26.07.1998 г. № 17-17/86.
2. НСБУ №2. «Доходы от основной хозяйственной деятельности», утвержденный Министерством финансов Республики Узбекистан 20.08.1998 г. № 41.
3. НСБУ №3. «Отчет о финансовых результатах» утвержденный Министерством финансов Республики Узбекистан 25.08.1998 г. № 43.
4. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов (Постановление КМ РУз. №54 от 05.02.1999г.) с последующими изменениями и дополнениями.
5. Сотиволдиев А. Замоновий бухгалтерия хисоби. Т., 2005.
6. Кириллова Н. А., Богаченко В. М. Бухгалтерский учет для вузов: Учеб. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Проспект, 2008.

## ГЛАВА 10. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

### 10.1. Состав и концептуальная основа финансовой отчетности

Финансовая отчетность является способом предоставления финансовой информации, характеризующей деятельность хозяйствующего субъекта за определенный период, независимо от того, является ли он отдельным самостоятельным субъектом, или он входит в консолидированную группу хозяйствующих субъектов.

Целью финансовых отчетов является предоставление информации о финансовом положении хозяйствующего субъекта, показателях его деятельности и о движении денежных средств, необходимой широкому кругу пользователей для принятия экономических решений. Согласно Закону Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете»:

1. Отчетным годом для всех предприятий и учреждений считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

2. Первым отчетным годом для создаваемых предприятий и учреждений считается период с момента приобретения прав юридического лица по 31 декабря включительно. Вновь созданным предприятиям (не на базе ликвидированных (реорганизованных) предприятий и их структурных подразделений) после 1 октября разрешается считать отчетным годом период с момента приобретения прав юридического лица по 31 декабря следующего года включительно.

3. Предприятия представляют годовую и квартальную бухгалтерскую отчетность в сроки, установленные Министерством финансов Республики Узбекистан.

Отчет подписывают руководитель и главный бухгалтер, если же учет на предприятии осуществляется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, то обязательна подпись лица, ведущего учет.

Напомним, что годовая бухгалтерская отчетность предприятия о результатах хозяйственной деятельности, имущественном и финансовом положении является открытой к публикации для заинтересованных пользователей (бирж, покупателей, поставщиков и др.). Достоверность публикуемой отчетности подтверждается независимой аудиторской организацией.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятия до представления в соответствующие органы рассматривается и утверждается в порядке, устанавливаемом учредительными документами. Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» предусмотрены следующие формы годового отчета:

Форма №1 - «Бухгалтерский баланс»;

Форма №2 - «Отчет о финансовых результатах»;

Форма №3 - «Отчет о движении основных средств»;

Форма №4 - «Отчет о денежных потоках»;

Форма №5 - «Отчет о собственном капитале».

Примечания, расчеты и пояснения к формам отчетности.

Предприятия, имеющие дочерние предприятия, филиалы и представительства составляют консолидированную финансовую отчетность. Финансовая отчетность предоставляется ежеквартально нарастающим итогом с начала отчетного года. Бюджетные учреждения предоставляют квартальную и годовую отчетность вышестоящему органу в установленные Министерством финансов сроки.

Для отдельных субъектов бухгалтерского учета Кабинетом Министров Республики Узбекистан могут устанавливаться иные сроки предоставления финансовой отчетности.

Годовая финансовая отчетность хозяйствующих субъектов является открытой для заинтересованных банков, бирж, инвесторов, кредиторов и других.

Акционерные общества открытого типа, страховые компании, банки, фондовые и товарные биржи, инвестиционные фонды и другие финансовые учреждения обязаны публиковать ежегодную финансовую отчетность после подтверждения аудиторами достоверности указанных в них данных до первого мая по окончании отчетного года.

При ликвидации хозяйствующего субъекта составляется заключительная финансовая отчетность. Ответственность за учет операций по ликвидации, составление ликвидационного баланса и отчетности, определение стоимости активов возлагается на ликвидационную комиссию.

Безнадежные долги и убытки в ликвидационный баланс не включаются. Обязательства отражаются в ликвидационном балансе с процентами, начисленными к моменту их погашения.

Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности утверждена Министерством финансов Республики Узбекистан 26 июля 1998 г. № 17-17/86, зарегистрирована Министерством юстиции Республики Узбекистан 14 августа 1998 г. № 475.

Концептуальная основа разработана на основе Закона Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» и определяет понятия, которые составляют основу подготовки и представления финансовой отчетности для пользователей.

Основными аспектами концептуальной основы являются цели финансовой отчетности, принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности и определение, признание и измерение элементов финансовых отчетов.

К числу пользователей финансовой отчетности относятся настоящие и потенциальные инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели, работники, а также правительственные учреждения, министерства, ведомства, общественность и другие заинтересованные пользователи. Потребность в информации финансовой отчетности возникает у:

- инвесторов в связи с риском, связанным с предоставленными инвестициями. Акционеры также заинтересованы в информации, которая позволит

им оценить способность хозяйствующего субъекта выплачивать дивиденды и которая поможет определить, следует ли покупать, держать или продавать акции;

- кредиторов, заинтересованных в информации, которая позволит им определить, будут ли их кредиты и проценты, причитающиеся им, выплачены вовремя;

- поставщиков и других торговых кредиторов, заинтересованных в информации, которая даст им возможность определить, будет ли сумма, причитающаяся им, выплачена вовремя;

- покупателей, заинтересованных в информации о непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта, особенно когда они имеют долгосрочное соглашение или зависят от данного хозяйствующего субъекта;

- работников, заинтересованных в информации о стабильности и рентабельности деятельности хозяйствующих субъектов. Они также заинтересованы в информации, которая дает им возможность оценить способность хозяйствующего субъекта обеспечивать их заработной платой, пенсией и возможностью дальнейшей работы по найму;

- органов государственного управления, заинтересованных в информации о распределении ресурсов и, следовательно, деятельности субъектов. Им также нужна информация, чтобы регулировать деятельность хозяйствующих субъектов, определять политику налогообложения и в качестве основы для определения национального дохода и прочих статистических данных;

- общественности, так как хозяйствующие субъекты могут внести существенный вклад в местную экономику многими способами, включая занятость населения и поддержку местных поставщиков. Финансовая отчетность поможет общественности, обеспечивая ее информацией о направлениях развития и последних достижениях в улучшении благосостояния хозяйствующих субъектов.

Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, деятельности, изменениях в финансовом положении хозяйствующего субъекта. Однако финансовая отчетность не включает всю информацию, которая необходима пользователям для принятия экономических решений, так как отчет, в основном, отражает результаты прошлых событий. Финансовая отчетность также содержит информацию для:

- принятия инвестиционных решений и решений по предоставлению кредитов;

- оценки будущих денежных потоков хозяйствующего субъекта;

- оценки ресурсов, обязательств хозяйствующего субъекта в связи с вверенными ему ресурсами;

- оценки работы руководящих органов.

Финансовая отчетность содержит также дополнительную информацию-примечания, расчеты и пояснения (в виде пояснительной записки). Примечания, расчеты и пояснения могут быть представлены как в виде таблиц, так и в другой форме.

## 10.2. Принципы и элементы финансовой отчетности

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

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

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

**Денежная оценка хозяйственных операций, активов и пассивов.** Все операции или события оцениваются в денежной оценке с целью обобщения информации в финансовых отчетах.

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

Достоверность операций или событий должна быть подтверждена первичными учетными документами.

**Предусмотрительность (осторожность).** Соблюдение принципа предусмотрительности (осторожности) при принятии решений необходимо для вынесения оценок в условиях неопределенности для того, чтобы активы и доход не были переоценены, а обязательства или расходы не были недооценены.

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

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

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

**Соответствие доходов и расходов отчетного периода.** Соответствие доходов и расходов отчетного периода означает, что в данном периоде отра-

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

**Фактическая оценка активов и обязательств.** Принцип фактической оценки активов и обязательств предполагает, что основой оценки является их себестоимость или стоимость приобретения. В некоторых случаях, предусмотренных стандартами, фактическая оценка может отличаться от стоимости приобретения.

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

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

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

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

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

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

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

Элементами финансовой отчетности являются: активы, обязательства, собственный капитал, резервы, доходы и расходы. Они определяются следующим образом:

*Активы* - это экономические ресурсы, контролируемые субъектом, полученные в результате предшествующей деятельности, с тем чтобы в будущем получить от них доход.

*Обязательства* - это обязанность лица (должника) совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, например, передать имущество, выполнить работу, выплатить деньги и др., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.

*Собственный капитал* - это активы субъекта после вычета его обязательств.

*Резервы* - это часть собственного капитала, которая может быть направлена в будущем на определенные расходы.

*Доходы* - это увеличение активов либо уменьшение обязательств в отчетном периоде.

*Расходы* - это уменьшение активов либо увеличение обязательств в отчетном периоде.

*Финансовые результаты* - это конечный экономический итог деятельности хозяйствующего субъекта, выраженный в форме прибыли или убытка.

### **10.3. Порядок и сроки представления финансовой отчетности**

Финансовая отчетность представляется предприятиями и организациями всех форм собственности (за исключением страховых организаций и банков), которые являются юридическими лицами по законодательству Республики Узбекистан. А также обособленным подразделениям, имеющим в собственности, в хозяйственном ведении или оперативном управлении имущество и отвечающие по своим обязательствам этим имуществом, а также имеющим самостоятельный баланс и расчетный счет, который является налогоплательщиком в соответствии с налоговым законодательством.

Показатели деятельности всех обособленных подразделений, не выделенных в самостоятельный баланс предприятия, должны включаться в данные показателей форм финансовой отчетности.

При составлении финансовой отчетности необходимо руководствоваться Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», Гражданским кодексом Республики Узбекистан, Национальными стандартами бухгалтерского учета, а также другими нормативно-правовыми актами по вопросам ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

Предприятия, за исключением микрофирм и малых предприятий, представляют квартальную и годовую финансовую отчетность.

Годовая финансовая отчетность представляется в следующем объеме форм (Приложения № 1-1.5):

- а) бухгалтерский баланс - форма № 1;
- б) отчет о финансовых результатах - форма № 2;
- в) отчет о движении основных средств - форма № 3;
- г) отчет о денежных потоках - форма № 4;
- д) отчет о собственном капитале - форма № 5;
- е) справка о дебиторской и кредиторской задолженностях - форма № 2 а.

Полугодовая и квартальная финансовая отчетность представляется в следующем объеме форм:

- а) бухгалтерский баланс - форма № 1;
- б) отчет о финансовых результатах - форма № 2;
- в) справка о дебиторской и кредиторской задолженностях - форма № 2 а.

Малые предприятия и микрофирмы представляют только годовую финансовую отчетность, состоящую из:

- бухгалтерского баланса - формы № 1;
- отчета о финансовых результатах - формы № 2;
- справки о дебиторской и кредиторской задолженности - формы № 2 а.

К годовой финансовой отчетности прилагается пояснительная записка с изложением основных факторов, повлиявших в отчетном году на итоговые результаты деятельности предприятия.

Если баланс на начало года был изменен, то в пояснительной записке объясняются причины изменений. В ней также приводится принятая учетная политика на следующий год.

Отчетной датой при составлении финансовой отчетности считается последний календарный день отчетного периода. В случае, если по состоянию на первое число отчетного года проводится переоценка основных фондов, результаты переоценки принимаются при формировании данных финансовой отчетности на начало отчетного года. При этом несоответствия данных на конец предыдущего года и на начало отчетного года объясняются как результаты переоценки основных средств, проведенной по состоянию на первое число отчетного года, и излагаются в пояснительной записке к финансовой отчетности текущего периода.

Предприятие, ликвидированное или реорганизованное в отчетном году, представляет отчетность по действующим формам годовой финансовой отчетности за период с начала года до момента ликвидации (реорганизации).

Предприятия, вновь созданные до 1 октября, показывают в финансовой отчетности средства и их источники с 1 числа месяца их регистрации в установленном порядке по 31 декабря отчетного года, а предприятия, созданные после 1 октября отчетного года — с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно (указанный порядок не распространяется на предприятия, созданные на базе ликвидированных (реорганизованных) предприятий и их обособленных подразделений).

Статьи баланса предприятия должны быть обоснованы тщательно проведенной инвентаризацией активов и обязательств. Инвентаризация проводится в порядке, установленном НСБУ № 19 «Организация и проведение ин-



вентаризации». При этом до представления годовой финансовой отчетности постоянно действующими инвентаризационными комиссиями должны быть отрегулированы выявленные в ходе инвентаризации расхождения фактического наличия ценностей против данных бухгалтерского учета. Также должны быть проведены инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженностей, которые оформляются актами сверок или письмами подтверждения сальдо взаиморасчетов. Количество и результаты проведенных инвентаризаций, а также причины их не проведения должны быть отражены в пояснительной записке, прилагаемой к годовой финансовой отчетности.

До составления бухгалтерского баланса (далее - баланс) обязательно должна быть произведена сверка оборотов и остатков по аналитическим счетам с оборотами и остатками по синтетическим счетам Главной книги на конец отчетного периода.

Акционерные общества, инвестиционные и иные фонды, аккумулирующие средства юридических и физических лиц, и их управляющие компании, благотворительные и иные общественные фонды, источниками финансирования, которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц, и хозяйствующие субъекты, имеющие в уставном фонде долю, принадлежащую государству, представляют налоговым органам в течение 15 дней после проведения аудиторской проверки, но не позднее 15 мая года, следующего за отчетным годом, копию аудиторского заключения о достоверности финансовой отчетности, заверенную в установленном порядке.

В случае проведения инициативной аудиторской проверки копия аудиторского заключения о достоверности финансовой отчетности предприятия представляется налоговым органам после проведения аудиторской проверки в течение 15 дней (пункт 6 Правил по заполнению форм финансовой отчетности).

В формах финансовой отчетности должны заполняться все реквизиты и предусмотренные показатели. В случае не заполнения той или иной статьи (строки, графы), ввиду отсутствия у предприятия соответствующих активов, пассивов, операций, эта статья (строка, графа) прочеркивается.

Формы финансовой отчетности подписываются руководителем и главным бухгалтером, подписи заверяются печатью.

В финансовой отчетности не должно быть подчисток и помарок. В случаях исправления ошибок делаются соответствующие оговорки, которые заверяют лица, подписавшие финансовую отчетность, с указанием даты исправления.

Исправления отчетных данных как текущего, так и прошлого года (после их утверждения) производятся в отчетности, составленной за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных, причем исправления вносятся в данные за отчетный период (квартал, с начала года).

В случаях установления в ходе проверки годовой финансовой отчетности сокрытия доходов или занижения финансовых результатов в результате отнесения на затраты производства или издержки обращения не связанных с

ними затрат, исправления в бухгалтерский учет и финансовую отчетность за прошлый год не вносятся, а отражаются в текущем году как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном периоде.

**Сроки сдачи финансовой отчетности.** Для сдачи финансовой отчетности установлены следующие сроки:

- для министерств, ведомств, ассоциаций, корпораций, концернов и других органов управления государственным имуществом устанавливаются следующие сроки представления сводной квартальной и годовой отчетности;

- для квартальной отчетности в течение 40 (сорок) дней после завершения отчетного квартала;

- для годовой отчетности не позднее 15 марта года, следующего за отчетным;

- для предприятий с иностранными инвестициями и представительств иностранных фирм срок представления годовой финансовой отчетности устанавливается не позднее 25 марта года, следующего за отчетным.

Бюджетные организации, имеющие статус юридического лица, представляют в финансовые органы отчет о финансовых результатах раз в год до 15 марта года, следующего за отчетным.

Хозяйствующие субъекты, представляют квартальные и годовые финансовые отчеты в следующие сроки:

- квартальную финансовую отчетность до 25 числа следующего месяца после истечения отчетного периода;

- годовую финансовую отчетность не позднее 15 февраля года, следующего за отчетным.

Малые предприятия и микрофирмы представляют годовую финансовую отчетность не позднее 15 февраля года, следующего за отчетным.

#### **10.4. Организация работы по составлению отчетности**

Для обеспечения своевременного составления квартального или годового отчетов вводят сводный график работ всех подразделений бухгалтерии с указанием сроков выполнения работ. При ручной технике учета в сроки, установленные графиком, подсчитывают итоги в журналах- ордерах, при необходимости суммы из одних регистров записывают в другие и осуществляют взаимную сверку встречных корреспонденций счетов. Последовательность учетных работ при переносе сумм и закрытии учетных регистров журнально-ордерной формы по окончании месяца следующая:

- из листков - расшифровок вносят дебетовые и кредитовые обороты в журналы - ордера и ведомости, при этом делают соответствующие отметки в листках- расшифровках и журналах- ордерах;

- из ведомости № 1 по дебету счета 5010 - «Касса» и ведомости № 2 по дебету счета 5110 - «Расчетный счет» переносятся итоги в журналы - ордера № 3, 10/1, 13;

- подсчитывают итоги в ведомостях аналитического учета № 7, 12, 14, 15, 16, 17 и других. после чего итоговые данные отражают в соответствующих журналах - ордерах;

- подсчитывают итоги оборотов по кредиту счетов в журналах - ордерах.

Если журналы - ордера содержат аналитические данные по счетам, делают подсчеты и определяют остаток на следующий месяц, сверяют итоги различных регистров, имеющих взаимосвязь по корреспондирующим счетам. Например, в журнале-ордере № 1 итог графы, отражающий корреспонденцию дебета счета 50, должен быть сверен с итогом графы, отражающим ту же корреспонденцию счетов в ведомости № 2. Такая сверка показателей применяется по всем журналам-ордерам.

Затем производят записи из журналов-ордеров в Главную книгу - оборота по кредиту одного или нескольких счетов и сумм по дебету всех корреспондирующих с ним счетов. После этого подсчитывают обороты по дебету и определяют остатки на 1-е число следующего месяца по каждому синтетическому счету. Записи в Главную книгу делают только из журналов-ордеров.

Приведем пример записи из журналов-ордеров на счета Главной книги (даны записи в два синтетических счета). По окончании записей в Главную книгу на журнале-ордере делается пометка: «В Главной книге суммы оборотов отражены», ставятся дата и подписи исполнителя и главного бухгалтера.

#### Счет 6010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

(сум)

Месяц	Обороты по дебету с кредита счетов				Итого		Сальдо	
	5110 (ж/о №2)	5500 (ж/о №3)	6100 (ж/о № 8)	и т. д.	по дебету	по кредиту	дебет	кредит
Январь Февраль И т. д. Ноябрь Декабрь								
	362302,4	15896	1000		379198,40	433629,00		45400,00 99830,60

#### Счет 2610 - «Брак в производстве»

Месяц	Обороты по дебету с кредита счетов (ж\о №10)						Итого		Сальдо	
	1000	6710	6520	8910	2010	2510	по дебету	по кредиту	дебет	кредит
Январь Февраль и т. д. Ноябрь Декабрь										
	60	200	28	12	272	142	714	714		

После определения в Главной книге остатков по счетам их сверяют с аналитическими данными, составляют баланс и другие отчетные таблицы по данным регистров журнально-ордерной формы.

### **10.5. Бухгалтерский баланс, как основная форма финансовой отчетности**

Бухгалтерский баланс является одной из составных частей финансовой отчетности, аккумулирует и раскрывает информацию об имущественном и финансовом положении хозяйствующего субъекта.

В бухгалтерском балансе вся информация должна быть раскрыта достоверно и понятна пользователям. При необходимости статьи, включаемые в бухгалтерский баланс, должны быть дополнены информацией, поясняющей их.

В адресной части бухгалтерского баланса должны быть указаны отчетная дата, наименование, отрасль, форма собственности, организационно-правовая форма и полный юридический адрес хозяйствующего субъекта, наименование органа, в ведении которого состоит хозяйствующий субъект, единица измерения, использованная при подготовке бухгалтерского баланса.

Бухгалтерский баланс должен раскрывать соответствующие данные на начало и на конец отчетного периода.

**Долгосрочные активы.** В разделе «Долгосрочные активы» должны быть раскрыты стоимость основных средств и нематериальных активов, суммы долгосрочных инвестиций, оборудования к установке, капитальных вложений, долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочных отсроченных расходов.

Основные средства и нематериальные активы, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ №5) «Основные средства», утвержденному Министерством финансов Республики Узбекистан 7 сентября 1998 года №46 (рег. №491 от 23.09.98 г., «Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан», 1999 г., №6) и Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ №7) «Нематериальные активы», утвержденному Министерством финансов Республики Узбекистан 12 октября 1998 года №49 (рег. №506 от 20.10.98 г., «Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан», 1999 г., №6), должны быть раскрыты по первоначальной (восстановительной) стоимости, сумме износа (амортизация), остаточной стоимости.

Долгосрочные инвестиции, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ №12) «Учет финансовых инвестиций», утвержденному Министерством финансов Республики Узбекистан 25 декабря 1998 года №65 (рег. №596 от 16.01.99 г., «Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан», 1999 г., №6), должны быть раскрыты по стоимости цен-

ных бумаг, сумме инвестиций в дочерние хозяйственные общества, инвестиций в зависимые хозяйственные общества, инвестиций в предприятия с иностранным капиталом и прочих долгосрочных инвестиций.

**Текущие активы.** В разделе «Текущие активы» должны быть раскрыты суммы товарно-материальных запасов, расходы будущих периодов, текущая часть отсроченных расходов, дебиторской задолженности, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и прочих текущих активов.

В товарно-материальные запасы, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ №4) «Товарно-материальные запасы», утвержденному Министерством финансов Республики Узбекистан 27 августа 1998 года №44 (пер. №486 от 28.08.98 г., «Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан», 1999 г., №5), включаются следующие, которые должны быть раскрыты отдельно:

а) производственные запасы, которые включают запасы сырья, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топлива, тары, запчастей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, прочих материалов, предназначенных для использования в процессе производства или при выполнении работ и оказании услуг, животных на выращивании и откорме, расходы по заготовке и приобретению материалов, отклонения в стоимости материалов;

б) незавершенное производство, которое включает незавершенное основное производство, полуфабрикаты собственного производства, незавершенные вспомогательные и прочие производства, брак в производстве;

в) готовая продукция;

г) товары.

По дебиторским задолженностям должны быть раскрыты суммы задолженностей покупателей и заказчиков, задолженностей обособленных подразделений, задолженностей дочерних и зависимых хозяйственных обществ, авансов, выданных персоналу, авансов, выданных поставщикам и подрядчикам, авансовых платежей по налогам и сборам в бюджет, авансовых платежей в государственные целевые фонды и по страхованию, задолженностей учредителей по вкладам в уставный капитал, задолженностей персонала по прочим операциям и задолженностей прочих дебиторов.

По денежным средствам должны быть раскрыты суммы остатков наличных денежных средств в кассе, денежных средств на расчетном счете, денежных средств на валютном счете и прочих денежных средств (специальные счета в банке, денежные эквиваленты, денежные средства (переводы) в пути).

**Собственный капитал (источники собственных средств).** В разделе «Собственный капитал» должна быть раскрыта информация по уставному капиталу, добавленному капиталу, резервному капиталу, выкупленным собственным акциям, нераспределенной прибыли (непокрытому убытку), целевому поступлению и резерву предстоящих расходов и платежей.

**Обязательства.** В разделе «Обязательства» должна быть раскрыта отдельно информация по долгосрочным и текущим обязательствам.

По долгосрочным обязательствам должны быть раскрыты суммы долгосрочной задолженности поставщикам и подрядчикам, долгосрочной задолженности обособленным подразделениям, долгосрочной задолженности дочерним и зависимым хозяйственным обществам, долгосрочных отсроченных доходов, долгосрочных отсроченных обязательств по налогам и обязательным платежам, прочих долгосрочных отсроченных обязательств, авансов, полученных от покупателей и заказчиков, долгосрочных банковских кредитов, долгосрочных займов и прочих долгосрочных кредиторских задолженностей.

Обобщение процентных ставок, условия погашения договорных обязательств, очередность погашения, условия обращения и суммы премий и дисконтов должны быть указаны в пояснительной записке в части бухгалтерского баланса.

По текущим обязательствам должны быть раскрыты суммы задолженностей поставщикам и подрядчикам, задолженностей обособленным подразделениям, задолженностей дочерним и зависимым хозяйственным обществам, отсроченных доходов, отсроченных обязательств по налогам и обязательным платежам, прочих отсроченных обязательств, полученных авансов, задолженностей по платежам в бюджет, задолженностей по страхованию, задолженностей по платежам в государственные целевые фонды, задолженностей учредителям, задолженностей по оплате труда, краткосрочных банковских кредитов, краткосрочных займов, текущей части долгосрочных обязательств и прочих кредиторских задолженностей.

Текущая доля долгосрочных обязательств может быть исключена из текущих обязательств, если предприятие намеревается рефинансировать обязательства на долгосрочной основе согласно кредитному соглашению. В этом случае должны быть раскрыты суммы обязательств и условия рефинансирования.

**Пояснения в части бухгалтерского баланса.** Пояснения в части бухгалтерского баланса должны обеспечивать пользователей бухгалтерского баланса дополнительными данными, которые необходимы для реальной оценки имущественного и финансового положения предприятия, в том числе:

- а) ограничения в правах собственности на активы;
- б) выданные гарантии по обязательствам;
- в) условные (непредвиденные) активы и обязательства, при возможности в количественном выражении;
- г) средства, предназначенные для финансирования будущих долгосрочных инвестиций.

Пояснительная записка в части бухгалтерского баланса составляется в соответствии с требованиями, предусмотренными Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ №1) «Учетная политика и финансовая отчетность», утвержденным Министерством финансов Рес-

публики Узбекистан 26 июля 1998 года №17-07/86 (пер. №474 от 14.08.1998 г., «Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан», 1999 г., №5).

**Правила заполнения бухгалтерского баланса (форма №1).** Согласно приложения №7 к Приказу министра финансов от 27.12.2002 г. №140, зарегистрированному МЮ 24.01.2003 г. №1209 «Правила по заполнению форм финансовой отчетности» осуществляется заполнение формы № 1 «Бухгалтерский баланс».

Основой для составления бухгалтерского баланса являются учетные записи в регистрах, подтвержденные оправдательными документами. Обороты и остатки, конечные по всем счетам, сверяются с данными аналитического учета. После сверки данных показатели учетных регистров переносятся в Главную книгу. На основании конечных остатков по счетам Главной книги составляется бухгалтерский баланс. Если информации по счетам Главной книги недостаточно для составления баланса, то используются данные аналитического учета.

До составления бухгалтерского баланса обязательно должна быть произведена сверка оборотов и остатков по аналитическим счетам с оборотами и остатками по синтетическим счетам Главной книги на конец отчетного периода.

В графе 3 показываются данные на начало отчетного периода, то есть данные графы 4 баланса за предыдущий отчетный период.

Основные средства в балансе по статье «Первоначальная (восстановительная) стоимость» (стр. 010) показываются по первоначальной (восстановительной) стоимости собственных основных средств (как действующих, так и находящихся на консервации) и долгосрочных арендуемых основных средств, учет которых осуществляется на счетах учета основных средств (0100) и 0310 «Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды».

Отдельно по статье «Сумма износа» (стр. 011) приводится начисленная сумма износа по основным средствам, учтенным предприятием на счетах учета основных средств (0100) и 0310 «Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды», учет которых осуществляется на счетах учета износа основных средств (0200).

По статье «Остаточная (балансовая) стоимость» (стр. 012) отражается разница строк 010 «Первоначальная (восстановительная) стоимость» и 011 «Сумма износа».

Нематериальные активы в балансе по статье «Первоначальная стоимость» (стр.020) показываются как сумма затрат предприятия на нематериальные активы (используемые в течение долгосрочного периода в хозяйственной деятельности и приносящие доход), как права на использование природных ресурсов, земельных участков, патенты, лицензии, торговые марки, товарные знаки, промышленные образы, организационные расходы, автор-

ские права и другие по первоначальной стоимости, учет которых осуществляется на счетах учета нематериальных активов (0400).

По этой статье также отражается сумма гудвилла (цена фирмы) за вычетом произведенных списаний за отчетный период. В бухгалтерском учете списание суммы нематериального актива гудвилла (цена фирмы) записывают непосредственно на уменьшение сальдо счета 0480 «Гудвилл», не накапливая амортизацию на отдельном счете.

Отдельно по статье «Сумма амортизации» (стр. 021) приводится начисленная сумма амортизации по нематериальным активам, учет которых осуществляется на счетах учета амортизации нематериальных активов (0500).

По статье «Остаточная (балансовая) стоимость» (стр. 022) отражается разница строк 020 «Первоначальная стоимость» и 021 «Сумма амортизации».

По статье «Долгосрочные инвестиции, всего» (стр. 030) показывается сумма средств, вложенных в ценные бумаги, инвестиции в дочерние и зависимые хозяйственные общества, в предприятия с иностранным капиталом и прочие долгосрочные инвестиции, указанные в строках 040, 050, 060, 070, 080.

Ценные бумаги показываются в активе баланса в полной их покупной стоимости, с отнесением непогашенной суммы по статье кредиторов в пассиве баланса в случаях, когда инвестор имеет право на получение дивидендов и несет полную ответственность по этим вложениям. В остальных случаях суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению ценных бумаг, показываются в активе баланса по статье дебиторов.

По статье «Ценные бумаги» (стр. 040) показывается сумма, вложенная в облигации, акции и другие ценные бумаги, за исключением ценных бумаг дочерних и зависимых обществ, учитываемая на счете 0610 «Ценные бумаги» (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 19.05.2007 г. № 1209-4).

По статье «Инвестиции в дочерние хозяйственные общества» (стр. 050) показывается сумма вложенных средств в акции, облигации и другие инвестиции дочерних хозяйственных обществ, учитываемая на счете 0620 - «Инвестиции в дочерние хозяйственные общества».

По статье «Инвестиции в зависимые хозяйственные общества» (стр. 060) отражается сумма вложенных средств в акции, облигации и другие инвестиции зависимых хозяйственных обществ, учитываемая на счете 0630 - «Инвестиции в зависимые хозяйственные общества».

По статье «Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом» (стр. 070) показывается сумма вложенных средств в акции, облигации, вклады в уставный капитал и другие инвестиции предприятий с иностранным капиталом, учитываемая на счете 0640 - «Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом».

По статье «Прочие долгосрочные инвестиции» (стр. 080) показывается сумма средств, вложенных в долгосрочные инвестиции, не учтенная в выше-



перечисленных статьях и учитываемая на счете 0690 - «Прочие долгосрочные инвестиции».

По статье «Оборудование к установке» (стр. 090) показывается стоимость оборудования, подлежащего установке по фактической стоимости, учет которого осуществляется на счетах 0710 - «Оборудование к установке – отечественное» и 0720 - «Оборудование к установке – импортное» (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 20.12.2004 г. № 1209-2).

По статье «Капитальные вложения» (стр. 100) показывается стоимость незавершенного строительства, осуществляемого как хозяйственным, так и подрядным способами, стоимость приобретенных основных средств и нематериальных активов, не переданных в эксплуатацию, затраты по формированию основного стада, а также суммы вложений в благоустройство земли, в основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды (лизинга) и другое, учет которых осуществляется на счетах учета капитальных вложений (0800) (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 12.11.2003 г. № 1209-1).

По статье «Долгосрочная дебиторская задолженность» (стр. 110) показывается долгосрочная часть полученных векселей, остаток платежей к получению за основные средства, переданные по договору долгосрочной аренды (лизинга), долгосрочная задолженность персонала и прочие долгосрочные дебиторские задолженности, учет которых ведется на счетах: 0910 - «Векселя полученные», 0920 - «Платежи к получению по долгосрочной аренде», 0930 - «Долгосрочная задолженность персонала», 0940 - «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность».

В строке 111 для справки показывается просроченная часть долгосрочной дебиторской задолженности (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 12.11.2003 г. № 1209-1).

По статье «Долгосрочные отсроченные расходы» (стр. 120) показываются отсроченный налог на доходы (прибыль) по временным разницам, долгосрочные отсроченные расходы по дисконтам (скидкам) и прочие долгосрочные отсроченные расходы, учет которых ведется на счетах: 0950 «Отсроченный налог на доход (прибыль) по временным разницам», 0960 - «Долгосрочные отсроченные расходы по дисконтам (скидкам)», 0990 «Прочие долгосрочные отсроченные расходы».

По статье «Итого по разделу I» (стр. 130) показывается сумма по строкам 012, 022, 030, 090, 100, 110, 120.

По статье «Товарно-материальные запасы, всего» (стр. 140) показывается сумма остатков производственных запасов, незавершенного производства, готовая продукция и товары, указанные в строках 150, 160, 170, 180.

По статье «Производственные запасы» (стр.150) показывается фактическая себестоимость запасов сырья, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топлива, запасных частей, строительных материалов, тары и тарных материалов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, воз-

вратных отходов и прочих материальных ценностей, учитываемых на счете 1000 - «Счета учета материалов».

По этой статье также отражается фактическая себестоимость 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, учитываемых на счетах учета животных на выращивании и откорме (1100).

При использовании счета учета заготовления и приобретения материалов (1500) и счета учета отклонений в стоимости материалов (1600) указанные ценности на этих счетах отражаются по статье «Производственные запасы».

По статье «Незавершенное производство» (стр.160) показываются затраты по незавершенному производству и незавершенным работам (услугам), учет которых осуществляется на счетах учета основного производства (2000), полуфабрикатов собственного производства (2100), вспомогательных производств (2300), обслуживающих хозяйств (2700).

По статье «Готовая продукция» (стр. 170) показывается фактическая производственная себестоимость остатка законченных производством изделий, прошедших испытания и приемку, укомплектованных всеми частями согласно условиям договора с заказчиками и соответствующих техническим условиям и стандартам, готовой продукции, находящейся на выставке и переданной на комиссию (консигнацию) другим предприятиям, которые учитываются на счетах учета готовой продукции (2800). Продукция, не отвечающая указанным требованиям, и не сданные работы считаются незаконченными и показываются в составе незавершенного производства.

По статье «Товары» (стр. 180) показывается стоимость остатков товаров на складах, стоимость товаров в розничной торговле, стоимость товаров, находящихся на выставке и переданных на комиссию (консигнацию) другим предприятиям, предметов проката, тары под товаром и порожней, товаров в пути и других товаров за вычетом торговой наценки, приобретенных предприятием, осуществляющим свою деятельность в торговле или общественном питании, и учитываемых на счетах учета товаров (2900).

По статье «Расходы будущих периодов» (стр. 190) показывается сумма расходов, отраженных на счетах учета расходов будущих периодов (3100), произведенных в отчетном периоде, но подлежащих отнесению в следующих отчетных периодах на затраты финансово-хозяйственной деятельности в течение срока, к которому они относятся. К таким расходам относятся расходы по подписке на издания средств массовой информации, уплаченная вперед арендная плата и другие.

По статье «Отсроченные расходы» (стр. 200) показывается текущая часть отсроченного налога на доходы (прибыль) по временным разницам, отсроченные расходы по дисконтам (скидкам) и прочие отсроченные расходы, учтенные на счетах учета отсроченных расходов (3200).

По статье «Дебиторы, всего» (стр. 210) показывается дебиторская задолженность всего, как итог суммы задолженностей покупателей и заказчиков, задолженности дочерних и зависимых хозяйственных обществ, авансов, выданных поставщикам, подрядчикам, персоналу; авансовых платежей в бюджет, в государственные целевые фонды и по страхованию; задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал и задолженности разных дебиторов, указанных в строках 220, 240, 250, 260, 270, 280, 290, 300, 310.

В строке 211 для справки показывается просроченная часть дебиторской задолженности (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 20.12.2004 г. № 1209-2) (см. предыдущую редакцию).

По статье «Задолженность покупателей и заказчиков» (стр. 220) показывается задолженность за реализованные: продукцию, товары, сданные работы и оказанные услуги заказчикам (покупателям), за вычетом резерва по сомнительным долгам.

По статье «Задолженность обособленных подразделений» (стр. 230) отражается текущая задолженность обособленных подразделений (филиалы, представительства), учет которых ведется на счете 4110 - «Счета к получению от обособленных подразделений». Информация по данной статье приводится справочно (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 19.05.2007 г. № 1209-4) (см. предыдущую редакцию).

По статье «Задолженность дочерних и зависимых хозяйственных обществ» (стр. 240) отражаются текущие задолженности дочерних и зависимых хозяйственных обществ (внутриведомственные расчеты), учет которых ведется на счете 4120 - «Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ». Учет инвестиций в дочерние и (или) зависимые хозяйственные общества должен консолидироваться в финансовой отчетности головного общества согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета (НСБУ № 8) «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества», утвержденному Министерством финансов Республики Узбекистан 14 октября 1998 года № 50 (рег. № 580 от 28.12.1998 г., «Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан» 1999 г., № 6).

По статье «Авансы, выданные персоналу» (стр. 250) показывается сумма выданных авансов персоналу по оплате труда, на служебные командировки, на общехозяйственные расходы и прочие авансы по предстоящим расчетам. Учет выданных авансов персоналу ведется на счетах учета авансов, выданных персоналу (4200).

По статье «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам» (стр. 260) показывается сумма уплаченных другим предприятиям авансов по предстоящим расчетам, срок которых согласно законодательству составляет менее одного года. Учет выданных авансов поставщикам и подрядчикам ведется на счетах учета авансов, выданных поставщикам и подрядчикам (4300) (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 20.12.2004 г. № 1209-2).

По статье «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет» (стр. 270) показываются авансовые платежи и переплата по налогам и сборам в бюджет. Учет авансовых платежей по налогам и сборам в бюджет ведется на счете 4410 - «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)» (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 20.12.2004 г. № 1209-2).

По статье «Авансовые платежи в государственные целевые фонды и по страхованию» (стр. 280) показываются авансовые платежи и переплата по обязательным отчислениям в государственные целевые фонды (Республиканский дорожный фонд, внебюджетный Пенсионный фонд Республики Узбекистан, Государственный фонд содействия занятости) и по страхованию, учет которых ведется на счетах учета авансовых платежей в государственные целевые фонды и по страхованию (4500).

По статье «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» (стр. 290) показывается задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал, учитываемая на счете 4610 - «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

По статье «Задолженность персонала по прочим операциям» (стр. 300) показывается задолженность персонала предприятия по товарам, реализованным в кредит, предоставленным персоналу займам, по возмещению материального ущерба предприятию и прочая задолженность персонала. Учет задолженности персонала по прочим операциям осуществляется на счетах учета задолженности персонала по прочим операциям (4700).

По статье «Задолженность прочих дебиторов» (стр. 310) показывается задолженность разных дебиторов по различным операциям, не отраженная в вышеуказанных статьях расчетов с дебиторами, в частности, получаемые: проценты и дивиденды, текущие платежи по долгосрочной аренде (лизингу), платежи по краткосрочной аренде; счета к получению по роялти, штрафы, пени и неустойки, признанные должниками или по которым получены решения суда либо другого органа об их взыскании, отнесенные на результаты финансово-хозяйственной деятельности, задолженность других лиц, учет которых осуществляется на счетах учета задолженности разных дебиторов (4800) (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 12.11.2003 г. № 1209-1).

По статье «Денежные средства, всего» (стр. 320) показывается сумма денежных средств в кассе, на расчетных и валютных счетах, а также прочие денежные средства, указанные в строках 330, 340, 350, 360. Суммы, отраженные в этих статьях баланса, должны соответствовать выпискам банков и остаткам денежных средств по кассовому отчету.

По статье «Денежные средства в кассе» (стр. 330) показывается остаток денежных средств в национальной валюте и иностранной валюте, находящихся в кассах предприятия на последнюю дату отчетного периода. Учет денежных средств в кассе осуществляется на счетах учета денежных средств в кассе (5000).

По статье «Денежные средства на расчетном счете» (стр. 340) показывается остаток денежных средств в национальной валюте, находящийся на расчетных счетах в банках на последнюю дату отчетного периода. Учет денежных средств в национальной валюте на расчетном счете ведется на счете 5110 - «Расчетный счет».

По статье «Денежные средства в иностранной валюте» (стр. 350) предприятие показывает остаток валютных средств, находящийся на валютных счетах в банках, оцененный в национальной валюте по курсу Центрального банка Республики Узбекистан на последнюю дату отчетного периода. Учет денежных средств в иностранной валюте ведется на счетах учета денежных средств в иностранной валюте (5200).

По статье «Прочие денежные средства и эквиваленты» (стр. 360) показывается остаток денежных средств предприятия, учитываемых на счетах учета денежных средств на специальных счетах в банке (5500), денежных эквивалентов (5600), денежных средств (переводов) в пути (5700).

По статье «Краткосрочные инвестиции» (стр. 370) показываются краткосрочные (на срок не более 12 месяцев) инвестиции предприятия в ценные бумаги других предприятий, облигации государственных и местных займов и т. п., а также предоставленные другим предприятиям займы и прочие текущие инвестиции, учет которых осуществляется на счетах учета краткосрочных инвестиций (5800).

По статье «Прочие текущие активы» (стр. 380) показывается сумма недостач, хищений и потерь от порчи ценностей, выявленных при инвентаризации, по которым не определены виновные лица, в данном отчетном периоде и прочие текущие активы, которые не предусмотрены на вышеприведенных статьях раздела, но являются собственностью предприятия, учет которых ведется на счетах 5910 - «Недостачи и потери от порчи ценностей» и 5920 - «Прочие текущие активы».

По статье «Итого по разделу II» (стр. 390) показывается сумма по строкам 140, 190, 200, 210, 320, 370, 380 (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 19.05.2007 г. № 1209-4).

По статье «Всего по активу баланса» (стр. 400) показывается итоговая сумма актива, полученная путем суммирования строк: стр. 130+стр. 390.

По статье «Уставный капитал» (стр. 410) показывается величина уставного капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости, паевых взносов) учредителей предприятия. Учет уставного капитала ведется на счетах учета уставного капитала (8300).

По статье «Добавленный капитал» (стр. 420) показывается сумма эмиссионного дохода, полученного при первичной продаже акций по ценам выше номинальной стоимости, сумма курсовой разницы, возникающая при формировании уставного капитала предприятия между курсами Центрального банка Республики Узбекистан на дату регистрации учредительных документов и

дату фактического взноса средств в уставный капитал, учет которых осуществляется на счетах учета добавленного капитала (8400).

По статье «Резервный капитал» (стр. 430) показывается сумма резервов, созданных за счет прибыли, согласно уставу предприятия, инфляционных резервов, образующихся при переоценке имущества, безвозмездно полученное имущество, учет которых осуществляет на счетах учета резервного капитала (8500).

По данной статье, также отражаются суммы налоговых льгот по уплате таможенных платежей, налогов и обязательных платежей в бюджет, с условием направления средств, высвобождаемых в результате освобождения от налогообложения, на выполнение целевых задач, которые по истечении льготного периода списываются со счета 8840 - «Налоговые льготы с целевым использованием» в кредит счета 8530 - «Безвозмездно полученное имущество».

По статье «Выкупленные собственные акции» (стр. 440) показывается стоимость собственных выкупленных акций, долей и паев, находящихся на предприятии, для их последующего распространения или уничтожения (аннулирования). Собственные выкупленные акции, доли и пай учитываются на счетах учета выкупленных собственных акций (8600) (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 20.12.2004 г. № 1209-2) (см. предыдущую редакцию).

По статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (стр. 450) отражается чистая прибыль (убыток) отчетного года и накопленная прибыль (убыток) прошлых лет, учет которых ведется на счетах учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (8700).

В случае, если предприятием получен убыток, то в конце отчетного периода этот убыток показывается по этой же статье со знаком «минус».

По статье «Целевые поступления» (стр. 460) показываются полученные гранты, субсидии, членские взносы, суммы налоговых льгот с целевым использованием и прочие целевые поступления для осуществления мероприятий целевого назначения, учтенные на счетах учета целевых поступлений (8800).

По статье «Резервы предстоящих расходов и платежей» (стр. 470) показываются зарезервированные предприятием средства для предстоящих расходов и платежей, в целях равномерного распределения в затратах.

По статье «Итого по разделу I» (стр. 480) показывается результат: стр. 410 + стр. 420 + стр. 430 - стр. 440 + стр. 450 + стр. 460 + стр. 470.

По статье «Долгосрочные обязательства, всего» (стр. 490) показывается сумма долгосрочных обязательств (со сроком погашения более одного года) предприятия, указанных в строках 500, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580, 590. (абзац в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 19.05.2007 г. № 1209-4).

В строке 491 для справки показывается сумма долгосрочных кредиторских задолженностей предприятия, указанных в строках 500, 520, 540, 560, 590.

В строке 492 для справки показывается просроченная часть долгосрочных кредиторских задолженностей предприятия.

По статье «Долгосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам» (стр. 500) показывается сумма долгосрочных обязательств поставщикам и подрядчикам за приобретенное имущество, выполненные работы и оказанные услуги, учет которых ведется на счетах 7010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и 7020 - «Векселя выданные» (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 20.12.2004 г. № 1209-2).

По статье «Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям» (стр. 510) отражаются долгосрочные обязательства обособленным подразделениям (филиалы, представительства), учет которых ведется на счете 7110 - «Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям». Информация по данной статье приводится справочно (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 19.05.2007 г. № 1209-4) (см. предыдущую редакцию).

По статье «Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам» (стр. 520) отражаются долгосрочные задолженности дочерним и зависимым хозяйственным обществам (внутриведомственные расчеты), учет которых ведется на счете 7120 - «Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам».

По статье «Долгосрочные отсроченные доходы» (стр. 530) показывается сумма долгосрочных обязательств предприятий по отсроченному доходу, учет которых осуществляется на счетах 7210 - «Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)», 7220 - «Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)», 7230 - «Прочие долгосрочные отсроченные доходы».

По статье «Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам» (стр. 540) показывается сумма долгосрочных обязательств предприятий по налогам и обязательным платежам, учет которых осуществляется на счете 7240 - «Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам».

По статье «Прочие долгосрочные отсроченные обязательства» (стр. 550) показывается сумма прочих долгосрочных отсроченных обязательств, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, учет которых осуществляется на следующих счетах: 7250 - «Долгосрочные отсроченные обязательства по налогу на доход (прибыль) по временным разницам», 7290 - «Прочие долгосрочные отсроченные обязательства».

По статье «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков» (стр. 560) показывается сумма долгосрочных задолженностей, полученных от сторонних организаций в виде авансов по предстоящим расчетам, учтенная на счете 7310 - «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков».

По статье «Долгосрочные банковские кредиты» (стр. 570) показываются суммы задолженности перед банками по полученным долгосрочным кредитам, учтенные на счете 7810 - «Долгосрочные банковские кредиты».

По статье «Долгосрочные займы» (стр. 580) показываются суммы задолженности по полученным долгосрочным займам от других предприятий и учреждений, учтенные на счетах 7820 - «Долгосрочные займы», 7830 - «Облигации к оплате», 7840 - «Векселя к оплате».

По статье «Прочие долгосрочные кредиторские задолженности» (стр. 590) показываются суммы долгосрочных обязательств предприятия перед арендодателем (лизингодателем), персоналом, разными физическими и юридическими лицами по разного рода некоммерческим операциям, суммы, удержанные из заработной платы работников предприятия в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов, учтенные на счетах учета долгосрочной задолженности разным кредиторам (7900).

По статье «Текущие обязательства, всего» (стр. 600) отражается сумма текущих обязательств (со сроком менее одного года) предприятия, указанных в строках: 610, 630, 640, 650, 660, 670, 680, 690, 700, 710, 720, 730, 740, 750, 760 (абзац в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 19.05.2007 г. № 1209-4).

В строке 601 для справки показывается сумма текущих кредиторских задолженностей предприятия, указанных в строках 610, 630, 650, 670, 680, 690, 700, 710, 720, 760.

В строке 602 для справки показывается просроченная часть текущих кредиторских задолженностей предприятия.

По статье «Задолженность поставщикам и подрядчикам» (стр. 610) показывается сумма текущих обязательств поставщикам и подрядчикам за приобретенное имущество, выполненные работы и оказанные услуги, учет которой ведется на счетах 6010 - «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и 6020 - «Векселя выданные» (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 20.12.2004 г. № 1209-2).

По статье «Задолженность обособленным подразделениям» (стр. 620) отражаются текущие обязательства обособленным подразделениям (филиалы, представительства), учет которых ведется на счете 6110 - «Счета к оплате обособленным подразделениям». Информация по данной статье приводится справочно. (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 19.05.2007 г. № 1209-4) (см. предыдущую редакцию).

По статье «Задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам» (стр. 630) отражаются текущие задолженности дочерним и зависимым хозяйственным обществам (внутриведомственные расчеты), учет которых ведется на счете 6120 - «Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам».

По статье «Отсроченные доходы» (стр. 640) показывается сумма обязательств предприятий по отсроченному доходу, учет которых осуществляется



на счетах 6210 - «Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)», 6220 - «Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)», 6230 - «Прочие отсроченные доходы» (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 19.05.2007 г. № 1209-4).

По статье «Отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам» (стр. 650) показывается текущая часть суммы долгосрочных обязательств предприятий по налогам и обязательным платежам, учет которых осуществляется на счете 6240 - «Отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам».

По статье «Прочие отсроченные обязательства» (стр. 660) показывается сумма прочих отсроченных обязательств, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, учет которых осуществляется на следующих счетах: 6250 - «Отсроченные обязательства по налогу на доход (прибыль) по временным разницам», 6290 - «Прочие отсроченные обязательства».

По статье «Полученные авансы» (стр. 670) показывается сумма задолженности, полученная от сторонних организаций в виде авансов по предстоящим расчетам, учтенная на счетах учета полученных авансов (6300).

По статье «Задолженность по платежам в бюджет» (стр. 680) показывается задолженность предприятия по всем видам платежей в бюджет, включая сумму налога на доходы физических лиц, учитываемая на счете 6410 - «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)».

По статье «Задолженность по страхованию» (стр. 690) показывается задолженность по платежам по страхованию, в которых предприятие является страхователем и учет которых ведется на счетах 6510 - «Платежи по страхованию».

По статье «Задолженность по платежам в государственные целевые фонды» (стр.700) показывается задолженность предприятия в государственные целевые фонды, учет которой осуществляется на счете 6520 - «Платежи в государственные целевые фонды» и 6530 - «Платежи на индивидуальные накопительные счета» (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 19.05.2007 г. № 1209-4) (см. предыдущую редакцию).

По статье «Задолженность учредителям» (стр.710) показывается сумма обязательств предприятия перед учредителями по дивидендам и выбывающими учредителями по их доле, учет которых осуществляется на счетах 6610 - «Дивиденды к оплате», 6620 - «Задолженность выбывающим учредителям по их доле».

По статье «Задолженность по оплате труда» (стр.720) показываются начисленные, но еще не выплаченные суммы оплаты труда, премии, пособия и другие, учтенные на счетах 6710 - «Расчеты с персоналом по оплате труда», 6720 - «Депонированная заработная плата».

По статье «Краткосрочные банковские кредиты» (стр.730) показываются суммы задолженности перед банками по полученным краткосрочным креди-

там, учет которых осуществляется на счете 6810 - «Краткосрочные банковские кредиты».

По статье «Краткосрочные займы» (стр. 740) показываются суммы задолженности по займам, полученным от других предприятий и лиц, учет которых осуществляется на счетах 6820 - «Краткосрочные займы», 6830 - «Облигации к оплате», 6840 - «Векселя к оплате».

По статье «Текущая часть долгосрочных обязательств» (стр.750) показываются суммы текущей части долгосрочных обязательств предприятия, учет которых осуществляется на счете 6950 - «Долгосрочные обязательства - текущая часть».

По статье «Прочие кредиторские задолженности» (стр.760) показываются суммы задолженности по операциям с разными кредиторами предприятия, учет которых осуществляется на счетах 6910 - «Краткосрочная аренда к оплате», 6920 - «Начисленные проценты», 6930 - «Задолженность по роялти», 6940 - «Задолженность по гарантиям», 6960 - «Счета к оплате по претензиям», 6970 - «Задолженность подотчетным лицам» и 6990 - «Прочие обязательства» (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 19.05.2007 г. № 1209-4).

По статье «Итого по разделу II» (стр. 770) показывается сумма по строкам 490 и 600.

По статье «Всего по пассиву баланса» (стр. 780) отражается итоговая сумма пассива, полученная как результат сумм по строкам: 480 и 770.

В строках 790-920 «Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах» показывается информация о наличии ценностей, не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении (краткосрочно арендованные основные средства, материальные ценности на ответственном хранении, в переработке и т.п.), условных прав и обязательств, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями учитываемых на забалансовых счетах предприятия.

## **10.6. Отчет о финансовых результатах (форма №2)**

Целью НСБУ № 3 «Отчет о финансовых результатах» является описание статей отчета о финансовых результатах и их классификации для составления и представления его всеми хозяйствующими субъектами на общих принципах, изложенных в Законе о бухгалтерском учете, что обеспечит сопоставимость отчетных данных за различные промежутки времени и с аналогичными отчетами других хозяйствующих субъектов.

В отчете о финансовых результатах необходимо раскрыть:

- чистую выручку от реализации;
- валовой финансовый результат от реализации;
- прочий операционный доход и расход от основной деятельности;
- финансовый результат (прибыль или убыток) от основной хозяйственной деятельности;

- прочий доход и расход по финансовой деятельности;
- финансовый результат от общехозяйственной деятельности;
- чрезвычайную прибыль и убыток;
- общий финансовый результат (прибыль или убыток) до уплаты налога на доход (прибыль);
- чистую прибыль (убыток) отчетного периода.

### **Правила заполнения отчета о финансовых результатах (форма № 2)**

По статье «Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ и услуг)» (стр. 010) показывается выручка от реализации продукции, товаров, работ и услуг, за вычетом налогов (налог на добавленную стоимость, акцизный налог) и стоимости возвращенных товаров и готовой продукции, скидок покупателя с продажных цен (абзац в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 20.12.2004 г. № 1209-2).

Строка 010 заполняется по данным счетов учета доходов от основной (операционной) деятельности (9000).

Предприятия, основной деятельностью которых является предоставление в аренду (лизинг) имущества, отражают по строке 010 сумму дохода, которая относится к текущему отчетному периоду (абзац в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 12.11.2003 г. № 1209-1) (см. предыдущую редакцию).

Посреднические предприятия в строке 010 отражают сумму комиссионных вознаграждений.

По статье «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ и услуг)» (стр. 020) показывается сумма себестоимости реализованной продукции (товаров, работ и услуг), учтенная на счетах учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг) (9100).

Торговые предприятия по этой строке отражают покупную стоимость реализованных товаров (абзац в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 19.05.2007 г. № 1209-4) (см. предыдущую редакцию).

«Валовая прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ и услуг)» (стр.030) определяется как разница между чистой выручкой от реализации продукции (товаров, работ и услуг) и себестоимостью реализованной продукции (товаров, работ и услуг) (стр.010-020).

По статье «Расходы периода, всего» (стр. 040) отражается итоговая сумма по строкам 050, 060, 070, 080.

По статье «Расходы по реализации» (стр. 050) отражаются расходы по реализации продукции, т. е. расходы, связанные с доставкой продукции до потребителя, погрузкой в транспортные средства, затраты отделов и работников, занятых маркетингом и другие, учет которых осуществляется на счете 9410 - «Расходы по реализации».

По статье «Административные расходы» (стр. 060) показываются расходы по управлению предприятием, расходы на оплату труда управленческого персонала, расходы на ремонт основных средств общеадминистративного назначения, арендная плата помещений общехозяйственного назначения и дру-

гие административные расходы, учет которых ведется на счете 9420 «Административные расходы».

По статье «Прочие операционные расходы» (стр. 070) отражаются расходы на подготовку и переподготовку кадров, расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг, выплаты компенсирующего и стимулирующего характера, выплаты и расходы, не учитываемые при начислении заработной платы, оплата услуг банка и депозитария, убытки, штрафы, пени и другие расходы, возникающие в процессе операционной деятельности, не связанной с производственным процессом, финансовой деятельностью и не обладающие качествами чрезвычайных статей расходов, учет которых осуществляется на счете 9430 - «Прочие операционные расходы».

По статье «Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем» (стр. 080) отражаются расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем, которые приведены в разделе 2.4. Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, утвержденного постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года № 54 (Собрание постановлений Правительства Республики Узбекистан, 1999 г., № 2, ст. 9) и заполняются по данным учета, обобщенным на счете 9440 - «Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем».

По статье «Прочие доходы от основной деятельности» (стр. 090) показываются прибыль от выбытия основных средств и прочих активов, взысканные штрафы и пени, прибыли прошлых лет, доходы от краткосрочной аренды, доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности, доходы обслуживающих хозяйств, безвозмездная финансовая помощь и прочие операционные доходы, учет которых осуществляется на счетах учета прочих доходов от основной деятельности (9300) (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 19.05.2007 г. № 1209-4).

По статье «Прибыль (убыток) от основной деятельности» (стр. 100) показываются финансовые результаты основной деятельности предприятия, которые определяются путем вычитания из валовой прибыли (убытка) от реализации продукции (товаров, работ и услуг) (стр. 030) суммы расходов периода (стр. 040) и прибавления суммы прочих доходов от основной деятельности (стр. 090).

По статье «Доходы от финансовой деятельности, всего» (стр. 110) отражается итоговая сумма по строкам 120, 130, 140, 150, 160.

По статье «Доходы в виде дивидендов» (стр. 120) отражаются доходы, полученные на территории Республики Узбекистан и за ее пределами от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды по акциям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию, учет которых ведется на счете 9520 - «Доходы в виде дивидендов».

По статье «Доходы в виде процентов» (стр. 130) показываются доходы в виде процентов по долгосрочным и текущим инвестициям, учет которых ведется на счете 9530 - «Доходы в виде процентов».

Предприятия, основной деятельностью которых не является предоставление в долгосрочную аренду (лизинг) имущества, по статье «Доходы от долгосрочной аренды (лизинг)» (стр. 140) отражают доходы от сдачи имущества в долгосрочную аренду (лизинг), учет которых ведется на счете 9550 «Доходы от долгосрочной аренды» (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 12.11.2003 г. № 1209-1) (см. предыдущую редакцию).

По статье «Доходы от валютных курсовых разниц» (стр. 150) отражаются доходы от положительных курсовых разниц по валютным операциям, в том числе от переоценки валютных статей баланса на дату составления баланса, учет которых осуществляется на счете 9540 - «Доходы от валютных курсовых разниц».

По статье «Прочие доходы от финансовой деятельности» (стр. 160) показываются доходы от проведения переоценок ценных бумаг, доходы в виде роялти и прочие доходы от финансовой деятельности, учет которых осуществляется на счетах: 9510 - «Доходы в виде роялти», 9560 - «Доходы от переоценки ценных бумаг», 9590 - «Прочие доходы от финансовой деятельности».

По статье «Расходы по финансовой деятельности, всего» (стр. 170) отражается итоговая сумма по строкам 180, 190, 200, 210.

По статье «Расходы в виде процентов» (стр. 180) показываются расходы на оплату процентов по кредитам банков и займам, учет которых осуществляется на счете 9610 - «Расходы в виде процентов».

По статье «Расходы в виде процентов по долгосрочной аренде (лизингу)» (стр. 190) отражаются расходы на оплату процентов по долгосрочной аренде (лизинг), учет которых ведется на счете 9610 - «Расходы в виде процентов» (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 12.11.2003 г. № 1209-1).

По статье «Убытки от валютных курсовых разниц» (стр. 200) отражаются отрицательные курсовые разницы по валютным операциям и от переоценки валютных статей баланса на дату составления баланса, учет которых осуществляется на счете 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

По статье «Прочие расходы по финансовой деятельности» (стр. 210) отражаются расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, и прочие расходы по финансовой деятельности, учет которых осуществляется на счетах 9630 - «Расходы по выпуску и распространению ценных бумаг» и 9690 - «Прочие расходы по финансовой деятельности».

По статье «Прибыль (убыток) от общехозяйственной деятельности» (стр. 220) показываются финансовые результаты от общехозяйственной деятельности предприятия, которые определяются путем прибавления к сумме прибыли (убытка) от основной деятельности (стр. 100) суммы доходов от финан-

совой деятельности (стр. 110) и вычитания суммы расходов по финансовой деятельности (стр. 170).

По статье «Чрезвычайные прибыли и убытки» (стр. 230) показываются результаты чрезвычайных событий, графа «Доходы (прибыль)» заполняется по данным счета 9710 - «Чрезвычайные прибыли», а графа «Расходы (убытки)» - по данным счета 9720 - «Чрезвычайные убытки».

По статье «Прибыль (убыток) до уплаты налога на доходы (прибыль)» (стр. 240), отражаются результаты суммирования строк 220 и 230, с учетом знака +/- . Результат этой строки является основополагающим при расчете налога на доходы (прибыль).

По статье «Налог на доходы (прибыль)» (стр. 250) показывается сумма налога на доходы (прибыль), начисленного с начала отчетного периода, учтенная на счете 9810 «Расходы по налогу на доходы (прибыль)» (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 20.12.2004 г. № 1209-2) (см. предыдущую редакцию).

По статье «Прочие налоги и сборы от прибыли» (стр. 260) отражается сумма начисленных с начала года налогов и сборов, уплачиваемых предприятием за счет прибыли, в соответствии с законодательством.

Предприятия, для которых в соответствии с действующим законодательством предусмотрен особый порядок налогообложения, отражают по строке 260 сумму начисленного единого налогового платежа, единого земельного налога, фиксированного налога по отдельным видам предпринимательской деятельности (пункт в редакции Приказа МФ, зарегистрированного МЮ 19.05.2007 г. № 1209-4) (см. предыдущую редакцию).

По статье «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» (стр. 270) показывается конечный финансовый результат отчетного периода, определенный как разница строк: стр. 240 - 250 - 260.

В «Справке о платежах в бюджет» (стр. 280 - 470) показываются платежи в бюджет и в государственные целевые фонды по видам налогов и платежей, начисленные и уплачиваемые предприятиями в соответствии с налоговым законодательством. В данной справке по строке 480 показывается итоговая сумма начисленных и уплаченных предприятиями налогов в бюджет и платежей в государственные целевые фонды за отчетный период.

В случаях, если у предприятия по расчетам за отчетный период имеется отрицательная разница по налогу на добавленную стоимость в соответствии с порядком, установленным законодательством, то в строке 300 по графе «Причисляется по расчету за отчетный период» сумма этой отрицательной разницы показывается со знаком «минус».

Ниже приводятся формы отчета о финансовых результатах, утвержденной Министерством финансов РУз.

Форма № 2

Предприятие \_\_\_\_\_

Отрасль \_\_\_\_\_

Отчет о финансовых результатах за период

с 1 \_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_ 201\_\_ г.

Показатели	№ строки	За соответствующий период прошлого года		За отчетный период	
		доход (прибыль)	расход (убыток)	доход (прибыль)	расход (убыток)
1	2	3	4	5	6
Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	010		X		X
Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ и услуг)	020	X		X	
Валовая прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ и услуг) (стр. 010-020)	030				
Расходы периода, всего (стр. 050+060+070+080) в том числе:	040	X		X	
Расходы по реализации	050	X		X	
Административные расходы	060	X		X	
Прочие операционные доходы	070	X		X	
Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем	080	X		X	
Прочие доходы от основной деятельности	090		X		X
Прибыль (убыток) от основной деятельности (стр.030-040+090)	100				
Доходы от финансовой деятельности, всего (стр.120+130+140+150+160), в том числе:	110		X		X
Доходы в виде дивидендов	120		X		X
Доходы в виде процентов	130		X		X
Доходы от долгосрочной аренды (финансовый лизинг)	140		X		X
Доходы от валютных курсовых разниц	150		X		X
Прочие доходы от финансовой деятельности	160		X		X

Расходы по финансовой деятельности (стр.180+190+200+210), в том числе:	170	X		X	
Расходы в виде процентов	180	X		X	
Расходы в виде процентов по долгосрочной аренде (финансовому лизингу)	190	X		X	
Убытки от валютных курсовых разниц	200	X		X	
Прочие расходы по финансовой деятельности	210	X		X	
Прибыль (убыток) от общезайствственной деятельности (стр. 170+110-170)	220				
Чрезвычайные прибыли и убытки	230				
Прибыль (убыток) до уплаты налога на доходы (прибыль) (стр. 220+/-230)	240				
Налог на доходы (прибыль)	250	X		X	
Прочие налоги и сборы от прибыли	260	X		X	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода (стр. 240-250-260)	270				

### Заключение

В данной главе подробно отражены состав и концептуальная основа финансовой отчетности, перечислены принципы и элементы финансовой отчетности, раскрыт порядок составления бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. Способ представления финансовой информации, характеризующей деятельность предприятия за определенный период, является финансовой отчетностью. Целью финансовых отчетов является предоставление информации о финансовом положении предприятия, необходимой широкому кругу пользователей для принятия экономических решений. Приведены формы финансовой отчетности согласно Закону Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете».

### Контрольные вопросы

1. Из каких форм состоит финансовая отчетность?
2. Кто пользуется данными финансовой отчетности?
3. Какие требования предъявляются к финансовой отчетности?
4. В какие сроки представляется финансовая отчетность?
5. Кому представляется финансовая отчетность?



6. Какую отчетность представляют малые предприятия и микрофирмы?
7. Какие существуют принципы и элементы финансовой отчетности?
8. Какие организационные работы ведутся по составлению отчетности?
9. Как заполняется форма №1 «Бухгалтерский баланс»?
10. Как заполняется форма №2 «Отчет о финансовых результатах»?

#### Литература

1. Каримов И.А. Мировой экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. Т.: Узбекистан, 2009.
2. НСБУ № 1,5,7,12,19.
3. Приложение №7 к приказу Мин.фина РУз. от 27 декабря 2002 года №140 «Правила по заполнению форм финансовой отчетности».
4. Сотиволдиев А. Замоновий бухгалтерия хисоби. Т., 2005.
5. Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2007.
6. Камышанов П.И., Камышанов А.П. Бухгалтерская финансовая отчетность: составление и анализ. 5-е издание. М.: Омега-Л, 2006.

## ГЛАВА 11. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

### 11.1. Общие понятия об управленческом учете

Развитие рыночных отношений в Узбекистане вызвало необходимость значительного изменения организации, техники и методики бухгалтерского учета в соответствии с международной теорией и практикой, системой бухгалтерских и аудиторских стандартов, особенностями функционирования предприятий.

Становление и развитие управленческого учета необходимо рассматривать в соответствии с историческими аспектами формирования калькуляционного учета, который возник вместе с появлением хозяйственного учета и явился следствием обменных операций. В начале своего развития калькуляционный учет был очень простым, результаты по определению себестоимости продукции довольно часто даже не отражались в учетных записях.

Вплоть до начала XX в. в индустриально развитых странах в промышленном производстве практически на всех предприятиях применялся в основном один производственный процесс, что весьма облегчало ведение учета и определение его эффективности. В данных условиях стало возрастать значение калькулирования, которое было важно для определения рентабельности производимой продукции и для установления цен на данную продукцию. Учет на таких предприятиях носил ретроспективный характер, т.е. давал информацию о состоянии хозяйственных дел в прошлом.

Промышленная революция, которая привела к появлению компаний, акционерных обществ, свободного предпринимательства, существенно изменила структуру предприятий, дала возможность осуществлять значительную экономию на масштабах производства, но тем самым вызвало потребность в огромных капиталовложениях.

С наступлением XX в. калькуляционный учет получил дальнейшее развитие. Интеграция как на горизонтальном, так и на вертикальном уровнях стимулировала развитие предприятий, что соответственно привело к использованию уже нескольких производственных процессов. Определение эффективности различных стадий производственных процессов породило проблему оценки и стандартизации затрат на изготовление полуфабрикатов и конечных продуктов. С диверсификацией деятельности компаний возникла потребность в выявлении направлений наиболее прибыльного размещения капитала.

Традиционные методы учета в условиях научно-технического прогресса, инфляционных процессов, значительных масштабов производственных и прочих затрат, внешние и внутренние конкуренции не отвечали требованиям управления. Теперь бухгалтерский учет стал не только средством обработки и группировки экономической информации, содержащихся в первичных документах, но у него появились дополнительные функции по сбору и обобщению

нию данных для определенных групп лиц, принимающих решения по формированию отчетности разного назначения в целях планирования, контроля, прогноза, принятия решений.

Всё это способствовало дальнейшему совершенствованию калькуляционного учета, появлению новых методов определения затрат таких, как стандарт-кост, директ-костинг, учет затрат по центрам ответственности, что в конечном итоге привело к перерастанию калькуляционного учета в управленческий. В 1972 г. Американская ассоциация бухгалтеров разработала программу по управленческому учету, который был введен в учебные планы высших учебных заведений в качестве самостоятельной дисциплины, таким образом, произошло официальное признание управленческого учета как отдельного вида бухгалтерского учета наряду с финансовым учетом.

Переход на рыночные отношения, создание акционерных предприятий, приватизация, несомненно, создают предпосылки для выделения в бухгалтерии двух в целом самостоятельных ветвей: финансового учета и управленческого, каждый из которых имеет свои цели и задачи.

Целью финансового учета, подчиненного стандартным требованиям и принципам, является получение данных для составления финансовой отчетности предприятия, предназначенной как для внутренних, так и для внешних пользователей.

Бухгалтер в области финансового учета выполняет важную роль, однако он не может в полной мере представить ту информацию, которая необходима директору-распорядителю, директору по сбыту, внутреннему аудитору для принятия определенного решения.

Финансовый учет не представляет в полном объеме необходимой информации для сферы управления. Основной целью управленческого учета является обеспечение лиц, входящих в руководящий состав предприятия, информацией, необходимой для принятия правильных управленческих решений. В каждодневной деятельности на предприятии возникает значительное количество оперативной информации, которая в любом виде важна для менеджера и которая обеспечивает исходные данные для формирования информации управленческого учета.

Управленческий учет расширяет финансовый учет, охватывая более глубоко производственные операции. Специалист по управленческому учету свободен в выборе форм, методов и приемов анализа, для него главное - верно, уловить суть протекающих на предприятии экономических, хозяйственных процессов и вовремя дать совет руководителю предприятия.

Таким образом, управленческий учет является частью системы бухгалтерского учета предприятия, обеспечивающей управленческий аппарат информацией для планирования деятельности, принятия тактических и стратегических решений, оперативного управления, контроля деятельности организации, стимулирования работников подразделений, отдельных сотрудников внутри организации.

Предметом управленческого учета является хозяйственная (производственная и коммерческая) деятельность предприятия как в целом, так и его отдельных подразделений в течение всего процесса управления. К объектам управленческого учета относятся затраты и доходы предприятия и его отдельных структур, которые отражаются при помощи различных способов.

В управленческом учете кроме элементов метода финансового учета, таких, как документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, баланс и бухгалтерская отчетность, довольно часто применяются статистические, экономико-математические методы, приемы экономического анализа.

В настоящее время во многих отраслях происходит значительный рост затрат и в то же время изменения в структуре. Например, с появлением автоматизации и компьютеризации снижается доля трудовых затрат как в производстве, так и в сфере услуг. При этом затраты по заработной плате вытесняются затратами на амортизацию.

Всевозрастающая конкуренция побуждает предприятие, гибко изменять производства с целью снижения себестоимости единицы изделия. Например, вводить систему управления качеством на всех стадиях производства, позволяющие избежать выпуска бракованной продукции, минимизировать материально-производственные запасы, а также составлять отчетность, непрерывно отражающую все хозяйственные операции, все более активно применяя компьютерные системы.

Учитывая все вышеизложенное, можно сделать вывод, что значение управленческого учета в будущем будет возрастать. Способность предприятия выживать в наше время в период происходящих в мире экономических и политических перемен непосредственным образом связана с реакцией администрации на эти изменения, и, несомненно, роль управленческого учета в таких обстоятельствах будет только повышаться.

### ***11.1.1. Функции управленческого учета***

Для того чтобы понять функции управленческого учета, необходимо иметь представление о функциях управления, которые обычно состоят из планирования, непосредственно организационной и руководящей работы, контроля, принятия управленческих решений, стимулирования.

При планировании руководством предприятия разрабатываются основные шаги, которые будут сделаны в будущем для достижения определенных целей (например, выпуск новых товаров, расширение рынка сбыта продукции, увеличение производственных мощностей и т. д.). Составленные планы должны быть подвижными и при необходимости корректироваться. Планирование может быть краткосрочным и долгосрочным (или перспективным). Краткосрочные планы отражают деятельность предприятия на ближайшее будущее и представляют собой годовые бюджеты. Долгосрочный план развития предприятия обычно разрабатывается на 3-5-10 лет. Роль бухгалтера в

области управленческого учета состоит в непосредственном участии в подготовке краткосрочных планов, составлении смет, в координации и взаимной увязке этих планов между различными подразделениями предприятия.

Организационная и руководящая работа заключается в рациональном соединении людских и прочих ресурсов с целью наиболее эффективного выполнения разработанных планов. Для этих целей необходимо правильное распределение обязанностей между исполнителями, создание четкой организационной структуры предприятия, координация действий между подразделениями. Создание совершенной организационной структуры предприятия прямым образом влияет на организацию и функционирование управленческого учета: создание системы внутренней отчетности структурных подразделений, центров ответственности, центров затрат и т. д. Что касается руководящей функции, то задача менеджеров состоит в обеспечении планомерной текущей деятельности организации, несмотря на то, что в процессе каждодневной работы возникают новые задачи, требующие решения спорные ситуации в подразделениях и между работниками, а также множество различных рутинных вопросов.

Контроль заключается в проверке выполнения планов по каждому подразделению предприятия и по всей организации в целом. Для этого менеджеры анализируют бухгалтерские и прочие отчеты, сравнивают фактические данные с плановыми показателями с целью определения отклонений и их дальнейшей корректировки. Сравнение и анализ данных помогают выявить неэффективные участки деятельности предприятия и оказать определенную помощь конкретным исполнителям при выполнении их обязанностей.

Полученные от исполнителей бухгалтерские отчеты представляют собой обратный поток информации, который помогает руководству предприятия пересмотреть уже существующие планы с учетом сложившихся реалий, разработать новую стратегию или произвести структурную реорганизацию подразделений или всего предприятия. Таким образом, создание системы обратного потока информации является основным ключом эффективного управления любым предприятием, центральной задачей управленческого учета.

Некоторые предприятия создают системы внутреннего аудита, которые выполняют контрольные функции внутри организации и целью которых является содействие росту эффективности работы предприятия. Внутренний аудит осуществляется профессиональным аудиторским органом (управление или отдел, руководство которого подчиняется директору или годовому собранию акционеров). Подразделение внутреннего аудита проводит проверки в области финансов как на самом предприятии, так и в дочерних предприятиях, филиалах.

Внутренний аудит не следует смешивать с внешним. Под внешним аудитом следует понимать независимую ведомственную проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов с целью установления достоверности бухгалтерской отчетно-

сти экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Республике Узбекистан.

Принятие управленческих решений основывается на трех вышеперечисленных функциях бухгалтерского учета и заключается в выборе наиболее рациональных действий среди многих альтернатив, направленных на достижение поставленных задач. Следует различать долгосрочные (стратегические) решения и краткосрочные (текущие; оперативные). Долгосрочные решения имеют большое влияние на будущее положение организации, требуют длительного привлечения ресурсов и являются прерогативой руководства предприятия. Краткосрочные решения базируются на текущем финансово-экономическом положении предприятия и принимаются менеджерами более низкого звена управления по вопросам установления цен на продаваемую продукцию, определения форм рекламы товаров, количества продаваемой продукции и т. п.

Стимулирование является важным аспектом в работе менеджеров и направлено на создание мотивов, побуждающих работников эффективно выполнять задачи, поставленные руководством предприятия. В стимулировании деятельности персонала предприятия большое значение имеют сметы и отчеты об их исполнении. Задача бухгалтера в области управленческого учета состоит в информировании работников о достигнутых показателях путем сравнения фактических данных с плановыми данными, в стимулировании работы персонала и оказании помощи в разрешении различных управленческих проблем.

Таким образом, рассмотрев основные функции управления, взаимосвязь между управлением и бухгалтерским учетом посредством обмена отчетностью и информацией, можно выделить следующие функции управленческого учета:

1. Анализ, оценка фактических результатов деятельности предприятия, подразделений, аппарата управления, отдельных сотрудников.
2. Текущее и перспективное планирование хозяйственной деятельности предприятия, внедрения новых технологий, капитальных вложений.
3. Создание и организация системы внутренней отчетности с целью информационного обеспечения процесса принятия решений.
4. Контроль выполнения планов, экономической эффективности деятельности всего предприятия в целом, а также конкретных подразделений.
5. Оказание помощи руководству предприятия в управлении и контроле.
6. Стимулирование работников предприятия в выполнении поставленных задач.

Кроме вышеперечисленных функций управленческого учета, важнейшее значение имеет функция, связанная с учетом затрат и калькуляцией себестоимости продукции, которая позволяет получить информацию об издержках для обеспечения текущего управления предприятием. Именно эта функция дает возможность исчислять фактическую себестоимость продук-

ции, сопоставлять фактические затраты разных отчетных периодов, а также по местам их возникновения, определять и анализировать отклонения фактических величин от установленных стандартов, норм, что является базой планирования мероприятий для повышения эффективности производства.

Данная функция является основой для принятия текущих управленческих решений на разных уровнях управления, например:

- выбор наиболее эффективных каналов сбыта;
- определение объема производства и сбыта;
- определение оптимальных способов производства;
- определение структуры производства;
- выбор между закупками сырья со стороны или производством собственного сырья;
- определение оптимальных объемов закупок по снабжению;
- выбор между приобретением, лизингом или арендой основных средств;
- расчет объема производства, после достижения которого продажа продукции покрывает затраты и начинает приносить прибыль (точка безубыточности);
- решение об осуществлении долгосрочных инвестиций.

Тесным образом с функцией калькулирования себестоимости связана функция управленческого учета - обеспечение базы для ценообразования. Установление цены на производимую продукцию и оказываемые услуги имеет особое значение, так как неправильная политика ценообразования может привести к банкротству предприятия. Управленческий учет помогает определить, покрывает ли рыночная цена затраты производства. В этом случае, если величина затрат превышает уровень продажной цены, следует выяснить возможные пути снижения затрат для обеспечения по крайней мере безубыточности производства. Кроме того, на основании данных управленческого учета оценивают стоимость продукции для собственных нужд и ее движение между местами возникновения затрат (трансфертное ценообразование).

### ***11.1.2. Виды информации для управленческого учета***

Управленческий учет имеет целью обеспечить администрации организации, куда входит довольно узкий круг внутренних пользователей информацией, необходимой для контроля над производственной деятельностью организации и принятия решений по результатам этой деятельности. К такой информации в первую очередь относятся данные о затратах на производство, себестоимости продукции и отдельных ее видов, рентабельности, выпуске и результатах реализации продукции, работ и услуг.

Все источники информации можно подразделить на учетные и внеучетные. К учетным источникам относятся:

- бухгалтерский учет и отчетность;
- статистический учет и отчетность;

- оперативный учет и отчетность;
- выборочные учетные данные.

В бухгалтерском учете и отчетности наиболее полно отражают и обобщают хозяйственные средства и хозяйственные операции, с целью контроля над выполнением установленных бизнес-планов. Методами сплошного непрерывного наблюдения, строгого документирования, систематизации на счетах, группировки в балансе и в других отчетных таблицах достигается объективная количественная характеристика всех многообразных хозяйственных операций, обобщенная характеристика всей совокупности средств хозяйства по составу и размещению, источникам образования и целевому назначению.

Статистический учет и отчетность отражают совокупность массовых явлений и процессов, характеризуют их с количественной стороны (в увязке с качественной стороной), позволяют выявить определенные экономические закономерности, служат важным источником информации. Это особенно относится к отраслевым, межотраслевым и территориальным объединениям. При специфических методах наблюдения статистика во многом опирается на данные бухгалтерского учета.

Оперативный учет и отчетность, применяемый на отдельных участках хозяйственной деятельности организаций, обеспечивает более быстрое по сравнению со статистикой и бухгалтерией получение соответствующей информации. Для текущего управления подобная информация неоценима.

При управлении сбытом, например, невозможно обойтись без оперативных данных о ежедневной (а в некоторых случаях и ежесменной) выручке за проданные товары. Директора организаций, руководители внутренних подразделений довольно часто ведут оперативную регистрацию важнейших хозяйственных процессов и операций, делают примерные расчеты и прикидки, намечают неотложные мероприятия. Такую «карманную бухгалтерию» используют руководящие работники, которые сами осуществляют оперативный анализ.

Выборочные учетные данные помогают углубить и детализировать показатели отчетности. За последние годы отчетность значительно сокращена. В этих условиях получили распространение эпизодические выборки, наблюдения, углубленные проверки. Выборочные данные следуют рассматривать как источник учетного характера, поскольку их черпают из текущего бухгалтерского учета и первичной документации. К внеучетным источникам относятся:

- материалы внутриведомственной и вневедомственной ревизии, внешнего и внутреннего аудита;
- материалы лабораторного и врачебно-санитарного контроля;
- материалы проверок налоговой службы;
- материалы постоянно действующих производственных совещаний;
- материалы собраний трудовых коллективов;
- материалы печати;



- объяснительные и докладные записки, переписка с вышестоящей организацией, финансовыми и кредитными организациями;
- материалы, получаемые в результате личных контактов с исполнителями.

Управление выполнением бизнес-плана и бюджетов (смет) невозможно без привлечения соответствующих планово-нормативных данных. Такие данные содержатся, прежде всего, в производственно – финансовом плане промышленного предприятия и торгово-финансовом плане торговой организации. Помимо данных утвержденного плана, привлекается довольно обширный нормативный материал, содержащийся в производственных паспортах, ценниках, прейскурантах, справочниках и др.

Техническая информация также используется как элемент информационной системы. К ней относится в основном техническая и технологическая документация (паспорта машин и оборудования, чертежи, спецификация и т.п), характеризующая уровень техники и технологии, технический уровень и качество продукции. Техническую информацию получают из перспективных разработок технологов и проектировщиков, используют результаты организационно-технических мероприятий, патентную информацию, сведения об отечественных и зарубежных аналогах.

Организация управленческого (в том числе производственного) учета – внутреннее дело. Администрация организации сама решает, как классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как увязать их с центрами ответственности, каким образом вести учет фактических, либо плановых (нормативных), полных, либо частичных (переменных, прямых, ограниченных) затрат.

Многообразие организаций, определяемое формами собственности, экономическими, юридическими, технологическими и другими факторами, а также компетентность руководителей и их потребность в той или иной управленческой информации обуславливает разнообразие конкретных форм организации управленческого учета.

Задача организационной работы заключается в создании структур, внутри которых будут осуществляться деятельность, направленная на достижение намеченных целей, а также распределение обязанностей между исполнителями. Кроме того, организационные принципы требуют четкого определения обязанностей менеджера и границ сферы компетенции.

Неотъемлемой частью организационного процесса является также подразделение фирмы на группы, отделы, секции, отделения и т.д. Создание таких подразделений позволяет систематизировать возникающие задачи организационного характера таким образом, чтобы обеспечить оптимальные условия для управления ходом их решения со стороны руководства.

Одной из важнейших организационных проблем управленческого учета является также определение внутренних цен для оценки выпуска в разрезе центров ответственности. Методы определения внутренних цен можно разбить на следующие 6 групп:

- 1) по полной себестоимости;
- 2) по переменной себестоимости плюс постоянные надбавки;
- 3) по переменной (маржинальной) себестоимости;
- 4) комбинирование себестоимости по рыночной цене;
- 5) рыночная цена за минусом комиссионных;
- 6) рыночная цена.

Оценка зависит от того, в каком центре ответственности, центре анализа (рентабельности, прибыли, себестоимости) ее устанавливают, условий работы фирмы, направленности системы и определение конечного результата. Так оценка, построенная на комбинировании себестоимости и рыночной цены, основана на следующей процедуре:

- производственная единица, центр ответственности, поставляющий продукцию или услуги, выбирает высшую из двух оценок – полную себестоимость либо рыночную цену. Таким образом, полностью компенсируются затраты внутреннего производителя товаров или услуг;

- производственная единица, центр ответственности, получающий продукцию или услуги, выбирает наивысшую из двух оценок – себестоимость либо рыночную цену. Этим достигается экономическая заинтересованность получения товаров (услуг) от собственных внутренних звеньев.

Разница в этих оценках отражается как затрата компании, которая обязывает внутренние подразделения использовать встречные услуги, а не привлекать ресурсы со стороны.

В целом система управленческого учета направлена на постоянное соизмерение затрат и выпуска и обеспечение максимальной прибыльности процессов снабжения, производства и реализации как в разрезе центров ответственности и сегментов деятельности, так и фирмы в целом.

## **11.2. Классификация затрат в управленческом учете**

### ***11.2.1. Классификация затрат для калькуляции себестоимости произведенной продукции***

Традиционно сложилось, что учету затрат уделяли должное внимание в основном на крупных предприятиях. В последние годы вследствие усиления конкуренции, усложнения производственных процессов, необходимости приспособиваться к постоянно меняющимся реалиям рынка все более актуальным становится и для малых и средних предприятий получение информации для эффективного управления. Финансовый учет не предоставляет в достаточной степени такой информации, поскольку практически не затрагивает внутрипроизводственные процессы. Учет затрат (издержек производства) и калькуляция себестоимости продукции являются важнейшим аспектом управленческого учета.

Издержки производства представляют собой затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ и оказание

услуг) и ее продажу. Для характеристики издержек производства за определенный период применяют термин затраты на производство. Издержки, относящиеся к выпущенной продукции, выражаются в себестоимости продукции.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов и предметов труда, услуг других организаций и оплаты труда работников. Условием получения достоверной информации о себестоимости продукции и финансовых результатах деятельности организации является четкое определение состава производственных затрат. От того, какие затраты сопряжены с производством продукции, а какие формируются под воздействием других явлений, зависит величина финансовых результатов, а, следовательно, и правильность исчисления налога на прибыль. Слагаемые, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), не одинаковы как по своему составу, так и по значению.

По экономическому содержанию затраты подразделяют на экономические элементы и статьи расходов (статьи калькуляции).

Экономическим элементом называют первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части. Сумма затрат по элементам определяет размер этих затрат, произведенных предприятием за отчетный период на производство продукции независимо от того, закончено ли ее изготовление, выполнена ли работа и оказана ли услуга. Согласно «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» установлена единая для всех предприятий независимо от форм собственности и организационно-правовых форм номенклатура экономических элементов издержек производства, которая включает:

- 1) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизацию основных фондов;
- 5) прочие затраты.

Статьей расходов (калькуляционной статьей) называется определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и всей продукции в целом. Сумма затрат по калькуляционным статьям определяет размер затрат, образующих себестоимость выпущенных из производства готовых изделий, выполненных работ и оказанных услуг (товарный выпуск). Перечень статей затрат устанавливается организа-

цией самостоятельно. В качестве примера для промышленного предприятия можно привести следующие статьи расходов:

- 1) сырье и материалы;
- 2) (минус) возвратные отходы;
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- 4) топливо и энергия на технологические нужды;
- 5) основная заработная плата производственных рабочих;
- 6) дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 7) отчисления на социальное страхование;
- 8) расходы на подготовку и освоение производства;
- 9) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО);
- 10) цеховые расходы;
- 11) потери от брака;
- 12) прочие производственные расходы.

По отношению к технологическому процессу затраты делятся на основные и накладные. Основными называют затраты, составляющие основу технологического процесса (расход сырья, материалов на технологические нужды, оплата труда основных производственных рабочих, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и др.). К накладным относятся расходы по обслуживанию и управлению производством, управлению предприятием и др.

В зависимости от способов отнесения на себестоимость отдельных видов продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные. Прямыми являются затраты, которые непосредственно связаны с производством конкретных видов готовых изделий, выполнением работы, оказанием услуги (сырье, материалы, составляющие их основу, заработная плата рабочих, занятых их производством). Они могут быть прямо включены в себестоимость изделий по данным учетных регистров, составленным по первичным документам. Под косвенными понимают расходы, носящие общий для производства нескольких видов продукции характер (общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и другие). Такие расходы включаются в их себестоимость косвенным путем с помощью принятых методик распределения.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные — косвенных, однако, по методологии, принятой в РУз, они не являются тождественными. За рубежом широко применяется трактовка основных затрат как суммы прямых, а накладных — как суммы косвенных. Основные затраты по принятой за рубежом терминологии состоят из затрат на прямую заработную плату и основных материалов. Добавленные (конверсионные) затраты включают затраты на обработку, т. е. прямые затраты на заработную плату и общепроизводственные расходы.

Для определения себестоимости продукции (работ, услуг) и оценки финансовых результатов организации применяется также группировка затрат

на: затраты на продукт и затраты на период. Как правило, затраты на продукт представляют собой производственные, а затраты на период — непроизводственные расходы.

Затраты на продукт включаются в производственную себестоимость произведенной продукции и состоят из прямых затрат труда, основных материалов и общепроизводственных накладных расходов. Они связаны с конкретными единицами продукции, могут быть частично отнесены на «незавершенное производство», «готовую продукцию» на складе или «товары отгруженные». Такие затраты будут отражаться в балансе до тех пор, пока не будут реализованы, т.е. они участвуют в процессе исчисления прибыли позже их фактического осуществления. Поэтому затраты на продукт часто называют запасоемками.

Затраты на период не связаны с движением физических единиц готовой продукции, они относятся к конкретному отчетному периоду. Такие затраты не включаются в оценку запасов, а сразу списываются в дебет счета продажи, уменьшают доход, полученный за данный период, и отражаются, соответственно, в отчете о прибылях и убытках. К затратам на период относятся коммерческие, административные и прочие операционные расходы.

### ***11.2.2. Классификация затрат для принятия управленческих решений***

Рассмотренные выше виды издержек предназначались в основном для составления различных видов калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг). Однако для эффективного управления производством этого недостаточно, и для принятия управленческих решений существуют следующие классификации затрат: переменные и постоянные, релевантные и нерелевантные (иррелевантные), вмененные (альтернативные), безвозвратные и инкрементные (дифференциальные).

По отношению к изменениям объема производства различают переменные и постоянные затраты.

*К переменным относят затраты*, величина которых изменяется в зависимости от изменений объема производства, т. е. при росте выпуска продукции растет сумма переменных издержек и наоборот. Рост переменных издержек при увеличении объема производства может быть: прямо пропорциональным (линейным); более быстрым, чем рост объемов производства; менее быстрым, чем рост объемов производства. На единицу продукции переменные расходы остаются постоянной величиной. К переменным расходам относят расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др.

*Постоянными называются затраты*, величина которых не зависит от объема производства, но, рассчитанные на единицу продукции, они изменяются пропорционально изменению объема производства. К постоянным рас-

ходам относят большую часть общепроизводственных расходов (арендные и страховые платежи, амортизационные отчисления, оклады и др.).

Классификация затрат на постоянные и переменные весьма условна. Так, многие постоянные затраты подвержены изменениям при значительном колебании объема производства, а переменные расходы на единицу продукции могут не оставаться фиксированной величиной, а также несколько измениться под воздействием различного рода организационно-технических мероприятий. Поэтому их можно назвать условно-переменные и условно-постоянные расходы.

Некоторые затраты содержат одновременно и переменные и постоянные составляющие, т. е. часть этих затрат изменяется с изменением уровня деловой активности, а часть - остается постоянной величиной в течение всего отчетного периода. Например, расходы на оплату услуг телефонной связи включают фиксированную сумму абонентской платы и повременную оплату междугородних переговоров. Сюда можно отнести также расходы на заработную плату, которая состоит из оклада (постоянная часть) и премиальных за дополнительный выпуск продукции (переменная часть).

Особое место занимает часть постоянных издержек, сумма которых остается неизменной на определенном отрезке объема выпуска, а при достижении границ отрезка она резко повышается до новой величины, остающейся постоянной на следующем отрезке значений объема выпуска. При достижении границ данного отрезка сумма издержек опять резко повышается. Например, для увеличения количества выпускаемой продукции в цехе нужно установить дополнительный станок. Амортизационные отчисления на станок резко увеличат сумму постоянных издержек. В управленческом учете такие расходы могут выделяться в самостоятельную классификацию как полупостоянные затраты.

По тому, следует или не следует принимать в расчет при принятии конкретного решения затраты и доходы бывают релевантные и нерелевантные (иррелевантные). *Релевантные затраты и доходы* - это будущие затраты и доходы, которые учитываются при принятии конкретного решения и величина которых зависит от принимаемого решения. Те расходы и доходы, величина которых не зависит от принимаемого решения, являются *нерелевантными (иррелевантными)* и не учитываются при принятии решения. Например, при принятии решения об использовании личного автомобиля вместо городского транспорта с целью разовой поездки релевантными будут расходы на бензин. Расходы на техническое обслуживание, страхование и другие подобные расходы не зависят от данного решения и останутся неизменными. Однако если бы принималось решение о том, следует или не следует вообще приобретать личный автомобиль, то релевантными были бы все вышеуказанные расходы. Таким образом, расходы на аренду будут релевантными при принятии решения о возможном закрытии магазина; расходы на основные материалы будут релевантными, если рассматривается вопрос об остановке производства и т.п.

Для выбора оптимального с точки зрения эффективности или обеспечения прибыли решения из нескольких возможных необходимо иметь информацию об издержках, связанных с каждым альтернативным вариантом. При принятии решений в случае ограниченности ресурсов большое значение уделяется *вменным (альтернативным) издержкам*. Они характеризуют возможности, от которых отказываются при выборе какого-либо альтернативного решения и представляют собой упущенную выгоду, когда выбор одного решения исключает принятие другого. Альтернативные затраты обычно не отражаются в бухгалтерских записях, но должны обязательно учитываться при принятии конкретных управленческих решений.

Любые затраты, которые имеют место при каком-либо альтернативном выборе, но отсутствуют в целом или частично при другой альтернативе, при принятии решения называются *дифференциальными (инкрементными)*. Они представляют собой величину, на которую отличаются затраты при рассмотрении двух альтернативных вариантов. Дифференциальные (инкрементные) затраты и доходы могут возникать и при изготовлении или продаже дополнительных единиц продукции.

Предположим, рассматриваются две альтернативы А и Б (в д.е.), данные представлены ниже в табличной форме.

Показатели	А	В	Инкрементные затраты (В-А)
Основные материалы	100 000	100 000	0
Прямые затраты на оплату труда	100 000	150 000	50 000

Таким образом, дифференциальные (инкрементные) затраты являются разницей между альтернативными вариантами В и А, или наоборот.

В результате принятого ранее решения могли быть понесены затраты, которые не могут быть изменены никаким решением в будущем. Такие затраты называют безвозвратными (невозвратными) и при принятии новых решений в расчет не принимаются. Предположим, что три года назад было куплено оборудование за 50 000 д.е., которое амортизировалось весь этот период, и в настоящее время остаточная стоимость оборудования составляет 20 000 д. е. Именно остаточная стоимость оборудования в 20 000 д.е. представляет собой невозвратные затраты, которые не будут влиять на принятие решения в будущем по замене данного оборудования, К безвозвратным затратам можно отнести, например, и стоимость неликвидов. Хотя и безвозвратные, и нерелевантные затраты при принятии решений в расчет не принимаются, указанные затраты не тождественны. *Безвозвратные затраты* — это издержки истекшего периода, а понятие релевантности связано с будущими периодами.

### 11.2.3. Классификация затрат для осуществления планирования и контроля

Система контроля и регулирования — это коммуникационная сеть, которая предполагает управление производственной деятельностью в целом и затратами в том числе. Для осуществления контроля и регулирования уровня издержек применяется следующая классификация затрат: контролируемые и неконтролируемые, регулируемые и нерегулируемые, производительные и непроизводительные.

Расходы, не зависящие от деятельности менеджеров предприятия, классифицируются как *неконтролируемые*. Чаще всего неконтролируемые расходы связаны с решениями правительства на государственном или международном уровне. Расходы считаются *контролируемыми*, если они регулируются на определенном управленческом уровне.

Руководство предприятием в целом и управление производством подразумевают процесс принятия текущих решений на разных уровнях управления. Во главе каждого подразделения должен стоять руководитель, который несет ответственность за возникающие издержки производства (центр ответственности). Для того чтобы оценить и проконтролировать деятельность менеджера такого подразделения, целесообразно деление затрат на регулируемые и нерегулируемые. *Регулируемыми* считаются затраты, которые регистрируются по центрам ответственности, и их величина зависит от возглавляющего его менеджера. Соответственно затраты, на величину которых менеджер влиять не имеет возможности, называются *нерегулируемыми*. Так, например, генеральный директор организации отвечает за покупку другой компании, а заведующий секретариатом - за приобретение канцелярских принадлежностей.

Степень регулируемости затрат зависит от специфики каждого конкретного предприятия, длительности периода времени, за который определяется их величина, полномочий управленческого персонала, принимающего решения. Здесь необходимо соблюдение следующих двух условий: зона ответственности каждого руководителя должна быть четко определена и за каждый понесенный вид затрат должен отвечать, только один руководитель.

Затраты на заработную плату основных производственных рабочих частично контролируются начальником цеха, от него в определенной степени зависит производительность труда рабочих. Количество рабочих, часовые тарифные ставки - это уже вопросы не его компетенции. Затраты на основные материалы частично подконтрольны руководителю этого центра затрат в отношении эффективности использования материалов. За цены на приобретаемые у поставщиков материалы отвечает начальник отдела материально-технического снабжения. Затраты на электроэнергию будут частично регулироваться там, где дело касается производственной деятельности, но останутся неподконтрольными относительно стоимости единицы электроэнергии. Таким образом, возникает необходимость, чтобы бухгалтер, составляя отчеты об исполнении сметы по центрам ответственности, подразделял затраты



на регулируемые и нерегулируемые. Иначе очень трудно оценить управленческую деятельность руководителя, если не классифицировать затраты по этим двум категориям.

Для оценки управленческой деятельности выделяют классификацию затрат по целесообразности. К *производительным* относят оправданные или целесообразные для данного производства затраты. *Непроизводительные* - это расходы, понесенные в результате недостатков в технологии и организации производства (брак, простои, недостачи и порча материалов, полуфабрикатов. и т. д.).

#### ***11.2.4. Объекты учета затрат и калькуляции себестоимости продукции и центры ответственности***

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) представляют собой единый процесс формирования информации о себестоимости продукции.

*Калькулирование* - это система расчета производственных затрат как на весь выпуск продукции, так и расчет себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). Процесс калькулирования следует после завершения учета затрат на производство.

В зависимости от назначения, способа составления, временного периода, на который составляется расчет, калькуляция бывает: плановой (бюджетной), проектной (перспективной), нормативной и отчетной.

*Плановая (бюджетная)* калькуляция представляет собой расчет затрат на производство отдельных видов продукции (работ, услуг) в планируемом периоде. В ее основе лежат нормы материалов, труда производственных рабочих и бюджеты производственных накладных расходов. Плановые калькуляции обычно составляются на год с разбивкой по кварталам и месяцам на все виды продукции, входящие в план. Плановые калькуляции являются основой для плановой себестоимости всей продукции.

*Проектная (перспективная)* калькуляция необходима для экономического обоснования модернизации и реконструкции действующих производственных мощностей, строительных проектов и т. п. В зависимости от целей проектные калькуляции могут разрабатываться как по всем затратам, образующим себестоимость, так и по отдельным видам затрат.

*Нормативная калькуляция* составляется на всю выпускаемую продукцию на основе разработанных норм и нормативов затрат. Она используется для контроля за выполнением плана, для выявления и анализа отклонений от норм, оценки незавершенного производства и брака. Нормативная калькуляция на отдельные виды продукции является основой для плановой калькуляции, но ее отличает большее раскрытие затрат.

*Отчетная калькуляция* составляется по данным бухгалтерского учета и определяет фактическую себестоимость продукции в разрезе статей кальку-

ляции. Фактическая себестоимость продукции используется для составления финансовой отчетности и контроля за выполнением плана.

С учетом отраслевых особенностей необходимо правильно установить объекты учета затрат и объекты калькулирования.

*Объекты учета затрат* - это места их возникновения, виды или группы однородных продуктов (предприятие в целом, отдельные подразделения, производственные процессы, заказы, готовая продукция и т.д.). Выбор того или иного объекта учета затрат зависит от целого ряда факторов таких, как особенности технологии производства, тип производства и т. п.

*Объекты калькулирования* - это вид продукции (работ, услуг), имеющий определенную потребительную стоимость. Перечень объектов калькулирования предприятия разрабатывают с, учетом их специфики.

Объекты калькулирования связаны с калькуляционными единицами, которые представляют собой единицы измерения калькуляционного объекта. Выделяют следующие калькуляционные единицы:

- 1) натуральные единицы - штуки, тонны, килограммы, литры и др;
- 2) условные единицы - минеральные удобрения в пересчете на процент действующего вещества и др;
- 3) условно-натуральные единицы - один станкокомплект, 1000 пар обуви определенной модели и др;
- 4) стоимостные единицы - 10000 сум и др.;
- 5) единицы времени - машино-час, человеко-час и др.;
- 6) единицы работы - одна тонна перевезенного груза и др.;
- 7) эксплуатационные единицы - мощность, производительность и др.

Для калькулирования себестоимости используется, как правило, один измеритель, который может рассматриваться в качестве основного.

Одним из аспектов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) является разработка технико-экономических норм и нормативов. *Норма* - это предельно допустимая величина абсолютного расхода ресурсов, связанных с производством продукции. *Нормативы* - относительные величины, характеризующие, например, режим работы оборудования и др.

Для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) используются фактические, средние и плановые (нормативные) затраты. Величина фактических затрат является результатом производства прошлых отчетных периодов. Средние затраты также рассчитываются по данным прошлых отчетных периодов, но они носят усредненный характер с целью устранения воздействия случайных факторов и сезонных колебаний фактических затрат. Расчет средних затрат все равно требует исчисления фактических затрат за отчетный период для выявления и анализа отклонений. Нормативные затраты представляют собой планируемый уровень затрат. Такие затраты определяют на основании экспертных оценок, аналитических процедур и др. Для прямых затрат, как правило, разрабатывают нормы и нормативы, а для косвенных (накладных) - бюджеты. Как и в случае со средними затратами, необ-

ходимо сопоставление нормативных затрат с фактическими, выявление и анализ отклонений.

В управленческом учете помимо названных широко используются также такие понятия, как группы затрат и носитель затрат (фактор затрат). *Группа затрат* представляет собой сумму затрат в пределах одного объекта. *Носитель затрат (фактор затрат)* - фактор, вызывающий возникновение затрат каждой группы, например, количество заявок на отпуск материалов, площадь помещения и др. Носитель затрат представляется некоторым аналогом термина «база распределения».

Отличительной особенностью управленческого учета является необходимость определения затрат не только по предприятию в целом, но и по отдельным подразделениям, с чем связано понятие ответственности. Под центрами ответственности понимаются структурные подразделения предприятия, возглавляемые руководителем, который имеет право принимать решения в пределах своих полномочий. По объему таких полномочий центры ответственности подразделяют на: центры затрат, доходов (выручки), прибыли и инвестиций.

Центр затрат представляет собой обособленные подразделения предприятия, в которых осуществляются затраты и руководитель которого ответственен за планирование, контроль, оценку, организацию и учет затрат. Чаще всего в качестве центров затрат рассматривают места возникновения затрат, например, цех, участок, отдельная машина и т.п. Размер центра затрат зависит от целей и задач, поставленных руководством.

Центр доходов (выручки) включает подразделения, руководители которых отвечают за получение выручки от реализации продукции (работ, услуг) и за затраты, связанные с их продажей. Однако финансовый результат, полученный от продажи этой продукции, не входит в зону ответственности руководителей центров доходов.

Центры прибыли — это подразделения, руководители которых отвечают как за произведенные затраты, так и за полученную прибыль. Поскольку целью выделения таких центров ответственности является максимизация прибыли, руководители контролируют и доходы, и затраты центра. Центрами прибыли могут быть дочерние компании, филиалы, магазины фирмы и т. п.

Центр инвестиций представляет собой подразделения, руководитель которого контролирует как затраты, так и эффективность инвестиционной деятельности.

### **11.3. Учет накладных расходов**

#### ***11.3.1. Сущность накладных расходов***

Когда мы говорим о классификации затрат по отношению к технологическому процессу, то подразумеваем основные и накладные расходы. В зави-

симости от способов отнесения затрат на себестоимость отдельных видов продукции или заказов, затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Следует отметить, что хотя основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные - косвенных, однако по методологии они представляют собой разные классификации затрат. В западном учете под основными затратами часто понимают сумму прямых затрат, а под накладными - сумму косвенных. В данной главе речь пойдет о методике, принятой в управленческом учете, который в большей степени является западным учетом, поэтому понятия «косвенные расходы» и «накладные расходы» в основном будут употребляться как синонимы.

Непроизводственные накладные расходы, как правило, рассматриваются как затраты периода и не относятся на заказы, а списываются на себестоимость продаж. Существует практика закладывать определенный процент прибыли в цену каждого продукта, что дает возможность обеспечить дополнительную прибыль и возмещение непроизводственных накладных расходов. Поэтому в данной главе будет рассмотрено распределение только производственных накладных расходов.

В отличие от прямых затрат на материалы и оплаты труда накладные расходы включают в себя затраты труда вспомогательных рабочих, затраты дополнительных материалов и косвенные расходы. Накладными расходами являются те расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены к прямым затратам на продукцию. В качестве примера элементов накладных расходов можно привести расходы на контроль, арендную плату, пошлины, расходы на освещение и отопление при производстве продукции.

Обобщение информации об учете расходов по обслуживанию основного и вспомогательных производств предприятия осуществляется на счете 2510 - «Общепроизводственные расходы». Согласно НСБУ №21 «План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению» на этом счете могут быть отражены расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные начисления основных средств; расходы по страхованию производственного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений; арендная плата за производственные помещения, машины и оборудования, другие арендуемые средства, используемые в производстве; оплата труда производственного персонала, занятого обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

Общепроизводственные расходы отражаются на дебете этого счета с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и другие расходы, учтенные на счете «Общепроизводственные расходы», распределяются между отдельными объектами учета в соответствии с нормативными актами.

Классификация издержек по функциональной принадлежности нужна для учета издержек и общего управления ими, поэтому также необходимо провести дальнейшую классификацию издержек в зависимости от принад-

лежности к тому или иному подразделению, с тем, чтобы осуществлять управление издержками на всех уровнях управления предприятием. Многие издержки носят комплексный характер, так как они рассматриваются в совокупности и относятся к деятельности нескольких подразделений. Иными словами, характерная черта таких затрат состоит в том, что нельзя определить места их возникновения без использования механизма распределения, предполагающего применение ряда методик. Распределение накладных производственных расходов проходит несколько этапов.

### ***11.3.2. Первичное распределение производственных накладных расходов***

*Отнесение производственных накладных расходов на центры возникновения затрат.* Накладные расходы собирают, регистрируют и обобщают непосредственно в тех подразделениях, где они возникли. В ряде случаев природа расходов и организационная структура предприятия позволяют достаточно точно идентифицировать накладные расходы с конкретными подразделениями, т.е. выделяются те статьи расходов, которые обычно классифицируются, как косвенные и которые могут быть непосредственно связаны только с одним центром затрат. Такие расходы один раз выступают как прямые затраты этих подразделений, а затем теряют это свойство. Например, заработная плата начальника ремонтного цеха представляет собой статью косвенных производственных расходов (непрямые трудозатраты) и может быть прямо отнесена на затраты механического цеха. Однако далее она войдет в группу расходов по ремонту и эксплуатации основных средств.

*Распределение косвенных расходов между основными производственными и обслуживающими подразделениями.* Если какая-либо статья косвенных расходов является общей для двух и более центров затрат и ее невозможно сразу отнести на конкретное подразделение, то такие затраты необходимо распределить между теми подразделениями, в интересах которых они осуществляются. Например, арендная плата за здание завода взимается со всего предприятия в целом, а не с каждого конкретного цеха, расположенного в этом здании. В данном случае расходы на аренду являются косвенными производственными расходами и требуют распределения между различными центрами затрат (цехами). Для того чтобы осуществить разделение общих расходов между центрами затрат, необходимо выбрать приемлемую базу распределения.

Выбор подходящей базы распределения сложен и в определенных случаях основывается на произвольных решениях. Избранная база распределения должна: во-первых, быть достаточно простой в использовании; во-вторых, отражать прибыль, получаемую конкретными подразделениями; в-третьих, удовлетворять требованиям экономической целесообразности; в-четвертых, приспосабливаться к изменяющимся условиям. Таким образом, в качестве фактора, признаваемого критерием для распределения накладных

расходов, является фактическая или ожидаемая возможность нести в себе эти затраты (носитель затрат). Накладные расходы могут зависеть от следующих факторов: продолжительность (время) работ, количество обрабатываемых деталей и изделий, вес обрабатываемых материалов и полуфабрикатов, размер площади, длительность периода, стоимость имущества и т. д.

Ставка накладных расходов для каждого центра производственных затрат рассчитывается делением общих затрат, распределенных на центр, на общий размер базы распределения затрат.

Накладные расходы распределяются на продукцию путем умножения ставки накладных расходов каждого центра на полученную на второй ступени базу распределения накладных расходов, потребленных каждым продуктом.

### ***11.3.3. Вторичное распределение производственных накладных расходов***

*Производственные и обслуживающие подразделения.* Наиболее часто применяется разделение предприятия на структурные подразделения в зависимости от выполняемых ими функций. Такие подразделения можно классифицировать по двум основным группам: производственные подразделения и обслуживающие подразделения. Производственные подразделения включают отделы и группы, которые осуществляют основную деятельность данной организации. В качестве примера подобных отделов можно привести такие производственные цеха, как монтажный, сборочный, механический и т.п. Обслуживающие подразделения, напротив, не заняты непосредственно в основной деятельности, они осуществляют вспомогательное обслуживание, необходимое для облегчения основного производственного процесса. Примерами таких обслуживающих подразделений могут быть склады, ремонтные службы и т.п.

Несмотря на то, что обслуживающие подразделения не заняты непосредственно в основном производстве, их затраты рассматриваются, как правило, как часть расходов по производству конечного продукта или услуги, т. е. как расходы на прямые материальные и трудовые затраты. Перераспределение косвенных расходов обслуживающих подразделений осуществляется лишь после того, как было сделано их первичное отнесение и распределение по центрам затрат. Отправным пунктом для вторичного распределения является общая сумма накладных расходов подразделений, рассчитанная при их отнесении и первичном распределении.

Существует несколько основных правил, которые необходимо соблюдать при распределении затрат обслуживающих подразделений. Данные правила касаются: выбора подходящей базы распределения, распределения затрат на взаимные услуги между обслуживающими подразделениями, распределения затрат в соответствии с их поведением по отношению к изменениям

объема производства и принятия решения по поводу распределения сметных или фактических затрат.

*Выбор базы распределения.* Вторичное распределение (перераспределение) так же, как и первичное распределение накладных расходов, требует выбора приемлемой базы распределения. Можно выделить следующие базовые принципы, на основе которых осуществляется выбор базы вторичного распределения. Во-первых, применяется тот же самый критерий, что и для первичного распределения, - потребление как таковое, иными словами, потребление услуг, оказанных обслуживающими подразделениями производственным подразделениям. Во-вторых, способность или возможность потребляющих эти услуги подразделений получать прибыль, после того как они произвели указанные расходы.

Базы распределения затрат обслуживающих подразделений на производственные могут включать часы работы, количество сотрудников, количество заказов, размеры площадей и другие величины. После того как выбор сделан, базы распределения, как правило, остаются неизменными в течение длительного периода времени, поскольку данное решение является частью основной политики компании. В отсутствие подходящей базы распределения на основе потребления расходы могут показывать «стоимость деловой активности», базирующуюся на объеме производства потребляющих подразделений.

*Распределение затрат на взаимные услуги обслуживающих подразделений.* Как уже отмечалось, расходы обслуживающих подразделений переносятся на другие подразделения на основе объема потребления этих услуг. Однако многие обслуживающие подразделения оказывают услуги не только производственным подразделениям, но также и друг другу. Столовая, например, обеспечивает питанием всех сотрудников, включая тех, кто работает в других обслуживающих подразделениях. В свою очередь, столовая пользуется услугами бухгалтерии и отдела кадров. Услуги, предоставляемые обслуживающими подразделениями друг другу, называются взаимными услугами. В связи с этим необходимо принять решение по поводу того, следует ли учитывать такие услуги при вторичном распределении.

Процесс перераспределения косвенных расходов обслуживающих производств должен включать два основных подхода. Первый из них не учитывает услуги, оказываемые обслуживающими подразделениями друг другу. Такой подход позволяет избежать большого объема счетной работы. Второй подход принимает во внимание тот факт, что некоторые обслуживающие подразделения получают прибыль от потребления услуг других обслуживающих подразделений. Поскольку расходы обслуживающего подразделения распределяются на основе объема потребления производственными и другими обслуживающими подразделениями, расходы следует переносить последовательно, в порядке уменьшения объема предоставляемых услуг.

*Распределение затрат в зависимости от их поведения по отношению к изменениям объема производства.* Не существует ни одной статьи расходов, которая в той или иной степени не находилась бы в зависимости от измене-

ния объема производства, однако степень такой зависимости может различаться. Поэтому считается, что все косвенные расходы можно разделить на переменные и постоянные составляющие. Так, если ставка переменных расходов, приходящаяся на единицу продукции, неизменна и не зависит от объема выпуска, то ставка постоянных расходов на единицу, наоборот, зависит от того, сколько единиц было выпущено, поскольку общая сумма этих расходов неизменна. Такое деление косвенных расходов на две категории предопределяет и два различных подхода к их распределению.

К переменным накладным расходам можно отнести вспомогательные, смазочные и обтирочные материалы, топливо и энергию для технологических нужд, пар, воду, сжатый воздух и т.п., к постоянным — канцелярские принадлежности, отопление и освещение, воду для целей уборки и гигиены, заработную плату административного персонала, амортизацию, разные денежные расходы (командировки, налоги, почтово-телеграфные и т.п.), легковой транспорт и т. п.

*Решения по поводу распределения фактических или сметных затрат.* Во многих случаях, особенно в целях контроля, целесообразно распределение сметных затрат. Причина заключается в том, что фактические затраты во многом зависят от эффективности работы руководителей обслуживающих подразделений. Если распределены фактические затраты, недостаточный контроль со стороны руководителя будет скрыт в обычном распределении расходов среди других подразделений. В то же время любые отклонения сметных расходов от фактических (как положительные, так и отрицательные) позволяют в должной мере контролировать работу подразделения и анализировать причины отклонений. В свою очередь руководители производственных подразделений смогут вовремя отреагировать, если на их подразделения будут отнесены затраты, связанные с ошибками работы обслуживающих подразделений.

#### ***11.3.4. Отнесение косвенных расходов на заказы и виды продукции***

После первичного и вторичного распределения (перераспределения) производственных накладных расходов их величина оказывается распределенной между производственными подразделениями. Следующим этапом является отнесение накладных расходов на конкретные заказы и виды продукции.

Наиболее приемлемой базой для отнесения производственных накладных расходов на заказы и виды продукции считается база, которая не только способствует калькулированию себестоимости, но и является фактором, обуславливающим распределение накладных расходов. Выбранный на этой основе фактор должен точно отражать функции накладных расходов. Конкретный причинный фактор по-разному влияет на отдельные виды накладных



расходов, поэтому предприятие может выбрать различные базы для их распределения.

Ставки накладных расходов используются для отнесения производственных накладных расходов на заказы или единицы выпускаемой продукции. Они рассчитываются следующим образом:

$$\frac{\text{Сумма накладных расходов}}{\text{Величина базы распределения}}$$

Как уже отмечалось, при распределении накладных расходов на заказы предприятия могут применять различные базы. Приведем классификацию методов распределения накладных расходов на заказы в зависимости от установленных ставок:

- 1) расчет ставок на основе натуральных показателей таких, как основная заработная плата производственных рабочих, прямые трудо-часы, машино-часы и т. п.;
- 2) использование фактических или нормативных ставок;
- 3) отнесение ставок ко всему предприятию («общезаводская»), к подразделению («цеховая») или центру затрат;
- 4) включение или исключение постоянных накладных расходов в себестоимость заказа.

Основная заработная плата производственных рабочих. Достоинство метода, использующего эту базу, заключается в том, что в этом случае принимается во внимание временной фактор. Не вызывает сомнения тот факт, что если ставки за труд приблизительно одинаковы для каждого цеха, а прямая заработная плата является основным элементом себестоимости, то данная база вполне приемлема. Вместе с тем следует отметить, что при этом методе игнорируются затраты, вложенные другими факторами производства, например, оборудованием.

С практической точки зрения данный метод наиболее прост и экономичен (минимальные усилия счетного персонала и стоимость), что является важным вторичным условием в выборе подходящей базы. Он достаточно широко используется на предприятиях. Однако, несмотря на его частое применение, трудовые затраты являются не совсем корректной базой распределения косвенных расходов в тех производствах, где используются отдельные цеховые ставки.

*Прямые человеко-часы (время работы производственных рабочих).* Применяя данный метод, обычно исходят из того, что в этом случае отражается временной фактор, а наиболее важные элементы постоянных косвенных расходов (контроль, аренда, страховка и др.) являются функциями времени. Более того, дополнительная заработная плата, использование запасных частей и других непрямых материалов зависят от количества часов или вложенного труда.

Прямые человеко-часы в качестве базы включают дополнительные расходы, связанные с расчетом человеко-часов, приходящихся на единицу продукции, поэтому они применяются не так широко, как прямая заработная

плата. Наиболее эффективно использование данного метода в тех технологиях, где применяется квалифицированной ручной труд, например, в шлифовке или сборке.

*Машино-часы.* Этот метод наиболее распространен в тех случаях, когда оборудование является основным фактором производства. Развитие механизации и автоматизации производства приводит к тому, что машинное время часто является лучшим признаком для распределения накладных расходов, чем прямые человеко-часы. Во многих случаях значительная часть производственных накладных расходов состоит из амортизации оборудования, расходов на его содержание и эксплуатацию и затрат на электроэнергию. Эти расходы наравне с транспортно-заготовительными расходами имеют более тесную связь с использованием машин, чем использование прямого труда.

Однако, несмотря на теоретическое превосходство машино-часов как базы для распределения производственных накладных расходов, возникают дополнительные затраты по расчетам.

*Единицы выпуска продукции.* При применении данного метода существуют определенные ограничения, поскольку такая база может использоваться при следующих условиях. Во-первых, когда производится один единственный вид продукции, на каждую единицу которого приходится идентичные затраты, во-вторых, когда производится несколько продуктов, но технологический процесс тесно взаимосвязан, при условии, что существует некий общий знаменатель, к которому накладные расходы могут иметь отношение, например, вес. В качестве примера можно привести распределение расходов на подготовку и освоение производства в тех обстоятельствах, когда все линии по производству продукции получают разную прибыль в зависимости от понесенных затрат.

*Меры физического выпуска.* База распределения пропорционально мерам физического выпуска (таким, как вес, объем и др.) в некотором смысле аналогична базе, использующей единицы продукции, тем не менее, она выделяется в самостоятельный метод. Этот метод, может быть, применим в ряде отраслей, таких, как нефтегазовая промышленность, сельское хозяйство, переработка нефти, где в качестве натуральных единиц выпуска обычно выступают вес или объем.

Основным условием для применения данного метода является свойство однородности продукта. Использование этой базы целесообразно для расчета вторичных ставок для распределения связанных с использованием материалов накладных расходов на продукт. Например, складские расходы и дополнительные материалы могут распределяться отдельно от прочих производственных косвенных расходов на базе веса или объема прямых материалов.

*Прямые материальные затраты.* Ставки, базирующиеся на прямых материальных затратах, более предпочтительны как отдельные ставки для вторичного распределения тех накладных расходов, которые находятся в зависимости от использования материалов (склады или материалоемкие производства).

Данный метод наиболее эффективно применяется там, где труд и оборудование требуются для управления материалами и формируют основную часть накладных расходов. Он более прост для использования, но временной фактор здесь полностью игнорируется. Таким образом, помимо применения в качестве ставки для некоторых отдельных подразделений или для вторичных ставок он не может дать удовлетворительных результатов в тех случаях, когда время является основным фактором, вызывающим накладные расходы.

*Основные затраты.* При включении в базу затрат на сырье не выделяется какой-либо один главный фактор и применяется ставка, не зависящая ни от одного причинно-следственного фактора. Использование основных затрат в качестве базы приводит к вполне удовлетворительным результатам, если на предприятиях не выпускается широкий ассортимент продукции, а составляющие элементы основных затрат остаются в постоянной пропорции. Тем не менее, следует отметить, что такая ставка более пригодна для цехового применения в отдельных подразделениях. Данный метод может применяться в ряде отраслей, например, в строительстве.

*Продажные цены или рыночная стоимость.* Некоторые накладные расходы, такие, как комиссионное вознаграждение от продаж, могут зависеть от рыночной стоимости продукта, но здесь отсутствует причинно-следственная связь между производственными накладными расходами и стоимостью продаж. Эта база может быть использована для распределения следующих затрат: расходов на освоение и развитие производства, затрат на инженерные работы, особенно при отсутствии явного причинно-следственного фактора, а также затрат при комплексном производстве.

*Расчет средних затрат.* Данный метод не является полностью самостоятельным, так как рассчитываемая ставка должна базироваться на материальных и трудовых затратах, трудо-часах, машино-часах или единицах выпуска продукции. Суть этого метода заключается в том, что берутся фактические данные по накладным расходам за прошедшие 12 месяцев, усредняются и делятся на другую выбранную базу на следующий месяц. Он может использоваться достаточно эффективно в сезонных отраслях.

*Использование фактических или нормативных ставок распределения накладных расходов.* Фактические ставки накладных расходов рассчитываются на основе фактических накладных расходов и фактического объема производственной деятельности. При установлении нормативных ставок накладных расходов учитываются оценочные накладные расходы и оценочная производственная деятельность, т.е. они рассчитываются в начале периода, в котором будут применяться.

Расчет нормативных ставок один раз в год более предпочтителен, чем расчет в конце каждого месяца ставок, базирующихся на фактических расходах данного месяца, по следующим причинам.

Во-первых, если рассчитывать ставки накладных расходов ежемесячно, они будут чрезмерно зависеть от специфических условий конкретных месяцев (например, расходы на отопление зимой выше, чем летом).

Во-вторых, использование нормативных ставок приводит к более быстрому расчету себестоимости заказа. Если фактические накладные расходы рассчитываются только после сбора всей информации за месячный период, то их сумма не может быть распределена на продукт ранее, чем завершится весь процесс калькулирования. С применением же нормативных ставок накладные расходы могут быть отнесены на заказ одновременно с прямыми расходами.

В-третьих, при расчете ставок накладных расходов один раз в год требуется меньше усилий, чем при их калькуляции за каждый месяц.

В процессе расчета нормативных ставок накладных расходов наиболее сложно определить, какой объем деловой активности должен быть в предстоящем году. Эта величина называется сметным объемом. Эта оценка объема очень важна для установления ставок распределения накладных расходов.

В большинстве компаний накладные расходы в основном не изменяются при изменении объема производства, т.е. они являются постоянными расходами. Поскольку постоянные расходы в расчете на единицу продукции зависят от объема производства, нормативные ставки распределения накладных расходов, представляющие собой затраты, относимые на единицу продукции, будут низкими, если сметный объем производственной деятельности будет высоким, поскольку одна и та же сумма постоянных расходов подлежит распределению на большее количество единиц продукции.

При использовании нормативных ставок величина накладных расходов, распределенная на заказы в течение месяца, как правило, отличается от величины накладных расходов, фактически понесенных предприятием за тот же период. Это происходит вследствие того, что либо фактические накладные расходы за месяц, либо фактический объем производства, либо и то и другое отличались от сметных, которые использовались при расчете нормативной ставки.

Если величина распределенных между заказами накладных расходов превышает величину фактических издержек, накладные расходы считаются перераспределенными или возмещенными с избытком, если наоборот — недораспределенными или не полностью возмещенными.

Общая сумма накладных расходов, отнесенная на заказы в течение месяца, становится частью себестоимости заказа, и, соответственно, входит в стоимость незавершенного производства, запасы и себестоимость реализации. Для целей финансовой отчетности сумма не полностью распределенных и распределенных с избытком накладных расходов за месяц теоретически должна быть распределена между незавершенным производством, готовой продукцией и себестоимостью реализованной продукции в пропорции к остаткам на этих счетах.

В западной учетной практике многие предприятия оставляют отклонения на счетах как остатки на конец месяца на случай, если недораспределенные суммы одного месяца покроются перераспределенными суммами другого месяца. Если остатки сохраняются на конец года, они обычно списывают-

ся на себестоимость реализованной продукции. Некоторые компании ежемесячно списывают получившиеся отклонения на себестоимость реализованной продукции.

*Общезаводские, цеховые и ставки для центров затрат.* При определенных обстоятельствах предприятия могут использовать общезаводскую (единую) ставку для распределения косвенных расходов, которая устанавливается для всего предприятия. В этом случае производственные накладные расходы не распределяются по центрам затрат, а относятся на заказ независимо от того, в каком подразделении (цехе) он был произведен. Так, общезаводская ставка, рассчитанная пропорционально машино-часам, может применяться, если на предприятии работает только один вид оборудования.

Ограничения и возможные неточности, присущие общезаводской ставке, являются очевидными при производстве нескольких заказов (или разнородных продуктов), на которые затрачиваются неодинаковое количество труда и материалов, поскольку они проходят через различные подразделения и центры затрат. В подобных обстоятельствах необходимы отдельные цеховые ставки или ставки для центров затрат для более точного калькулирования себестоимости заказа.

Включение постоянных накладных расходов в себестоимость продукции или их списание на себестоимость продаж. Точный расчет себестоимости заказа требуется для различных целей, например, для оценки запасов, формирования ценовой политики и т.п. Распределение всех производственных накладных расходов на заказы и виды продукции ведет к игнорированию существующих различий в поведении постоянных и переменных затрат, а также к эффекту усреднения постоянных расходов на единицу продукции при заданном объеме производства.

Результатом такого распределения является тот факт, что себестоимость заказа точно рассчитывается только при конкретном объеме производства, и структура выпуска будет действительной только в отношении данной конкретной ситуации. Данная проблема предопределила два подхода к учету постоянных производственных накладных расходов, суть которых заключается в том, включать или не включать такие расходы в себестоимость заказа (или единиц продукции).

Сторонники калькуляции сокращенной себестоимости (директ-костинг) считают все постоянные затраты затратами периода, поэтому согласно данному подходу каждый доход данного отчетного периода должен покрывать постоянные расходы того же периода, и, следовательно, постоянные производственные накладные расходы не включаются в оценку запасов, а в полной сумме списываются на себестоимость продаж.

Исчисление полной себестоимости не предполагает различий между производственными затратами на продукт и затратами на период. Согласно этому, все производственные расходы являются затратами на продукт, и, следовательно, как постоянные, так и переменные производственные расходы включаются в запасы на конец отчетного периода. При таком подходе

часть постоянных накладных расходов, приходящаяся на единицу продукции, зависит от объема производства, пропорционально которому постоянные расходы рассчитываются и относятся на заказы.

Несмотря на возможность ошибки, возникающей в связи с исчислением, полной себестоимости единицы продукции, в части затрат, которые содержатся в накладных расходах, распределенных на единицу продукции, многие предприятия широко применяют полную себестоимость. Исчисление себестоимости единицы продукции во многих случаях влияет на ценовую политику предприятия, а также на оценку, запасов и прибыли. Поэтому требуется особая тщательность при выборе базы распределения, которая выявляет общие связи между физическими единицами продукции и причинами, вызывающими изменения накладных расходов, хотя: чисто теоретически изменения накладных расходов могут быть вызваны многими факторами.

#### **11.4. Позаказный метод учета затрат и калькуляции себестоимости**

##### ***11.4.1. Общая характеристика позаказного метода учета затрат и калькуляции себестоимости***

В основе разделения позаказного и попроцессного методов лежит методика калькулирования себестоимости единицы продукции. Данный показатель представляется весьма полезным для анализа деятельности предприятия по целому ряду причин. Расчет издержек на единицу продукции необходим при обосновании производства новых видов продукции, определении доходности отдельных производственных линий, определении уровня отпускных цен и т.п. Калькулирование себестоимости единицы продукции также применяется при планировании и контроле на различных уровнях управления предприятием.

В тех отраслях, где единица продукции обладает определенными характеристиками свойствами и легко идентифицируется, применяется позаказный метод. Иными словами, основная область применения позаказного метода - это индивидуальные и мелкосерийные типы производства, к которым, в первую очередь, относятся предприятия машиностроения. Кроме того, позаказный метод используется во вспомогательных производствах, экспериментальных цехах, опытных заводах. Аналогично организуется учет затрат в типографиях, издательствах, рекламных и аудиторских компаниях и любых других организациях, работающих на заказ и предоставляющих услуги в соответствии с требованиями покупателей.

Там, где единица продукции теряется в массе других таких же единиц, более предпочтителен попроцессный метод калькулирования себестоимости, который преобладает в массовых производствах с последовательной переработкой исходного сырья в готовый продукт, с комплексным использованием сырья, а также в добывающих отраслях промышленности и энергетике. Различие в расчете себестоимости единицы продукции теоретически достаточно

хорошо обосновывается, однако на практике нередко применяются различные сочетания данных методов.

Как уже отмечалось, позаказная система калькулирования предоставляет информацию о себестоимости индивидуального продукта или группы однородных продуктов. Информация может базироваться как на фактических данных, так и на оценочных или плановых затратах, а также может представлять собой сочетание обоих подходов в зависимости от степени использования фактических и оценочных данных. Однако основная характеристика данного метода заключается в том, что вся информация относится к конкретному заказу. Причем такая информация не относится к конкретному отчетному периоду и не является полученной в результате усреднения, кроме случаев, когда необходимо установить стоимость единицы продукции для заказа, состоящего из нескольких идентичных единиц. Данные, относящиеся к конкретному заказу, могут быть представлены в разрезе элементов затрат в той степени, насколько это необходимо для целей контроля и анализа.

Учетные записи при позаказном методе показывают материальные, трудовые и накладные расходы, а также распределение накладных расходов, производимое на требуемом уровне детализации, но этот процесс всегда будет ограничиваться конкретным заказом. Для применения, позаказной системы калькулирования необходимо, чтобы продукт производился в отдельной партии в четко различимых количествах. Иными словами, должны быть отличия в количестве, виде, размере или качестве продукта либо в сумме основных затрат, понесенных на изготовление продукта или в операциях по изготовлению продукта в различных производственных подразделениях. Важной особенностью позаказного метода является то, что различия между каждой партией производимой продукции таковы, что любая попытка усреднить затраты двух или более различных партий приводит к ошибочному определению себестоимости каждой партии.

Рассматривая позаказное калькулирование, следует остановиться и на особенностях долгосрочных контрактов (заказов), связанных, в основном, со строительством. Первая особенность заключается в том, что долгосрочные контракты характеризуются, высоким уровнем прямых затрат, поскольку значительная часть издержек, традиционно считающихся косвенными, учитывается как прямые затраты по контракту. Нередко единственным видом косвенных издержек оказываются административные расходы по центральному офису компании. Другая особенность связана со сложностью контроля издержек вследствие удаленности участков строительства от центрального офиса.

Поскольку по таким контрактам работа может длиться не один год или, иными словами, охватывать более одного отчетного периода, то в области учета возникает ряд проблем. Во-первых, обычная учетная практика предполагает расчет прибыли после выполнения заказа. Однако возможна такая ситуация, когда строительная компания может одновременно завершить несколько проектов в текущем году, в то время как большая часть работ по ним

была проведена в предыдущие периоды. Тогда вся прибыль была бы отражена в год завершения работ, а за предыдущие несколько лет строительства прибыли не было бы вообще. Во-вторых, затраты по долгосрочным контрактам, как правило, очень велики, поэтому подрядчики по мере выполнения этапов по незавершенным работам стремятся получить их оплату. Однако даже, несмотря на возможное осуществление частичных платежей, незавершенное производство по таким контрактам может быть весьма значительным.

В западной практике применяются следующие основные методы учета долгосрочных контрактов. Если результат выполнения контракта может быть оценен со значительным уровнем точности, то применяется метод частичного завершения, предполагающий расчет ожидаемой прибыли и включение ее в финансовую отчетность за каждый отчетный период (как правило, год). Если проведение обоснованной оценки результатов и времени завершения контракта не представляется возможным, то более предпочтителен метод завершеного контракта, согласно которому прибыль рассчитывается после выполнения контракта. Если результат выполнения контракта определяется как убыточный, то ожидаемые убытки подсчитываются и отражаются в том отчетном периоде, в котором о них стало известно.

Технологический процесс и учетные процедуры в позаказной системе калькулирования отличаются по отраслям и типам производств, однако большинство предприятий в той или иной степени применяют:

- планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат;
- составление карточки регистрации затрат по заказу;
- формирование производственного графика;
- сбор и распределение затрат;
- подготовку отчетов о себестоимости заказа;
- ведение калькуляционных счетов, журналов, книг и других учетных регистров, формирующих структуру учета и его связь с системой калькулирования.

*Планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат.* Планирование - это систематическая разработка курса действий на будущее, на принятие в настоящий момент таких решений, которые обеспечили бы компании желаемые результаты. Цель организации производственного планирования состоит в планировании производственной деятельности, обеспечивающей устойчивый выпуск продукции, при полной занятости рабочей силы.

Наиболее часто используется схема потоков затрат, отражающая распределение затрат между производственными подразделениями. При этом должны быть определены место и момент возникновения затрат. Такие схемы разрабатываются по конкретным операциям с выделением центров затрат. Они формируют данные с учетом натуральных показателей, которые составляют структурную основу позаказной системы калькулирования. Для осуществления надлежащей организации учета и контроля все учетные запи-



си при позаказной системе должны быть скоординированы со структурными подразделениями.

*Составление карточки регистрации затрат по заказу.* Позаказный метод предполагает рассмотрение каждого заказа в качестве отдельной учетной единицы, для которой рассчитываются прямые материальные и трудовые затраты, а также накладные расходы. Издержки каждого заказа записываются в карточке регистрации затрат по заказу. Данная форма является весьма важной для позаказной системы и применяется как для целей калькулирования себестоимости заказа, используемой для составления финансовой отчетности, так и для целей контроля.

Карточки регистрации затрат по заказу могут отличаться по форме, содержанию и структуре, однако, во всех присутствуют следующие основные показатели. В карточке содержится номер заказа, разрешение на проведение работ и их описание, определяется временной промежуток, необходимый для выполнения заказа, а также указывается количество единиц продукции, которое нужно произвести. Во многих случаях в карточку производственного заказа могут включаться дополнительные сведения такие, как продажные цены, наименование покупателя, условия транспортировки и т.п., а также итоговые данные по затратам.

На предприятии могут одновременно выполняться несколько заказов. Каждой карточке регистрации затрат по заказу присваивается номер, который указывается также в требовании на отпуск материалов и в рабочем талоне с тем, чтобы упростить процедуру идентификации прямых материальных и трудовых затрат. Сведения, содержащиеся в формах по учету использованных материалов и учету затраченного труда, регулярно обобщаются и включаются в карточку регистрации затрат по заказу.

Таким образом, в карточке отражаются все понесенные на выполнение конкретного заказа затраты, включая отнесенные на него накладные расходы. Очевидно, что степень детализации информации, необходимой для обеспечения заказа, варьируется в зависимости от условий конкретного контракта или требований предприятия. Однако в любом случае общая сумма затрат, зарегистрированная в карточках заказов на конец отчетного периода, будет равна остатку по счету «Незавершенное производство» на указанную дату.

*Формирование производственного графика.* Производственный график представляет собой перечень операций, которые должны быть произведены для исполнения заказа. В этой части данная форма повторяет одну из функций рассмотренной ранее карточки заказа, также обеспечивающей регистрацию операций. Однако производственный график, как правило, не требует отнесения операций к конкретному заказу, поэтому он также может быть использован для нескольких заказов одновременно, причем как уже находящихся в производстве, так и тех, которые еще только должны начаться.

Целью составления производственного графика является согласование стадий производства заказов и операций по заказу, производимых конкретной структурной единицей предприятия. График интегрируется с производ-

ственным планом и системой калькулирования. Данную форму можно использовать в целях контроля, поскольку в ней формируются многие необходимые для производственной программы показатели как в суммарной форме, так и в детализированном виде в зависимости от требуемых организационных процедур и учетных записей. Производственные графики являются частью фактической системы калькулирования, выступают как средство контроля, регистрации и сбора затрат.

Применение графика, в котором указывается движение единиц продукции, будет зависеть, в основном, от его использования в общей системе управления предприятием. Он может заменять карточку производственного заказа в части контроля натуральных показателей по каждому заказу. Кроме того, он может применяться для регистрации заказов или этапов работ, производимых в каждом производственном подразделении. И, наконец, он может быть использован в качестве основы при разработке общей программы планирования производства по предприятию в целом. В последних двух случаях производственные графики могут принимать форму планов.

*Подготовка отчетов о себестоимости заказа.* Составление отчета о себестоимости заказа завершает цикл работ при позаказной системе калькулирования. Задача такого отчета состоит в обобщении информации о собранных для выполнения конкретного заказа затрат (как в общей сумме, так и в разрезе элементов). Хотя практически данная форма суммирует ранее учтенные показатели, при определенных обстоятельствах, в нее могут включаться и самостоятельные детализированные записи. Несмотря на то, что решение об их включении принимается в зависимости от условий фактического производства и организации бухгалтерского учета на предприятии, отчет о себестоимости независимо от количества включенных в него детализированных записей является конечным итогом расчета себестоимости заказа.

Следует отметить, что данная форма предполагает представление как оценочных данных по затратам, так и фактических, что позволяет использовать отчет для оценки работы подразделений и контроля затрат по конкретному заказу. В позаказной системе отчет о себестоимости выполняет еще одну функцию - накопление операций и затрат подразделений.

*Учетные регистры.* При позаказном методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции должны отражаться затраты не только для целей составления финансовой отчетности, но также и для расчета эффективности исполнения заказа и ряда других аналитических показателей. Следовательно, счета «Незавершенное производство» и «Готовая продукция» должны быть подтверждены детализированными счетами по каждому заказу (на каждый заказ открывается отдельный счет). Учетные записи по счетам «Незавершенное производство», «Готовая продукция», «Себестоимость реализованной готовой продукции» представляют собой обычные журнальные записи движения затрат.

При позаказной системе калькулирования собираются все затраты, относящиеся к конкретному заказу, чем обеспечивается отдельный учет себе-

стоимости каждого заказа. Как уже отмечалось ранее, детализированные записи о затратах содержатся в карточках производственных заказов, которые затем собираются в смете и формируют общую сумму затрат. Предприятие может подразделять затраты по следующим трем направлениям: по элементам затрат, по продуктам, по подразделениям (центрам затрат).

Разделение по элементам затрат является наиболее часто употребляемым практически при любых условиях, по продуктам - практически осуществимо только при производстве небольшого ассортимента продукции, а по подразделениям (центрам затрат) - предназначено, в основном, для сбора фактических накладных расходов и их распределения на заказы по заранее установленным (нормативным) ставкам распределения накладных расходов. Данные подразделений должны быть показаны в приложениях к карточкам регистрации затрат по заказу.

#### ***11.4.2. Материальные затраты***

После регистрации в соответствующих учетных регистрах цены за единицу и общей стоимости поступивших на склад материалов следующим шагом является оценка этих материалов при поступлении со склада в производство в качестве основных или вспомогательных материалов, либо на счета административных и коммерческих расходов.

Способ получения данных о затратах на материалы для целей учета затрат и калькуляции себестоимости продукции связан с процессами управления производством. Себестоимость выпускаемой продукции необходимо рассчитать для установления стоимости производства, расходов на продажу, определения цен на конкретные изделия и других целей. В то время как общая себестоимость выпускаемой продукции устанавливается достаточно быстро, себестоимость отдельных изделий или заказов может определяться при помощи различных принятых в учетной практике методов, каждый из которых приводит к различным результатам (за исключением случаев, когда используется заранее установленная стоимость).

Такие методы необходимы, поскольку цены на сырье и материалы могут значительно колебаться по различным поставкам, что делает весьма трудоемким учет издержек в соответствии с фактическим движением сырья и материалов. Физические потоки сырья и материалов могут совпадать с потоками издержек, рассчитанными в соответствии с вышеупомянутыми методами, однако это условие не является обязательным требованием.

Хотя применение каждого метода может варьироваться в зависимости от особенностей отрасли, в целом характеристики каждого метода аналогичны. Наиболее часто применяемыми в современной мировой учетной практике методами исчисления стоимости отпускаемых в производство материалов и оценки материальных запасов являются:

- 1) ФИФО;
- 2) метод средней себестоимости;

3) прочие методы (ЛИФО, нормативный метод, по стоимости замещения и т. п.).

Далее рассмотрим вышеназванные методы подробнее, а расчет стоимости по основным двум методам (ФИФО и средней себестоимости) на конкретном примере, данные для которого представлены ниже табл. 11.4.2.1.

Метод ФИФО предполагает оценку отпускаемых со склада материалов по фактической себестоимости, рассчитанной исходя из допущения, что запасы используются по мере их приобретения.

Таблица 11.4.2.1

01.01.	Остаток материалов на складе	100 ед. 200 ед.	по 50 д. е. по 48 д. е.
03.01.	Поступило на склад	100 ед.	по 56 д. е.
08.01.	Отпущено со склада в производство	350 ед.	
10.01.	Поступило на склад	200 ед.	по 58 д. е.
16.01.	Поступило на склад	300 ед.	по 55 д. е.
20.01.	Отпущено со склада в производство	400 ед.	
25.01.	Поступило на склад	100 ед.	по 60 д. е.

Учет отпуска со склада сырья и материалов происходит по цене наиболее ранней партии, находящейся на складе. Данная цена применяется до тех пор, пока количество материалов, находящихся на складе, не сравняется с количеством материалов в отпускаемой партии. Затем используется цена более поздней партии до тех пор, пока и она в полном объеме не перейдет в производство, и так далее в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за отчетный период.

Проиллюстрируем метод ФИФО на следующем примере, представленном в табл. 11.4.2.2.

Таблица 11.4.2.2

Дата	Операция	Материалы, поступившие на склад и отпущенные в производство		
		количество (ед.)	цена (д. е.)	стоимость (д. е.)
01.01.	Остаток	100	50	5000
		200	48	9600
		300		14 600
03.01.	Поступило	100	56	5600
08.01.	Отпущено	100	50	5000
		200	48	9600
		50	56	2800
		350		17 400
10.01.	Поступило	200	58	11600
16.01.	Поступило	300	55	16 500
20.01.	Отпущено	50	56	2800
		200	58	11600
		150	55	8250
		400		22 650
25.01.	Поступило	100	60	6000

01.02.	Остаток	150	55	8250
		100	60	6000
		250		14 250

Согласно методу средней себестоимости оценка стоимости отпускаемых со склада материалов производится по фактической себестоимости. В течение отчетного периода (как правило, месяца) материалы поступают в производство по усредненным ценам, которые определяются путем деления общей себестоимости всех материалов определенного класса на число единиц материалов. Существуют два наиболее распространенных варианта средней себестоимости: взвешенная оценка и скользящая оценка.

*Взвешенная оценка* предполагает расчет средней цены исходя из средне-месячной фактической себестоимости. Иными словами, в расчет включаются количество и стоимость материалов на начало отчетного периода (месяца) и все поступления за отчетный период (месяц). Достоинством взвешенной оценки является ее простота, однако необходимо отметить, что цена, как правило, может определяться только в конце месяца, после подсчета месячных оборотов. В приведенном примере средняя цена (взвешенная оценка) составит 54,30 д. е.  $(14\ 600 + 5600 + 11\ 600 + 16\ 500 + 6000) : (300 + 100 + 200 + 300 + 100)$ . Оценка всех отпусков материалов в производство за данный отчетный период (в нашем примере 08.01 и 20.01) и остатка на конец периода будут осуществляться по рассчитанной цене 54,30 д. е.

*Скользящая оценка* предполагает определение фактической себестоимости материала в момент его отпуска, при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска. Цены пересчитываются каждый раз, когда материалы поступают на склад, следовательно, стоимость материалов, отпущенных в производство, и материалов, оставшихся на складе, будет регулярно переоцениваться по последним средним затратам. В случаях, когда материалы возвращаются поставщикам или когда избыточный отпуск материалов снова приходится на склад, может быть рассчитана новая средняя себестоимость, однако для практических целей представляется достаточным сократить или увеличить итоговое количество и себестоимость, допуская при этом, что цена за единицу остается неизменной. При последующих покупках материалов и расчете новой средней цены расхождения будут распределены. Достоинством скользящей оценки является возможность определения цены исходя из состояния данного материала к моменту отпуска, не ожидая окончания месяца, однако применение данного метода требует обеспечения соответствующими средствами вычислительной техники.

Расчеты согласно методу средней себестоимости (скользящая оценка) представлены в табл. 11.4.2.3.

Таблица 11.4.2.3

Дата	Операция	Материалы, поступившие на склад и отпущенные в производство		
		количество (ед.)	цена (д. е.)	стоимость (д. е.)

01.01.	Остаток	300	48,67	14 600
03.01.	Поступило	100	56	5600
08.01.	Отпущено	350	50,50	17 675
10.01.	Поступило	200	58	11600
16.01.	Поступило	300	55	16 500
20.01.	Отпущено	400	55,68	22 272
25.01.	Поступило	100	60	6000
01.02.	Остаток	250	57,41	14 353

Метод ЛИФО основан на допущении, что текущие материальные затраты должны нести себестоимость самой недавней покупки. Именно самая последняя себестоимость является основным фактором при приведении в соответствие себестоимости продаж с доходом для целей определения прибыли. Согласно методу ЛИФО отпуск материалов в производство осуществляется по цене последней партии. Когда количество, списанное в производство по цене последней партии, сравнивается с количеством материалов в последней партии, используется цена предыдущей партии и так далее. Для применения метода ЛИФО может быть использовано несколько альтернатив, каждая из которых приводит к различным затратам на отпущенные материалы и запасы на конец периода. Самым распространенным подходом является расчет нового остатка после каждого получения и каждого отпуска материалов. Следует отметить, что с 2005 г. МСФО не рекомендовано применение метода ЛИФО.

При нормативном методе после осуществления закупок материалы оцениваются по заранее определенной цене, отражающей нормальную или ожидаемую будущую цену, а разница между нормативной величиной и величиной фактических затрат заносится на счет отклонений по цене материалов. Следующим шагом является изучение нормативных затрат материалов, использованных в производстве. Согласно данному методу материалы отпускаются в производство также по нормативной цене. Сопоставление величины отпущенных в производство материалов, оцененных по покупной стоимости, с их же оценкой по нормативной стоимости покажет точную разницу между фактическими и нормативными издержками, которая будет отражена на счете отклонений по использованию материалов. Счета отклонений дают возможность руководству контролировать, в какой степени фактические издержки на материалы отличаются от запланированных целей или предварительно заданных оценок.

При использовании нормативного метода материальные затраты на изделие представляют собой издержки по нормативным ценам на те материалы, которые включены в спецификации материалов в расчете на единицу продукции. В ряде случаев для некоторых материалов имеются допуски на брак. Если часть продукции идет в брак, и необходим отпуск дополнительных материалов, то такой дополнительный материал не включается в материальные затраты на изделие, но относится на счет подразделения, ответственного за отклонения от нормативов расходования материалов и брак, в соответствии со специальной методикой расчета нормативных затрат.

Использование целесообразной и надежной системы нормативных издержек позволяет в любое время получить информацию о стоимости единицы продукции, что имеет решающее значение при определении стоимости продукции или составляющих ее элементах затрат в любой точке производственного цикла, начиная со стоимости материальных запасов на складе и заканчивая себестоимостью продаж. При этом уменьшается проблема ежедневного расчета текущих фактических издержек, поскольку вся основная работа совершается заранее (кроме новой продукции).

Применение метода оценки материалов, отпущенных в производство по стоимости замещения, вызвано значительными изменениями рыночных цен, которые зависят как от поставщиков, так и от применяемых при инфляции индексов. Данный подход имеет то преимущество, что дает возможность оценить партии материалов по их текущей рыночной цене, однако он не применим для налогового учета. Метод оценки по стоимости замещения чаще используется во внутрифирменном (управленческом) учете для принятия краткосрочных управленческих решений и для структуризации издержек. Данный метод приемлем и для материалов, торговля которыми идет на товарных биржах (хлопок, пшеница, нефть и др.). Они могут оцениваться при отпуске со склада в производство по зарегистрированной на бирже цене. Однако следует отметить, что фактически здесь происходит подмена стоимости замещения потребительской стоимостью.

Основной формой сбора (аккумуляции) материальных затрат для целей калькулирования себестоимости заказа при позаказном методе является требование на отпуск материалов. В нем указывается следующее: тип и количество отпускаемых со склада сырья и материалов (количественные показатели), сумма, на которую материалы списываются на производство конкретного заказа (стоимостные показатели) и разрешение на их отпуск со склада (основание для передачи материалов со склада в производство). Наполненные требования на отпуск материалов служат основой для отнесения стоимости материалов на затраты основного производства (в случае прямых затрат) или на накладные расходы (в случае косвенных затрат). Сумма прямых материальных затрат относится в карточку регистрации затрат по заказу.

Иногда применяются идентификационные бирки как средство выделения материалов, используемых для выполнения конкретного заказа или фактического определения заказа на предприятии. Однако такая форма предполагает идентификацию материалов только в натуральных показателях и не содержит данных по затратам. Основная цель применения подобной формы в позаказной системе калькулирования - контроль надлежащего отнесения затрат, отраженных в других формах.

### ***11.4.3. Трудовые затраты***

На предприятии должна существовать налаженная система учета, способная соотносить затраты на оплату труда с конкретными заказами. Для то-

го чтобы вознаграждение соответствовало выполненной работе, рабочий план счетов предприятия и применяемая документация по учету операций, связанных с трудом, должны обеспечивать точное распределение расходов.

Процесс распределения заключается в определении категорий персонала и проведении надлежащей классификации трудовых затрат по способу отнесения на себестоимость заказа и по участию в производственном процессе. Принято выделять следующие категории персонала - рабочие (основного и вспомогательного производства), руководители, специалисты, служащие.

По способу отнесения на себестоимость затраты на труд бывают прямые и косвенные. Труд, который рождает прямую связь с единицами продукции или заказами, но стоимость, которая не может быть отнесена на них непосредственно, классифицируется как косвенный труд. Такие затраты включаются в себестоимость заказа на основе существующих методик распределения.

Отнесение затрат к прямым или косвенным во многом зависит от принятой на конкретном предприятии практики. В качестве примера различного подхода к данной проблеме можно привести оплату труда сотрудников, осуществляющих контроль производимой продукции. Если рабочее время контролера уходит на осмотр нескольких значительных по объему заказов, его заработная плата может рассматриваться как затраты прямого труда и сразу включаться в себестоимость заказов на основании времени, отработанного контролером по каждому заказу, а также может рассматриваться как затраты косвенного труда и включаться в производственные накладные расходы. С другой стороны, если рабочее время контролера уходит на проверку множества не больших по объему заказов, более целесообразным представляется отнесение его заработной платы к косвенным расходам, хотя технически вполне возможно ее непосредственное начисление на каждый заказ.

Распределение прямых производственных трудовых затрат происходит по трем направлениям: (1) включение прямых трудовых затрат как элемента общей себестоимости заказа; (2) использование прямых трудовых затрат в качестве базы распределения производственных накладных расходов; (3) содействие контролю издержек.

Первое направление предполагает соотнесение затрат на оплату труда с объектом калькуляции, что напрямую зависит от типа производства и, следовательно, метода учета затрат и калькуляции себестоимости продукции. При позаказном методе объектом учета затрат и объектом калькулирования является отдельный производственный заказ, следовательно, прямые трудовые затраты соотносятся не с подразделениями, а с заказами. Фактическая себестоимость заказа определяется после его изготовления, а до выполнения заказа все отнесенные на него затраты, в том числе и трудовые, входят в состав незавершенного производства.

Второе направление учитывает тот факт, что прямые производственные трудовые затраты могут выступать в качестве базы распределения (как правило, для расчета общезаводских ставок) производственных накладных рас-



ходов для включения их в себестоимость заказа. Для расчета цеховых ставок широко применяются такие базы, как прямые трудо-часы (время работы производственных рабочих) и машино-часы. Поскольку машино-часы так же, как и трудо-часы обычно включаются в таблицу учета рабочего времени или другие документы, регистрирующие операции, связанные с трудом, поэтому они рассматриваются в данном контексте как составляющая трудовых затрат. Труд, выраженный затраченными производственными часами или издержками (заработная плата), умножается на заранее установленные ставки для определения накладных расходов, понесенных на производстве каждого заказа.

Третье направление заключается в содействии контролю издержек, причем следует выделить следующие основные уровни детализации в распределении прямых трудовых затрат и трудо-часов:

1. Прямые трудовые затраты собираются в целом по предприятию без указания подразделений, где они возникли.

2. Прямые трудовые затраты и прямые трудо-часы или машино-часы также собираются в общей сумме без распределения по местам возникновения.

3. Прямые трудовые затраты и прямые трудо-часы и машино-часы собираются по подразделениям.

Итогом первого вида распределения является лишь совокупная величина прямых трудовых затрат. Если она окажется слишком большой, определение вызвано излишне затраченным временем или ростом ставок заработной платы, представляется весьма проблематичным. Кроме того, поскольку величина затрат рассчитывается в целом по предприятию, причины роста издержек в конкретных подразделениях остаются неизвестными. Еще одним недостатком данного подхода является то, что накладные расходы должны распределяться пропорционально затратам прямого труда лишь с использованием общезаводских ставок, исключая возможность применения общезаводских ставок, основанных на учете времени, а также цеховых ставок.

Второй вид распределения имеет некоторые преимущества по отношению к первому, поскольку он предполагает расчет не только величины прямых издержек на оплату труда, но и времени, затраченного на производство (трудо-часы или машино-часы). Знание фактического времени позволяет проводить сопоставление с оценочным временем, необходимым для выполнения заказа. Также становится возможным распределение накладных расходов пропорционально прямым трудо-часам или машино-часам. Однако следует отметить, что второму подходу присущи практически все те же недостатки, что и первому, поскольку данные рассчитываются для предприятия в целом, что не позволяет выявить причины роста издержек в разрезе подразделений, а также использовать цеховые ставки распределения накладных расходов.

Третий вид распределения более всего отвечает требованиям руководства относительно информации, касающейся прямых трудовых затрат и затраченного времени как по отдельным подразделениям, так и по предпри-

ятию в целом. Такая разбивка по подразделениям полезна, во-первых, для оценки производительности труда и контроля уровня издержек каждого подразделения, а во-вторых, для распределения накладных расходов с применением цеховых ставок.

Наиболее широко применяемыми формами учета труда являются - рабочий талон, табель рабочего времени и ведомость начисления заработной платы. Эти формы могут использоваться в различных вариациях.

Независимо от того, какие комбинации форм по учету трудозатрат будут использованы, для обеспечения эффективной системы позаказного калькулирования все формы должны содержать следующие показатели: дату совершения работы, описание производимой операции, количество отработанных часов и расценки за труд. Карточки заполняются для каждого отдельного рабочего на каждый день или на каждую операцию, необходимую для производства определенного заказа. Совокупность этих карточек за месяц является основой для учета прямых и косвенных трудовых затрат. Учетные записи должны быть подготовлены таким образом, чтобы обеспечивать накопление трудозатрат в рамках заказа и определенные контрольные суммы.

Заработная плата подразделяется на основную и дополнительную. Основная заработная плата выплачивается за отработанное время. В ее состав входят оплата по тарифным ставкам, сдельным расценкам, надбавки за вредные условия труда, доплаты за работу в сверхурочные и ночные часы и т.п. Дополнительная заработная плата представляет собой заработную плату и выплаты за неотработанное время в соответствии с действующим законодательством каждого государства, например, оплата отпусков и т.п.

В западной практике заработная плата также состоит из базовой (основной) и дополнительной, однако их состав несколько отличен от аналогичных отечественных категорий. Дополнительные расходы на оплату труда согласно международной практики помимо выплат за неотработанное время, нередко включают доплату за сверхурочные часы, за работу в праздничные дни и т. п. Такие отличия влияют не только на трудовые затраты, непосредственно относимые за заказ, но и на накладные расходы, поскольку в качестве базы для их распределения между заказами может являться именно основная заработная плата производственных рабочих.

Существует повременная и сдельная оплата труда. При повременной оплате труда заработная плата рассчитывается исходя из отработанного времени вне зависимости от объема выполненных работ. Сама по себе она не имеет отношения к принципу производительности, поскольку предлагает рабочему конкретную сумму за определенный период времени. Эта ставка может устанавливаться за час, день и т.п. Ограничениями данной ставки по нижнему уровню является точка неэффективности, а по верхнему уровню - предел, который будет или не будет вознагражден поощрениями. В рамках этих ограничений оплачивается исключительно время рабочего, не уделяя должного внимания качеству и количеству произведенной работы. Пока рабочий находится в пределах этих ограничений, он лишен мотивации к более производи-

тельному труду. Применение на предприятии разновидностей повременной оплаты труда предполагает использование повременных ставок, зависящих от производительности труда, что делает их похожими на сдельные ставки. Такие ставки обладают преимуществами более сложных систем прогрессивной оплаты труда.

При сдельной оплате труда вознаграждение исчисляется исходя из объема выполненных работ (изготовленной продукции) на основании соответствующих расценок. Основной целью данной системы является тесная увязка трудовых затрат с выпуском продукции при гарантии требуемого уровня качества. Прогрессивный вариант данной системы предусматривает выплату сверх базовой ставки за производство сверх установленного норматива. Рабочим обычно гарантируется базовая ставка оплаты, даже если они не в состоянии заработать эту сумму с точки зрения достижения определенной производительности труда. Расходы на рабочую силу снижаются до тех пор, пока они не достигнут норматива, а затем они остаются постоянными при любом уровне объема производства, превышающем нормативный.

Поскольку сдельные ставки отражают очевидную причинно-следственную связь между выходом продукции и оплатой труда, то материальное поощрение эффективно лишь в том случае, когда рабочие могут контролировать нормативы выработки. Сдельные ставки, конечно, не будут эффективны, если выход продукции определяется скоростью работы машины. Как указано ранее, модификация производственных стандартов и ставок заработной платы становится необходимой, когда увеличение выхода продукции является результатом установки новых и лучших машин.

В настоящее время в зарубежной практике широкое распространение получили системы прогрессивной оплаты труда, основной целью которых является побуждение работника производить больше при одновременном сокращении затрат на единицу продукции или времени. Естественно, что большая выработка за один и тот же период времени должна привести к более высокой оплате труда работника. Данные системы должны быть гибкими, т.е. применимы в ситуациях, когда производительность труда меняется, а также они должны предусматривать большую оплату за производительность труда, превышающую нормативную.

В настоящее время все большее внимание уделяется показателю текучести рабочей силы, который рассматривается не только как социальная проблема, но и как причина снижения производительности труда и источник издержек. Затраты, связанные с явлением текучести рабочей силы на предприятии могут быть очень высоки. Такие затраты не всегда очевидны, например, высокая текучесть отрицательно сказывается на моральном состоянии остающихся на предприятии сотрудников. Несомненно, выделение таких издержек для целей управления в отдельную категорию вследствие их тесной связи с обычными издержками производства является непростой задачей. Издержки, связанные с текучестью рабочей силы, можно условно разделить на две категории — превентивные затраты и затраты замещения.

*К превентивным затратам* относят медицинское обслуживание, мероприятия по улучшению бытовых условий и т.п. Превентивные издержки рассматриваются компанией большей частью как средство удержания сотрудников, поскольку они улучшают рабочую атмосферу и повышают престиж фирмы. Тем не менее, следует отметить, что перечисленные выше услуги оказывают влияние на текучесть рабочей силы, удерживая ее на стабильном уровне, в основном, на долгосрочную перспективу, в краткосрочном же периоде их влияние не так существенно. Расчет издержек, связанных с текучестью рабочей силы, по перечисленным позициям не требует какой-либо специальной техники и основывается на имеющихся фактических данных.

*Издержки замещения* включают заработную плату сотрудников отдела кадров, стоимость обучения новых работников, потери от неэффективности новой рабочей силы, сокращения объема производства за счет задержки в получении новой рабочей силы, затраты, связанные с исправлением брака, поломкой оборудования и инструментов и т.п. Рассматривая издержки замещения, важно установить базу, на основе которой данные издержки могут быть рассчитаны. Текучесть рабочей силы связана с замещением одних работников другими, соответственно приток новых работников должен быть проанализирован таким образом, чтобы можно было и отделить нанятых с учетом долговременной перспективы, и тех, которые приняты для целей замещения. Данная информация может быть получена путем детального анализа всех случаев расторжения контрактов. Однако разделить аналогичным образом затраты представляется весьма сложным, поскольку издержки, связанные с текучестью рабочей силы, предприятие большей частью несет в первые несколько месяцев найма на работу новых сотрудников.

Оценка затрат, возникающих в результате неэффективности привлечения новой рабочей силы и ее обучения, представляет определенные сложности, поскольку в современной промышленности для многих специальностей требуются различные степени квалификации. В большинстве компаний проводится анализ времени обучения новых сотрудников, который, как правило, показывает, что часть этого времени оказывается полностью непроизводительной, а часть - частично непроизводительной. Критерием здесь может быть наличие или отсутствие определенного прогресса в работе нового сотрудника по сравнению с базовым периодом обучения. Поэтому наиболее приемлемым методом точного расчета затрат, вызванных неэффективностью новой рабочей силы, будет, на наш взгляд, оценка на основе существующих на предприятии нормативов каждой операции, выполняемой новыми сотрудниками в период обучения, т.е. до того момента, когда достигается нужная производительность.

Поскольку выполнение запланированной производственной программы является для предприятия определяющим фактором, потери производственного времени, обусловленные неэффективной работой, должны быть компенсированы по другим направлениям за счет сверхурочной работы или большей численности рабочей силы, чем это требовалось бы в обычных ус-

ловиях. Снижение объема производства, связанного с отсрочкой в получении новой рабочей силы, влечет за собой аналогичные затраты на оплату сверхурочной работы и дополнительной рабочей силы. Если не удается достигнуть запланированного объема производства по причине нехватки трудовых ресурсов, то могут возникнуть дальнейшие сложности, выраженные в прямой потере прибыли.

Наиболее серьезными потерями, связанными с использованием новой рабочей силы, являются повышенные издержки, вызванные производством бракованной продукции, особенно в случае дорогостоящих исходных материалов, а также поломки оборудования и инструментов. Очевидно, что подобные случаи более часты, когда используется недостаточно обученная или новая рабочая сила. Однако на практике сложно определить взаимосвязь между приемом новой рабочей силы и затратами на ремонт оборудования и исправление брака.

Рассмотренные виды издержек (превентивные и издержки замещения) считаются универсальными и практически не различаются в зависимости от предприятия или отрасли. Естественно, на каждом конкретном предприятии время от времени могут возникать свои специфические издержки, но основная часть затрат обусловлена перечисленными выше причинами.

Наиболее распространенным способом оценки издержек, связанных с текучестью рабочей силы, является их отражение из расчета на одно расторжение контракта, однако такой подход может сыграть дезориентирующую роль. Очевидно, что компания, которая несет серьезные расходы на управление персоналом и пенсионные схемы с целью сокращения текучести рабочей силы, покажет, даже если ее расходы будут эффективными, высокие издержки на одно расторжение контракта. В то же время компания, расходующая незначительные средства на превентивные меры и имеющая высокую текучесть рабочей силы, покажет низкий уровень таких издержек.

Поэтому представляется, что расходы, связанные с текучестью рабочей силы, должны быть выражены в виде частного общих издержек к числу работников, задействованных на протяжении изучаемого периода. Может применяться формула, где издержки выглядят как доля цены за единицу продукции, но уровень прибыльности настолько различается на различных предприятиях, что представляется затруднительным получить обоснованное сравнение. Вполне очевидно, что текучесть рабочей силы никогда не будет устранена, но слишком высокий уровень текучести кадров также нежелателен.

#### ***11.4.4. Преимущества и недостатки позаказного калькулирования себестоимости продукции***

Принципиальные преимущества позаказного метода заключаются в следующем:

Во-первых, позаказная система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции может быть использована для оценки эффективности

выполнения заказов. Себестоимость продукции схожих заказов можно сравнивать через некоторый промежуток времени для того, чтобы определить, остаются ли издержки в ожидаемых пределах. Если наблюдается рост издержек, то детализированная информация в соответствующих учетных регистрах позволит выявить причины такого роста. Иными словами, позаказная система способствует сопоставлению затрат по отдельным заказам, дает возможность выявить наиболее рентабельные заказы как в целом, так и по отдельным операциям в аналогичных заказах.

Во-вторых, применение позаказной системы обеспечивает базу для планирования производственных затрат и продажных цен по будущим заказам.

В-третьих, данные, представляемые в соответствии с требованиями позаказной системы, позволяют осуществлять контроль затрат по заказам путем расчета отклонений между нормативными и фактическими данными, а также распределить накладные расходы между заказами с использованием нормативных ставок распределения (ставки распределения рассчитываются путем деления нормативных накладных расходов на нормативную базу распределения).

Вместе с тем, позаказному методу присущи и определенные недостатки.

Во-первых, позаказный метод обычно требует достаточно большого уровня детализации и, следовательно, большей счетной работы, чем попроцессный метод, на что затрачиваются определенные средства (зарплата счетных работников и т.п.). Однако стоимость получения точных данных по заказам может не компенсироваться получаемой прибылью, иными словами, может несоблюдаться принцип экономической целесообразности.

Во-вторых, сопоставление различных заказов может оказаться бесполезным, если оно делается в период между выполнением заказов и для различного количества продукции, производимой по различным заказам. Использование нормативных затрат может частично уменьшить этот недостаток, однако в то же время увеличить стоимость ведения учета.

В-третьих, контроль затрат по подразделениям или операциям может быть осуществлен лишь при дополнительном анализе первичных данных.

## **11.5. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости**

### ***11.5.1. Общая характеристика попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости***

Попроцессный метод (process-costing) является одним из основных методов калькулирования себестоимости в управленческом учете, в нем объединены простой (попроцессный) и попередельный методы. Данный метод используется в случаях, когда производство продукции состоит из последовательности непрерывных или повторяющихся операций или процессов, а

себестоимость продукции определяется на каждой стадии производства, операции или процесса.

Попроцессное калькулирование применяется в тех отраслях промышленности, которые производят, как правило, однородную продукцию такую, как мука, цемент, шурупы, гайки, фармацевтические продукты и т.п. Себестоимость каждой отдельно взятой из массы других единиц продукции будет идентичной себестоимости остальных единиц продукции. Под данную категорию попадают многие простые процессы, например, операции по смешиванию двух или более исходных материалов для получения другого вида продукции, например, один литр краски не отличается от другого литра краски, полученного в результате одного и того же процесса. Кроме того, рассматриваемый метод используется для операций по сборке, при помощи которых производят автомобили, электроприборы и т.д.

Попроцессное калькулирование применяется в случаях, когда готовый продукт одного процесса становится полуфабрикатом для другого процесса. В качестве примера можно привести молочную промышленность, где технологический процесс предполагает разделение молока на сливки, которые в дальнейшем могут быть переработаны в масло и обезжиренное молоко, из которого также может быть произведен целый ряд продуктов. Данный метод приемлем и при комплексном производстве различных видов продукции, состоящем из одного и более процессов.

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции имеет как много общего с другим основным методом управленческого учета — позаказным, так и много различий.

Общие черты попроцессного и позаказного метода заключаются в следующем: Во-первых, обеим системам присущи одни и те же базовые принципы: отнесение материальных, трудовых и накладных расходов на продукцию, применение различных способов расчета себестоимости единицы продукции и подготовка информации, необходимой для планирования, контроля и принятия решений. Во-вторых, и попроцессные и позаказные системы используют, как правило, одни и те же основные производственные счета, включая общепроизводственные расходы, материалы, незавершенное производство и готовую продукцию. И, в-третьих, потоки затрат, проходящие через счета, как правило, совпадают в обеих системах.

Различия между попроцессным и позаказным методами возникают по следующей причине. Попроцессное калькулирование предполагает более или менее непрерывный выпуск идентичной продукции, что исключает необходимость идентификации материальных, трудовых и накладных расходов с конкретным заказом покупателя (как это делается в позаказном методе), поскольку каждый заказ является одним из многих, выполняемых из непрерывного потока выпускаемых из производства единиц продукции, заказов. Таким образом, при попроцессном калькулировании собираются не затраты заказов, а затраты цехов, которые относятся на все единицы, проходящие через цех за

определенный период времени. При позаказном же методе за период производится много заказов, каждый из которых имеет свои особенности.

Как уже отмечалось, попроцессный метод калькулирования использует в целом те же учетные процедуры, что и позаказная система: планирование и контроль производственного процесса в целом, и планирование и контроль данных о себестоимости продукции по отдельным фазам производства. Попроцессное калькулирование в той или иной форме предусматривает следующее:

- 1) планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат;
- 2) расчет объема производства за определенный период, в том числе по процессам и операциям;
- 3) сбор и распределение затрат;
- 4) калькуляция себестоимости на периодической основе;
- 5) ведение калькуляционных счетов, журналов, книг и других учетных регистров, формирующих структуру учета и её связь с системой калькулирования.

*Планирование производства.* Одной из основных характеристик и целей попроцессной системы калькулирования является обеспечение данными о затратах по операциям или процессам. Понятия «процесс» и «операция» являются близкими по значению. Оба термина предназначены для отражения концепции разделения технологии производства на структурные единицы для целей учета и анализа. Контроль затрат производственной системы как единого целого обычно не слишком эффективен, поэтому для целей представления необходимой информации данные должны быть определенным образом разделены и сгруппированы. При этом используется деление, известное как «процесс», «цех», «операция», «единица продукции». Процесс можно охарактеризовать как часть или фазу комплекса производственной деятельности, через который проходит изготавливаемая продукция. Полностью готовый продукт является, как правило, результатом деятельности нескольких процессов, в каждом из которых происходит определенное изменение в исходном материале.

С целью аккумуляции затрат в рамках попроцессной системы прежде всего необходимо расчленить производственное предприятие на отдельные подразделения, причем особое внимание должно быть уделено разделению технологического процесса на цехи, которые отражают особенности производственной деятельности предприятия, и на центры затрат, которые способствуют сбору и накоплению данных на единообразной основе. Производственные цехи могут быть организованы по сотням возможных комбинаций, но два основных варианта представляют собой последовательное и параллельное калькулирование.

Производственные цехи для производства такой продукции как, например, кирпичи могут быть организованы по последовательной модели. При последовательном производстве единицы продукции переходят из одного цеха в другой для дальнейшей обработки.



Параллельное производство применяется в тех ситуациях, где продукция не проходит последовательной обработки во всех цехах. Часть единиц продукции проходит через одни производственные процессы, а часть — через другие. Например, нефтяная промышленность может вводить сырую нефть в один процесс и затем использовать очищенную нефть для дальнейшего производства нескольких конечных продуктов. Каждый конечный продукт может пройти несколько стадий дальнейших переделов после начального очищения, некоторые из них участвуют в производстве конечного продукта, а некоторые нет. Количество возможных вариантов в параллельном производстве практически не ограничено.

Представляется, что наиболее важной процедурой в попроцессной системе является производственный план предприятия с разбивкой по центрам затрат. Следует отметить, что процесс или цех обычно и составляет центр затрат. Как правило, по центрам затрат собираются или прямые или косвенные расходы, однако некоторые из центров затрат могут включать комбинированные издержки.

*Расчет объема производства.* В системе попроцессной калькуляции расчет объема производства исходит из того, что операции уже заранее известны и практически неизменны. Поэтому расчет объема производства имеет отношение только к количеству и времени производства. Конечно, если предприятие производит более одного продукта, тогда расчет производится по каждому продукту.

Суть попроцессного калькулирования заключается в том, что для расчета себестоимости единицы продукции суммарные затраты, собранные в течение отчетного периода, делятся на количество произведенной продукции. Иными словами, после того как материальные, трудовые и накладные расходы будут собраны по производственным цехам (процессам), выпуск продукции этими цехами (процессами) должен быть определен таким образом, чтобы могла быть скалькулирована себестоимость единицы продукции.

Здесь мы сталкиваемся с особой проблемой, присущей попроцессному калькулированию, поскольку существует продукция, производство которой лишь частично завершено к концу отчетного периода. Проблема заключается в том, что на производство полностью готовых единиц продукции предприятие несет 100% затрат, а на производство незавершенных единиц — только их часть. Если принимать во внимание только единицы готовой продукции, то выпуск продукции не будет отражен точно, поскольку часть затрат цеха за отчетный период относится к незавершенному производству.

Для точного определения выпуска продукции частично готовые изделия должны быть также учтены в расчете. Однако объем выпуска не является простой суммой полностью завершенных (готовых) и частично завершенных единиц. Выпуск цехов обычно измеряется в эквивалентных (условных) единицах. При этом частично готовые единицы пересчитываются в эквивалентные единицы, а затем соответственно корректируются данные выпуска.

Предположим, что компания имеет 100 единиц незавершенного производства в конце отчетного периода со степенью готовности 80%. Эти единицы будут эквивалентны 80 полностью готовым изделиям. Соответственно, конечные запасы незавершенного производства будут содержать 80 условных единиц, которые при подсчете выпуска за отчетный период присоединятся к готовой продукции.

Существуют два способа расчета условного объема производства - метод средней стоимости и метод ФИФО.

*Сбор и распределение затрат.* При попроцессном калькулировании затраты соотносятся только с производственными цехами, а не с конкретными заказами. Иными словами, затраты не прослеживаются до множества различных заказов, а относятся лишь к нескольким производственным цехам. Это означает, во-первых, что затраты могут быть собраны за больший промежуток времени, и, во-вторых, для расчета затрат по выпуску за период требуется хотя бы одно их распределение в конце периода (недели, месяца и т. д.). Данные о затратах, используемые в попроцессной системе калькулирования, классифицируются по элементам затрат на материальные, трудовые и накладные расходы.

Материальные затраты при попроцессном методе могут учитываться и рассчитываться двумя способами. Счета за материалы или требования на их отпуск в производство могут использоваться так же, как и при позаказном методе, путем оценки материальных затрат как изъятия из запасов. При другом способе составляется отчет о потреблении, показывающий стоимость использованных материалов, либо анализируя продукцию на конечной стадии или на стадии полуфабриката, либо оценивая конечные запасы, оставшиеся неиспользованными.

Согласно первому методу существует только одно основное отличие от позаказного метода, заключающееся в том, что при попроцессном методе определяется стоимость скорее процесса или продукта, чем отдельного заказа. Здесь также используются материальные инвентарные описи за определенный период или индивидуальные заявки на материалы, только конкретные данные относятся не на заказ, а на цех за определенный период времени. При этом следует обращать особое внимание на то, что не должно быть промежутка времени между отпуском и использованием материалов или каких-либо еще учтенных, но фактически не понесенных затрат. Достаточно быстрая идентификация продуктов, присущая позаказной системе, не подходит для материалов, предназначенных для изготовления продукции массового производства.

Второй метод учета материальных затрат представляет собой обратную процедуру. На предприятии, где существует непрерывный процесс устойчивого потока сырья, не всегда целесообразно учитывать материалы при вводе в процесс. Примером таких предприятий могут служить: химическая промышленность, черная металлургия, сталелитейное производство, производ-

ство зеркал, хлопка и т.п. Здесь мы имеем дело с двумя основными способами учета материальных затрат.

Один способ заключается в использовании соотношений, которые устанавливают содержание материала в готовой продукции или в полуфабрикатах. В химической промышленности, например, многие подотрасли являются материалоемкими. Данные о потреблении материалов получают исходя из количества готового продукта с применением процентного соотношения сырья, которое такое количество продукта должно содержать. Этот подход основан на том, что при производстве продуктов химии различные элементы могут комбинироваться друг с другом в фиксированной пропорции. Количество каждого вида потребленного сырья в смешанной партии определяется путем умножения материала определенного состава за месяц на соответствующую пропорцию, включая возможные потери.

Другой способ заключается в использовании уравнения между остатками незавершенного производства на начало месяца и отпущенным в производство сырьем, с одной стороны, и остатками незавершенного производства на конец месяца - с другой. Однако на практике такого балансового равенства не бывает, как правило, первая часть больше второй на сумму потерь. Данные для вышеназванного уравнения получают и в зависимости от принятой системы учета товарно-материальных запасов. Существуют две основных системы: периодического учета запасов и непрерывного учета запасов. В соответствии с периодической системой детальный учет в течение отчетного периода материальных запасов не ведется, а в конце года должна проводиться инвентаризация наличных запасов для установления уровня запасов на конец отчетного периода. При системе непрерывного учета поддерживается непрерывный учет запасов путем ведения подробных записей.

Учет трудовых затрат при попроцессной системе значительно проще, чем при позаказной, поскольку соотношение труда с продукцией происходит на базе подразделения (цеха), а при позаказном методе таблицы рабочего времени собираются по цехам и центрам затрат, а затем распределяются между несколькими видами заказов. Учетные записи по трудовым затратам при обеих системах аналогичны, за исключением того, что при попроцессном методе требования к отнесению трудовых затрат на конкретные заказы отсутствуют, а затраты соотносятся с процессом или центром затрат. Непрямая заработная плата, хотя и является формой накладных расходов, часто учитывается как прямая заработная плата. Единственное требование заключается в том, что она должна отражаться обособленно. На практике нередки случаи занесения всех трудовых затрат на процесс в одной сумме. Хотя это, конечно, представляет экономию и удобство, вопрос о правомерности такого подхода представляется весьма проблематичным.

Учитывая особенности учета трудовых затрат при попроцессном методе, в данной системе широко применяется классификация затрат, подразумевающая их деление на основные и добавленные (конверсионные). Основные затраты по принятой за рубежом терминологии состоят из затрат на прямую

заработную плату и основных материалов. Добавленные (конверсионные) затраты включают затраты на обработку, т. е. прямые трудовые затраты и общепроизводственные (накладные) расходы.

Накладные расходы при попроцессной системе представляют собой те же статьи, требующие распределения на объекты калькулирования, что и при позаказной системе: непрямая заработная плата, электроэнергия и водоснабжение, расходы на ремонт и т.д. Поскольку в данном случае в качестве объекта мы имеем дело с подразделениями, надлежащее деление предприятия имеет большее значение, чем идентификация конкретных заказов. В большинстве случаев распределение накладных расходов является достаточно точной процедурой, поскольку центры затрат или цехи могут использовать такие базы распределения, как метры или машино-часы. Некоторые сложности распределения, присущие позаказной системе, возникают, конечно, на предприятиях, выпускающих множество видов продукции. Но даже в таких случаях при попроцессном методе идентификация сравнительно проще.

Переданные затраты представляют собой затраты, переведенные из предыдущего процесса в последующий. Эти затраты представляют собой тип затрат на сырье и полуфабрикаты. Последующий процесс получает частично готовые единицы, которые должны быть подвержены дополнительной обработке, которая включает прямой труд, накладные расходы и, в ряде случаев, дополнительные материалы.

*Отчет о себестоимости продукции.* Отчет о себестоимости продукции является результатом учетных записей попроцессной системы калькулирования в той же мере, в какой отчет о себестоимости заказа является результатом учетных записей при позаказной системе. Однако в своей основе это различные документы, поскольку при попроцессном методе отчет составляется о затратах за определенный период времени, а не относящихся к конкретному заказу. Естественно, отчет должен быть составлен как в целом по предприятию, так и по подразделениям в разрезе элементов затрат. Результатом этого дополнительного фактора является то, что отчет о калькуляции себестоимости при попроцессном методе обычно комплексный и детализированный.

Данный отчет является не только отчетом, суммирующим элементы затрат по каждому цеху, но и служит для распределения накладных расходов между цехами или процессами, а также для передачи затрат из цеха в цех в порядке поступательного процесса к готовому продукту. Отчет о себестоимости продукции может использоваться как в качестве планового отчета о производстве одного единственного продукта, так и для суммирования только фактически понесенных затрат. Следует отметить, что у организаций, производящих целый спектр различных продуктов, могут возникать модификации данного отчета.

Статьи отчета о себестоимости продукции составляются на основе собранных данных по материальным, трудовым и накладным расходам за определенный период, что позволяет осуществлять контроль в той же степени,

что и отчет о затратах на заказ при позаказной системе. Период, охваченный отчетом, зависит от потребностей конкретного предприятия и является предметом управленческого решения. Естественно, чем чаще составляется отчет, тем эффективнее становятся контрольные процедуры, но это не должно превышать труд и время, затраченные на составление такого отчета.

*Учетные регистры.* В попроцессной системе связь данных о затратах с бухгалтерскими счетами преследует те же основные цели, что и при позаказной системе, за исключением того, что теперь единицей становится процесс или цех, а не заказ. Следовательно, контроль незавершенного производства должен быть подразделен на процессы, а не на заказы, и входящие остатки в каждом производственном счете должны указываться в соответствии с производственными операциями. Каждый последующий процесс принимает на себя переданные из предыдущего процесса затраты, пока не произойдет окончательный переход накапливаемых затрат к готовой продукции.

Особенностью учетных процедур при попроцессном калькулировании является то, что для каждого производственного цеха открывается свой счёт «Незавершенное производство» (в отечественном учете «Основное производство»), а не один единственный счет «Незавершенное производство» для всей компании. Готовая продукция, вышедшая из первого цеха, трансформируется в «Незавершенное производство» во втором цехе, где она подвергается дальнейшей обработке, затем - то же происходит в третьем цехе и так далее в зависимости от количества процессов (переделов). После этого законченные обработкой единицы продукции становятся готовой продукцией. Материальные, трудовые и накладные расходы могут быть отнесены напрямую на любой производственный цех, не обязательно на первый. Затраты каждого последующего цеха будут состоять из материалов, труда и накладных расходов, отнесенных прямо на этот счет, плюс затраты, относящиеся к полуфабрикатам, поступившим из предыдущего цеха (переданные затраты).

### ***11.5.2. Применение метода средней стоимости***

По методу средне взвешенной стоимости условный объем производства рассчитывается следующим образом:

**Количество эквивалентных единиц = количество единиц готовой продукции + количество эквивалентных единиц незавершенного производства на конец периода.**

Метод усреднения предполагает, что запасы единиц продукции на начало периода были начаты и закончены в пределах отчетного периода. Незавершенное производство на начало периода полностью игнорируется, корректировка частично готовых и полностью готовых изделий делается только для конечного запаса. Ключевым моментом в расчете условных единиц по методу средней взвешенной является допущение, что единицы начального запаса незавершенного производства были начаты и закончены в текущем периоде. Следовательно, вне зависимости от того, какой объем работ необ-

ходим для завершения продукции начального запаса, пересчет единиц продукции в незавершенном производстве на начало отчетного периода в условные единицы согласно методу средней стоимости не делается.

Несмотря на возможность составления отчета в различных формах, его подготовка в любом случае включает следующие четыре этапа:

1. Определение количественных данных, которые отражают поток физических единиц продукции через цех.
2. Расчет эквивалентных единиц продукции.
3. Калькуляция себестоимости единицы продукции.
4. Распределение затрат между готовой продукцией (полуфабрикатами) и незавершенным производством на конец периода.

Рассмотрим подготовку отчета о себестоимости продукции на конкретном примере. Для простоты расчета предположим, что компания имеет два цеха. Производственный процесс начинается в первом цехе, полученные в нем единицы продукции переводятся во второй цех, где они проходят соответствующую обработку и превращаются уже в готовую продукцию. Все основные материалы, необходимые для производства продукции, закладываются (вводятся) в начале процесса в первом цехе. Трудовые и накладные расходы цех несет приблизительно в равной степени в течение всего процесса, и их можно рассматривать в совокупности как добавленные затраты. Задачей компании является определение себестоимости законченных обработкой единиц продукции и оценка незавершенного производства на конец отчетного периода. Необходимые для составления отчета о себестоимости, данные по первому цеху представлены в табл. 11.5.2.1.

Таблица 11.5.2.1

<b>Незавершенное производство на начало периода:</b>	
- количество единиц продукции	100
- степень готовности	60%
Стоимость незавершенного производства на начало периода, всего, д. е.	17 000
- материальные затраты, д. е.	5000
- трудовые затраты, д. е.	6000
- накладные расходы, д. е.	6000
<b>За отчетный период:</b>	
Количество единиц продукции, начатых производством в течение периода	900
Затраты, добавленные за период, всего, д. е.	250 000
- материальные затраты, д. е.	90 000
- трудовые затраты, д. е.	80 000
- накладные расходы, д. е.	80 000
<b>На конец отчетного периода:</b>	
Количество единиц продукции, законченных обработкой и переданных во второй цех	800
Количество единиц продукции, оставшихся в незавершенном производстве	200
Степень готовности незавершенного производства	30%

Первый этап. Первая часть отчета о себестоимости продукции содержит количественные данные, которые отражают физические потоки единиц продукции через цех за отчетный период. При этом учитываются все производимые в отчетном периоде единицы как из начального запаса, так и начатые производством в течение отчетного периода, показывается также направление их движения - на склад готовой продукции, в следующий процесс, в брак или в незавершенное производство данного цеха на конец периода.

Единицы готовой продукции подразделения приводятся в отчете в одном натуральном выражении, например, в штуках, тоннах и др. Предположим, что швейная фабрика выпускает платья, причем для пошива каждого платья требуется 5 м ткани. Если цех начал раскрой и пошив 5000 м ткани, то в отчете будет отражено, что начато производство 1000 единиц ( $5000 : 5$ ), так как единицы, переданные в другой цех, показываются как готовая продукция.

В нашем примере цех начал производство 900 единиц продукции. На начало периода он имеет также 100 единиц продукции в незавершенном производстве, которые полностью укомплектованы материалами (согласно условию, все основные материалы закладываются в начале процесса) и на 60% — трудовыми и накладными ресурсами общей стоимостью 17 000 сум. К концу периода из этих 1000 единиц продукции ( $900 + 100$ ) оказались закончены обработкой и переданы в следующий процесс 800 единиц, а 200 единиц остались в цехе в составе незавершенного производства, имея степень готовности 30%. Произведенные расчеты в сгруппированном виде показаны ниже в табл. 11.5.2.2.

Таблица 11.5.2.2

<b>Целые единицы (этап 1):</b>	<b>Д.е.</b>
Количество единиц продукции в незавершенном производстве на начало периода, имеющие 100% готовности по материалам и 60% готовности по добавленным затратам	100
Количество единиц продукции, начатых производством в течение отчетного периода	900
<b>Всего единиц продукции в производстве в течение отчетного периода</b>	<b>1000</b>
Количество единиц продукции, законченных обработкой и переданных во второй цех	800
Количество единиц продукции, оставшихся в незавершенном производстве на конец периода, имеющих 100% готовности по материалам и 30% готовности по добавленным затратам	200
<b>Всего единиц продукции на конец отчетного периода</b>	<b>1000</b>

Второй этап. При расчете эквивалентного объема производства по методу средней стоимости, единицы продукции, законченные обработкой и переданные во второй цех, добавляются к единицам продукции, оставшимся в незавершенном производстве на конец отчетного периода. Это делается вне зависимости от того, входили ли они в состав незавершенного производства уже на начало отчетного периода или были начаты в нем.

Поскольку основные материалы закладываются в начале процесса, считается, что единицы продукции в незавершенном производстве на конец периода укомплектованы материалами на 100%, следовательно, условные единицы в части элемента материальных затрат равны физическим единицам продукции.

В силу того, что трудовые и накладные расходы добавляются в процессе производства, их нередко учитывают вместе. В отчете о себестоимости они показываются как добавленные затраты, что и предусмотрено условием примера. При пересчете единиц продукции в незавершенном производстве в условные единицы в части элемента затрат по трудовым и производственным накладным расходам мы учитываем их степень готовности. Согласно нашему примеру, 200 единиц продукции в незавершенном производстве на конец периода имеют 30% готовности, следовательно, они равны 60 условным единицам (200 x 30%). Данный пересчет проиллюстрирован в табл. 11.5.2.3.

Таблица 11.5.2.3

Показатели	Физические единицы	Эквивалентные единицы (этап 2)	
		по материальным затратам	по добавленным затратам
Количество единиц продукции, законченных обработкой и переданных во второй цех	800	800	800
Количество единиц продукции, оставшихся в незавершенном производстве на конец периода, имеющих 100% готовности по материалам и 30% готовности по добавленным затратам	200	200	60
Всего единиц продукции на конец отчетного периода	1000	1000	860

Третий этап. При определении себестоимости единицы продукции в разрезе материальных, трудовых и производственных накладных расходов большую точность расчета дает применение условных, а не физических единиц. Использование метода средней стоимости предполагает суммирование затрат начального запаса незавершенного производства и текущих затрат отчетного периода, поэтому затраты, за которые ответственен цех, весьма различны. Материальные, трудовые и накладные расходы, относимые на производимые в текущем отчетном периоде единицы продукции, включают все затраты незавершенного производства прошлого периода, единицы продукции которого дорабатываются в текущем периоде. Кроме того, если цех не является первым в технологической цепочке производства данного продукта, то он получает для дальнейшей обработки из предыдущего процесса единицы продукции, уже имеющие свою стоимость, которая также входит в расчет себестоимости производимых в текущем периоде единиц продукции. В допол-



нение каждый цех добавляет собственные материальные, трудовые и накладные расходы, понесенные в текущем периоде.

Определение только совокупных расходов каждого производственного предприятия является не вполне приемлемым для целей контроля. Поэтому в отчете о себестоимости расходы представлены по трем элементам затрат — материальным, трудовым и накладным расходам. Себестоимость единицы продукции также определяется путем суммирования всех элементов затрат. В случае, когда производственные накладные расходы распределяются на базе прямого труда, либо прямой труд составляет относительно небольшую часть общих производственных затрат, что характерно для автоматизированных производств, отчет о себестоимости может содержать комбинированные затраты, состоящие из трудовых и накладных расходов (добавленные затраты). В то же время в отчете о себестоимости производственные накладные расходы, наоборот, могут показываться в детализированном виде, и тогда себестоимость единицы продукции будет включать их каждый отдельный компонент.

Себестоимость единицы продукции рассчитывается путем деления суммы затрат по каждому элементу на количество эквивалентных единиц по тому же элементу. Рассмотрим расчет себестоимости единицы продукции по элементам затрат. В нашем примере все основные материалы закладываются в первом цехе в начале процесса. Следовательно, даже если единицы начального запаса не завершены обработкой, по материалам они имеют 100% готовности и соответствуют 1000 условных единиц (800 + 200). Общую сумму материальных затрат 95 000 д. е. мы получаем, суммируя 5000 д. е. материальных затрат незавершенного производства и 90 000 д. е. материальных затрат текущего периода. Соответственно, себестоимость условной единицы продукции по материальным затратам составит 95 д. е.

Цеховые трудовые и накладные расходы требуют аналогичных расчетов, в результате которых получаем их общую сумму 172 000 д. е. (12 000 + 160 000), которая затем делится на 860 условных единиц (800 + 60), что и дает себестоимость единицы по добавленным затратам 200 д. е.

Себестоимость единицы продукции по отдельным элементам затрат рассчитывается для того, чтобы получить общую себестоимость 295 д. е. (95 + 200). Мы не можем сразу получить себестоимость единицы продукции, разделив совокупные затраты 267 000 д. е. на какие-либо условные единицы, поскольку цех несет материальные и добавленные затраты не одновременно — материалы закладываются в начале процесса, а трудовые и накладные ресурсы в течение всего процесса. Данный факт предполагает различную степень готовности единиц продукции в незавершенном производстве на конец периода по материальным и добавленным затратам. Расчет себестоимости единицы продукции по методу средней стоимости показан в табл. 11.5.2.4.

Таблица 11.5.2.4

Расчет себестоимости единицы продукции (этап 3)	Всего	материальные затраты	добавленные затраты
--	-------	-------------------------	------------------------

Затраты незавершенного производства на начало периода, д. е.	17 000	5000	12 000
Затраты текущего отчетного периода, д. е.	250 000	90 000	160 000
Всего затрат, д.е.	267 000	95 000	172 000
Условные единицы	—	1000	860
Себестоимость единицы продукции, д. е.	295	95	200

Четвертый этап. Последним этапом составления отчета о себестоимости является распределение общей суммы затрат 267 000 д. е. между продукцией, законченной обработкой и переданной в следующий цех, и продукцией, оставшейся в незавершенном производстве на конец периода. Сначала рассчитывается себестоимость готовой продукции, а затем оставшаяся часть затрат относится на незавершенное производство и производственные потери (если они есть).

Рассмотрим распределение затрат на нашем примере. По состоянию на конец отчетного периода цех имеет 800 законченных обработкой и переданных в следующий процесс единиц продукции с себестоимостью каждой единицы в 295 д. е. Следовательно, общая сумма переданных во второй цех затрат составляет 236 000 д. е. В данном случае мы сразу использовали общую себестоимость единицы продукции 295 д. е., поскольку нет необходимости подразделять ее на отдельные составляющие по материальным, трудовым и накладным расходам, так как готовые изделия имеют 100%-ную завершенность по каждому из элементов.

На конец отчетного периода цех имеет 200 единиц продукции в незавершенном производстве. Поскольку они полностью укомплектованы материалами, мы относим себестоимость единицы продукции по материальным затратам 95 д. е. на все единицы продукции в незавершенном производстве (физические единицы равны условным единицам) и получаем 19 000 д. е. материальных затрат.

По трудовым и накладным ресурсам единицы продукции в незавершенном производстве имеют 30% готовности и соответствуют 60 условным единицам, себестоимость каждой из которых составляет 200 д. е. Следовательно, незавершенное производство на конец периода по добавленным затратам мы оцениваем в 12 000 д. е.

Суммируя полученные результаты, мы получаем общую стоимость незавершенного производства на конец периода 31 000 д. е. (19 000 + 12 000). Для подтверждения правильности произведенного расчета сложим 236 000 д. е., отнесенные на готовую продукцию, и 31 000 д. е., отнесенные на незавершенное производство на конец периода. Полученные 267 000 д. е. составляют общую сумму затрат цеха, которая и подлежала распределению. Произведенные вычисления в обобщенном виде показаны в табл. 11.5.2.5.

Таблица 11.5.2.5

Распределение затрат (этап 4)	Готовая продукция	Незавершенное производство	
		материальные затраты	добавленные затраты

Эквивалентные единицы	800	200	60
Себестоимость единицы продукции, д. е.	295	95	200
Себестоимость продукции в незавершенном производстве на конец периода по элементам затрат, д. е.	—	19 000	12 000
Общая себестоимость, д. е.	236 000	31 000	

Теперь объединим произведенные расчеты в отчете о себестоимости продукции табл. 11.5.2.6.

Таблица 11.5.2.6

**Отчет о себестоимости продукции Компании X (цех №1)**

Количественные показатели	Целые единицы (этап 1)	Условные единицы (этап 2)		Всего затрат
		материальные затраты	добавленные затраты	
Количество единиц продукции в производстве за отчетный период: -из незавершенного производства на начало периода (100% готовности по материалам и 60% готовности по добавленным затратам) -из начатых производством в течение отчетного периода Всего единиц продукции	100 900 1000			
Количество единиц продукции по состоянию на конец отчетного периода: -законченных обработкой и переданных во второй цех -оставшихся в незавершенном производстве на конец периода (100%» готовности по материалам и 30% готовности по добавленным затратам) п. 1 Всего единиц продукции	800 200 1000	800 200 1000	800 60 860	
Расчет себестоимости единицы продукции (этап 3): - всего затрат, д. е. - условные единицы - себестоимость единицы продукции, д.е. (п. 2)		95000 1000 95	172000 860 200	267 000 - 295
Затраты первого цеха за отчетный период, д.е.: - стоимость незавершенного производства на начало отчетного периода - затраты, добавленные цехом за отчетный период		5000 90 000	12 000 160 000	17 000 250 000
Всего затрат учтено		95 000	172 000	267 000

Распределение затрат, д. е. (этап 4): затраты, переданные во второй цех (п. 1 х п. 2) - стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода (п. 1 х п. 2)				236 000 (800 x 295)
Всего затрат распределено	19000 (200 x 95)	12000 (60x200)	31000	267 000

### ***11.5. 3. Суть метода ФИФО и его основные отличия от метода средней стоимости***

По методу ФИФО условный объем производства рассчитывается следующим образом:

**Количество эквивалентных единиц = количество эквивалентных единиц в незавершенном производстве на начало периода + количество единиц продукции, начатых и законченных обработкой в течение отчетного периода + количество эквивалентных единиц в незавершенном производстве на конец периода.**

Согласно методу ФИФО сначала будут закончены изделия из незавершенного производства на начало периода, а затем запущены в производство новые единицы. Существуют два основных отличия расчета условного объема производства по методу ФИФО и по методу средней стоимости.

Во-первых, данные по переданным в другой цех единицам готовой продукции подразделяются на две части. Одна часть состоит из единиц продукции в незавершенном производстве на начало периода, которые были закончены обработкой в текущем отчетном периоде, а другая часть состоит из единиц и начатых и законченных в течение отчетного периода.

Во-вторых, отдельно рассматривается объем работ, произведенный в течение текущего отчетного периода, по единицам продукции в незавершенном производстве на начало и на конец периода. Метод ФИФО предполагает пересчет обоих запасов незавершенного производства в условные единицы. Для незавершенного производства на начало отчетного периода условные единицы отражают объем работ по доведению продукции до полностью готового состояния, а для незавершенного производства на конец периода — объем работ, выполненный до стадии частичной готовности продукции (аналогично расчету по методу средневзвешенной). Причина, почему различие заключается именно в начальном запасе незавершенного производства, зависит от задач, которые оба метода призваны достичь.

Задачей метода средней взвешенной является упрощение расчета себестоимости продукции, что достигается игнорированием незавершенного производства на начало периода. Данный метод не делает различий между продукцией, которая уже была начата обработкой в прошлом отчетном периоде и которая поступила в производство только в текущем отчетном периоде. Следовательно, при подсчете себестоимости всех производимых в данном отчетном периоде единиц продукции по методу средней стоимости

предусмотрен одинаковый подход, что существенно упрощает процесс калькулирования.

Задачей метода ФИФО является более точная калькуляция себестоимости продукции, что достигается раздельным расчетом себестоимости единиц продукции из незавершенного производства на начало периода и единиц продукции, которые были начаты производством в течение отчетного периода. Методу ФИФО присуще допущение, что единицы продукции в незавершенном производстве на начало периода дорабатываются и передаются в следующий цех первыми и имеют свою собственную себестоимость. Единицы продукции, начатые производством в течение отчетного периода, соответственно, обрабатываются следующими, и также имеют свою собственную себестоимость. Такой подход к исчислению себестоимости представляется более комплексным, чем по методу средней стоимости.

Иллюстрация метода ФИФО, так же, как и метода средней стоимости, будет осуществлена на примере составления отчета о себестоимости продукции, исходя из условий того же примера.

Первый этап. Часть отчета, отражающая количественные показатели, схожа при использовании обоих методов. Однако, как уже отмечалось, метод ФИФО выделяет три категории единиц продукции, на которые относятся затраты текущего отчетного периода: единицы продукции в незавершенном производстве на начало отчетного периода, единицы продукции, начатые и законченные в течение отчетного периода, и единицы продукции в незавершенном производстве на конец отчетного периода.

Единицы продукции из начального запаса дорабатываются первыми и передаются во второй цех. В течение отчетного периода первый цех начинает производить другие единицы продукции, часть которых по состоянию на конец отчетного периода становится готовой продукцией и передается во второй цех, а часть остается в составе незавершенного производства. Три категории единиц продукции используются в последующих этапах подготовки отчета о себестоимости для определения переданных во второй цех затрат и для оценки незавершенного производства на конец периода.

В нашем примере в незавершенном производстве на начало отчетного периода было 100 единиц продукции, которые, согласно методу ФИФО, первыми завершаются обработкой и передаются во второй цех.

Поскольку всего передаются 800 готовых единиц продукции, следовательно, 700 единиц продукции были начаты и закончены производством в текущем отчетном периоде. Следует отметить, что хотя в нашем примере получают те же 700 единиц продукции, не следует рассчитывать их как разницу между 900 единицами продукции, начатыми производством, и 200 единицами продукции, оставшимися в незавершенном производстве на конец отчетного периода. Отчет может содержать данные о производственных потерях, что будет рассмотрено далее, и в подобном случае результат совпадать не будет. Расчеты по первому этапу показаны в табл. 11.5. 3.1.

Таблица 11.5. 3.1

Определение физических единиц	Тыс. сум
Количество единиц продукции в незавершенном производстве на начало периода, имеющие 100% готовности по материалам и 60% готовности по добавленным затратам	100
Количество единиц продукции, начатых производством в течение отчетного периода	900
Всего единиц продукции в производстве в течение отчетного периода	1000
Количество единиц продукции, законченных обработкой и переданных во второй цех:	
- из незавершенного производства на начало отчетного периода	100
- из начатых и законченных обработкой в текущем отчетном периоде	700
Количество единиц продукции, оставшихся в незавершенном производстве на конец периода, имеющих 100% готовности по материалам и 30% готовности по добавленным затратам	200
Всего единиц продукции на конец отчетного периода	1000

Второй этап. Отличия в составлении отчета о себестоимости по методу ФИФО и по методу средней стоимости особенно наглядно проявляются при расчете условного объема производства. Поскольку для целей калькулирования себестоимости единицы продукции метод ФИФО учитывает затраты только текущего отчетного периода, при расчете условных единиц продукции по незавершенному производству на начало периода объем работ, уже произведенный по производству таких единиц продукции, и объем производства, требуемый для их завершения обработкой, делится между отчетными периодами. Физические единицы из незавершенного производства на начало периода пересчитываются в условные единицы с учетом степени готовности по материалам и добавленным затратам следующим образом.

Поскольку по условию примера все материалы закладываются в начале процесса, отпускаемые в производство в текущем отчетном периоде материалы относятся только к тем единицам продукции, которые цех начал производить в текущем периоде. Следовательно, к 100 единицам продукции в незавершенном производстве на начало отчетного периода никакие материалы не добавлялись, а значит, они соответствуют нулю условных единиц (100 ед. x 0%).

Трудовые и накладные расходы, как правило, цех несет в течение всего отчетного периода, это значит, что их часть, необходимая для доработки начального запаса незавершенного производства, относится на 100 вышеназванных единиц продукции в обратной пропорции со степенью завершенности. Таким образом, по добавленным затратам физические 100 единиц продукции пересчитываются в 40 условных единиц ( $100 \times (100\% - 60\%)$ ).

Пересчет физических единиц продукции, оставшихся в незавершенном производстве на конец отчетного периода, в условные единицы по методу ФИФО производится аналогично пересчету по методу средней стоимости.

Все произведенные вычисления по определению условного объема производства показаны в табл. 11.5. 3.2.

Таблица 11.5. 3.2

Показатели	Физиические единицы	Условные единицы	
		Материальные затраты	Добавленные затраты
Количество единиц продукции, законченных обработкой и переданных во второй цех:			
- из незавершенного производства на начало отчетного периода (100% готовности по материалам и 60% готовности по добавленным затратам)	100	-	40
- из начатых и законченных обработкой в текущем отчетном периоде	700	700	700
Количество единиц продукции, оставшихся в незавершенном производстве на конец периода, имеющих 100% готовности по материалам и 30% по добавленным затратам	200	200	60
Всего единиц продукции на конец отчетного периода	1000	900	800

Третий этап. Дополнительные различия между составлением отчета о себестоимости по методу ФИФО и по методу средней стоимости проявляются в расчете себестоимости единицы продукции. Как уже отмечалось ранее, для целей калькулирования себестоимости единицы продукции по методу ФИФО учитываются только затраты текущего отчетного периода. Поэтому использование данного метода не требует детализации стоимости незавершенного производства на начало периода по элементам затрат, а оперирует только общей оценкой данного запаса. В нашем примере скорее учитывается общая стоимость незавершенного производства в 17 000 д. е., чем выделенные в отдельные статьи материальные, трудовые и производственные накладные расходы. В то же время метод средней стоимости предполагает такую детализацию стоимости начального запаса с тем, чтобы его каждую статью затрат отдельно суммировать с соответствующими статьями затрат текущего отчетного периода.

Цех имеет 100 единиц продукции в незавершенном производстве на начало отчетного периода, требующих дополнительных затрат по дальнейшей обработке. На эти 100 единиц начального запаса, которые достигли 60% готовности в прошлом отчетном периоде, в текущем отчетном периоде будут отнесены оставшиеся 40% трудовых и накладных расходов. Себестоимость

условной единицы по добавленным затратам составит 200 д. е. (160 000 д. е. : 800 ед.).

Для расчета себестоимости условной единицы по материалам также учитываются только текущие затраты 90 000 д. е., что дает 100 д. е. на единицу (90 000 д. е. : 900 ед.). Себестоимость единицы продукции, начатой и законченной в текущем отчетном периоде, составляет соответственно 300 д.е. (100 д. е. + 200 д. е.). Калькуляция себестоимости единицы продукции в обобщенном виде показана в табл.11.5. 3.3.

Таблица 11.5. 3.3

Расчет себестоимости единицы продукции (этап 3)	Всего	Материаль- ные затраты	Добав- ленные затраты
Затраты текущего отчетного периода, д. е.	250 000	90 000	160 000
Условные единицы	—	900	800
Себестоимость единицы продукции, д. е.	300	100	200

Четвертый этап. Распределение затрат между продукцией, законченной обработкой и переданной в следующий цех, и продукцией, оставшейся в незавершенном производстве на конец периода, по методу ФИФО также имеет свои особенности. Затраты, переданные во второй цех, показываются в отчете о себестоимости не в общей сумме, как по методу средней стоимости, а подразделяются на стоимость продукции, передаваемой из незавершенного производства на начало отчетного периода, и стоимость продукции, начатой и законченной в течение отчетного периода.

Сначала определяется стоимость переданных во второй цех единиц продукции из начального запаса незавершенного производства. Она состоит из двух частей. Одна часть представляет собой затраты, понесенные цехом в прошлом отчетном периоде, в нашем примере это 17 000 д. е. Как уже отмечалось, по методу ФИФО не требуется детализировать стоимость начального запаса по элементам затрат, и она включается в расчет передаваемых во второй цех затрат в общей сумме.

Другая часть передаваемой стоимости показывает затраты на доработку продукции из незавершенного производства на начало отчетного периода. Их сумма не включает материальные затраты, поскольку они были понесены в прошлом отчетном периоде. Трудовые и накладные расходы относятся на остаток незавершенного производства, перенесенный из предыдущего отчетного периода, для расчета общей стоимости передаваемой во второй цех продукции из начального запаса. В нашем примере добавленные затраты составят 8000 д. е. (200 д. е. x 40 ед.), а общая стоимость — 25 000 д. е. (8000 д. е. + 17 000 д. е.).

Затем рассчитывается стоимость продукции, начатой и законченной обработкой в отчетном периоде и имеющей полную степень готовности по материальным и добавленным затратам. Данная стоимость составляет 210 000



д. е. (700 д. е. x 300 д. е.). Теперь можно определить общую сумму передаваемых во второй цех затрат - 235 000 д. е. (25 000 д. е. + 210 000 д. е.).

Последним шагом является оценка стоимости незавершенного производства на конец периода, которая производится аналогично методу средней стоимости с учетом степени готовности. Поскольку единицы в незавершенном производстве на конец отчетного периода полностью укомплектованы материалами, мы относим себестоимость единицы продукции по материальным затратам 100 д. е. ко всем 200 единицам продукции в незавершенном производстве (физические единицы равны условным единицам) и получаем 20 000 д. е.

По трудовым и накладным ресурсам единицы продукции в незавершенном производстве имеют 30% готовности и соответствуют 60 условным единицам, себестоимость каждой из которых составляет 200 д. е. Следовательно, незавершенное производство на конец отчетного периода по добавленным затратам оценивается в 12 000 д. е. Суммируя полученные результаты, мы получаем общую стоимость незавершенного производства на конец периода 32 000 д. е. (20 000 д. е. + 12 000 д. е.). Результаты расчетов по распределению затрат первого цеха показаны в табл. 11.5. 3.4.

Таблица 11.5. 3.4

Распределение затрат (этап 4)	Готовая продукция		Незавершенное производство	
	из незавершенного производства на начало периода	начатая и законченная в течение периода	материальные затраты	добавленные затраты
Условные единицы	40	700	200	60
Себестоимость единицы продукции, д. е.	200	300	100	200
Себестоимость продукции в незавершенном производстве, д. е.	8000	-	20 000	12 000
Себестоимость незавершенного производства на начало периода, д. е.	17 000	-	-	-
Общая себестоимость, д. е.	25 000	210 000	32 000	

Все четыре этапа объединены в отчете о себестоимости продукции табл. 11.5. 3.5.

Таблица 11.5. 3.5

#### Отчет о себестоимости продукции Компании X (цех 1)

Количественные показатели	Целые единицы (этап)	Условные единицы (этап 2)		Всего затрат
		материальные	добавленные за-	

	1)	затраты	траты	
Количество единиц продукции в производстве за отчетный период: -из незавершенного производства на начало периода (100% готовности по материалам и 60% по конверсионным затратам) -из начатых производством в течение отчетного периода Всего единиц продукции	100 900 1000			
Количество единиц продукции по состоянию на конец отчетного периода: -законченных обработкой и переданных во второй цех из незавершенного производства на начало периода -начатых и законченных обработкой в течение периода и переданных во второй цех Всего переданных во второй цех -оставшихся в незавершенном производстве на конец периода (100% готовности по материалам и 30% готовности по добавленным затратам) п. 1 Всего единиц продукции	100 700 800 200 1000	- 700 700 200 900	40 700 740 60 800	
Расчет себестоимости единицы продукции (этап 3): -затраты текущего периода, д. е. -условные единицы -себестоимость единицы продукции, д. е.		90.000 900 100	160.000 800 200	250.000 - 300
Затраты первого цеха за отчетный период, д.е.: -стоимость незавершенного производства на начало отчетного периода -затраты, добавленные цехом за отчетный период Всего затрат учтено		5000 90 000 95 000	12000 160 000 172 000	17000 250 000 267 000
Распределение затрат, д. е. (этап 4): -затраты, переданные во второй цех, всего -стоимость незавершенного производства на начало отчетного периода и его доработки -стоимость единиц продукции, начатых и законченных в текущем периоде -стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода Всего затрат распределено	17 000	- (0 x100)  20 000 (200x100)	8000 (40x200)  12.000 (60x100)	235 000 25 000 210 000 (700 x 300) 32 000 267 000

## 11.6. Нормативный метод учета затрат и анализ отклонений

### 11.6.1. Система «Стандарт-кост» и понятие нормативных затрат

Одним из важнейших преимуществ использования системы «Стандарт-кост» является экономия ведения учетных записей. На первый взгляд может показаться, что использование стандартов требует больших затрат на ведение учета по сравнению с системой учета фактических издержек. На самом деле применение нормативных затрат упрощает ведение учета. Например, все индивидуальные данные о материале (из разных партий по различным ценам) за месяц могут быть просуммированы и одной проводкой списаны с кредита счета «Запасы материалов». Аналогично, нет необходимости каждому рабочему фиксировать время, затраченное на каждую операцию или выполненную работу. Все прямые нормативные трудозатраты определены заранее.

При использовании системы «Стандарт-кост» дополнительные затраты возникают лишь при установлении индивидуальных нормативов. Как правило, эти затраты бывают незначительными. Многие нормативы применяются месяцами или даже годами без изменений. Только существенные изменения такие, как изменения конструкции изделия, освоение нового изделия, замена машинного оборудования вызывают необходимость их пересмотра. Ценовые составляющие нормативных затрат обновляются, как правило, ежегодно или чаще для того, чтобы отразить влияние инфляции или других факторов на цены приобретаемых материалов или стоимость рабочей силы. Пересмотр нормативов общепроизводственных расходов осуществляется в большинстве компаний независимо от того, применяется или нет система «Стандарт-кост».

Система «Стандарт-кост» является инструментом, используемым управлением для планирования затрат и контроля над ними. Она не является системой учета затрат сама по себе и может использоваться как в позаказном, так и в попроцессном методе калькулирования себестоимости продукции. Когда предприятие применяет систему «Стандарт-кост» в полном объеме, то все затраты, влияющие на счета запасов и себестоимость реализованной продукции, показываются в виде стандартных (нормативных) или predetermined затрат, а не в виде фактических затрат, имеющих место. Вместе с отношениями поведения затрат и анализом «затраты-объем-прибыль» введение нормативных затрат в учетную систему обеспечивает основу для процесса контроля бюджетов.

Нормативные затраты представляют собой тщательно predetermined реалистичные затраты, которые обычно выражаются в расчете на единицу готовой продукции и включают три элемента производственных затрат – прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и общепроизводственные расходы.

Учет затрат по нормативам (стандартам) представляет собой целостную концепцию. При применении ее в полном объеме все данные о фактических производственных затратах замещаются их нормативными значениями. Такие счета как «Запасы материалов», «Незавершенное производство», «Запасы годовой продукции» и «Себестоимость реализованной продукции» (и по дебету и по кредиту) ведутся с использованием нормативных затрат, а не фактически понесенных затрат. Бухгалтер ведет отдельные записи о фактических затратах. В конце учетного периода фактические данные сравниваются с их нормативными значениями.

Разница между фактическими и нормативными (или бюджетными) показателями называется отклонением. Если обнаруживается отклонение, бухгалтер должен выяснить причину его происхождения. Этот процесс, известный как анализ отклонений, является эффективным инструментом контроля затрат и всей системы управления.

### ***11.6.2. Классификация и определение норм нормативных затрат***

Нормативные затраты могут быть классифицированы следующим образом:

1. *Идеальные*, теоретические. Эти нормативы основаны на максимальном уровне эффективности работы оборудования, без остановок в работе, сбоев и поломок. Они характеризуют абсолютный минимум возможных затрат при данном существующем уровне производственной мощности. Сами идеальные стандарты вряд ли будут использованы для целей разработки бюджетов или оценки себестоимости производственных запасов, так как они редко достигаются на практике. Но в последнее время их применение все время расширяется вследствие того, что современное управление имеет тенденцию к непрерывному улучшению качества и эффективности операционной деятельности.

2. *Базовые*. Это предположения, которые редко пересматриваются, не зависят от текущих перемен, изменений в уровне цен.

3. *Реальные*. Это нормативы затрат, которые могут быть достигнуты при конкретном уровне деятельности и учитывающие нормальный брак, технологические отходы, перерывы в работе. Эти нормативы подвержены реальным изменениям и отражают разумные средние условия. Например, нормативы по труду отражают перерывы в рабочем дне, предусмотренные технологией остановки для переналадки оборудования и т.п. Нормативы по затратам прямых материалов основаны на текущей рыночной стоимости материалов с включением нормативных отходов и брака.

Нормативные затраты на единицу произведенного продукта состоят из шести элементов:

- нормативная цена прямых материалов;
- нормативное количество прямых материалов;
- нормативное рабочее время (по прямым трудозатратам);

- нормативная ставка оплаты прямого труда;
- нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов;
- нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов.

**Нормативные затраты прямых материалов.** Они определяются умножением нормативной цены материалов на нормативное количество прямых материалов. Нормативная цена прямых материалов представляет собой тщательную оценку затрат определенного вида прямого материала на следующий учетный период. Ответственность за установление нормативных цен по всем прямым материалам несет агент по закупкам. Определяя нормативные цены, он должен учесть все возможные увеличения цен, количественные изменения на рынке материалов, новые источники поставок, в итоге несет ответственность за отклонение материальных затрат, вызванное разницей в ценах.

**Нормативное количество прямых материалов** – это оценка ожидаемого количества единицы продукта. Ее определение является одной из наиболее трудных задач в прогнозировании стандартов. На нее оказывают влияние инженерные спецификации изделий, качество прямых материалов, возраст и производительность машин и оборудования, квалификация и опыт рабочих. Определенный брак и потери могут быть неизбежны, и это необходимо учитывать при определении нормативного количества материалов. Обычно эти нормативы устанавливают производственные менеджеры или бухгалтер, ведущий учет затрат, привлекая для их разработки инженеров, агентов по закупке материалов и машинных операторов.

**Нормативные затраты прямого труда.** Нормативные затраты прямого труда определяются умножением норма-часов прямого труда на нормативную ставку оплаты прямого труда. Нормативное рабочее время отражает время, необходимое для каждого подразделения, станка или процесса, чтобы произвести одну единицу или одну партию изделий. Во многих случаях, нормативное время на единицу составляет небольшую долю часа. Норма-часы трудовых затрат должны пересматриваться, если происходит замена машин и оборудования или изменяется квалификация рабочей силы. Ответственность за разработку этого норматива несут менеджер соответствующего подразделения.

**Нормативная ставка оплаты прямого труда** выражает почасовые затраты труда, ожидаемые в следующем учетном периоде для каждой операции или вида работ. На практике ставки оплаты труда достаточно легко определяемы, так как они либо зафиксированы в трудовом контракте, либо устанавливаются самой компанией. Хотя диапазон ставок устанавливается для каждого разряда рабочих, внутри которого они могут различаться, для каждой операции определяются средние нормативные ставки. И даже, если рабочий, изготовивший продукт, в действительности получает меньше, при исчисле-

нии нормативных затрат прямого труда используется нормативная ставка оплаты.

**Нормативные общепроизводственные расходы.** Нормативные общепроизводственные расходы представляют собой сумму оценок переменных и постоянных общепроизводственных расходов в следующем учетном периоде. Эти оценки основаны на нормативных коэффициентах, вычисленных таким же образом, как нормативный коэффициент распределения общепроизводственных расходов, рассмотренный ранее (в главе, посвященной позаказному методу калькулирования себестоимости). Однако существует одно главное отличие – нормативный коэффициент общепроизводственных расходов состоит из двух частей – для переменных и для постоянных затрат, при расчете которых используются различные базы.

Нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов находится делением общих планируемых переменных общепроизводственных затрат на планируемое количественное выражение критерия, например, ожидаемое количество нормативных машино-часов или человеко-часов прямого труда (может быть использована другая база, если машино-часы или норма-часы не являются подходящей мерой для распределения переменных общепроизводственных расходов). Формула на базе норма-часов выглядит следующим образом:

$$\text{Нормативный коэффициент переменных ОПР} = \frac{\text{Общие планируемые переменные ОПР}}{\text{Ожидаемое количество норма-часов прямого труда}} \cdot$$

**Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов** находится делением планируемых постоянных общепроизводственных расходов на нормальную производственную мощность, выраженную, в данном случае, в норма-часах прямого труда:

$$\text{Нормативный коэффициент постоянных ОПР} = \frac{\text{Общие планируемые переменные ОПР}}{\text{Нормальная мощность в норма-часах прямого труда}} \cdot$$

Использование нормальной мощности в качестве базового критерия дает уверенность, что все постоянные ОПР будут отнесены на производимый продукт по норме, когда нормальная мощность достигнута.

Если фактический выпуск превышает запланированный, и нормативные трудозатраты выше, чем нормальные, возникает благоприятная ситуация. Фактические постоянные ОПР в расчете на единицу продукции будут меньше, чем нормативные, и, следовательно, уменьшится себестоимость произ-

водства единицы изделия. Но, если фактический выпуск не соответствует ожиданиям (запланированному уровню), т.е. падает ниже нормальной мощности, то в результате имеет неблагоприятную ситуацию, та же сумма постоянных ОПР будет приходиться на меньшее количество произведенной продукции.

### **11.6.3. Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции**

Использование нормативных затрат устраняет необходимость вычисления стоимости единицы (или партии) продукции, исходя из данных о фактических затратах, каждую неделю или месяц. Единожды определив нормативные затраты прямых материалов, прямого труда и общепроизводственных расходов, можно определять общие нормативные затраты на единицы изделия и становится возможным принимать основные показатели затрат, осуществлять оценку производственных запасов.

**Пример.** Компания разработала следующие нормативы для линии, производящей автоматические карандаши: нормативные затраты прямых материалов составляют 0,025 кв. футов специальной пластмассы на один квадратный фут пластмассы и 2,25 за каждый подвижной механизм.

Нормативные затраты прямого труда составляют 0,01 часа в штамповочном цехе и 0,05 часа на один карандаш в сборочном цехе. Нормативные ставки оплаты прямого труда равны 8,00 за час в штамповочном цехе и 10,20 за час в сборочном цехе.

Нормативные коэффициенты общепроизводственных расходов составляют 12,00 на час общих трудовых затрат для переменной их части и 9,00 на час общих трудовых затрат для постоянной части.

Расчет производственных затрат на один карандаш:

Прямые материалы

Пластмасса (9,20/кв. фут. x 0,025 кв. фут.) 0,23

Один подвижной механизм 2,25

Прямые затраты труда

Штамповочный цех  
(0,01 час/карандаш x 8,00/час) 0,08

Сборочный цех  
(0,05 час/карандаш x 10,20/час) 0,51

Общепроизводственные расходы

Переменные (0,06 час/карандаш x 12,00/час) 0,72

Постоянные (0,06 час/карандаш x 9,00/час) 0,54

Итого нормативные затраты на один карандаш 4,33

На этом же примере проиллюстрируем, как записываются бухгалтерские проводки в системе учета нормативных затрат. Отметим, что сами бухгалтерские записи аналогичны записям данных о фактических затратах. Главное отличие заключается в том, что все суммы затрат (прямых материалов, пря-

мого труда, общепроизводственных расходов) на счете «Незавершенное производство» записываются по нормативным значениям.

При использовании системы «Стандарт-кост» в виде нормативных значений определяются следующие суммы:

– стоимость закупленных прямых материалов по дебету счета запасы материалов (фактически закупленное количество по нормативной цене);

– стоимость материалов, потребленных в производстве, с кредита счета «Запасы материалов» в дебет счета «Незавершенное производство»;

– стоимость затрат прямого труда по дебету счета «Незавершенное производство» с кредита счета «Задолженность по заработной плате»;

– сумма общепроизводственных расходов, отнесенная в дебет счета «Незавершенное производство» с кредита счета «Списанные общепроизводственные расходы» по коэффициентам отдельно по переменной части и постоянной части ОПР;

– себестоимость готовой продукции, перенесенная в дебет счета «Запасы готовой продукции» с кредита счета «Незавершенное производство»;

– себестоимость реализованной продукции, перенесенная на счет «Себестоимость реализованной продукции» с кредита счета «Запасы готовой продукции».

Это означает, что произведенная продукция будет списана на счет «Запасы готовой продукции» автоматический, но нормативные, возникающие разницы записываются на специальные счета отклонений (они будут рассмотрены далее). А сейчас при анализе бухгалтерских проводок предположим, что таких отклонений нет.

#### **Примеры хозяйственных операций:**

а) Закуплено 500 кв. футов специальной пластмассы (счета не оплачены) по цене 9,20 за один кв. фут

Запасы материалов	4.600	(500 x 9,20 = 4.600)
Счета к оплате	4.600	

Здесь мы предполагаем, что фактическая цена закупки не отличалась от нормативной. Записи на счете «Запасы материалов» ведутся только по нормативным значениям.

б) Отпущено в производство 60 квадратных футов пластмассы (по 9,20 за кв. фут) и 240 подвижных механизмов (2,25 за каждый)

Незавершенное производство	1.092	(60 x 9,20 + 240 x 2,25 = 1.092)
Запасы материалов	1.092	

в) В течение определенного периода 600 карандашей были произведены и отправлены на склад (600 карандашей x 4,33)

Запасы готовой продукции	2.598
Незавершенное производство	2.598

Все представленные проводки демонстрируют, что при использовании системы «Стандарт-кост» по всем счетам запасов и производства проходят записи нормативных, а не фактических затрат.



## Заключение

В данной главе рассмотрен расчет отклонений в системе калькуляции себестоимости по нормативным издержкам и по нормативным издержкам с их полным распределением. В системе калькуляции по нормативным издержкам постоянные накладные расходы не распределяются на продукты. Таким образом, отклонение по валовой прибыли выражается в маржинальной прибыли, а отдельно рассчитывается отклонение по постоянным накладным расходам, т.е. фактическое отклонение по постоянным накладным расходам. В системе калькуляции по нормативным издержкам с полным их распределением постоянные накладные расходы распределяются на продукты, и этот процесс ведет к формированию отклонения по объему постоянных накладных расходов, а отклонения по валовой прибыли выражаются через коэффициент прибыльности.

Приведенные отклонения используются как в системе калькуляции себестоимости по нормативным предельным издержкам, так и в системе калькуляции себестоимости по нормативным издержкам с их полным распределением.

## Контрольные вопросы

1. Когда возник управленческий учет?
2. Что вы понимаете под управленческим учетом?
3. Перечислите сходства и различия между финансовым и управленческим учетами.
4. Что является функцией управленческого учета?
5. Виды информации для управленческого учета.
6. Как классифицируются затраты для калькуляции себестоимости произведенной продукции?
7. По каким признакам классифицируются расходы предприятия?
8. Как классифицируются затраты для осуществления планирования и контроля?
9. Что является объектом учета затрат и калькуляции себестоимости продукции?
10. Какие центры ответственности существуют?
11. Характеристика и состав косвенных расходов.
12. Первичное распределение косвенных расходов.
13. Вторичное распределение (перераспределение) косвенных расходов.
14. Общие подходы к отнесению косвенных расходов на продукт.
15. Базы распределения косвенных расходов.
16. Общезаводские и цеховые ставки распределения.
17. Нормативные ставки распределения.
18. Основные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в управленческом учете, их общие черты и различия.

19. Планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат при позаказном методе калькулирования себестоимости.
20. Назначение карточки регистрации затрат по заказу.
21. Принципы разработки производственных графиков.
22. Основные направления сбора и распределения затрат по заказам.
23. Роль отчетов о себестоимости производственных заказов.
24. Преимущества и недостатки позаказного метода.
25. Характеристика, область применения попроцессного метода и его основные отличия от позаказного метода.
26. Преимущества и недостатки попроцессного метода.
27. Расчет условного объема производства.
28. Применения метода средней стоимости.
29. Применение метода ФИФО.
30. Общая характеристика комплексных производств.
31. Комплексные и косвенные затраты — сходства и различия в подходах к распределению.
32. Способы учета и оценки побочных продуктов.
33. Применение метода чистой стоимости реализации для распределения затрат комплексных производств.
34. Применение метода постоянной доли валовой прибыли для распределения затрат комплексных производств.
35. Применение количественного метода для распределения затрат комплексных производств.
36. Применение метода средней себестоимости единицы продукции для распределения затрат комплексных производств.
37. Применение метода весовых факторов для распределения затрат комплексных производств.
38. Анализ распределения комплексных затрат для целей планирования и принятия решений.

#### Литература

1. Волкова О.Н. Управленческий учет: Учебник. М.: Дашков и К, 2002.
2. Фофанов В.А. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции различных отраслей. М.: Гросс Медиа, 2008.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебное пособие. М., 1998.
4. Пардаев А. Бошкарув хисоби. Т., 2002.

## ГЛАВА 12. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ

### 12.1. Планирование системы управленческого учета

Бытует представление, что в рыночной экономике, в противоположность плано-административной, слабо используется элемент планирования в хозяйственной практике. В какой-то мере это имеет место на макроэкономическом уровне, но в микроэкономике, на уровне организаций все иначе. Организации ведут самостоятельную деятельность на рынке, где складываются разнообразные ситуации, и здесь без четкой и эффективной системы планирования не обойтись.

Данные о затратах играют ключевую роль во многих управленческих решениях. В предыдущих главах обсуждались такие проблемы, как классификация затрат, поведение затрат, анализировалось соотношение «затраты — объем — прибыль», рассматривались различные системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Изучение этих вопросов является необходимой базой для анализа и принятия огромного количества решений по управлению современными предприятиями. В данной главе мы воспользуемся полученными знаниями для принятия управленческих решений по планированию как на относительно небольшие, так и на значительные периоды времени.

Планирование, как одна из важнейших функций управления, включает в себя два основных типа деятельности:

**1) подготовка программ** — процесс принятия решений по основным направлениям деятельности, в который входит разработка среднесрочных и долгосрочных планов для реализации принятой стратегии;

**2) разработка бюджетов (смет)** — процесс планирования деятельности отдельных подразделений или функций и всей организации в целом на последующий период, обычно год.

**Планирование** в самом общем и широком смысле представляет собой процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем. В западных системах менеджмента и учета различают три вида планирования, отличающиеся, во-первых, целями планирования, во-вторых, временным периодом и, в-третьих, степенью детализации проработки планов. Термин «*planing*» употребляется в самом широком смысле, но чаще относится к долгосрочным прогнозам. Термин «*programming*» соответствует второму по уровню детализации виду планирования, на котором конкретизируются выбранные стратегические направления в виде отдельных программ для достижения долгосрочных целей.

**Бюджетирование** (*budgeting*), являющееся самым детализированным уровнем планирования, представляет собой процесс подготовки отдельных бюджетов по структурным подразделениям или функциональным сферам организации, разрабатываемых на основе утвержденных высшим руководством

программ. Иногда этот термин трактуется более широко, как целостная система выбора тактических целей планирования на уровне организации в рамках принятой стратегии, разработки планов (смет затрат и доходов) будущих операций и контроля исполнения этих планов, т.е. по сути как система внутреннего финансового управления.

В наиболее общей классификации планов выделяют три вида планов: оперативные, административные и стратегические.

**Оперативные планы** — это тактические планы, которые прямо связаны с достижением целей организации; они являются краткосрочными, формулируются, как правило, в виде годовых или квартальных бюджетов. В качестве примеров оперативных планов можно назвать план производства на квартал, план материально-технического снабжения на полгода, план общепроизводственных расходов на месяц.

**Административные планы** — это тактические планы развития и поддержания организационной структуры. Их цель — создать организацию, при которой могут быть достигнуты желаемые уровни выполнения запланированных показателей. Эти планы обычно являются среднесрочными, но пересматриваются ежегодно.

**Стратегические планы** — это планы генерального развития бизнеса и долгосрочной структуры организации. Стратегии организации пересматриваются не систематически, а при необходимости, например, при внедрении новых технологий, изменении в предпочтениях потребителя, возникновении нового конкурента.

### *12.1.1. Программирование и основы бюджетирования*

**Программирование** является одним из видов планирования и представляет собой процесс выбора программ и определения приблизительного объема ресурсов, выделяемых на каждую программу. **Программы** — это основные направления деятельности, которых организация решила придерживаться для выполнения своей стратегии.

В прибыльно-ориентированных организациях каждый основной продукт или производственная линия могут являться программой. Программами также могут быть различные научно-исследовательские работы, улучшение существующих продуктов или технологических процессов, поиск новых конкурентоспособных продуктов и т.п. Программы могут носить некоммерческий характер, например, улучшение условий труда, охрана окружающей среды, предоставление более полной и своевременной информации руководству и др.

В одних организациях программные решения принимаются неформально, в других — используется система формальной подготовки программ и долгосрочного планирования. Программы представляют собой второй уровень детализации стратегических планов, и если в долгосрочном планировании декларируются основные стратегические цели, то на уровне разработки

конкретных программ речь уже идет о ресурсах, выделяемых для достижения этих целей.

Процесс подготовки программ включает в себя три основные части:

- 1) пересмотр текущих программ;
- 2) рассмотрение предложений по новым программам;
- 3) координацию программ с помощью системы формального программирования.

**Текущие программы.** Даже в стабильных производствах необходимо систематически и тщательно пересматривать уже существующие программы, так как постоянно изменяется окружающая экономическая среда, вкусы и запросы потребителей, условия конкуренции, производственные технологии. Очень важно вовремя распознать эти изменения и адаптировать имеющиеся программы к новым условиям.

**Предлагаемые программы.** В рамках утвержденной стратегии руководство должно быть восприимчиво к новым программам ввиду возможной угрозы существующей деятельности или для использования преимуществ новых открывающихся возможностей. В бизнесе такие предложения обычно требуют капитальных вложений.

Для анализа предлагаемых программ в неприбыльных организациях широко используется метод анализа «выгоды - затраты», включающийся в сопоставлении предполагаемой выгоды, которой всегда может быть дана количественная оценка, с затратами, осуществляемыми по данной программе. Этот метод используется и в прибыльно-ориентированных (коммерческих) организациях для анализа таких предлагаемых программ, как увеличение расходов на улучшение условий безопасности труда, снижение уровня загрязнения окружающей среды, повышение репутации организации в обществе, предоставление более полной, своевременной и достоверной информации руководству.

**Системы формального программирования.** Большинство крупных организаций использует формальную систему планирования, и которой финансовые и иные последствия пересмотра текущих программ или принятия предлагаемых новых программ проецируются на несколько лет вперед. Такая проекция называется **долгосрочным планом**. Он показывает доходы, расходы и другую информацию по индивидуальным программам на годы вперед (обычно на пять лет, но возможно и на три года, а для организаций по выработке электроэнергии или добыче природных ресурсов — на двадцать лет).

Процесс программирования начинается, как правило, за несколько месяцев до начала составления годового бюджета (сметы). Формальная подготовка программы начинается, когда высшее руководство в результате анализа определяет необходимость изменения основных целей и стратегии. Затем предложения рассылаются оперативным руководителям, которые готовят конкретные программы на основе направлений, определенных высшим руководством. Далее предлагаемые программы обсуждаются с высшим руководством, и в результате этих обсуждений появляется набор программ для ор-

ганизации в целом. Утвержденные программы являются основой для подготовки годового бюджета.

Прежде чем определить понятие бюджета, остановимся на проблемах терминологии. Обычно понятие «бюджет» мы связываем с такими определениями, как государственный, местный, семейный, у всех на слуху выражение «дефицит бюджета». В управленческом учете, как в самостоятельном виде учета, термин «бюджет» используется в несколько ином смысле, который ближе к такому понятию, как смета (например, смета доходов и расходов).

Процесс составления бюджетов является одним из важнейших в системе планирования и контроля в управленческом учете, и поэтому, на наш взгляд, следует остановиться на термине «бюджет». В противном случае будет затруднено чтение специальной литературы и однозначное понимание этого термина. В дальнейшем изложении будем использовать термин «бюджет» и постараемся как можно точнее его определить и для целей теории планирования, и, главным образом, для целей практики.

Разработка бюджета, как и программирование, представляет собой процесс планирования. Существенная разница между двумя этими видами планирования заключается в том, что программы «заглядывают» в будущее на несколько лет вперед, а бюджет, как правило, рассчитывается на один, последующий год.

Бюджеты — ключевой инструмент системы управленческого контроля. Практически все организации, может быть за исключением самых мелких, составляют бюджеты. Многие организации в качестве годового бюджета рассматривают план прибыли, который показывает планируемую деятельность организации по центрам ответственности для получения прибыли. Почти все неприбыльные организации также составляют бюджеты.

**Бюджет** представляет собой финансовый документ, созданный до того, как предполагаемые действия выполняются. Его также часто называют финансовым (в данном контексте следует понимать как выраженный в стоимостном измерении) планом действий. Ключом к пониманию термина «бюджет» является осознание того, что это есть нечто больше, как лист бумаги, на котором представлены финансовые и иные данные. Такие данные планируют серию событий, которые свершатся в будущем. Это есть прогноз будущих финансовых операций.

Бюджет может иметь бесконечное количество видов и форм. В отличие от формализованного отчета о прибылях и убытках и бухгалтерского баланса бюджет не имеет стандартизированной формы, которая должна строго соблюдаться. Бюджет может быть совсем простым, как проект продаж и затрат уличной овощной лавки, или очень сложным, например, как финансовые проекты корпорации «Дженерал Моторз».

Структура бюджета зависит от предмета бюджета, размера организации, степени, в которой процесс составления бюджета интегрирован с финансовой структурой организации, от квалификации и опыта разработчиков.

Бюджет должен представлять информацию доступным и ясным образом, так, чтобы содержание бюджета было понятно пользователю. Избыток информации затрудняет понимание значения и точности данных, недостаточность информации может привести к непониманию основных ограничений и взаимосвязей данных, принятых в документе. Бюджет не обязательно должен содержать одновременно доходы и расходы, нет необходимости, чтобы они были сбалансированы. Например, бюджет использования материалов содержит только планируемые расходы сырья и полуфабрикатов. Бюджет может быть подготовлен целиком в не денежном выражении, могут быть использованы такие измерители, как часы труда, единицы продукции, количество услуг и т.п.

При подготовке бюджета необходимо начать с ясно сформулированного его названия (заголовка) и указания периода времени, для которого бюджет составляется. Реальную форму представления бюджета создает его разработчик. Организация может создать свои собственные формы бюджета, которые она будет постоянно использовать. Если в бюджете необходима информация о новом продукте или услуге, то может потребоваться новая структура и форма этого документа. Но всегда необходимо следовать основному правилу — информация, содержащаяся в бюджете, должна быть, насколько это возможно, предельно точной, определенной и значащей для ее получателя.

Наиболее часто в экономической литературе бюджет определяется как план, представленный в количественном, обычно денежном выражении на определенный период времени, как правило, на один год.

По определению Института дипломированных бухгалтеров по управленческому учету США, бюджет — это количественный план в денежном выражении подготовленный и принятый до определенного периода времени, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели.

Детализированные бюджеты чаще всего составляют на ограниченный период, как правило, максимум на год, с подразделением на более короткие периоды: кварталы, месяцы или четырёхнедельных периодов. Планирование на краткосрочные периоды вызвано целями контроля управления. В конце контрольного периода фактические данные сравнивают с бюджетными значениями для анализа и оценки текущей деятельности. В связи с этим предпочтительнее сравнивать четырёхнедельные, а не месячные периоды, чтобы избежать различий в количестве дней разных месяцев, что может привести к определенным трудностям при сравнении.

На практике годовой бюджет часто разрабатывают укрупнённо по кварталам, и только I квартал детализируют по месяцам. В течение года бюджеты могут корректироваться с учетом изменившихся обстоятельств. Широко применяются непрерывные, или **скользящие бюджеты**. Сущность их заключается в том, что по мере завершения месяца или квартала к бюджету добав-

ляется следующий детализированный бюджет, чем обеспечивается непрерывное внутригодовое планирование. В целом периодичность разработки бюджетов определяется объемом планируемых данных и потребностями конкретной организации.

В случаях существенных изменений таких, как освоение и выпуск нового продукта, внедрение новых технологий и оборудования, которые требуют дополнительных капитальных вложений, бюджеты разрабатывают на пять или даже более лет. Все возрастающее количество организаций использует бюджеты как основной инструмент в долгосрочном планировании.

Бюджеты разрабатываются как в целом для организации, так и для ее структурных подразделений или отдельных функций деятельности.

Основные **функции бюджета** состоят в следующем:

- ◆ планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации;
- ◆ координация различных видов деятельности и подразделений, согласование интересов отдельных работников и групп в целом по организации;
- ◆ стимулирование руководителей всех рангов в достижении целей своих центров ответственности;
- ◆ контроль текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины;
- ◆ выработка основы для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей;
- ◆ обучение менеджеров.

**Планирование.** Основные плановые решения обычно вырабатываются в процессе подготовки программ, и сам процесс разработки бюджета по существу является уточнением этих планов. Разработка бюджетов — самый детализированный вид планирования, уточняющий основные операции по отдельным подразделениям или функциям организации на ближайший период.

**Координация и связь.** Каждый центр ответственности влияет на работу других центров ответственности и сам зависит от их деятельности. В процессе разработки бюджета координируются отдельные виды деятельности таким образом, чтобы все подразделения организации работали согласованно, воплощая общие цели организации. Очень важно, чтобы планы производства были скоординированы с планом отдела маркетинга, т.е. необходимо произвести количество продукции в соответствии с запланированным объемом продаж и желаемым уровнем конечных запасов готовой продукции. План закупки материалов должен исходить из потребностей производства количества продукции, определенного в бюджете производства и т.д.

Планы руководства не будут осуществлены, пока все исполнители не поймут содержание этих планов. Они включают в себя такие конкретные пункты, как: сколько товаров и услуг необходимо произвести; какие методы, каких людей, и какое оборудование использовать; сколько сырья и материалов необходимо закупить; какие продажные цены установить, а также какой политики и каких ограничений следует придерживаться в будущем. Примерами такого рода информации могут служить максимальные суммы на рек-



ламу, техническое обслуживание, расходы администрации; ставки заработной платы и количество рабочего времени; необходимый уровень качества продукции. Утвержденный бюджет является наиболее важным инструментом для увязки количественной информации в этих планах и имеющихся ограничений.

**Стимулирование.** Процесс составления бюджета может быть мощным средством для стимулирования руководителей в осуществлении целей их центров ответственности и, следовательно, общих целей организации. Каждый руководитель должен точно знать, что ожидают от их центров ответственности.

Стимулирующая роль бюджета проявляется еще больше, если менеджеры принимают активное участие в разработке бюджета своего подразделения. Практика, когда все уровни управления принимают непосредственное участие в разработке бюджетов по подразделениям или функциям, а также в подготовке главного, общего бюджета на предстоящий период называется планированием с участием исполнителей.

**Контроль.** Бюджет представляет собой отчет о желаемых результатах на момент формирования бюджета. Тщательно подготовленный бюджет является наилучшим стандартом, с которым сравнивают фактически достигнутые результаты, так как он содержит оценку эффекта всех переменных, которые прогнозировались во время разработки бюджета.

До недавнего времени общей практикой было сравнение текущих результатов с результатами за прошлый период или за аналогичный период в предыдущем году. В некоторых организациях такая практика является основным методом сравнения до сих пор. Но подобные «исторические» стандарты имеют существенные недостатки, поскольку при сравнении с ними не учитываются изменения в направлениях деятельности и планируемых программах на текущий год.

Сравнение фактических данных с их бюджетными значениями «водружает красный флаг» над проблемными областями, т.е. указывает области, на которые в первую очередь следует обратить внимание управляющих и куда направить необходимые управленческие действия. Анализ отклонений между фактически достигнутыми результатами и данными бюджета позволяет:

- помочь идентифицировать проблемную область, которая требует первоочередного внимания;
- выявить новые возможности, не предусмотренные в процессе разработки бюджета;
- показать, что первоначальный бюджет в некоторой степени был нереалистичен.

**Оценка.** Отклонения от бюджета, определяемые ежемесячно или чаще, служат для целей контроля в течение всего бюджетного года. Сравнение фактических и бюджетных данных за год часто является главным фактором оценки каждого центра ответственности и руководителя в конце года. В некоторых организациях премии менеджеров рассчитываются как определен-

ный процент положительного отклонения по его центру ответственности (например, суммы сэкономленных материалов, фондов оплаты труда).

**Обучение.** Бюджет также служит хорошим средством обучения менеджеров. Составление бюджетов способствует изучению менеджерами в деталях деятельности своих подразделений и взаимоотношений центров ответственности с другими центрами в целом по организации. Это особенно важно для лиц, вновь назначенных на должность руководителя центра ответственности. Каждый человек, который имеет опыт разработки годового бюджета для своего собственного дела, может оценить обучающую природу такого процесса.

### *12.1.2. Общий бюджет и бюджет денежных средств*

Общий бюджет представляет собой скоординированный по всем подразделениям или функциям план работы для организации в целом. Он состоит из двух главных бюджетов: операционного и финансового. Основные элементы общего бюджета представлены на рис. 12.1.2.1.

**Операционный бюджет** (также называется **текущим, периодическим, оперативным бюджетом**). Он показывает планируемые операции на предстоящий год для сегмента или отдельной функции организации. В процессе подготовки этого бюджета, прогнозируемые объемы продаж и производства трансформируются в количественные оценки доходов и расходов для каждого из действующих подразделений организации. Операционный бюджет включает в себя бюджетный (прогнозный) отчет о прибылях и убытках, который в свою очередь формируется на основе таких бюджетов, как бюджет продаж и на его основе производственный бюджет (с детализацией в отдельных бюджетах по всем основным элементам производственных затрат) и бюджеты коммерческих и общих и административных расходов.

**Бюджет продаж.** Прогноз объема продаж является отправной точкой и, вероятно, наиболее критическим моментом всего процесса подготовки общего бюджета. План продаж определяет высшее руководство на основе исследований отдела маркетинга, а также мнений руководителей отдела продаж. Во многих случаях объем продаж ограничивается имеющимися производственными мощностями.

Бюджет объема продаж и его товарная структура, предопределяя уровень и общий характер всей деятельности организации, оказывают воздействие на большинство других бюджетов, которые, по существу, исходят из данных, установленных в бюджете продаж. Проблемы, связанные с определением оценки объема продаж, и факторы, влияющие на его величину, будут позже рассмотрены более подробно.

**Бюджет коммерческих расходов (расходов на продажу).** В этом бюджете детализируются все предполагаемые расходы, связанные со сбытом продукции в будущем периоде. Некоторые расходы, такие, как комиссионные и транспортные затраты, могут быть переменными, другие — такие, как

расходы на рекламу и заработная плата старших контролеров, являются постоянными. За разработку, а затем за исполнение бюджета коммерческих расходов несет ответственность отдел продаж.

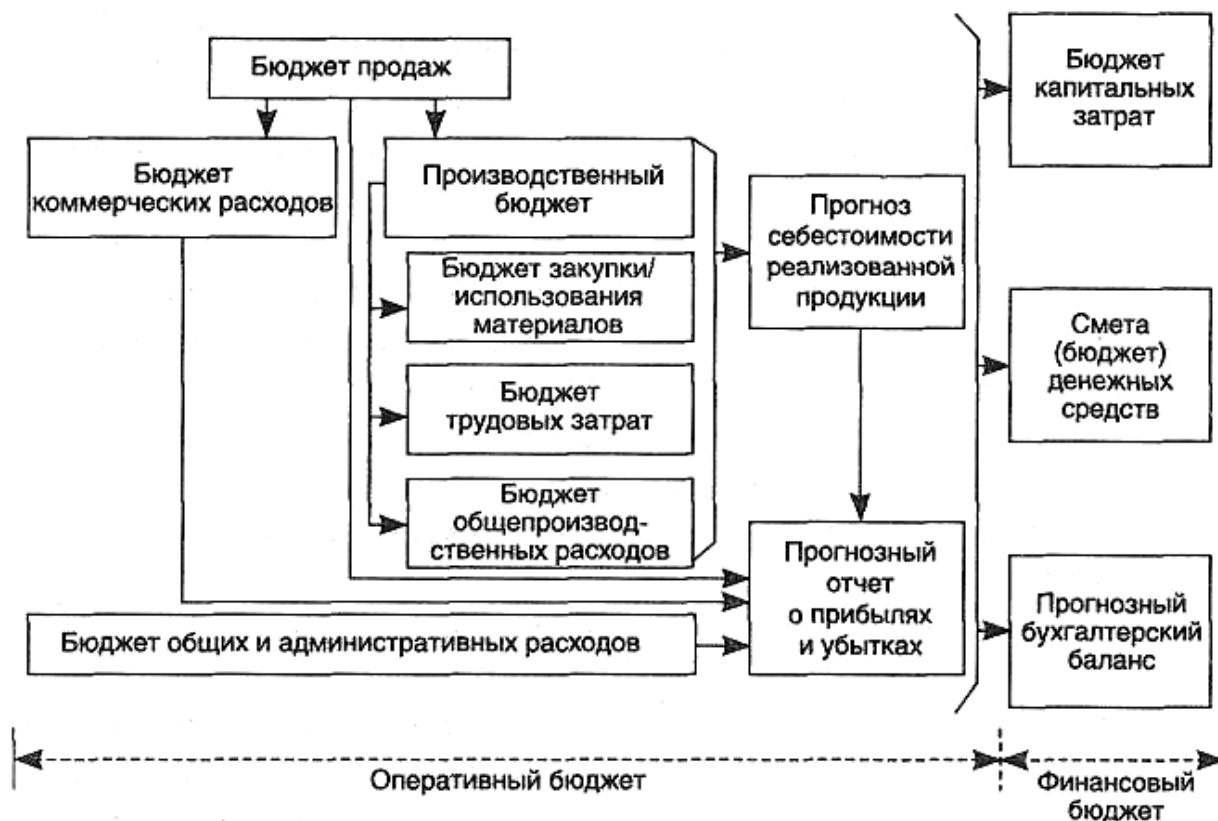


Рис. 12.1.2.1. Общий бюджет

**Производственный бюджет.** После установления планируемого объема продаж в натуральном выражении становится возможным определить количество единиц продукции, которое необходимо произвести, чтобы обеспечить запланированные продажи и необходимый уровень запасов. Руководство сначала должно определить, останется ли уровень запасов готовой продукции прежним либо он должен быть изменен.

На основе информации о желаемом уровне запасов готовой продукции на конец периода, о наличии продукции на начало бюджетного периода и о количестве единиц продаж разрабатывается производственный график.

**Бюджет закупки и использования материалов.** Плановые потребности закупки материалов и их использования могут быть подготовлены как в одном документе, так и в отдельных самостоятельных бюджетах. Многие предпочитают единый документ.

В этом бюджете устанавливаются сроки закупки, виды и количество сырья, материалов и полуфабрикатов, которые необходимо приобрести для удовлетворения производственных планов. Использование материалов определяется производственным бюджетом и предполагаемыми изменениями в уровне материальных запасов. Умножая количество единиц материалов на

оценочные закупочные цены на эти материалы, получают бюджет закупки материалов.

**Бюджет трудовых затрат.** Этот бюджет определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения запланированного объема производства, которое рассчитывается умножением количества единиц продукции на норму затрат труда в часах на единицу. В этом же или в отдельном документе устанавливают затраты труда в денежном выражении умножением необходимого рабочего времени на часовые ставки оплаты труда.

**Бюджет общепроизводственных расходов.** Этот бюджет представляет собой детализированный план предполагаемых производственных затрат, отличных от прямых затрат материалов и прямых затрат труда и необходимых для выполнения производственного плана в будущем периоде.

Данный бюджет имеет две цели:

- 1) интегрировать все бюджеты общепроизводственных расходов, разработанные менеджерами по производству и его обслуживанию;
- 2) аккумулируя эту информацию, вычислить нормативы указанных расходов на предстоящий учетный период для их распределения на отдельные виды продукции или другие объекты калькулирования затрат.

**Бюджет общих и административных расходов.** Этот бюджет представляет собой детализированный план текущих операционных расходов, отличных от расходов, непосредственно связанных с производством и сбытом и необходимых для поддержания деятельности в целом организации в будущем периоде. Данный бюджет обеспечивает информацией, которая требуется для подготовки бюджета денежных средств, а также для целей контроля этих расходов. Указанная информация нужна также для определения финансового результата деятельности организации в планируемом периоде. Большинство элементов рассматриваемого бюджета составляют постоянные затраты.

**Бюджетный отчет о прибылях и убытках.** На основе подготовленных периодических бюджетов главный менеджер или директор по составлению бюджета может начать разрабатывать прогноз себестоимости реализованной продукции, анализируя данные бюджетов закупки и использования материалов, трудовых затрат и общепроизводственных расходов. Информация о доходах берется из бюджета продаж. Используя данные об ожидаемых доходах и себестоимости реализованной продукции, и добавив информацию из бюджетов коммерческих и общих и административных расходов, можно подготовить прогнозный план прибылей и убытков. Составление именно этого отчета является последним шагом при подготовке операционного бюджета.

Все текущие бюджеты тесно связаны друг с другом. Прогноз продаж является первым шагом в процессе составления общего бюджета. За ним может быть подготовлен бюджет коммерческих расходов. От прогноза продаж также зависит производственный бюджет, на основе которого разрабатываются бюджеты закупки и использования материалов, трудовых затрат и общепроизводственных расходов.

В большинстве случаев планы общих и административных расходов принимаются на высших уровнях управления. Однако значительная часть такой информации может быть обработана на уровне подразделений организации и включена в периодические бюджеты.

**Финансовый бюджет.** Это план, в котором отражаются предполагаемые источники финансовых средств и направления их использования в будущем периоде. Финансовый бюджет включает в себя бюджет капитальных затрат, бюджет денежных средств организации и подготовленный на их основе совместно с бюджетным отчетом о прибылях и убытках бюджетный бухгалтерский баланс.

**Бюджет капитальных затрат.** Определение нужд капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов для них является комплексной задачей всей системы управления. Задача состоит в том, чтобы решить, какие долгосрочные активы приобрести или построить на основе выбранного критерия для принятия такого решения, связанного с определением рентабельности инвестиций.

Информация, касающаяся долгосрочных капиталовложений, влияет на бюджет денежных средств, затрагивая вопросы расходов на приобретение или строительство, а также выплаты процентов за кредиты, на бюджетный отчет о прибылях и убытках, на бюджетный бухгалтерский баланс, изменяя сальдо на счетах основных средств и других долгосрочных активов. Следовательно, все решения по капитальным затратам должны планироваться и включаться в общий бюджет.

**Бюджет денежных средств.** Этот бюджет является одним из самых важных бюджетов в процессе планирования деятельности организации в целом, поэтому его основные цели и принципы разработки будут более подробно рассмотрены ниже.

**Бюджетный бухгалтерский баланс (прогноз финансового положения).** Последним шагом в процессе подготовки общего бюджета является разработка прогноза финансового положения, или бюджетного бухгалтерского баланса для организации в целом, в предположении, что запланированная деятельность действительно будет иметь место. Как показано на рис. 12.1.2.1 данные всех бюджетов используются для этого прогноза. После подготовки бюджета денежных средств, уже зная прогнозное сальдо денежных средств на конец бюджетного периода и определив чистую прибыль и сумму необходимых капитальных вложений, становится возможным подготовить бюджетный бухгалтерский баланс, который является конечным продуктом всего процесса составления общего бюджета. Именно в этой точке руководство должно решить, принять предлагаемый общий бюджет или необходимо изменить планы и пересмотреть отдельные части бюджета.

**Исполнение бюджета.** Всю ответственность за исполнение бюджета несет директор по составлению бюджета. Успешность этого процесса определяют два важных момента. Во-первых, необходимо точное и правильное понимание ожиданий и целей всеми ответственными лицами организации. Все,

кто вовлечен в деятельность организации, должны знать, что от них ожидают, а также получить указания, как достичь своих целей. Во-вторых, не менее важна поддержка и система поощрений со стороны высшего руководства.

Как бы ни был хорошо составлен бюджет, он будет успешно выполнен только в том случае, если руководители среднего и нижнего уровней будут убеждены, что высшее руководство действительно заинтересовано в конечных результатах и будет поощрять за выполнение запланированных целей бюджета.

Оценка исполнения бюджета основывается на анализе отклонений фактически достигнутых результатов запланированных в бюджете. На стадии анализа исполнения планов необходимо использование **гибкого бюджета**.

Движение денежных средств является одним из наиболее важных аспектов хозяйственного цикла организации. В рамках подготовки общего бюджета бюджет денежных средств разрабатывается после того, когда все периодические бюджеты, бюджет капитальных затрат, бюджетный отчет о прибылях и убытках уже завершены.

**Бюджет денежных средств** (или прогноз денежных потоков) представляет собой план поступления денежных средств и платежей и выплат на будущий период времени. В этом бюджете суммируются все потоки денежных средств, которые будут иметь место в результате планируемых операций на всех фазах общего бюджета. В целом данный бюджет показывает ожидаемое конечное сальдо на счете денежных средств на конец бюджетного периода и финансовое положение для каждого периода внутри бюджетного года, например, остатки денежных средств на конец квартала, месяца, декады.

Таким образом, могут быть запланированы периоды наибольшего или наименьшего наличия денежных средств. Очень большое сальдо на счете денежных средств означает, что финансовые средства не были использованы с наиболее возможной эффективностью. Низкий уровень может указывать на то, что организация не в состоянии расплатиться по своим текущим обязательствам. Вот почему необходимо тщательное планирование денежных средств.

*Структура и задачи бюджета денежных средств.* Бюджет денежных средств состоит из двух основных частей: 1) ожидаемые поступления денежных средств; 2) ожидаемые платежи и выплаты.

Для определения ожидаемых поступлений за период используется информация из бюджета продаж, данные о продажах в кредит или с немедленной оплатой, данные о порядке сбора средств по счетам к получению. Планируется приток денежных средств и из других источников, таких, как продажа акций, продажа активов, возможные займы, получение процентов и дивидендов.

Суммы ожидаемых платежей берутся из различных периодических бюджетов. Ответственный за подготовку бюджета денежных средств должен знать, какие затраты на материалы и рабочую силу предусмотрены на период, какие товары и услуги необходимо приобрести, а также будут они опла-

чены сразу же или возможна отсрочка платежа. В связи с этим очень важно знать политику платежей и выплат организации.

Помимо регулярных текущих расходов денежные средства могут быть использованы на приобретение оборудования и других активов, на возврат займов и других долгосрочных обязательств. Необходимо также знать налоговый календарь, сроки уплаты тех или иных налогов. Вся эта информация должна быть собрана для того, чтобы подготовить правильный бюджет денежных средств.

Взаимоотношения между общим бюджетом и бюджетом денежных средств показаны в табл. 12.1.2.1.

Таблица 12.1.2.1

### Формирование бюджета денежных средств

Элементы бюджета денежных средств	Источники информации
<b>Поступления денежных средств:</b>	
От продажи за деньги	Бюджет продаж (с оплатой)
От продажи в кредит	Бюджет продаж (в кредит) плюс порядок поступления денег (определенный процент в первый месяц, во второй и т.д.)
От продажи своих активов	Бюджетный отчет о прибылях и убытках
Полученные займы	Бюджет денежных средств предыдущих месяцев
<b>Выплаты денежных средств:</b>	
Закупка основных материалов	Бюджет закупки и использования материалов
Закупка вспомогательных материалов	Бюджет общепроизводственных расходов и бюджет закупки/ использования материалов
Прямые затраты труда	Бюджет трудовых затрат
Общепроизводственные расходы	Бюджет общепроизводственных расходов
Расходы на продажу	Бюджет коммерческих расходов
Общие и административные расходы	Бюджет общих и административных расходов
Капитальные затраты	Бюджет капитальных затрат
Налоги на прибыль	Оценки из отчета о прибылях и убытках прошлого года и предположения текущего года
Расходы по процентам	Бюджетный отчет о прибылях и убытках
Возврат займов	Договоры займов

Существуют и другие источники поступления денежных средств и возможных платежей. Анализ табл. 12.1.2.1 показывает только наиболее общие виды денежных потоков.

В табл. 12.1.2.2 приведен пример бюджета денежных средств. В рассмотренном примере организация рассчитывает поступление денежных средств в следующем году только от продажи товаров. Заметим, что 60%

объема всех продаж осуществляется с немедленной оплатой в момент продажи, а оплата за 2 % объема не будет получена вовсе. Эта необходимая информация берется из бюджета продаж.

Таблица 12.1.2.2

**Компания ABC Бюджет денежных средств на год, оканчивающийся 31 декабря 201\_ г.**

(тыс. сум)

Показатель	Январь	Февраль	Март	Апрель - декабрь	Итого за год
<b>Поступление средств:</b>					
От продаж предыдущего месяца (38%)	10 773	7 182	10 773	14364	43092
От продаж текущего месяца (60%)	11340	17010	22 680	368 928	419 958
<b>Итого поступлений</b>	<b>22113</b>	<b>24192</b>	<b>33453</b>	<b>383292</b>	<b>463050</b>
Выплаты средств прямые материалы	7 146	7 146	7 622	72 434	94 348
Вспомогательные материалы	237	—	—	710	947
Прямой труд	3 700	3 850	4 220	34 940	46710
ОПР	3440	3 480	3 750	32 580	43 250
Расходы на продажу	8585	10 000	11420	109 870	139 875
Общие и административные расходы	4500	4 500	4500	40500	54 000
Капитальные затраты	4200	—	7 920	14 780	26 900
Налог на прибыль	—	—	22 640	—	22 640
Проценты	6 000	—	—	8 920	14 920
<b>Итого выплат</b>	<b>37808</b>	<b>28976</b>	<b>62072</b>	<b>314 734</b>	<b>443590</b>
Увеличение (уменьшение) денежных средств	(15 695)	(4 784)	(28619)	68 558	19 460
Начальное сальдо	36 275	20 580	15 796	(12 823)	36 275
<b>Конечное сальдо</b>	<b>20580</b>	<b>15 796</b>	<b>(12823)</b>	<b>55735</b>	<b>55 735</b>

При подготовке бюджета денежных средств необходимо учитывать время фактических поступлений и платежей, а не время совершения хозяйственных операций, что является обязательным принципом составления финансовой отчетности. В каждой организации на основании прошлого опыта и суждения руководства о текущей ситуации определяется ожидаемый порядок (в процентном отношении) поступления денежных средств от продажи в кредит, предусматривающий, возможно, и непоступление денег или создание резерва по сомнительным долгам.

Необходимо учитывать и политику платежей и выплат самой организации по приобретению материальных ценностей, оплате труда и другим расходам. Например, некоторые затраты, в частности, многие виды операционных расходов, могут быть осуществлены в кредит с оплатой через 30 или бо-



лее дней, а затраты на оплату труда в большинстве случаев по очевидным причинам не могут быть отложены на длительное время. Следует также учитывать, что некоторые статьи затрат, например, амортизация, не требуют расходов денежных средств.

## **12.2. Принятие управленческих решений и контроль затрат**

В процессе осуществления хозяйственной деятельности постоянно происходят отклонения от намеченных к выполнению работ, например, вследствие нарушения планов поставки сырья и материалов, неплатежеспособности покупателей и т.п.

При наступлении таких событий руководители вынуждены принимать решения по обеспечению эффективной деятельности. Обычно в процессе принятия управленческого решения руководитель производит сравнительную оценку альтернативных вариантов и выбирает лучший из них. При незначительных изменениях опытные руководители принимают управленческие решения, как правило, исходя из накопленного опыта работы в подобных ситуациях. При существенных изменениях для принятия обоснованного управленческого решения необходимо иметь достаточный объем информации и использовать разработанные методики принятия управленческих решений.

Наиболее применяемыми являются следующие виды управленческих решений:

- определение точки безубыточности производства и динамика затрат;
- определение ассортимента производства и продажи продукции;
- исчисление производственного леввериджа;
- принятие решений при наличии ограничивающих факторов;
- принятие решений по капитальным вложениям;
- определение отклонений от норм и контроль над уровнем затрат. Гибкий бюджет;
- принятие решений по ценообразованию.

### ***12.2.1. Динамика затрат и анализ безубыточности предприятия***

Представление о том, как изменяются затраты в зависимости от объема производства, очень важно для принятия решений. Для этого руководство должно располагать расчетами затрат и доходов при разных объемах производства для различных вариантов действий.

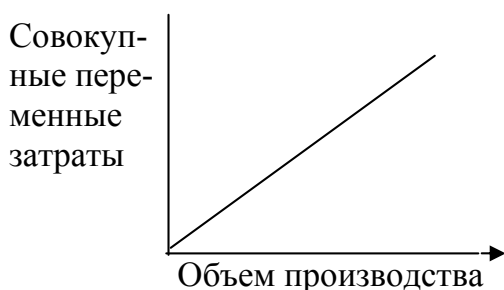
Переменные затраты изменяются прямо пропорционально уровню производственной деятельности (объему производства). То есть увеличение объема производства в два раза вызывает увеличение совокупных переменных затрат также в два раза. Следовательно, совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от объема производства, а переменные затраты

на единицу продукции являются постоянной величиной. Это покажем на рис. 12.2.1.1 и 12.2.1.2.

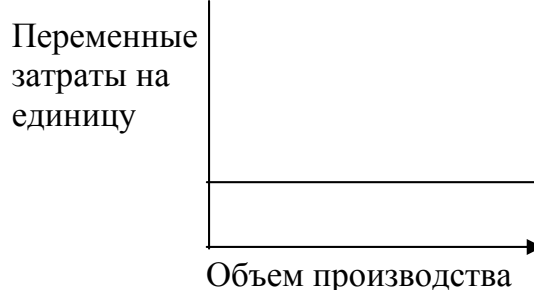
Постоянные затраты остаются неизменными для различных масштабов производства за определенный период времени. На практике едва ли можно ожидать, что совокупные постоянные затраты останутся одинаковыми для всех уровней производства. Скорее всего, они будут возрастать ступенчато.

При установлении различия между постоянными и переменными затратами необходимо принимать во внимание рассмотренный период. Для сравнительно длительного периода времени, измеряемого несколькими годами, практически все затраты будут переменными. Аналогично этому, крупное расширение уровня деятельности в конечном итоге приведет к увеличению всех категорий затрат.

Совокупные переменные



Переменные затраты на единицу



Для более короткого периода времени затраты будут постоянными или переменными в зависимости от изменения уровня производства. Чем короче период времени, тем больше вероятность того, что какие-либо определенные затраты будут постоянными. Рост объема производства продукции приводит к снижению доли постоянных затрат на единицу изделия. Это показано на рис. 12.2.1.3.

Совокупные затраты на единицу продукции



Рис. 12.2.1.3

Маржинальный доход равняется объему реализации за вычетом переменных издержек.

Реализация – переменные затраты = Маржинальный доход.

В связи с тем, что переменные издержки на единицу продукции и цена реализации единицы продукции считаются постоянными, доля маржинального дохода в единицу продукции тоже будет постоянной.

Каждая проданная единица продукции дает маржинальный доход, который идет на покрытие постоянных затрат и после – на увеличение прибыли.

С увеличением объема производства совокупная себестоимость единицы продукции стремится к величине переменных затрат на единицу продукции.

При планировании производственной деятельности часто используется анализ, основанный на исследовании соотношения затраты – объем – прибыль. Если определен объем производства исходя из портфеля заказов, то, используя этот анализ, можно рассчитать величину затрат и цену продажи, чтобы компания могла получить определенную величину прибыли.

Цель анализа безубыточности - установить, что произойдет с финансовыми результатами, если определенный уровень производительности или объем производства изменится. Эта информация имеет весьма существенное значение для руководства, так как одной из наиболее важных переменных, влияющих на совокупный доход от продаж, совокупные издержки и прибыль, является выход продукции или объем производства. По этой причине выходу продукции уделяется особое внимание, поскольку значение этой зависимости позволяет руководству определить критические уровни выпуска, например, уровень, при котором прибыль будет максимальной, или уровень, при котором не будет ни прибыли, ни убытков ( т.е. точку безубыточности).

Анализ безубыточности основан на зависимости между доходами от продаж, издержками и прибылью в течение короткого периода, когда выход продукции фирмы ограничен уровнем имеющихся в настоящее время в ее распоряжении действующих производственных мощностей.

Анализ «затраты – объем – прибыль» (cost – volume – profit analysis or CVP analysis) – это анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объема производства и прибыли, эти взаимосвязи формируют основную модель финансовой деятельности, что позволяет менеджеру использовать его для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

Взаимосвязь «затраты – объем – прибыль» может быть выражена графически или с помощью формул. На рисунке ниже представлена основная модель «затраты – объем – прибыль». График показывает взаимосвязь выручки (доходов), затрат, объема продукции, прибыли или убытков. Эта модель базируется на ряде фиксированных взаимосвязей. Если цена единицы продукции, затраты, эффективность или другие условия изменяются, то модель должна быть пересмотрена.

Взаимосвязь «затраты – объем – прибыль» позволяет определить объем производства, который необходим для покрытия всех затрат как переменных, так и постоянных.

Критическая точка (break – even point), это та, в которой суммарный объем выручки равен суммарным затратам. Таким образом, критическая точка – это точка, начиная с которой компания начинает зарабатывать прибыль. Критическую точку также называют точкой безубыточности или порогом рентабельности. Это покажем на рис. 12.2.1.4.

Цель анализа критической точки состоит в нахождении уровня деятельности (объема производства), когда выручка от реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, при этом прибыль компании равна нулю. Таким образом, мы имеем следующую формулу:

$$\text{Выручка от реализации} = \text{Переменные затраты} + \text{Постоянные затраты.}$$

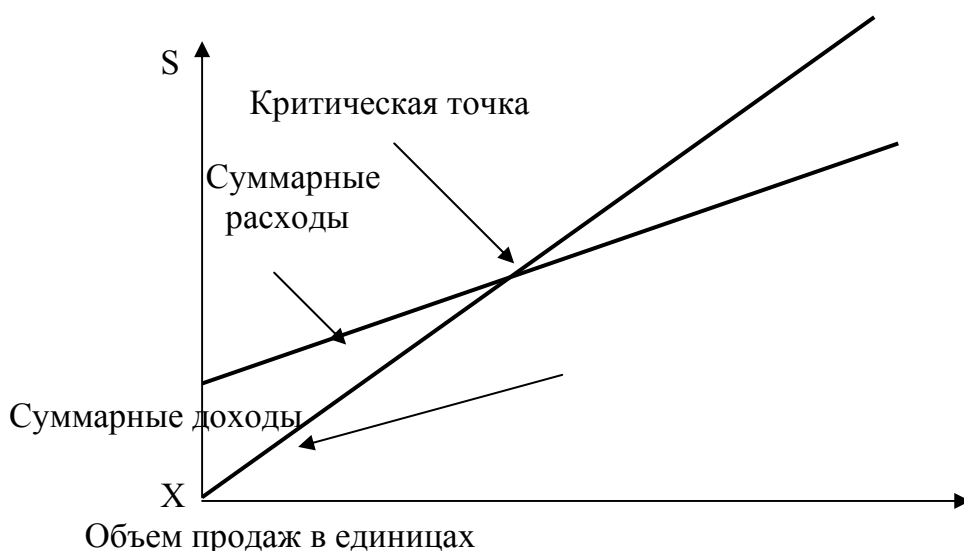


Рис. 12.2.1.4. Взаимосвязь «затраты-объем-прибыль»

Критическая точка может быть выражена в терминах единиц продажи или долларов продажи. Основное уравнение нахождения критической точки следующее:

$$\text{Критическая точка в единицах продажи} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Цена} - \text{Переменные затраты на единицу}}.$$

Рассмотрим пример использования этого уравнения для нахождения критической точки. Компания занимается производством письменных столов. Переменные затраты составляют 50 на единицу, постоянные затраты – 20.000 за год. Продажная цена - 90 за единицу. Используя эту информацию и

обозначив через  $X$  – объем продаж в единицах, мы можем написать уравнение:

$$90 \times X = 50 \times X + 20.000;$$

$$40 \times X = 20.000;$$

$$X = 500$$

или в денежных единицах:

$$90 \times 500 = 45.000.$$

Можно определить критическую точку, используя график. На рисунке ниже представлен график критической точки для рассматриваемого примера.

Критическая точка на графике лежит на пересечении линии суммарных затрат и линии суммарных доходов (выручки) от реализации, в этой точке выручка равна затратам. Это покажем на рис. 12.2.1.5.

Реальная жизнь преподносит различные ситуации, а управленческие модели основываются на определенных допущениях, условностях. Анализ в условиях неопределенности и анализ чувствительности позволяет ответить на вопрос: что будет если?

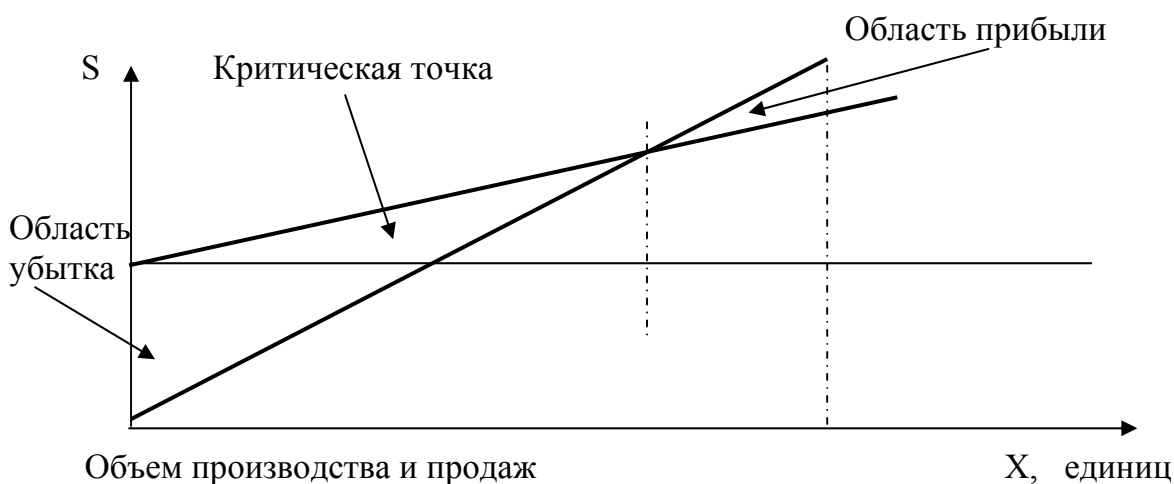


Рис. 12.2.1.5. Критическая точка безубыточности

При использовании анализа чувствительности можно, например, получить ответ на такие вопросы: «Какова будет прибыль, если объемные показатели от запланированных?» или «Какая будет прибыль, если переменные затраты на единицу продукции вырастут на 10%?». Инструментом анализа чувствительности является та величина выручки, которая находится за критической точкой.

Критическая точка показывает, до какого предела может упасть выручка, чтобы не было убытка. Величина прибыли, получаемая предприятием, определяется разницей между выручкой от реализации продукции и суммарными затратами.

Каждое предприятие стремится максимизировать прибыль, но невозможно продавать неограниченное количество продукции по одинаковой це-

не. Увеличение объема продаж приводит к насыщению рынка и падению платежеспособного спроса на продукцию. В определенный момент времени для того, чтобы продавать большее количество товара, потребуется снизить цену, что приведет к снижению прибыли.

Другой способ определения критической точки использует концепцию маржинальной прибыли. Маржинальная прибыль (contribution margin) – это превышение выручки от реализации над всеми переменными затратами, связанными с данным объемом продаж. Другими словами, маржинальный доход – это разница между выручкой от реализации и переменными затратами:

$$\text{Маржинальная прибыль} = \text{Выручка от реализации} - \text{Переменные затраты.}$$

Если из маржинальной прибыли вычесть постоянные затраты, то получим величину операционной прибыли:

$$\text{Операционная прибыль} = \text{Маржинальная прибыль} - \text{Постоянные затраты.}$$

Критическая точка может быть определена как точка, в которой разница между маржинальной прибылью и постоянными затратами равна нулю, или точка, в которой маржинальная прибыль равна постоянным затратам. Уравнение критической точки при маргинальном подходе в терминах единиц продукции будет следующее:

$$\text{Критическая точка в единицах продаж} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Маржинальная прибыль на единицу}}.$$

Анализ критической точки с поправкой на фактор прибыли может быть использован как основа для оценки прибыльности предприятия. Бухгалтер может для различных альтернативных планов производства рассчитать соответствующую величину возможной прибыли. В этом случае используется уравнение:

$$\text{Выручка от реализации} = \text{Переменные затраты} + \text{Постоянные затраты} + \text{Прибыль (целевая величина).}$$

Таким образом, объем реализации продукции, который бы обеспечивал получение целевой величины прибыли, можно рассчитать по следующей формуле:

$$\text{Целевой объем продаж в единицах} = \frac{(\text{Постоянные затраты} + \text{Целевая прибыль})}{\text{Цена} - \text{Переменные затраты на единицу}}.$$

При использовании маргинального подхода затраты в данном уравнении будут иметь вид:

$$\text{Целевой объем продаж в единицах} = \frac{(\text{Постоянные затраты} + \text{Целевая прибыль})}{\text{Маржинальная прибыль на единицу}}.$$

Для иллюстрации использования анализа критической точки при планировании прибыли рассмотрим следующий пример:

Компания желает получить прибыль в следующем году в объеме 10.000 т.сум переменные затраты составляют 50 т. сум за единицу, постоянные затраты – 20.000 т.сум в год, цена продажи – 90 т.сум за единицу. Каков должен быть объем реализации продукции, чтобы получить заданный объем прибыли?

$$90 \times X = 50 \times X + 20.000 + 10.000,$$

$$40 \times X = 30.000,$$

$$X = 750.$$

Следовательно, чтобы получить прибыль 10.000 т.сум, объем реализации должен быть равен 750 единицам.

Для определения целевого объема продаж в долларах необходимо использовать следующую формулу:

$$\frac{\text{Уровень маржинальной прибыли} \times 100}{100} = \frac{\text{Маржинальный доход на единицу прибыли в \%}}{\text{Цена продажи единицы продукции}}.$$

Для нашего примера: Уровень маржинальной прибыли в % =  $40 : 90 = 0.44444 = 44.444\%$ . Целевой объем продаж =  $(20.000 + 10.000) : 0.44444 = 67.500$ .

Анализ взаимосвязи «затраты – объем – прибыль», анализ критической точки может быть полезен и давать точные данные, если выполняются предположения, лежащие в основе этого анализа. Эти допущения следующие:

- поведение постоянных и переменных затрат может быть измерено точно, и оно не меняется в течение периода планирования;
- переменные затраты и выручка от реализации имеют линейную зависимость от уровня производства;
- производительность не меняется внутри релевантного уровня активности;
- переменные затраты и цены не меняются в течение периода планирования;
- структура продукции не изменяется в течение планового периода;
- объем продаж и объем производства приблизительно равны, т.е. остатки готовой продукции равны нулю.

Если одно или более из данных предположений не соблюдается, то применение анализа «затраты – объем – прибыль» может привести к принятию ошибочных решений.

**Пример.** Менеджер компании рассматривает проблему производства нового вида продукции. Ожидается, что она будет иметь большой спрос. Предполагается, что переменные расходы на производство единицы продукции будут следующие: прямые материальные затраты - \$18,50; прямые трудовые затраты - \$4,25; вспомогательные материалы - \$1,10; коммерческие расходы - \$2,80; прочие расходы - \$1,95. Постоянные расходы за год составят: амортизация зданий и оборудования - \$36.000; расходы на рекламу - \$45.000; прочие - \$11.400. Компания планирует продавать продукцию по цене \$55,00.

**Требуется.** Используя маржинальный подход, рассчитать объем продукции, который должна продать компания, чтобы

- а) достичь критической точки;
- б) получить прибыль \$70.224.

Используя те же данные, рассчитать объем продукции, который должна продать компания, чтобы получить прибыль \$139.520 при условии, что расходы на рекламу увеличатся на \$40.000.

Исходя из первоначальной информации и предполагая, что объем продаж составит 10.000 единиц, рассчитать, по какой цене необходимо продавать продукцию, чтобы получить прибыль \$131.600.

Менеджер по маркетингу считает, что объем продаж за год может достичь 15.000 единиц. Сколько компания может дополнительно потратить на рекламу, если цена единицы продукции составит \$52,00, переменные затраты не могут быть уменьшены и компания хочет получить прибыль \$251.000 при объеме продаж в 15.000 единиц продукции?

**Решение.** 1. а) Критическая точка =  $\$92.400 : (\$55,00 - \$28,60) = \$92.400 : \$26,40 = 3.500$  единиц.

б) Целевой объем =  $(\$92.400 + \$70.224) : \$26,40 = \$162.624 : \$26,40 = 6.160$  единиц.

2. Целевой объем продаж =  $(\$92.400 + \$40.000 + \$139.520) : \$26,40 = \$271.920 : 26,40 = 10.300$  единиц.

3. X – пересмотренная цена продажи единицы продукции.

Целевой объем продаж = 10.000 единиц, тогда можно написать уравнение:

$$10.000 = (\$92.400 + \$131.600) : (X - \$28,60).$$

Решаем данное уравнение относительно X:

$$10.000 \times (X - \$28,60) = \$224.000,$$

$$10.000 \times X = \$224.000 + \$286.000,$$

$$X = \$51.$$

4. X – постоянные затраты. Целевой объем продаж = 15.000 единиц, тогда можно написать уравнение:

$$15.000 = (X + \$251.000) : (\$52,00 - \$28,60) = (X + \$251.000) : \$23,40.$$

Решаем данное уравнение относительно X:

$$15.000 \times (\$23,40) = X + \$251.000,$$

$$X = 15.000 \times (\$23,40) - \$251.000,$$



$$X = \$351.000 - \$251.000,$$

$$X = \$100.000.$$

Пересмотренные суммарные постоянные затраты = \$100.000.

Минус Первоначальные постоянные затраты = 92.400.

Дополнительные расходы на рекламу = \$7.600.

### 12.2.2. Определение ассортимента производства продажи продукции

Решение различных задач на основе зависимости объема продажи, переменных и постоянных затрат и прибыли дают достаточно точные расчеты при производстве монопродукта или при примерно одинаковой рентабельности различных видов продукции. Однако в практической деятельности эти два условия встречаются нечасто. Обычно организации вынуждены производить и продавать несколько видов продукции с различной рентабельностью. В этом случае для руководителей особенно важным является установление оптимальной структуры продаваемой продукции. Эту задачу можно решить, выражая объем различных видов продукции через объем продукции, принимаемый за единицу.

**Пример.** Организация производит продукцию А, В и С. Данные о ценах на указанные продукты, переменных затрат по ним, сумме постоянных расходов приведены в табл. 12.2.2.1.

Таблица 12.2.2.1

Показатели	Виды продукции			Итого
	А	В	С	
Цена единицы, сум	60	40	30	-
Переменные затраты, сум	40	30	25	-
Постоянные затраты, тыс. сум	-	-	-	204,0

По результатам исследования конъюнктуры рынка сделаны выводы о том, что продажу указанных продуктов целесообразно осуществлять в соотношении:

50% — продукция А;

30% — продукция В;

20% — продукция С.

По плану организация должна получить прибыль на сумму 146 тыс. сум. Необходимо определить ассортимент производства и продажи продукции.

**Решение.** Производство продукции С принимаем за  $x$ . Тогда на основе приведенного соотношения спроса объем производства продукции А составит  $2,5x$  (50%: 20%), а продукции В  $-1,5x$  (30%: 20%). В стоимостной оценке объем производства по видам продукции составит, соответственно,  $150x$  ( $2,5x - 60\text{сум}$ ),  $60x$  ( $1,5x - 40\text{сум}$ ) и  $30x$  ( $1x - 30\text{ сум}$ ), а всего  $240x$  ( $150x + 60x + 30x$ ).

Переменные затраты по видам продукции составят соответственно 100х (2,5х \* 40 сум), 45х (1,5х \* 30сум) и 25х (1х \* 25 сум), а по всем видам продукции 170х (100х + 45х +25х).

Подставляя в уравнение:

Прибыль = Выручка от продажи - Переменные затраты - Постоянные затраты и полученные данные, получаем следующее уравнение:

146 тыс. сум = 240х - 170х - 204 тыс. сум, из которого находим, что 70х = 350 тыс. сум, а х = 5 тыс. сум.

Следовательно, для получения прибыли в 146 тыс. сум нужно изготовить и продать 5 тыс. изделий С, 12,5 тыс. изделий А (5 тыс.\*2,5) и 7,5 тыс. изделий В (5 тыс.\* 1,5).

После установления структуры намеченной к производству продукции целесообразно установить рентабельность отдельных ее видов. Эти показатели обычно определяют отношением прибыли к себестоимости по каждому виду продукции (табл. 12.2.2.2). Постоянные расходы в примере распределены по видам продукции пропорционально переменным затратам на 1 сум.

Таблица 12.2.2.2

№ п/п	Показатели	Виды продукции			Итого
		А	В	С	
1	Объем производства, шт.	12500	7500	5000	25000
2	Цена за единицу, сум	60	40	30	1 200 000
3	Переменные затраты на единицу, сум	40	30	25	850000
4	Постоянные затраты на единицу, сум	9,6	7,2	6,0	204 000
5	Себестоимость (п. 3 + п. 4), сум	49,6	37,2	31,0	1 054 000
6	Прибыль (+), убыток (-), (п. 2 - п. 5), сум	+10,4	+2,8	-1,0	146000
7	Рентабельность (п. 6 : п. 5), %	+21,0	+7,5	-3,2	+13,9

При выявлении малорентабельной или убыточной продукции, как правило, возникает желание в снятии их с производства. Однако такое решение часто бывает ошибочным, поскольку при сокращении объема производства какого-либо продукта величина постоянных затрат на единицу других видов продукции возрастает и ранее рентабельные виды продукции превращаются в убыточные. Ниже приведены расчетные данные по продуктам А и В при решении о снятии с производства нерентабельной продукции С (табл. 12.2.2.3).

Таблица 12.2.2.3

#### Расчет рентабельности продуктов А и В

№ п/п	Показатели	Виды продукции		Итого
		А	В	
1	Цена за единицу, сум	60	40	1 050 000
2	Переменные затраты, сум	40	30	725 000
3	Постоянные затраты, сум <sup>1</sup>	11,3	8,4	204 000
4	Себестоимость продукции (п. 2 + п. 3), сум	51,3	38,4	929 000

<sup>1</sup> 204 тыс. сум : 725 тыс. сум = 28,13 тий; 28,13 тий. • 40 сум = 11,3 сум; 28,13тий. • 30 сум = 8,4 сум.

5	Прибыль (п. 1 - п. 4), сум	8,7	1,6	121 000
6	Рентабельность (п. 5 : п. 4),%	+17,0	+4,2	13,0

Расчеты показывают, что при отказе от производства продукции С снижается рентабельность продукции А и продукции В. В целом по организации прибыль со 146 тыс. сум снизится до 121 тыс. сум, а рентабельность продукции с 13,9% до 13%.

Уменьшение прибыли и рентабельности происходит вследствие уменьшения объема производства и продажи продукции без изменения величины общехозяйственных расходов.

### 12.2.3. Исчисление производственного левериджа<sup>1</sup>

**Производственный леверидж** — это показатель соотношения объема производства, постоянных и переменных затрат и прибыли. Его называют иногда показателем управления прибылью. Чем меньше значение данного показателя, тем лучшим считается соотношение объема продаж, постоянных и переменных затрат и прибыли.

Производственный леверидж рассчитывается по формуле

$$x = \frac{\sum gp - \sum gz}{П},$$

где x — показатель производственного левериджа;

g — количество проданной продукции;

p — цена за единицу проданной продукции;

z — переменные затраты на единицу продукции;

П — прибыль.

Пример расчета показателей производственного левериджа при различных объемах производства и величин постоянных затрат приведен в табл. 12.2.3.1.

По данным приведенной таблицы увеличение постоянных затрат на 50% (вариант II) увеличило на столько же величину показателя производственного левериджа. Увеличение объема производства на 20% (четвертый вариант) снизило показатель левериджа на 10%.

Таблица 12.2.3.1

#### Расчет показателей производственного левериджа

№ п/п	Показатели	Варианты расчетов			
		I	II	III	IV
1	Объем производства, единиц	1000	1000	800	1200
2	Цена за единицу, сум	100	100	100	100
3	Стоимость продукции (п. 1 и п. 2), сум	100000	100000	80000	120000

<sup>1</sup> В переводе с английского leverage означает «рычаг».

4	Переменные затраты на единицу продукции, сум	50	50	50	50
5	Переменные затраты, всего (п. 1 -п. 4), сум	50000	50000	40000	60000
6	Валовая прибыль (п. 3 - п. 5), сум	50000	50000	40000	60000
7	Постоянные затраты, сум	20000	30000	20000	20000
8	Прибыль (п. 6 - п. 7), сум	30000	20000	20000	40000
9	Производственный леверидж (п. 6 : п. 8)	1,67	2,5	2,0	1,5

Показатель производственного левериджа тесно связан с показателем рентабельности. Однако их значения оценивают по-разному. При высокой рентабельности показатель производственного левериджа — минимальный и, наоборот, при высоком значении производственного левериджа рентабельность будет невысокой.

#### ***12.2.4. Анализ отклонений от норм и контроль над уровнем затрат. Гибкий бюджет***

Разница между фактическими затратами и нормативными или бюджетными (плановыми) называется отклонением. Процесс определения величины отклонений и выявления причин их образования называется анализом отклонений. Анализ фактически достигнутых результатов может проводиться сравнением фактических данных и нормативных данных.

Первым шагом в оценке деятельности организации является выявление отклонений. Определение отклонений помогает выявить области эффективности или неэффективности всей деятельности или отдельных областей и функций организации. Помимо определения суммы отклонения, важно выяснить причину этого отклонения. Когда причина известна, управляющий может предпринять соответствующие действия для корректировки проблемы.

Нормативные затраты - это планируемый уровень затрат, который показывает, какими должны быть затраты. Следовательно, если фактические затраты выше нормативных, то такое отклонение считается неблагоприятным, в противном случае отклонение будет благоприятным.

Благоприятным считается отклонение, оказывающее положительный эффект операционной прибыли. Соответственно, неблагоприятное отклонение – это отклонение, оказывающее отрицательный эффект на операционную прибыль.

Все отклонения аналитики подразделяют на три вида:

1. Отклонения затрат прямых материалов.
2. Отклонения прямых трудовых затрат.
3. Отклонения общепроизводственных расходов.

#### **Отклонения затрат прямых материалов**

Общее (совокупное) отклонение затрат прямых материалов определяется как разница между фактическими и нормативными затратами прямых материалов.

**1. Общее отклонение затрат прямых материалов** = нормативное количество  $\times$  нормативная цена – фактическое количество  $\times$  фактическая цена.

Общее отклонение может быть разложено на две части: отклонение по цене и отклонение по использованию (по количеству) прямых материалов.

**2. Отклонение по цене прямых материалов** = (нормативная цена материала – фактическая цена)  $\times$  фактическое количество.

**3. Отклонение по использованию прямых материалов** = (нормативное количество материалов – фактическое количество)  $\times$  нормативная цена.

Если все вычисления правильны, то справедливо:  $1 = 2 + 3$ .

Обычно, агент по закупке несет ответственность за отклонение по цене, начальники производственных цехов отвечают за отклонение по использованию. В некоторых случаях, однако, более дешевые материалы имеют такое плохое качество, что в результате ожидаемые нормы отходов существенно превышаются, создавая при этом неблагоприятное отклонение по использованию материалов.

Таким образом, неблагоприятное отклонение по использованию прямых материалов может существенно перекрыть благоприятное отклонение по цене. Другими словами, покупка более дешевого сырья и материалов не всегда расценивается как положительное достижение, и следовательно, каждая конкретная ситуация должна оцениваться соответственно определенным обстоятельствам.

### **Отклонения прямых трудовых затрат**

Общее отклонение прямых трудовых затрат определяется как разница между фактическими затратами труда и нормативными затратами труда на произведенные единицы продукции за исключением брака.

**Общее отклонение прямых трудовых затрат** = (нормативные часы  $\times$  нормативная ставка оплаты труда) – (фактические часы  $\times$  фактическая ставка оплаты труда).

Для оценки выполнения плана руководство должно знать, какая часть общего отклонения вызвана изменением затрат рабочего времени, а какая часть – изменением ставок оплаты труда.

**Отклонение по ставке оплаты прямого труда** = (нормативная ставка – фактическая ставка)  $\times$  фактические часы.

**Отклонение по производительности прямого труда** = (нормативные часы – фактические часы)  $\times$  нормативная ставка оплаты труда.

Очевидно, что общее отклонение равно сумме двух его составляющих отклонений.

За отклонением по ставке оплаты труда обычно ответственность несет отдел кадров. Это отклонение возникает, когда нанимается работник с оплатой выше или ниже, чем предполагалось в плане, или определенные работы выполняются более высоко оплачиваемым работником.

За отклонением по производительности труда отвечают цеховые контролёры. Неблагоприятное отклонение по производительности может произойти, если неопытному, ниже оплачиваемому работнику поручается работа,

требующая большой квалификации. Руководство должно анализировать каждую ситуацию в соответствии со сложившимися обстоятельствами.

### **Отклонения общепроизводственных расходов**

*Отклонение переменных общепроизводственных расходов.* Эти отклонения очень похожи на отклонения по материалам и затратам труда, также как и эти прямые затраты, переменные накладные расходы меняются с изменением уровня деятельности.

Совокупное отклонение по переменным ПНР возникают по одной или двум причинам:

- фактические расходы отличаются от плановых расходов;
- фактическое время труда основных рабочих отличается от времени, которое должно быть использовано.

Это приводит к появлению двух элементов отклонений:

- отклонение по затратам;
- отклонение по эффективности.

**Отклонение по затратам** это разность между сметными скорректированными переменными ПНР для фактического времени труда основных рабочих и фактическими переменными ПНР.

**Отклонение переменных ПНР по эффективности** это разность между выпуском продукции в норма-часах и фактическим временем труда за рассматриваемый период, умноженная на нормативную ставку переменных ПНР.

*Отклонение постоянных общепроизводственных расходов.* Контроль общепроизводственных расходов представляет собой значительно более трудную задачу, чем контроль над прямыми затратами, так как ответственность за многие общепроизводственные расходы часто трудно кому-либо приписать однозначно. Большинство постоянных таких расходов не могут быть проконтролированы менеджерами конкретных подразделений. Но если переменные общепроизводственные расходы могут быть привязаны к операционным подразделениям, определенный контроль становится возможным.

Анализ отклонений общепроизводственных расходов отличается по уровню сложности.

Сначала вычисляется отклонение по расходованию постоянных накладных расходов. Это отклонение равно разнице между сметными и фактическими постоянными ПНР.

Отклонение по объему постоянных ПНР. Это отклонение равно сумме отклонений по мощности и эффективности.

Отклонение по объему постоянных ПНР = это разница между фактическим объемом производства и сметным, умноженная на нормативную ставку распределения ПНР на единицу продукции.

Отклонения постоянных ПНР по эффективности = (Нормативное время, затрачиваемое на производство фактического объема продукции – Фактически затраченное время) x Нормативная ставка постоянных ПНР.

Отклонение постоянных ПНР по мощности – это разница между сметным временем для выпуска планового объема и фактически затраченным временем, умноженная на нормативную ставку распределения постоянных ПНР.

Совокупное отклонение по постоянным ПНР = фактический выпуск продукции x нормативную ставку распределения постоянных ПНР на единицу продукции – фактические постоянных ПНР.

Расчет отклонений это всего лишь первый шаг. Руководству необходима информация для планирования и осуществления контроля над деятельностью. Недостаточно знать, что существует отклонение, нам необходимо определить почему? Показатели сами по себе не дают ответа. Следует определить причины отклонений.

Причины отклонений следующие:

*Отклонение по материалам*

- различные источники снабжения;
- неожиданный общий рост цен;
- замена разнородных материалов;
- изменение дизайна продукции.

*Отклонение по ставке заработной платы и по производительности труда:*

- неожиданные премии;
- сверхурочное время или премиальные выплаты, отличающиеся от плана;
- замена работы различной степени сложности;
- усовершенствование методов условий труда;
- последствия обучающих эффектов;
- введение системы материального стимулирования или обучения персонала.

*Отклонение переменных накладных расходов:*

- неожиданное изменение цены в отношении статей накладных расходов;
- неправильное разделение между постоянными и переменными накладными расходами.

*Отклонение постоянных накладных расходов по расходованию и объему:*

- изменение цен, имеющих отношение к статьям постоянных накладных расходов, например, увеличение арендной платы;
- сезонный эффект, например, тепло-энергия зимой (он возникает в том случае, если годовой бюджет разделен на четыре квартала без учета сезонных факторов);
- изменение объема производства в результате изменения спроса или политики создания запасов;
- изменения уровня производительности труда и оборудования.

Между отклонениями существует взаимосвязь. Причина одного отклонения может оказать прямое или противоположное влияние на другое отклонение, например:

1. Если поставка особых видов материалов невозможна, то это может привести к благоприятному отклонению цен (использование более дешевого материала), неблагоприятному отклонению по использованию материала (в результате использование более дешевого материала увеличивается объем отходов), неблагоприятному отклонению постоянных накладных расходов по объему (задержка сроков производства в результате отсутствия материалов) и неблагоприятному отклонению по объему реализации (неудовлетворении спроса в результате производственных трудностей).

2. Появление нового усовершенствованного оборудования может вызвать неблагоприятное отклонение постоянных накладных расходов по расходованию (так как это оборудование более дорогостоящее и сумма амортизационных отчислений больше), которое уравнивается благоприятным отклонением заработной платы по эффективности и отклонением постоянных накладных расходов по объему (выше производительности).

Важнейшей частью системы контроля затрат является оценка деятельности отдельных подразделений, отдельных управляющих и организации в целом. Менеджеры производственных участков также, как и руководители, ответственные за оказание услуг и продажу товаров, постоянно сравнивают – что произошло (фактические затраты) с тем, что должно было произойти (планируемые или нормативные затраты). Общий, главный бюджет, включающий все периодические бюджеты, обычно разрабатывается для фиксированного прогнозируемого или нормативного уровня выпуска.

Для целей контроля прежде, чем анализировать отклонения от бюджетных данных, сами бюджетные данные должны быть скорректированы на соответствующий фактический выпуск. Для этих целей используется гибкий бюджет, также часто называемый переменный бюджет, который обеспечивает прогнозные данные для разных уровней выпуска в диапазоне релевантности (пределах обычных уровней деятельности). С помощью гибкого бюджета четко обозначается связь между статичным бюджетом и фактическими результатами.

Рассмотрим использование гибкого бюджета для целей анализа и контроля на следующем примере. В табл. 12.2.4.1 представлены фактические и бюджетные данные для подразделения компании за 201\_\_ год.

Как видно из данных этой таблицы, фактические затраты превысили плановые на 14.300 или на 7,2%. Многие могут считать, что больше, чем плану (17.500 единиц), и таким образом, сопоставление результатов деятельности со статичным бюджетом не является показательным для оценки выполнения бюджета затрат.

Для чистоты и правомерности анализа мы должны скорректировать бюджетные данные на фактический выпуск 19.100 единиц. В отличие от ста-



тичного бюджета, гибкий бюджет обеспечивает прогнозные данные, автоматически скорректированные на изменения в уровне выпуска.

Для чистоты и правомерности анализа мы должны скорректировать бюджетные данные на фактический выпуск 19.100 единиц. В отличие от статичного бюджета, гибкий бюджет обеспечивает прогнозные данные, автоматически скорректированные на изменения в уровне выпуска.

Таблица 12.2.4.1

**Отчет о выполнении плана – Tuscowilla Division  
за год, закончившийся 31 декабря 201**

Статьи затрат	Бюджет*	Факт**	Отклонение от бюджета
Прямые материалы	42.000	46.000	(4.000)
Прямой труд	68.250	75.000	(6.750)
Общепроизводственные расходы :			
Переменные:			
Непрямые материалы	10.500	11.500	(1,000)
Непрямой труд	14.000	15.250	(1.250)
Коммунальные расходы	7.000	7.600	(600)
Прочие	8.750	9.750	(1.000)
Постоянные:			
Зарплата контролеров	19.000	18.500	500
Амортизация	15.000	15.000	
Коммунальные расходы	4.500	4.500	
Прочие	<u>10.900</u>	<u>11.100</u>	<u>(200)</u>
<b>ИТОГО</b>	<u>199.900</u>	<u>214.200</u>	<u>(14.300)</u>

\* Бюджет рассчитан на ожидаемый выпуск 17.500 единиц продукции.

\*\* Фактические затраты приведены на объем выпуска 19.100 единиц продукции.

В этом анализе были использованы в качестве характеристики объемов деятельности единица произведенной продукции. Когда используются единицы продукции, в анализ включаются затраты прямых материалов и прямого труда. Наиболее общим ограничением гибкого бюджета являются общепроизводственные расходы. В такой ситуации машино - часы или человеко-часы должны использоваться вместо единиц готовой продукции. Формула гибкого бюджета:

(переменные затраты на единицу x количество произведенных единиц) + бюджетные постоянные затраты = (8,60 x количество единиц) + 49.400.

Таблица 12.2.4.2

**Анализ гибкого бюджета – Tusawilla Division  
за год, закончившийся 31 декабря 201**

Статьи затрат	Уровень деятельности в единицах			Переменные затраты на единицу*
Прямые материалы	15.000	17.500	20.000	2,40
Прямой труд	36.000	42.000	48.000	3,90
Переменные ОПР	58.500	68.250	78.000	
Непрямые материалы	9.000	10.500	12.000	0,60
Непрямой труд	12.000	14.000	16.000	0,80
Коммунальные расходы	6.000	7.000	8.000	0,40
Прочие	7.500	8.750	10.000	0,50
Итого переменных затрат	<u>129.000</u>	<u>150.500</u>	<u>172.000</u>	<u>8,60</u>
Постоянные ОПР:				
Зарплата контролеров	19.000	19.000	19.000	
Амортизация	15.000	15.000	15.000	
Коммунальные расходы	4.500	4.500	4.500	
Прочие	10.900	10.900	10.900	
Итого постоянных затрат	<u>49.400</u>	<u>49.400</u>	<u>49.400</u>	
ИТОГО затраты	<u>178.400</u>	<u>199.900</u>	<u>221.400</u>	

\* Рассчитываются делением суммы в любой колонке на соответствующий уровень деятельности в ед.

*Анализ выполнения плана с использованием данных гибкого бюджета*

Таблица 12.2.4.3

**Отчет о выполнении плана – Tusawilla Division  
за год, закончившийся 31 декабря 201**

Статьи затрат (переменные на ед.)	Бюджет в расчете на 19.100 ед.	Фактические затраты на 19.100 ед.	Отклонения от бюджета
Прямые материалы (2,40)	45.840	46.000	(160)
Прямой труд (3,90)	74.490	75.000	(510)
Общепроизводственные рас- ходы:			
Переменные:			
Непрямые материалы (0,60)	11.460	11.500	(40)
Непрямой труд (0,80)	15.280	15.250	30
Коммунальные расходы (0,40)	7.640	7.600	40
Прочие (0,50)	9.550	9.750	(200)
Постоянные:			
Зарплата контролеров	19.000	18.500	500
Амортизация	15.000	15.000	
Коммунальные расходы	4.500	4.500	

Прочие	10.900	11.100	(200)
ИТОГО	<u>213.660</u>	<u>214.200</u>	<u>(540)</u>

Используя формулу гибкого бюджета, мы можем получить бюджет для любого уровня выпуска. В табл. 12.2.4.3 представлен отчет о выполнении бюджета, использующий данные гибкого бюджета табл. 12.2.4.2. Для получения бюджетных сумм переменные затраты на единицу умножаются на 19.100 единиц. Информация о постоянных общепроизводственных расходах берется из гибкого бюджета табл. 12.2.4.2.

Как показывает новый отчет, фактические затраты превысили бюджетные затраты в течение года только на 540 или менее, чем на 0,3%. Другими словами, используя гибкой бюджет, мы увидели, что исполнение бюджета практически соответствует контрольным показателям. Гибкий бюджет позволил нам измерить и проанализировать выполнение плана более аккуратно и точно.

Гибкий бюджет можно использовать как в предплановом, так и в послеплановом периоде. При планировании, проигрывая и анализируя различные варианты, он помогает выбрать оптимальный объем продаж или производства, при анализе в послеплановом периоде – оценить фактические результаты.

На практике часто разрабатывается серия бюджетов доходов и расходов для дискретных уровней активности (разумеется, в данном релевантном уровне). Иногда, напротив, принятый бюджет пересматривается в конце учетного периода, когда уровень деловой активности уже известен.

### ***12.2.5. Принятие решений при наличии ограничивающих факторов***

Производство и продажа продукции или оказание услуг осуществляются, как правило, при наличии каких-либо ограничивающих факторов (недостаточность спроса, рабочей силы, производственных площадей, финансовых ресурсов, сырьевых ресурсов и т.п.). Поэтому одной из важнейших задач руководителя является выявление ограничивающих факторов и определение оптимальной структуры производства и продаж с целью получения максимальной прибыли.

Изучение ограничивающих факторов обычно начинают с определения спроса на производимую продукцию или оказываемые услуги. Затем изучают производственные возможности с целью определения так называемого узкого места. Ограничителями объема производства обычно являются производственные мощности, производственные площади, нехватка рабочей силы, сельскохозяйственных угодий и т.п. При выявлении основного ограничивающего фактора целесообразно наметить такую структуру производимой продукции, при которой максимально используются ресурсы ограничивающего фактора.

**Пример.** Организация производит четыре вида продукции, данные о которых приведены в табл. 12.2.5.1. На основе этих данных нужно определить

оптимальную структуру производства. При этом выявлено, что ограничивающим фактором являются производственные площади (7000 м<sup>2</sup> вместо требуемых 8000 м<sup>2</sup>).

Таблица 12.2.5.1

**Сведения о производимой продукции**

№ п/п	Показатели	Виды продукции			
		A	B	C	D
1	Спрос на продукцию, ед.	200	750	500	600
2	Производственная площадь на единицу продукции, м <sup>2</sup>	8	2	5	4
3	Необходимая производственная площадь (п. 1 -п. 2)	1600	1500	2500	2400
4	Прибыль на единицу продукции, сум	200	120	160	150

При наличии ограничивающих факторов обычно стараются производить наиболее прибыльную продукцию. В нашем примере такими продуктами являются А, С, Д. Их производство планируется осуществлять в пределах спроса, а производство продукции В — на оставшейся площади в 500 м<sup>2</sup> (7000 м<sup>2</sup>-1600 м<sup>2</sup>-2500 м<sup>2</sup>-2400 м<sup>2</sup>). С учетом показателя производственной площади на единицу продукции В объем ее производства определен в 250 единиц (500 м<sup>2</sup>: 2 м<sup>2</sup>). При выбранной структуре производства продукции будут получены финансовые результаты, приведенные в табл. 12.2.5.2.

Таблица 12.2.5.2

**Расчет прибыли**

Виды продукции	Объем производства, ед.	Прибыль на единицу, сум	Прибыль на весь объем, сум
A	200	200	40000
C	500	160	80000
D	600	150	90000
B	250	120	30000
Итого	X	X	240 000

У опытного руководителя предложение о снятии с производства 500 единиц продукции В с самой высокой отдачей производственной площади вызовет сомнение. Для решения возникшей проблемы следует определить структуру производства, ориентируясь на максимальное использование ограничивающего ресурса. С этой целью следует сопоставить по видам продукции показатель прибыли на единицу производственной площади (табл. 12.2.5.3).

Таблица 12.2.5.3

**Расчет прибыли на единицу производственной площади**

№ п/п	Показатели	Виды продукции			
		A	B	C	D
1	Прибыль на единицу продукции, сум	200	120	160	150

2	Производственная площадь на единицу продукции, сум	8	2	5	4
3	Прибыль на единицу производственной площади (п. 1 : п. 2), сум	25	60	32	37,5

Приведенные расчеты показывают, что по показателю прибыли на единицу производственной площади на первое место вышел продукт В. Последующие места заняли продукты D, С и А. С учетом полученной очередности уменьшать объем производства нужно не по продукции В, а по продукции А (табл. 12.2.5.4). С учетом оставшейся производственной площади на продукт В в  $600 \text{ м}^2$  ( $7000 \text{ м}^2 - 1500 \text{ м}^2 - 2500 \text{ м}^2 - 2400 \text{ м}^2$ ) объем производства продукции «А» определен в 75 единиц.

Данные приведенного расчета показывают, что производственная программа, ориентированная на максимальное использование ограничивающегося ресурса, позволяет получить наибольшую прибыль (см. табл. 12.2.5.2 и 12.2.5.4).

Таблица 12.2.5.4

#### Расчет прибыли

Виды продукции	Показатели		
	объем производства, ед.	прибыль на единицу, сум	прибыль на весь объем, сум
В	750	120	90000
D	600	150	90000
С	500	160	80000
А	75	200	15000
Итого	1925	X	275 000

#### 12.2.6. Принятие решений по капитальным вложениям

Рассмотренные ранее управленческие решения принимаются, как правило, в процессе осуществления хозяйственной деятельности. Возможные ошибки при принятии таких решений поддаются корректировке и не имеют долгосрочных последствий. Ошибки, допущенные при планировании капитальных вложений, наоборот, имеют долгосрочные последствия и могут привести к финансовому краху организации и большим финансовым потерям для государства. Неправильный выбор привел к существенным потерям государственных и акционерных средств.

Решения о крупных капитальных вложениях должны осуществляться на основе бизнес-планов. Они должны составляться группой специалистов или сторонней организацией.

Наряду с крупными капитальными вложениями, в организациях постоянно осуществляются сравнительно не крупные операции по капитальным вложениям — приобретение новых видов машин и оборудования, строительство подсобного помещения, осуществление работ по реконструкции и мо-

дернизации объектов основных средств и т.п. Для принятия решений о таких капиталовложениях руководителям необходимо иметь представление о методах оценки их эффективности.

Основными показателями оценки эффективности капитальных вложений являются: срок их окупаемости, сумма абсолютного экономического эффекта, показатель экономической эффективности, метод сравнительной оценки нормы прибыли, дисконтирование с использованием простых и сложных процентов и метод чистой дисконтированной стоимости.

**Срок окупаемости** капитальных вложений (Т) определяют отношением суммы вложений (К) к сумме планируемой годовой прибыли (П), т.е.

$$T = \frac{K}{П}.$$

**Пример.** Затраты по капитальным вложениям составили 1000 тыс. сум, по окончании строительства объекта ежегодная прибыль от его эксплуатации составит 200 тыс. сум, следовательно, срок окупаемости данных вложений составит 5 лет (1000 тыс. сум: 200 тыс. сум).

Отмечая простоту и доступность использования данного метода оценки эффективности капитальных вложений, следует иметь в виду, что при данном методе не учитывается фактор времени, а, следовательно, и изменяющейся стоимости. Кроме того, при данном методе не принимаются во внимание доходы, получаемые после истечения срока окупаемости капитальных вложений.

**Абсолютный экономический эффект** по капитальным вложениям (Э) определяют как разницу между затратами по капитальным вложениям (К) и полученной прибылью за определенное количество лет (П):

$$Э = П - К.$$

По данным приведенного выше примера за 10 лет эксплуатации созданного объекта абсолютный эффект составит 1 млн сум (2 млн сум - 1 млн сум).

**Экономическая эффективность** капитальных вложений определяется отношением прибыли, полученной от реализации проекта, к величине капитальных вложений. За 10 лет коэффициент экономической эффективности составит 2,0 (2 млн сум : 1 млн сум). Это означает, что на каждый затраченный сум капитальных вложений будет получено 2 сум прибыли.

Показатель прибыли на 1 сум капитальных вложений называют нередко нормой прибыли и в этом случае используют **метод сравнительной оценки нормы прибыли по капитальным и финансовым вложениям**. Сущность данного метода заключается в определении нормы прибыли по каждому виду капитальных вложений и сопоставлении их с нормой прибыли по высоколиквидным ценным бумагам.

В нашем примере норма прибыли составила за 10 лет 200%. Если норма прибыли по ликвидным ценным бумагам составит за этот период большую

величину, то, возможно, целесообразнее свободные денежные средства вложить в приобретение ценных бумаг.

В приведенных расчетах эффективности капитальных вложений изменение стоимости денег во времени во внимание не принималось, и поэтому указанные расчеты не всегда позволяют принимать верные решения.

Для повышения объективности расчетов по капитальным вложениям необходимо осуществлять дисконтирование денежных потоков. Под дисконтированием понимают процесс определения стоимости ожидаемых к получению денег на данный момент (на сегодня). Дисконтирование осуществляют с помощью простых и сложных процентов.

Использование способа **простых процентов** предполагает неизменность базы, на которую начисляются проценты. Сумма дохода за соответствующий период определяется по формуле

$$D = K \cdot I \cdot N,$$

где  $D$  — величина дохода за период инвестирования;

$K$  — сумма инвестиций;

$I$  — количество периодов начисления процентов;

$N$  — процентная ставка, выраженная дробью.

**Пример.** Сумма вклада на один год - 100 тыс. сум, процентная ставка по вкладу, начисляемая ежеквартально, 3%.

Величина дохода составит 12 тыс. сум ( $100 \times 4 \times 0,03$ ). Будущая стоимость денег составит 112 тыс. сум ( $100 + 12$ ).

При способе сложных процентов будущую стоимость денег определяют по формуле

$$K_t = K (1 + N)^t,$$

где  $K$  - будущая стоимость инвестиций;

$K$  - начальная стоимость инвестиций;

$N$  - процентная ставка (норма прибыли по инвестициям);

$t$  — количество периодов начисления процентов (оборотов капитала).

**Пример.** Сумма вклада на один год - 100 тыс. сум, процентная ставка на год - 12 % годовых с ежеквартальным начислением процентов с их капитализацией. По истечении года сумма вклада составит

$$100000 \text{ сум} \cdot (1 + 0,03)^4 = 100000 \text{ сум} \cdot 1,126 = 112600 \text{ сум}.$$

Используя приведенную формулу расчета сложных процентов, можно определить сумму первоначальных инвестиций при заданной величине будущей стоимости инвестиций. В этом случае формула будет иметь следующий вид:

$$K = \frac{K_t}{(1 + N)^t}.$$

**Пример.** Следует определить первоначальную сумму инвестиций для получения за год конечной суммы инвестиций в 225 200 сум при трехпроцентной ставке за квартал.

$$K = \frac{225200}{(1+0.03)^4} = \frac{225200}{1.126} = 200 \text{ т.с.}$$

В нашем примере при  $I = 4$  и  $N = 3\%$  коэффициент дисконтирования составит 0,888. Умножая дисконтированную стоимость на данный коэффициент, определяют сумму первоначального вклада ( $225,2$  тыс. сум  $\times 0,888 = 200$  тыс. сум). Делением первоначальной суммы вклада на указанный коэффициент определяют дисконтированную стоимость ( $200$  тыс. сум  $: 0,888 = 225,2$  тыс. сум).

**Метод чистой дисконтированной стоимости.** Сущность данного метода заключается в сопоставлении ожидаемых дисконтированных доходов от инвестиций с величиной первоначальных затрат. Если полученная разница — величина положительная, то проект может быть принят. При отрицательной разнице проект обычно отклоняется. При сравнении нескольких проектов предпочтение отдается тому проекту, у которого положительная разница оказывается большей.

$$\text{ЧДС} = \frac{D_1}{(1+N)} + \frac{D_2}{(1+N)^2} + \frac{D_3}{(1+N)^3} + \frac{D_n}{(1+N)^n} - K,$$

где ЧДС — сумма чистой дисконтированной стоимости;  
 $D_1, D_2, D_3, D_n$  — доходы за соответствующие периоды;  
 $n$  — последний период;  
 $K$  — сумма инвестиций.

### 12.3. Принятие решений по формированию цены

#### 12.3.1. Цели и основы ценовой политики

В достижении главной цели коммерческой организации - наибольшей прибыли - нет мелочей. Но среди факторов повышения прибыли наиболее важный - цена. Принятие ценовых решений - это расчет и искусство. Методы ценообразования и количественные, и качественные (эвристические) - основные рычаги в руках опытного маркетолога, который использует их для главных объектов маркетингового анализа рынка, т.е. покупателей товара со всеми его свойствами, конкурентов с их сильными и слабыми сторонами.

Процесс определения цены - это и наука, и искусство. Существует много технических подходов к установлению приемлемых цен, и каждый подход дает свою цену. Но как узнать, какая из этих цен оптимальна?



Основой ценообразования являются, во-первых, затраты, а во-вторых - покупательский спрос. Искусство определения цены заключается в возможности осознания положения на рынке в целом и реакции потребителя на этот продукт и его цену. Рыночный опыт накапливается годами вместе с изучением потребительского спроса и товарооборота по конкретному товару в отрасли. Не последнюю роль в ценообразовании играет интуиция. Почему необходимо изучать методы ценообразования?

Конкретную цену устанавливают разными методами согласно определенным обстоятельствам и преследуя разные цели. Некоторые методы дают минимальную цену, которую можно выбрать для обеспечения прибыли. Для принятия окончательного решения по ценам менеджер должен рассмотреть все предлагаемые расчетные цены. Чем большей информацией он обладает, тем более обоснованным и продуманным будет его решение. Напомним, что различные методы и подходы обеспечивают только информацию для принятия решения. Менеджер должен выбрать наиболее подходящую цену (при данных условиях и обстоятельствах) и оценить последствия принятия такого решения.

Традиционный подход к ценообразованию основан на теории микроэкономики. Ценообразованию принадлежит главная роль в концепции теории фирм. Основное положение этой концепции - предприятие функционирует и стремится к максимизации прибыли. Хотя каждому продукту соответствуют собственные доходы и расходы, согласно теории микроэкономики прибыль будет максимальной, когда разница между суммарными доходами и суммарными затратами является наибольшей.

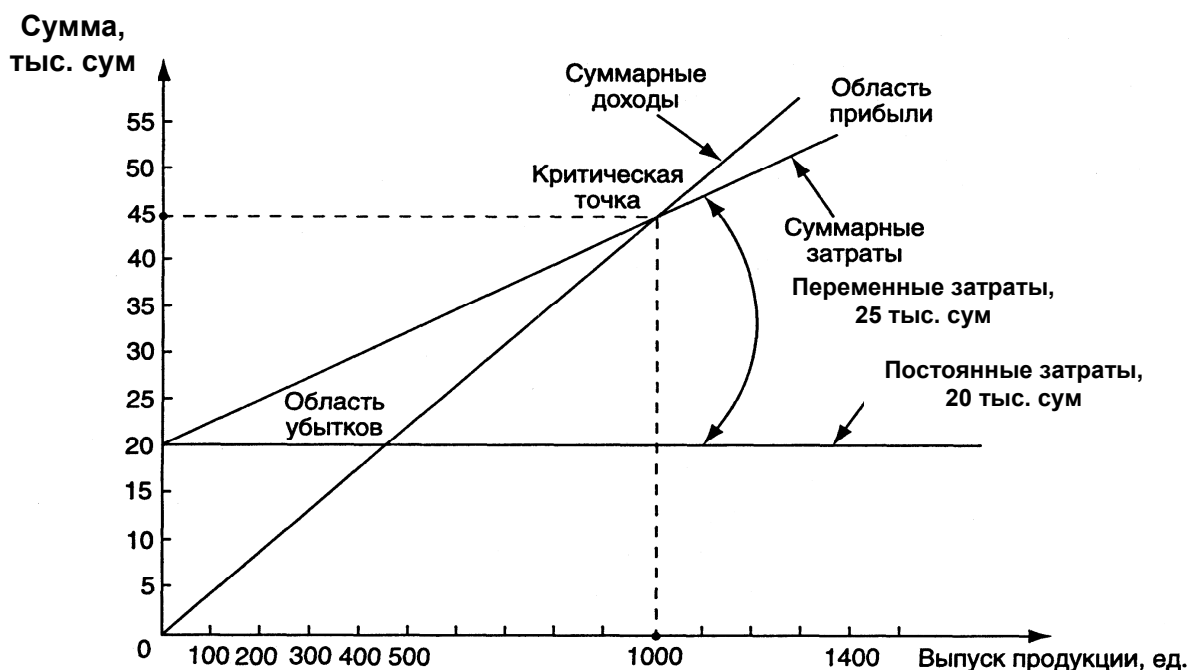


Рис. 12.3.1.1. Анализ критической точки

Напомним анализ точки безубыточности (критической точки), рис. 12.3.1.1 представляет собой типичный график анализа критической точки.

Левее критической точки (1000 единиц) предприятие будет нести убытки, так как суммарные затраты превышают суммарные доходы. Справа от нее - область прибыли, где суммарные доходы больше, чем суммарные затраты. Проблема заключается в нахождении точки (уровня производства), в которой прибыль максимизируется, и в определении роли ценообразования в этом анализе.

Рассмотрение области прибыли на рис. 12.3.1.1 может ввести в заблуждение. Кажется, что область прибыли неограниченна справа, т.е. прибыль увеличивается по мере увеличения количества проданной продукции, и если предприятие сможет произвести неограниченное количество продукции, то будет достигнут максимальный уровень прибыли. Однако это не так, и теория микроэкономики говорит нам, почему.

На рис. 12.3.1.2 показана реальная экономическая схема безубыточности, где присутствуют две критические точки, между которыми находится область прибыли. Заметим, что линия суммарного дохода скорее изогнутая линия, чем прямая. Продажа дополнительной единицы продуктов вызовет снижение цены вследствие конкуренции и других факторов. Суммарный доход будет продолжать расти, но скорость роста будет уменьшаться с увеличением количества проданных единиц.

На затратах это отражается противоположным образом. Ранее мы предполагали, что переменные и постоянные затраты были хорошо предсказаны в соответствующем уровне релевантности, когда постоянные затраты оставались неизменными, а переменные были одинаковыми в расчете на единицу. В результате линия суммарных затрат была прямой (рис. 12.3.1.1).

Следуя теории микроэкономики, затраты на единицу продукции будут увеличиваться с течением времени, поскольку постоянные затраты будут изменяться. При переходе на иные уровни релевантности такие постоянные затраты, как амортизация и расходы на контроль производственного процесса, увеличиваются. Кроме того, когда предприятие производит все больше и больше продукции при ограниченных производственных мощностях, увеличиваются затраты на ремонт и техническое обслуживание.

Таким образом, суммарные затраты в расчете на единицу увеличиваются с возрастающей скоростью, и линия суммарных затрат начинает загибаться вверх. Линия суммарного дохода и линия суммарных затрат пересекаются затем снова. Выше точки пересечения предприятие опять будет нести убытки, несмотря на дополнительные продажи.

Прибыль достигнет своей максимальной величины в точке, где разница между суммарным доходом и суммарными затратами будет наибольшей. На рис. 12.3.1.2 эта точка соответствует 7000 ед. проданной продукции. При таком уровне продаж суммарный доход равен 210 000 сум, суммарные затраты - 120 000 сум и прибыль составит 90 000 сум.

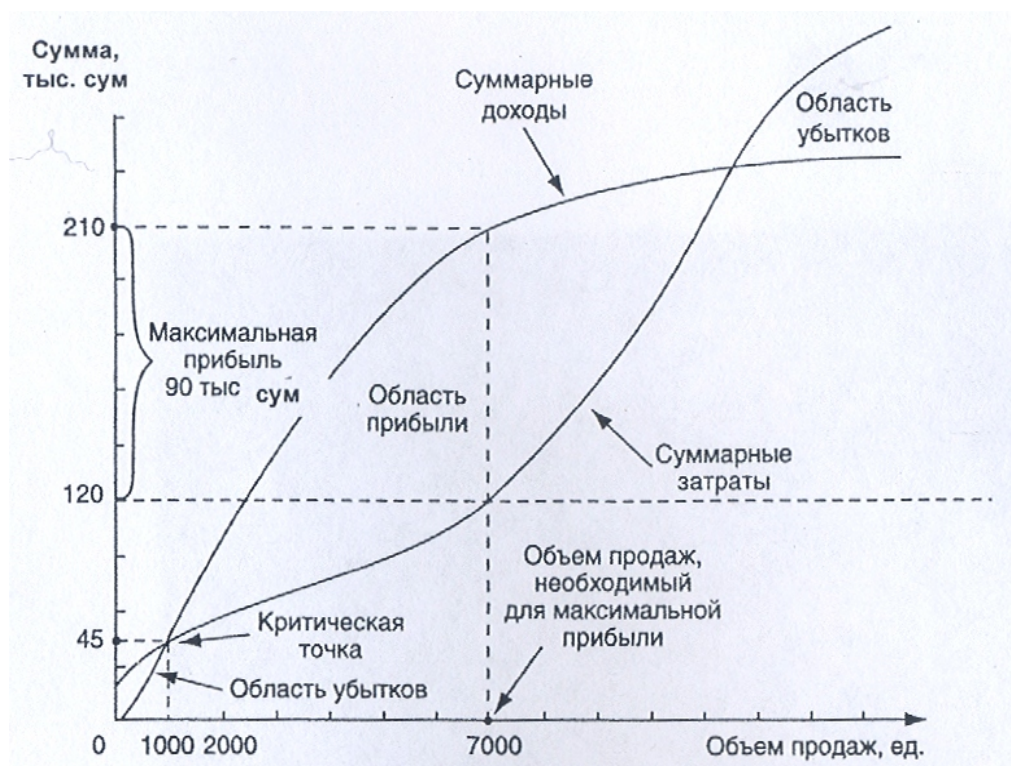


Рис. 12.3.1.2. Кривые суммарных доходов и суммарных затрат

Теоретически, если одна дополнительная единица продукции будет продана, прибыль на единицу будет уменьшаться, поскольку суммарные затраты растут быстрее, чем суммарные доходы. Можно видеть, что если предприятие продает 11 000 ед., то практически вся прибыль будет «съедена» возросшими затратами. Таким образом, в нашем примере объем продаж 7000 ед. продукта является оптимальным операционным уровнем, а цена, соответствующая этому уровню, - наиболее приемлемой (оптимальной).

Для понимания оптимальной цены за товар (услугу) экономисты используют понятия маржинального дохода и маржинальных затрат. Динамику **маржинального дохода** можно представить как изменение в суммарных доходах, вызванное изменением выпуска продукции на единицу. Динамика **маржинальных затрат** показывает, насколько изменились суммарные затраты в связи с изменением выпуска продукции на единицу.

На рис. 12.3.1.3 представлены графики маржинального дохода и маржинальных затрат для каждой проданной единицы продукции для нашего примера.

Объем производства, который дает максимальную прибыль, равен 7000 ед. После этой точки с увеличением количества произведенной продукции прибыль будет уменьшаться. Маржинальные затраты будут превышать маржинальные доходы для каждой проданной сверх 7000 ед. единицы продукции. В точке пересечения будет достигнута максимальная прибыль. Проецируя эту точку на кривую производственного спроса, можно определить оп-

тимальную цену, которая в нашем случае составляет 30 сум за единицу продукции.

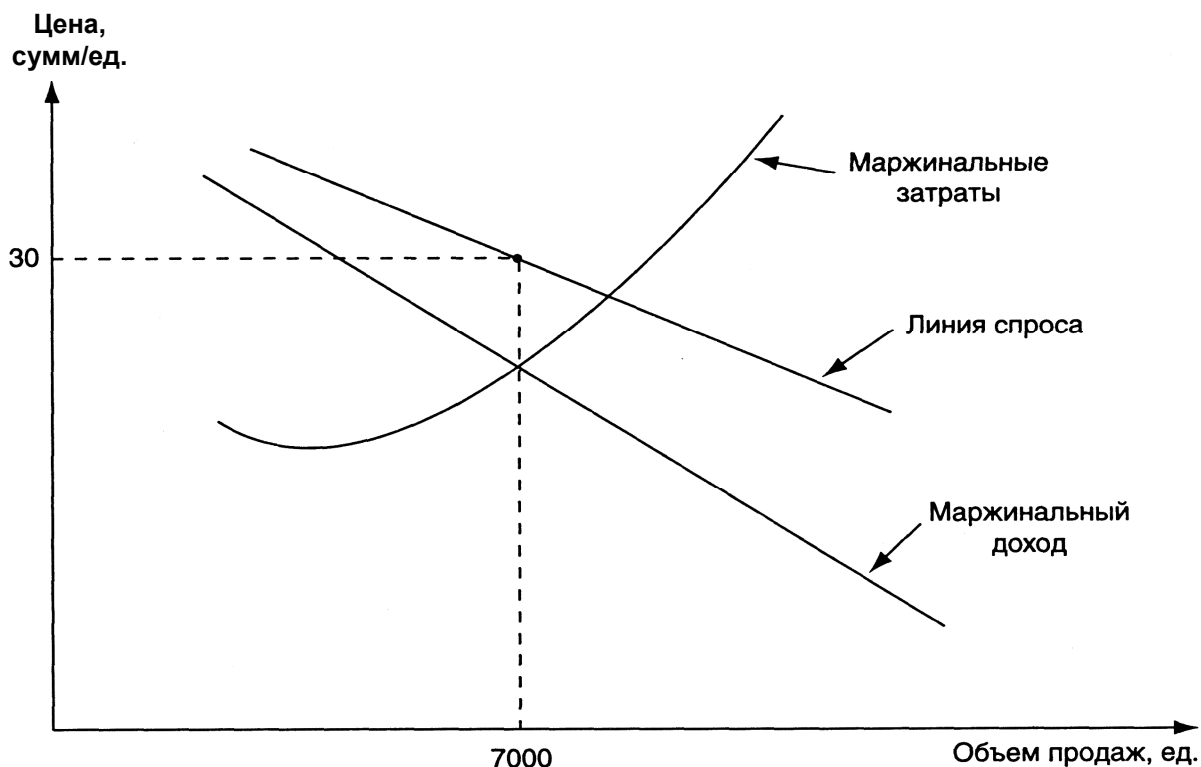


Рис. 12.3.1.3. Кривые маржинального дохода и маржинальных затрат

Если вся информация, используемая в микроэкономике, определена, найти оптимальную цену легко. Но большая часть информации в предыдущем анализе основывалась на предполагаемых оценках объема продаж, производственных затрат и доходов. Определить же общий потребительский спрос на продукцию (услуги) из этих данных затруднительно. Кроме того, на практике не всегда можно получить адекватные прогнозные оценки затрат на ремонт и техническое обслуживание. Тем не менее развитие такого анализа дает менеджеру знания о составе затрат, их поведении. Вот почему очень важно для руководства предприятия использовать микроэкономический подход при решении вопроса ценообразования на товары (услуги), но информация этого рода не должна быть единственной для принятия окончательного решения.

### **12.3.2. Факторы, влияющие на ценовые решения**

Установление цены - процесс, требующий учета большого количества факторов. Все факторы, влияющие на ценообразование, можно объединить в две группы: внешние и внутренние.

Внешние факторы определяются рынком, на котором действует предприятие. Принятие конечного решения по установлению цены зависит от ответа на следующие вопросы:

- каков общий спрос на рынке на данный продукт;
- имеются на рынке аналогичные товары других производителей;
- какова цена на аналогичную продукцию у конкурентов;
- в чем больше заинтересованы покупатели: в меньшей цене на продукцию или в более высоком качестве товара;
- является ли продукция предприятия настолько новой и уникальной, что она сможет вытеснить с рынка продукцию других производителей?

Если на рынке существует сильная конкуренция, имеется большое количество товаров такого же качества, то предприятие для завоевания рынка обычно устанавливает более низкие цены, иногда даже ниже полной себестоимости.

Если предприятие начинает производство очень новой и в какой-то степени уникальной продукции, то при установлении цены можно не учитывать конкуренцию на рынке, но следует иметь в виду, что покупателю нужно привыкнуть к новому продукту, необходимо сформировать покупательский спрос. В этом случае цены, устанавливаемые на продукцию, тоже должны быть достаточно гибкими.

Таким образом, для принятия окончательного решения по установлению цены необходимо хорошо знать положение на рынке, потребности покупателя.

Внутренние факторы также должны учитываться при ценообразовании. Наиболее важное значение среди этих факторов имеет себестоимость. Необходимо сопоставить величину затрат с возможностью их покрытия при установлении цены. Выживаемость предприятия зависит от степени покрытия не только текущих расходов, но и расходов, связанных с капитальными вложениями, рассчитанными на длительный период.

В табл. 12.3.2.1 приведены внешние и внутренние факторы, влияющие на ценовые факторы.

Таблица 12.3.2.1

**Внешние и внутренние ценовые факторы**

Внешние факторы	Внутренние факторы
Общий покупательный спрос на продукцию	Себестоимость продукции
Количество конкурирующей продукции на рынке	Необходимость покрытия долгосрочных капитальных вложений
Качество конкурирующей продукции	Качество материалов и труда
Текущие цены на конкурирующую продукцию	Трудоемкость производства
Предпочтение покупателем высокого качества продукции или низкой цены	Использование ограниченных ресурсов
Сезонность покупательского спроса	

На практике при ценообразовании предприятия учитывают информацию как о рынке (внешний фактор), так и о затратах (внутренний фактор).

Проведенное в США<sup>1</sup> исследование 103 предприятий химчистки и прачечных показало, что ценообразование на 43 % из них основывается на затратах; 83% предприятий из этой группы считают, что информация о рынке играет второстепенную роль; 39 % предприятий ориентируются на данные исследований рынка; 75 % предприятий этой группы полагают, что данные о затратах имеют второстепенную роль; 18% предприятий учитывают как данные рыночных исследований, так и затраты.

Внутренние источники информации о состоянии рынка включают в себя отчеты отдела сбыта, результаты исследования мнения покупателей. Внешние источники - результаты исследования рынка, специальные агентства и газеты. Предприятия, которые опираются при ценообразовании на затраты, чаще используют метод учета полных, а не переменных затрат, объясняя это следующим:

- в условиях долгосрочного периода все произведенные затраты должны быть покрыты (часть менеджеров считает, что это достигается только при методе учета полных затрат);

- анализ соотношений объема и затрат для всех наименований продукции (иногда тысячами) проводить дорого, поэтому минимальная цена рассчитывается исходя из производственной себестоимости;

- кривые спроса достаточно неопределены;

- производственная себестоимость обеспечивает большую стабильность.

Из интервью с работниками предприятий, которые при ценообразовании использовали информацию о затратах и состоянии рынка, следует, что при сопоставлении достоинств переменных и полных затрат нельзя искать только белые или черные стороны. В одних случаях лучше использовать метод учета переменных затрат, в других — метод полных затрат. Переменные затраты приоритетны в следующих сферах:

- сравнение с конкурентами;

- принятие решения о реализационной корзине и структурных сдвигах;

- установление цен на новую продукцию;

- принятие решения о специальном заказе и др.

Согласно американским антитрестовским законам, таким как акт Шермана (Sherman Act), акт Клейтона (Clayton Act), акт Робинсона -Патмана (Robinson-Patman Act), ценообразование не должно носить демпинговый характер. Демпинг предполагает временное снижение цен с целью разорения конкурентов и захвата рынка сбыта, а затем повышение цен.

**Пример.** Дело Adjustor's Replace-a-Car против агентства Rent-a-Car показывает, как суд охотно использует информацию о переменных издержках в принятии решения, касающегося нечестного ценообразования. Агентство Rent-a-Car (ответчик) использовало снижение платы для вхождения в маши-

---

<sup>1</sup> Needles B.E., Powers M., Mills S.K., Anderson H.R. Managerial Accounting. –Houghton Mifflin Company, 1999.

нопрокатный рынок городов Остина и Сан-Антонио, штат Техас. Adjustor's (истец) заявил, что вынужден был уйти с этого рынка, так как агентство занималось демпингом. Судья окружного суда утвердил заключение, что цены были выше средних переменных издержек и не создавали барьера для вступления на рынок других компаний. Улика, представленная Adjustor's, включала в себя отчет агентства о прибылях и убытках, показывающий, что деятельность в Остине и Сан-Антонио приносила «чистый убыток».

Окружной судья постановил, что для оправдания агентства достаточно доказать, что цена была относительно высока и не опускалась ниже средних переменных издержек. В протоколе заседания записано, что эксперт от агентства дал показания, из которых следует, что средние издержки агентства в Остине и Сан-Антонио в период определенного времени колебались от 3,65 до 5 дол. США в день. Таким образом, цена всегда была выше этих затрат, по крайней мере, на 40%. Эксперт также свидетельствовал, что средние переменные издержки в Остине составляли 5,23 дол. США, когда агентство запрашивало цену, равную 9 дол. США. Таким образом, цена была выше средних переменных издержек на 72%.

Окружной суд не удовлетворил иск Adjustor's, который основывался на отчете о прибылях и убытках. Из юридической практики следует вывод: проявляйте осмотрительность. Менеджеры и бухгалтеры, которые приводят затраты в соответствие с антитрестовским законодательством, должны быть осторожны и иметь систему, которая должна допускать:

- относительно легкое получение данных о переменных затратах;
- выборку цен, которые ниже переменных издержек (возможен иск на демпинговое ценообразование);
- введение детализированного учета не только производственных, но и коммерческих (таких, как рекламные, складские, транспортные) затрат.

В этом случае компания будет готова к встрече со служителями закона.

### ***12.3.3. Методы ценообразования***

Хорошей основой для выработки решений об установлении цен является себестоимость производства продукции. Рассмотрим четыре метода ценообразования на основе:

- 1) переменных затрат;
- 2) валовой прибыли;
- 3) рентабельности продаж;
- 4) рентабельности активов.

**Метод ценообразования на основе переменных затрат** состоит в том, что рассчитывается некоторая процентная наценка к переменным производственным затратам для каждого вида продукции. Этот метод целесообразно использовать, если соблюдены два условия:

- 1) стоимость активов, вовлеченных в производство каждого вида продукции, одинакова;

2) отношение переменных затрат к остальным расходам одинаково для каждого вида продукции.

Для расчетов применяют две формулы:

**Процент наценки = (Желаемая величина прибыли + Суммарные постоянные производственные затраты + Коммерческие, общие и административные расходы) : Суммарные переменные производственные затраты x 100%;**

**Цена на основе переменных затрат = Переменные производственные затраты на единицу + Переменные производственные затраты на единицу x Процент наценки.**

Цена устанавливается на основе процентной надбавки ко всем переменным производственным затратам. Она должна покрыть всю сумму затрат и желаемой прибыли, указанную в первой из приведенных формул. Проиллюстрируем применение этого метода на конкретном примере.

**Пример.** Предприятие собирает автомобильные моторы из деталей, покупаемых на стороне. Суммарные затраты на производство 14 750 моторов и затраты на единицу за предыдущий год показаны в табл. 12.3.3.1.

Таблица 12.3.3.1

**Данные о затратах в целях ценообразования**

(тыс. сум)

Показатели	Суммарные затраты	Затраты на единицу
Переменные производственные затраты:		
- прямые материальные затраты	88500	6,00
- прямые трудовые затраты	66375	4,50
- переменные общепроизводственные расходы	44 250	3,00
<b>Итого переменных производственных затрат</b>	<b>199125</b>	<b>13,50</b>
Постоянные общепроизводственные расходы Коммерческие, общие и административные расходы:	154875	10,50
- коммерческие расходы	73750	5,00
- общие расходы	36 875	2,50
- административные расходы	22 125	1,50
Итого коммерческих, общих и административных расходов	132750	9,00
<b>Итого затрат</b>	<b>287625</b>	<b>19,50</b>
<b>Всего затрат</b>	<b>486 750</b>	<b>33,00</b>

В течение отчетного периода не ожидается изменение затрат на единицу продукции. Желаемая величина прибыли, которую предприятие хочет получить в этом периоде, - 110625 тыс. сум. Общая стоимость активов предприятия составит 921875 тыс. сум. Ожидается, что рентабельность активов составит 12%.

Процент наценки =  $(110625 + 154875 + 132750) : 199125 \times 100\% = 200\%$ .



Цена на основе переменных затрат =  $13,50 + 13,30 \times 200\% = 40,50$  тыс. сум.

Таким образом, цена продажи должна составлять 40,50 тыс. сум, в этом случае будут покрыты все затраты и получена желаемая прибыль.

Во втором методе в качестве расчетной базы используется валовая прибыль - разница между объемом реализации продукции (выручки от реализации) и себестоимостью реализованной продукции. Цена, устанавливаемая по этому методу, должна обеспечить получение желаемой прибыли и покрыть все затраты, которые не учтены при расчете валовой прибыли. Такой метод применять не сложно, поскольку информацию о производственных затратах, операционных расходах на единицу продукции легко получить из учетных данных, нет необходимости деления затрат на постоянные и переменные.

В указанном методе используются следующие две формулы:

Процент наценки =  $(\text{Желаемая величина прибыли} + \text{Коммерческие, общие и административные расходы}) : \text{Суммарные производственные затраты} \times 100\%$ ;

Цена на основе валовой прибыли =  $\text{Суммарные производственные затраты на единицу} + \text{Суммарные производственные затраты} \times \text{Процент наценки}$ .

Рассчитаем цену на основе валовой прибыли для примера:

Процент наценки =  $(110625 + 132750) : (199125 + 154875) \times 100\% = 68,75\%$ .

Цена на основе валовой прибыли =  $13,50 + 10,50 + 24 \times 68,75\% = 40,50$  тыс. сум.

Отметим, что цена, рассчитанная на основе переменных затрат, совпадает с ценой, рассчитанной на основе валовой прибыли. Это связано с тем, что различие между данными методами состоит в том, что в первом используются только переменные затраты, во втором - все производственные затраты, но такая разница компенсируется процентной наценкой.

Когда используется метод рентабельности продаж, процентная наценка включает в себя только желаемую величину прибыли. Чтобы этот метод был эффективным, все затраты должны быть распределены по единицам продукции. Коммерческие, общие и административные расходы труднее отнести на конкретные виды продукции, чем переменные и постоянные производственные затраты, поэтому для их распределения можно использовать произвольные методы. Однако подобное произвольное распределение коммерческих, общих и административных расходов может привести к ошибкам в определении цены изделия. Поскольку такие внешние факторы, как конкуренция и положение на рынке, должны быть учтены прежде установления окончательной цены, метод ценообразования на основе рентабельности продаж может быть использован в качестве исходной цены в решении проблемы ценообразования.

Для расчетов используются формулы:

Процент наценки = Желаемая величина прибыли : Суммарные затраты x 100%;

Цена на основе рентабельности продаж = Суммарные затраты на единицу + Суммарные затраты на единицу x Процент наценки.

Рассчитаем цену на основе рентабельности продаж для примера :

Процент наценки =  $110625 : 486750 \times 100 \% = 22,73 \%$ .

Цена на основе рентабельности продаж =  $13,50 + 10,50 + 9 + 33 \times 22,73 \% = 40,50$  тыс.сум.

Установление цены на основе рентабельности активов должно обеспечить предприятию определенный уровень рентабельности активов. Предполагая, что предприятие имеет минимальную желаемую ставку рентабельности активов, можно использовать следующую формулу для расчета цены:

Цена на основе рентабельности активов = Суммарные затраты на единицу + Общая стоимость активов : Ожидаемый объем производства в единицах x Желаемая ставка рентабельности активов.

Цена на основе рентабельности активов для примера рассчитывается следующим образом:

Цена на основе рентабельности активов =  $13,50 + 10,50 + 9 + 921\ 875 : 14750 \times 12\% = 40,50$  тыс.сум.

Все четыре метода дали один и тот же уровень цены - 40,50 сум, поскольку они применялись для одних и тех же данных. Поэтому для определения цены предприятие может применять любой из этих методов.

Таким образом, затратами, на основе которых рассчитывается цена, могут быть:

- переменные производственные затраты на единицу;
- суммарные производственные затраты на единицу;
- суммарные затраты на единицу.

Часто суммарные производственные затраты на единицу продукции очень легко определить, что делает метод установления цены на основе валовой прибыли хорошим инструментом ценообразования. Установление цены на основе рентабельности активов также хороший метод, если стоимость активов, используемых в производстве данного вида продукции, может быть точно определена. В противном случае этот метод может дать неправильный результат.

#### ***12.3.4. Трансфертные цены***

Трансфертная цена — это цена, по которой центр ответственности передает свою продукцию (работу, услуги) другим центрам ответственности внутри организации или продает продукцию (работы, услуги) на сторону (другой организации).

Трансфертные цены применяются, как правило, в центрах прибыли и центрах инвестиций. Иногда их применяют и в центрах затрат.

Если продукция (работы, услуги) центров ответственности потребляется целиком внутри организации, то трансфертная цена является чисто учетной и не оказывает влияния на финансовое положение организации. В этом случае трансфертная цена служит средством объективной оценки деятельности центров ответственности.

В том случае, когда центры ответственности имеют право самостоятельно выходить на внешний рынок со своей продукцией, выбирать покупателей, определять объемы продаж и цены на свою продукцию, трансфертная цена становится важным самостоятельным показателем, оказывающим существенное влияние на финансовое положение организации.

В настоящее время используют три основных метода определения величины трансфертных цен:

- на основе рыночных цен;
- на основе затрат;
- договорные трансфертные цены.

При наличии соответствующих условий предпочтение отдается первому методу, поскольку рыночные цены являются достаточно объективными, дают возможность оценивать деятельность центров ответственности на основе финансовых результатов.

Применение рыночных цен в качестве трансфертных возможно при следующих условиях:

- достаточно высокой степени децентрализации управления, при которой центры ответственности обладают полномочиями продавать и покупать продукцию как в своей организации, так и на стороне;
- при наличии устойчивых рыночных цен на продукцию, работы, услуги центров ответственности.

На практике рыночные цены подвергаются частым колебаниям по различным причинам, в том числе по причине установления различными поставщиками разных цен на одинаковые товары. Затратные трансфертные цены устанавливаются на основе:

- переменных затрат;
- полных затрат;
- полных затрат плюс прибыль.

Решение о выборе соответствующей затратной трансфертной цены обычно принимается высшим руководством организации из-за возможных разногласий у центров ответственности.

Следует при этом иметь в виду, что при использовании в качестве цены переменных затрат цены не возмещают постоянные затраты и не предусматривают получение прибыли. В связи с этим цены на основе переменных затрат неприемлемы для центров прибыли и центров инвестиций. Они могут использоваться только в центрах затрат.

Цены на основе полных затрат также не предусматривают получение прибыли и поэтому применяются только в центрах затрат.

Трансфертные цены на основе полных затрат плюс прибыль, предусматривающие получение прибыли, могут использоваться во всех центрах ответственности.

При определении затратных трансфертных цен за основу принимают нормативные (стандартные) затраты. Если цены устанавливать на основе фактических затрат, то у продающего продукцию центра ответственности снижаются стимулы снижения фактических затрат.

При установлении рыночных и затратных трансфертных цен между покупателями и продавцами часто возникают разногласия. В этих условиях цены можно установить на основе переговоров между ними. Кроме того, установление цен на основе переговоров целесообразно осуществлять по ряду других причин. Например, продающему центру ответственности выгодно установить цены на продукцию ниже рыночных цен для сохранения своего бизнеса и завоевания нового рынка. Договорные трансфертные цены часто используют транснациональные корпорации в их внутрифирменном обмене с целью уменьшения налоговых и таможенных выплат.

Переговоры по величине трансфертных цен нередко не дают положительного результата, особенно в тех случаях, когда продавец и покупатель технологически связаны между собой и не могут выбрать себе делового партнера. В этих условиях целесообразно использовать арбитражный суд для решения споров по трансфертным ценам.

### ***12.3.5. Трансфертное ценообразование в системе внутренней отчетности***

*Функции трансфертных цен.* Как мы уже говорили, трансфертная цена (ТЦ) - это условная цена на продукцию (услуги) одного подразделения (центра ответственности), передаваемую (оказываемые) другому подразделению (центру ответственности) того же предприятия. Обычно имеется в виду крупное централизованное предприятие с достаточно самостоятельными подразделениями, имеющими статус центров прибыли или центров инвестиций (иногда сюда также включают центры затрат). ТЦ понимаются в более узком смысле, чем отечественные внутренние цены, как цены передачи промежуточной продукции (а также цены на услуги обслуживающих подразделений) и не включают в себя внутренние цены на покупные полуфабрикаты, цены, в которых оценивается объем изготовления нового оборудования, капитального ремонта, капитального строительства и др.

Если продукция (услуги) подразделения полностью потребляется внутри предприятия, величина ТЦ чисто учетная и не влияет на финансовое положение предприятия в целом. Проблема заключается в установлении «справедливой» цены, по которой будет составляться отчетность, чтобы результаты деятельности центров ответственности были правильно измерены и оценены.

Использование ТЦ в случаях, когда подразделения имеют право самостоятельно выходить со своей продукцией на внешних покупателей и определять объемы и цены реализации, заставляет совершенно по-иному взглянуть на природу и содержание ТЦ. Этот аспект анализа внутренних цен принципиально новый для нашей теории и практики, поэтому, думается, введение в оборот термина «трансфертная цена» не будет лишь подражанием Западу. Важно отметить, что в условиях, когда подразделения имеют свободу покупать и продавать на внешнем рынке, когда существуют незагруженные мощности, ТЦ перестает быть чисто учетным инструментом, обретает реальный экономический смысл и выражает отношения подразделений не только между собой, но и с предприятием в целом.

В идеале ТЦ должна содержать в себе информацию, которая заставляла бы менеджеров подразделений (центров ответственности) принимать оптимальные для всего предприятия решения. В качестве показателя оптимальности широко используется максимизируемый совокупный маржинальный доход организации. Принципиально задачу можно сформулировать следующим образом: свобода рыночных операций должна предоставляться подразделениям в рамках соблюдения ими ограниченных условий, которые представляют собой максимум суммарного маржинального дохода подразделений из всех возможных комбинаций внутренних и внешних продаж промежуточных продуктов. Другими словами, предприятие в целом должно максимум выигрывать и минимум проигрывать на рыночных операциях подразделений. Именно этот критерий должен быть положен в основу оценки деятельности менеджеров подразделений.

*Методы исчисления трансфертных цен.* Существует три основных метода определения конкретной величины ТЦ:

1) расчет ТЦ на основе рыночных цен. Здесь используются преysкуранные публикуемые цены на такие же продукты и услуги в тех случаях, когда подразделение (центр ответственности) имеет и внешних, и внутренних заказчиков;

2) расчет ТЦ, в основе которого лежат затраты (себестоимость):

- переменные затраты,
- полные затраты (переменные затраты + постоянные затраты),
- «себестоимость плюс», например, 120% полных затрат или 175% переменных затрат;

3) договорные ТЦ.

При определении ТЦ широко распространен рыночный подход. Считается, что такой трансферт продуктов и услуг обычно ведет к оптимальным решениям, способствует достижению общекорпорационных целей. Использование рыночных цен в качестве трансфертных хорошо подходит к концепции центров прибыли и делает возможной оценку деятельности менеджеров и подразделений (центров), основанную на финансовых результатах.

Применение рыночных ТЦ ограничено рядом условий:

– наличием хорошо разработанного рынка промежуточных продуктов и услуг, аналогичных продукции и услугам подразделений данного предприятия;

– существованием устойчивых равновесных цен;

– достаточно высокой степенью децентрализации, когда подразделения свободны покупать и продавать как у себя, так и на стороне.

Существует общая формула, лежащая в основе расчета ТЦ между подразделениями предприятия со сложной организационной структурой: ТЦ должна быть равна сумме удельных переменных затрат трансфертных продуктов и удельного маржинального дохода, который теряется продающим подразделением в результате отказа от внешних продаж, или

$$\text{ТЦ} = \text{Переменная себестоимость на единицу продукта} + \text{Маржинальный доход, потерянный на единицу продукта.}$$

В принципе эта формула универсальна. Она допустима как при полной, так и при неполной загрузке мощностей. Трудность же ее применения связана с наличием устойчивых рыночных цен, используемых в качестве базы для расчета потерянного маржинального дохода.

В дополнение к приведенной формуле существуют определенные принципы, которым необходимо следовать, когда рыночные цены используются в качестве трансфертных:

– покупающее подразделение (центр ответственности) должно покупать внутри предприятия до тех пор, пока продающее подразделение (центр ответственности) следует действующим внешним рыночным ценам и желает продавать внутри предприятия;

– если продающее подразделение не соблюдает «справедливые» внешние цены, то покупающее подразделение может приобретать на стороне;

– продающее подразделение должно иметь свободу реализовывать свою продукцию на стороне;

– для решения конфликтов по поводу ТЦ нужно создать беспристрастный совет (комиссию).

С использованием переменной себестоимости в качестве ТЦ связано несколько проблем:

– ТЦ не возмещает постоянные затраты и не показывает прибыль. Деятельность менеджера такого подразделения (центра ответственности) не может быть оценена на основе показателей, базирующихся на прибыли или доходе, а это применимо лишь к центру затрат;

– если фактические затраты могут передаваться другому центру ответственности автоматически, то менеджер центра затрат будет лишен стимула контролировать расходы, что, разумеется, приведет к их росту.

Следовательно, с точки зрения справедливости в этой ситуации необходимо использовать стандартные (близкие к нормативным) переменные затраты.

При определенных условиях переменную себестоимость стоит использовать как ТЦ, чтобы максимизировать совокупные прибыли предприятия. Такая ситуация возникает, если продающее подразделение (центр ответственности) имеет возможность реализовывать свою продукцию как внутри предприятия, так и на стороне. Предпочтение переменной себестоимости зависит от того, может данное подразделение продавать всю свою продукцию аутсайдерам или оно имеет неиспользуемые мощности. В последнем случае можно увеличить маржинальный доход, применив ТЦ ниже полной себестоимости, но выше переменной.

Таким образом, выбор метода исчисления ТЦ зависит от трех основных факторов:

1) типа центра ответственности (центр затрат, центр прибыли, центр инвестиций) подразделения, на продукцию (работы, услуги) которого устанавливаются ТЦ, а следовательно, от полномочий, которыми располагает данное подразделение;

2) состояния рынка промежуточных продуктов (работ, услуг), аналогичных продукции (работам, услугам), на которую устанавливаются ТЦ;

3) степени децентрализации внутрифирменного управления и возможности подразделения (центра ответственности) покупать (получать) и продавать (передавать) как внутри предприятия, так и на стороне. От правильности исчисления ТЦ зависит эффективность их применения.

### ***12.3.6. Принятие решений по ценообразованию***

При установлении цен на продаваемую продукцию используют ценностный и затратный подходы.

**При ценностном подходе** на основе маркетинговых исследований определяют возможную цену на продукт, возможный объем продаж и уже затем определяется технология производства и затраты на производство и продажу соответствующего продукта. Возможную прибыль определяют вычитанием из цены полной производственной себестоимости и расходов на продажу. Ценностной подход часто используют при установлении цен на новые виды продукции, в элитных клубах, ресторанах, магазинах, при оказании экзотических услуг и т. п.

**При затратном подходе** цены на продукты устанавливают исходя из себестоимости их производства и продажи, намеченной прибыли и рентабельности. Например, если полная себестоимость намеченной к производству и продаже продукции составляет 100 сум и организация планирует рентабельность на уровне 20%, то цена на продукт устанавливается на уровне 120 сум. за единицу.

При затратном подходе цена устанавливается, как правило, исходя из намеченной рентабельности и полной себестоимости проданной продукции, которая складывается из неполной производственной себестоимости, общехозяйственных расходов и расходов по продаже. Вместе с тем возможны хо-

зяйственные ситуации, когда цены на продукты или услуги целесообразно устанавливать на уровне их неполной производственной себестоимости и расходов на продажу.

Таблица 12.3.6.1

**Расчет финансовых результатов дома отдыха при продаже путевок по разным ценам**

№ п/п	Показатели	Варианты				
		I	II	III		
				60 чел.	40 чел.	Итого
1	Количество отдыхающих, чел.	100	60	60	40	100
2.	Цена путевки, тыс. сум	20	20	20	10	x
3	Выручка от продажи путевок (п. 1 • п. 2), тыс. сум	2000	1200	1200	400	1600
4	Неполная производственная себестоимость, тыс. сум	700	420	420	280	700
5	Общехозяйственные расходы, тыс. сум	800	800	x	x	800
6	Расходы по продаже путевок, тыс. сум	100	60	60	40	100
7	Себестоимость услуг (п. 4 + п. 5 + п. 6)	1600	1280	x	x	1600
8	Прибыль (+), убыток (-) (п. 2 - п. 7), тыс. сум	+400	-80	x	x	-
9	Рентабельность % (п. 8 : п. 7)	25,0	-6,2	x	x	-

**Пример.** В доме отдыха цены на путевку установлены на уровне 20 000 сум, возможная численность отдыхающих - 100 чел. Себестоимость путевки составляет 16 000 сум, в том числе производственная себестоимость - 7000 сум, общехозяйственные расходы - 8000 сум, расходы по продаже путевок - 1000 сум.

В межсезонный период наполняемость дома отдыха составляет 60%. В этот период дом отдыха является убыточным. Для устранения убыточности целесообразно продавать оставшиеся 40% путевок по пониженным ценам (для пенсионеров, инвалидов и др. групп населения, не имеющих возможность купить дорогостоящие путевки). Расчет финансовых результатов при продаже части путевок по пониженным ценам приведен в табл. 12.3.6.1.

Данные приведенного примера показывают, что даже двойное снижение цен на часть путевок дома отдыха в период межсезонья позволяет избежать убытков в этот период.

При делении расходов на переменные и постоянные в подобных случаях пониженные цены можно устанавливать исходя из переменных затрат.

Снижение цен на продаваемую продукцию целесообразно использовать при дополнительных заказах на продукцию постоянными покупателями, при завоевании рынков сбыта и в ряде других случаев.



## 12.4. Задачи и ступени составления системы отчетности по сегментам хозяйствующих субъектов

### 12.4.1. Понятие и виды отчетности

Управленческая отчетность, в отличие от финансовой, - забота управленческого персонала предприятия, она закрыта и имеет своей целью обеспечить принятие внутрихозяйственных решений. Во внутрихозяйственном расчете как механизме внутрихозяйственного управления необходимо обеспечить отчетность по каждому уровню управления и по каждому сегменту бизнеса. Отчетность по сегментам получает отражение и в публичной финансовой отчетности, поскольку представляет интерес и для внешних пользователей информации. Пределы сегментарной отчетности в открытой финансовой отчетности регламентируются международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

*Отчетность* - это система взаимосвязанных показателей, характеризующих условия и результаты деятельности предприятия (хозяйствующего субъекта) или составляющих его элементов (областей бизнеса) за истекший период.

Составление отчетности - завершающий этап учетного процесса, поэтому она состоит из обобщающих итоговых показателей, которые получают в конце отчетного периода путем соответствующей обработки (группировки, обобщения и т.п.) данных текущего учета. Отчетность может содержать как количественные, так и качественные показатели как в стоимостном, так и в натуральном выражении. Важно подчеркнуть, что отчетные данные не могут отражать таких хозяйственных оборотов, которых не было в текущих учетных записях. Отчетность представляет собой важнейший источник информации для анализа и принятия решений.

Применяемая на практике отчетность подразделяется на виды по трем основным признакам:

- 1) объему сведений, включаемых в отчеты;
- 2) целям, для которых составляются отчеты;
- 3) периодам, охватываемым отчетностью.

По объему содержащихся в отчетах сведений различают частную и общую отчетность. Частная отчетность включает в себя информацию о результатах деятельности некоторой структурной единицы предприятия, или об отдельных направлениях его деятельности, или о результатах деятельности по конкретным географическим регионам. Общая отчетность характеризует результаты деятельности предприятия в целом.

В зависимости от назначения (целей составления) отчетность может быть внешней и внутренней. Внешняя отчетность служит средством информирования внешних пользователей - заинтересованных физических и юридических лиц - о характере деятельности, доходности и имущественном положении предприятия. Внешняя отчетность формируется на основе данных

бухгалтерского (финансового) учета, вследствие чего она носит название бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данные внешней финансовой отчетности используют и внутренние управляющие. Она необходима им для понимания ситуации на предприятии и соотнесения с ней деятельности введенных им структурных подразделений.

Однако информация о деятельности самих структурных подразделений поставляется внутренней (внутрихозяйственной) отчетностью, которая формируется на основе данных управленческого учета.

В зависимости от периода, который охватывает отчетность, различают периодическую и годовую отчетность. Если отчетность составлена на внутригодовую дату, ее называют периодической. Периодические отчеты составляют регулярно через определенные промежутки времени. По этому признаку различают отчетность ежедневную, еженедельную, ежедекадную, месячную, квартальную, полугодовую.

Срок представления годового отчета регламентируется соответствующими нормативными актами (нормативными актами Министерства финансов РУз.).

Предмет данной главы - частная внутренняя отчетность, т.е. отчетность об условиях и результатах деятельности структурных подразделений предприятия, отдельных направлениях его деятельности, а также результатах деятельности по регионам.

Цель составления внутрихозяйственной (внутренней) отчетности, охватывающей все предприятие, - удовлетворение информационных потребностей внутрифирменного управления путем представления стоимостных и натуральных данных (показателей), позволяющих оценивать и контролировать, прогнозировать и планировать деятельность структурных подразделений предприятия (отдельные направления его деятельности), а также конкретных менеджеров (управляющих). Цель составления внутренней отчетности обуславливает ее периодичность и формы, а также набор показателей. Точность и объем приводимых данных должны варьироваться в зависимости от организационно-технологических и экономических особенностей, присущих конкретному предприятию и конкретному объекту управленческого учета, цели управления применительно к данному объекту учета, содержания полномочий и ответственности, которые делегированы конкретному структурному подразделению и его менеджеру. В связи с этим разработка внутренней отчетности является прерогативой предприятия. Содержание, формы, сроки и обязанности представления данной отчетности, а также ее пользователи варьируются в зависимости от условий хозяйствования на конкретном предприятии. Исключение составляет лишь финансовая отчетность отраслевых и географических сегментов предприятия, которая регулируется национальными и международными стандартами. О причинах, которые обусловили подобное положение, речь пойдет ниже.

Прежде чем приступить к рассмотрению внутренней отчетности по существу, необходимо дать краткую характеристику объектов управленческого

учета, в разрезе которых составляется внутренняя отчетность, поскольку основные ее характеристики, в первую очередь содержание, зависят от целей деятельности объектов управленческого учета, предоставленных им прав, ответственности, которую они несут, и критериев оценки результатов их деятельности.

#### ***12.4.2. Внутрихозяйственная отчетность в системе управленческого учета***

Выделение управленческого учета в самостоятельную область деятельности объективно по своей природе. Возникла потребность в эффективной системе оперативной информации о затратах и результатах, отвечающей запросам аппарата внутрифирменного управления в сложных (многоуровневых) производственно-хозяйственных системах.

В информационной подсистеме - управленческом учете - не только решались чисто учетные вопросы, но и широко использовались приемы и методы из родственных областей: планирования и анализа, организации управления экономикой предприятия, математики, статистики, психологии, рыночных операций, технологии. Главная цель такой информационной подсистемы - генерация полезной производственной и финансовой информации для нужд внутрифирменного управления - определила структуру управленческого учета:

- производственный учет (традиционный учет затрат на производство и калькулирование себестоимости);
- планирование и контроль затрат и результатов;
- учетно-аналитическое обеспечение специальных управленческих решений.

В связи со сложившейся экономической ситуацией требуется синтез управленческого учета и внутрипроизводственного хозрасчета, применение которого в практике внутрифирменного управления имеет богатую историю. Чтобы решить эту задачу, нужно создать на предприятии ряд организационных, управленческих, информационных, учетно-аналитических систем. Одной из таких систем является учет по центрам ответственности, хорошо разработанный в рамках управленческого учета на предприятиях экономически развитых стран. Объективная основа использования системы учета затрат и результатов по центрам ответственности - децентрализация внутрифирменного управления и формирование гибких организационных структур в сложных производственно-хозяйственных системах, т.е. процесс, который носит международный характер и присущ любой экономике с высокоразвитым крупным промышленным производством.

Объективная необходимость децентрализации управления возникла давно. В начале XX века сложился определенный тип организации производства и управления. Суть его - жесткая централизация всех функций управления, вертикальная организационная структура, административно-командный

стиль руководства. Территориально и организационно производство строилось как единая фабрика, управляющий которой может лично контролировать все параметры производственного процесса и руководить действиями подчиненных. В середине XX века четко обозначилась тенденция развития крупной промышленности в сторону усложнения организационных структур промышленных компаний. Эти изменения обусловили два фактора:

1) чисто количественное укрупнение масштабов деятельности вплоть до макроэкономических величин;

2) диверсификация направлений деятельности.

Однако сами по себе эти факторы не приводят к сдвигам в системе внутрифирменного управления. Решающим становится действие конкурентной динамичной рыночной среды, когда многократно ускоряется процесс смены источников сырья и материалов, технологии производства, рынков сбыта, типа продукции, географии ее производства и реализации. Как следствие - резко увеличивается число управленческих решений всех типов, поток оперативной информации нарастает подобно снежному кому, центральный орган управления перегружается, его деятельность становится неэффективной. Отсюда - необходимость децентрализации как распределения власти (полномочий) принимать решения между различными уровнями управления.

Как правило, менеджер (управляющий) на децентрализованном предприятии имеет право самостоятельно, без согласования с руководством оперативно принимать решения в определенных вопросах и (в виде верхнего предела) на определенную сумму денег. Другим аспектом децентрализации является распределение (делегирование) между менеджерами ответственности в части планирования и контроля затрат и результатов деятельности подразделения, за которое отвечает данный менеджер.

Какая степень децентрализации должна быть выбрана руководством высшего уровня как оптимальная? Максимизировать преимущества децентрализации над ее издержками (недостатками). В этом и состоит так называемый оптимизационный подход.

Достоинства децентрализации управления подразделениями следующие:

- для принятия решений у менеджера подразделения больше информации о местных условиях. Между тем затраты на передачу такой информации для централизованного принятия решений часто высоки. Более того, передаваемая информация может быть неполной и даже преднамеренно искаженной;

- менеджеры подразделений могут принимать более своевременные решения, что особенно привлекательно для потенциальных заказчиков;

- деятельность менеджеров подразделений становится более мотивированной, если они могут проявить инициативу. Растет чувство собственного достоинства;

- наделение менеджеров ответственностью способствует развитию управленческого таланта. Ценен не только обучающий процесс, но и накопленный на ошибках опыт;

- небольшие подразделения при решении задач имеют преимущества дружного коллектива. Действует принцип: маленькое — это прекрасно;

- управление вышестоящего уровня, освободившись от бремени ежедневных решений частных вопросов, может сосредоточить свои знания и умение на стратегическом планировании деятельности предприятия в целом.

Недостатки децентрализации управления заключаются в следующем:

- принятие управляющим подразделения некомпетентных решений в результате того, что благополучие подразделения ставится выше, чем ущерб, причиняемый предприятию в целом. Эта ситуация может быть вызвана несогласованностью целей всего предприятия и отдельного подразделения или недостатком информации, по которой менеджеры подразделений могут определить влияние своей деятельности на другие хозяйственные единицы предприятия. Такие решения наиболее вероятны на предприятиях с высокой степенью самостоятельности подразделений;

- дублирование управленческих функций;

- уменьшение лояльности по отношению к предприятию в целом. Некоторые менеджеры подразделений могут не обращать внимания на другие подразделения предприятия, не отличая их от внешних контрагентов.

В условиях децентрализации задача руководителя формулируется так: определить стратегическое направление, заручиться согласием подчиненных, дать им деньги и полномочия и оставить в покое. Хозрасчет по-американски затрагивает проблемы внутрикорпорационного «рыночного духа», внутрифирменного маркетинга, активизации роли каждого работника в управлении. Таким образом, децентрализация - это прежде всего характеристика отношений между руководителями разных уровней в системе управления предприятия. Децентрализация - это не отрицание управления, а его новое качество, позволяющее в конечном итоге максимизировать совокупные доходы предприятия. Децентрализация управления воздействует на организационную структуру предприятия, а именно способствует более четкому, формализованному определению всех уровней управления и всех подразделений.

Организационная структура предприятия может быть определена как совокупность линий ответственности внутри предприятия. Таким образом, организационная структура обычно представляет собой пирамиду, где менеджеры нижних уровней подотчетны менеджерам верхних уровней. Названным линиям соответствует движение информации (в частности, отчетности).

В последние десятилетия появилась тенденция к организации структуры крупных предприятий не по традиционному функциональному принципу (маркетинг, финансы, снабжение, производство, отгрузка), а по линиям продукции, т.е. группировка происходит вокруг производства определенного типа продуктов или услуг и включает в себя необходимые функциональные службы. Эта тенденция обусловила введение во внутрифирменное управление, в том числе в управленческий учет, нового понятия - «сегмент бизнеса» - как части предприятия, работающей на внешнего потребителя или представляющей относительно самостоятельное структурное подразделение.

Предприятие может наделять такое подразделение активами и закреплять за ним результаты операций по основной и прочей деятельности в целях формирования внутренней отчетности. Для обозначения структурных единиц предприятия часто используются и другие термины: «отделения» (внутренние единицы самого высокого уровня) и «подразделения» (единицы более низких уровней). Децентрализация управления требует более формализованного подхода к организационной структуре предприятия, охватывающей все структурные единицы и определяющей место каждой структурной единицы (подразделения, отделения, сегмента) с точки зрения делегирования ей определенных полномочий и установления ответственности. Таким обобщающим понятием стал «центр ответственности». В результате организационную структуру современного предприятия можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности, связанных линиями ответственности. Бухгалтерская система, которая в рамках такой структуры обеспечивает отражение, накопление, анализ и предоставление информации о затратах и результатах и позволяет оценивать и контролировать результаты деятельности структурных единиц и конкретных менеджеров, называется учетом по центрам ответственности. Учет по центрам ответственности:

- организуется на крупных предприятиях, действующих как единое целое;
- функционирует параллельно с традиционной системой бухгалтерского учета;
- может быть внедрен только при условии, что на предприятии четко определены сферы ответственности и конкретизирована ответственность менеджеров за соответствующие статьи затрат и поступлений.

Учет по центрам ответственности в системе внутрифирменного управления выполняет следующие функции:

- удовлетворяет информационные потребности внутрифирменного управления;
- позволяет оперативно контролировать затраты и результаты на разных уровнях предприятия и оценивать деятельность менеджеров и подразделений по результатам первичного анализа;
- играет роль сигнальной системы в механизме управления;
- создает своего рода информационный противовес той свободе действий, которая предоставлена менеджерам центров ответственности в целях обеспечения баланса на предприятии в целом.

Система учета по центрам ответственности организуется по следующим основным принципам:

- определение контролируемых статей затрат и поступлений при условии, что менеджер должен отвечать только за те затраты и поступления, которые он может контролировать и на величину которых может оказывать воздействие;

– персонализация учетных документов, т.е. введение в состав реквизитов документа фамилии менеджера или работника, отвечающего за конкретные статьи затрат и результаты;

– составление менеджером центра ответственности сметы (бюджета) на определенный период и представление отчетности о фактических затратах и результатах в разрезе смет (бюджетов).

Внутренняя отчетность по центрам ответственности должна отвечать следующим требованиям:

– быть настолько оперативной, чтобы позволять оказывать влияние на динамику результатов деятельности центра ответственности;

– включать в себя информацию об отклонениях от плана и предоставлять возможность прямого доступа к этой информации для анализа отклонений;

– содержание отчетности должно соответствовать персональной ответственности менеджера за принятие решений в конкретной области.

Конкретное содержание отчетности, специфика инструментов и методов, применяемых в системе учета и отчетности по центрам ответственности, зависят от того, каков статус данного центра ответственности.

Посмотрим, как на практике работает система учета и отчетности деятельности по центрам ответственности и как измеряются и контролируются результаты операций применительно к центрам ответственности трех основных видов: центрам затрат, центрам прибыли и центрам инвестиций.

### **12.4.3. Отчетность по уровням управления**

*Отчет об исполнении сметы центром затрат.* Рассматривая эволюцию системы контроля в рамках внутрифирменного управления, можно выделить три основных стадии ее развития:

1) административный контроль - персональное наблюдение менеджера предприятия за ходом производственного процесса и деятельностью подразделений;

2) бухгалтерский (ретроспективный) контроль - регистрация имевших место фактов по принципу двойной записи и последующее корректирующее воздействие на объекты управления;

3) сметный (бюджетный, перспективный) контроль - использование смет (бюджетов) для планирования и контроля за затратами.

Смета,<sup>1</sup> является главным инструментом управленческого учета, позволяющим контролировать деятельность центра затрат. Это формализованный письменный регистр, содержащий плановые стоимостные (иногда говорят финансовые) показатели. В отличие от смет планы (как более общее понятие) могут включать в себя информацию, непосредственно не выражаемую в денежных единицах (например, стратегические планы высшего управления от-

---

<sup>1</sup> В главе 12 мы использовали термин «бюджет». Поскольку здесь мы говорим о подразделениях предприятия, привычнее термин «смета».

носителем стремления завоевать, или удержать долю рынка, повысить качество продукции, освоить новую технологию или новый вид продукции, вести фундаментальные исследования, повысить конкурентоспособность товаров). В нашем изложении под сметой подразумевается внутрифирменный финансовый план.

Смета для центра затрат должна содержать информацию об ожидаемых затратах, основанную на планах управления и концепции контролируемых затрат. Определение контролируемых статей - ключевая задача при внедрении на предприятии системы учета по центрам ответственности. В идеале все затраты должны быть закреплены за конкретными подразделениями и подотчетными лицами.

Если за участком или центром закрепляется ответственность за некоторые статьи затрат, то менеджер такого подразделения должен иметь реальную возможность влиять на величину этих затрат. На практике это по большей части невозможно, вследствие чего используют понятие «относительный контроль». Последний означает, что менеджер контролирует большую часть факторов, воздействующих на данную статью сметы. Сметы, разрабатываемые для центров затрат, иногда называют сметами учета по ответственности. Чтобы обеспечить внутри предприятия кооперацию (взаимодействие) менеджеров разных уровней и направлений деятельности и быть уверенными в обоснованности отраженных в смете целей, необходимо каждого менеджера активно вовлекать в подготовку сметы его подразделения.

Широкое распространение получили гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Суть пересчета заключается в четком выделении переменных затрат из всех учитываемых статей затрат и постоянной корректировке ожидаемых переменных затрат на коэффициент фактического изменения объема производства. Это позволяет исключить неконтролируемое изменение затрат, поскольку объем производства не контролируется центрами затрат. Результат процедуры управленческого учета, в ходе которой фактические результаты сравнивают с запланированными величинами, называется отчетом об исполнении сметы. Взаимосвязанная отчетность разных уровней управления, рассматриваемых в качестве центров затрат, показана в табл. 12.4.3.1.

Таблица 12.4.3.1

**Отчет об исполнении сметы центром затрат**

(тыс. сум)

Контролируемые затраты	Затраты по смете	Фактические затраты	Отклонение
Месячный отчет директора по производству			
По основному производству:			
-расходы на планирование и учет	92400	96600	4200н!*
-расходы на содержание офиса	108400	111400	3000н
-прочие затраты	12300	11900	(400) б
Цех А	280 600	285 000	4400н



Цех Б	389 440	382 650	(6790) б
<b>Итого</b>	<b>883 140</b>	<b>887550</b>	<b>4490н</b>
Месячный отчет производственного менеджера цеха Б			
Расходы цеха:			
- заработная плата аппарата - управления цеха	21 340	19680	(1660) б!
- коммунальные расходы	63200	64 300	1100 н
- страхование	10700	8100	2600) б!
Подразделения:			
- штамповочное	110000	113070	3070н
- красильное	48200	45800	(2400) б!
- сборочное	136000	131700	(4300) б
<b>Итого</b>	<b>389440</b>	<b>382650</b>	<b>(6 790) б</b>
Месячный отчет мастера штамповочного подразделения			
Материалы	44200	45300	1100 н
Зарплата основных производственных рабочих	25600	25900	300 н
Мелкий инструмент	3850	2750	(1 100) б!
Зарплата обслуживающего персонала	12 430	12880	450н
Вспомогательные материалы	20100	20 800	700 н
Прочие затраты	3820	5440	1 620 н!
<b>Итого</b>	<b>110000</b>	<b>113070</b>	<b>3070н</b>

\* Обозначения: б — благоприятное отклонение; н — неблагоприятное отклонение; б!, н! — отклонение свыше 4%.

Отчет каждого уровня управления включает в себя графы с указанием статей контролируемых затрат, затрат по смете, фактических затрат, отклонений от сметы. Последнее может быть либо положительным (без скобок) и означать перерасход, либо отрицательным (в скобках) и означать экономию затрат. Сметные данные пересчитываются по формуле гибкой сметы так, что они отражают реальный (фактический) уровень выпуска продукции.

Не только отчет об исполнении сметы, но и другие формы внутрихозяйственной отчетности базируются на соблюдении двух принципов. Во-первых, внутрихозяйственная отчетность содержит только те показатели, которые подконтрольны менеджеру данного центра ответственности и на динамику которых он может оказывать влияние. Во-вторых, отчетность должна содержать информацию об отклонениях, наличие которой позволяет реализовать принцип управления по отклонениям. Суть этого принципа состоит в предположении, что менеджеру более высокого уровня нет необходимости в текущем порядке регулировать детали деятельности центров ответственности на более низком уровне. Он начинает действовать только тогда, когда на нижнем уровне возникает проблема, проявляющаяся как отклонение от заданного параметра. На крупных многоуровневых предприятиях со сложной

структурой оптимальное информационное обеспечение управления вызывает необходимость фильтровать учетные данные, повышать их аналитичность, что также требует представления сведений об отклонениях.

Большинство руководителей не имеют времени изучать детализированные бухгалтерские отчеты и искать проблемные области. Поэтому такие отчеты наряду с суммарными величинами должны указывать статьи, по которым отмечены особо плохие или особо хорошие результаты (по сравнению с нормальным отклонением, равным, скажем, 4%). Для пояснения этих статей может приводиться расшифровка, показывающая причины возникших отклонений, принятые меры, и другая необходимая информация. Таким образом, отчетность по центрам затрат играет роль сигнальной системы, обеспечивающей аппарат управления информацией о ходе производственного процесса и динамике затрат.

Сметы по центрам затрат и отчеты об их исполнении составляют первый (нижний) уровень внутрихозяйственной (внутрифирменной) управленческой отчетности, разрабатываемой в рамках информационной системы управленческого учета.

*Отчет центра прибыли.* Поскольку управляющие (менеджеры) центров прибыли несут ответственность и обладают полномочиями как в части затрат, так и в части поступлений (выручки от продаж и прочих доходов), отчеты, используемые в системе учета по центрам ответственности для оценки центров прибыли, обычно имеют форму отчетов о прибыли. Эти отчеты отражают затраты и поступления подразделений вплоть до формирования валовой прибыли от реализации или операционной прибыли (прибыли от операций или от основной деятельности). Эти стандартные показатели публикуемой отчетности предприятий могут быть применены и к отдельным подразделениям (центрам прибыли). Валовая прибыль центра прибыли рассчитывается по формуле:

$$\text{Валовая прибыль центра прибыли} = \text{Чистая выручка от продаж} - \text{Производственная себестоимость реализованной продукции},$$

где Чистая выручка от продаж = Выручка от продаж на сторону по ценам предприятия, т.е. без косвенных налогов + Выручка (возможно, условная) от продаж своей продукции (работ, услуг) другим центрам ответственности данного предприятия по трансфертным ценам - Предоставленные скидки и возврат;

$$\text{Производственная себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)} = \text{Прямые затраты по оплате труда} + \text{Прямые материальные затраты} + \text{Общепроизводственные расходы данного центра ответственности (их часто называют накладными расходами)}.$$

В простейшем случае стандартный отчет о прибыли заканчивается для центров прибыли на показателе валовой прибыли, которая и является критерием оценки деятельности центра. Остальные показатели отчета о прибыли

определяются и рассчитываются только на уровне предприятия в целом (табл. 12.4.3.2).

Отчетность центров прибыли может быть расширена до показателя операционной прибыли, представляющего собой валовую прибыль данного центра, уменьшенную на величину относимых к нему операционных расходов. Операционные расходы - это затраты, не относящиеся к производственным расходам на продукт и, следовательно, не входящие в производственную себестоимость. Операционные расходы - это часть затрат отчетного периода, включающая в себя расходы на реализацию (коммерческие), общие и административные (общехозяйственные) расходы и прочие доходы и расходы, но не включающая налог на прибыль. Если такие расходы осуществляет само подразделение или предприятие, то в его отчете о прибыли отражается их величина, относимая к данному периоду.

Таблица 12.4.3.2

### Отчет о прибыли

Показатели	Центр А	Центр Б	Предприятие
1. Чистые продажи	х	х	х
2. Производственная себестоимость реализованной продукции	х	х	х
3. Валовая прибыль			х
4. Расходы на реализацию			х
5. Общие и административные расходы			х
6. Прибыль от продаж			х
7. Прочие доходы и расходы			х
8. Прибыль до налогообложения			х
9. Налог на прибыль			х
10. Чистая прибыль			х

Примечание: 1) п. 3 = п. 1 - п. 2; 2) п. 6 = п. 3 - п. 4 - п. 5; 4) п. 8 = п. 6 - п. 7;

5) п. 10 = п. 8 - п. 9.

На каждый центр прибыли следует отнести часть операционных расходов предприятия в целом. Некоторые из этих расходов легко увязать с конкретным подразделением. В табл. 12.4.3.3 приведены возможные обоснования базы распределения централизованных операционных расходов торгового предприятия. Некоторые операционные расходы (например, расходы предприятия на оплату юридических и аудиторских услуг, отчисления в государственные органы и другие организации, комплексные виды страхования) трудно проследить непосредственно до центров прибыли. В то же время включение в отчеты центров прибыли неконтролируемых распределяемых (возможно, как процент объема продаж) централизованных расходов может иметь свои плюсы. В этом случае руководители подразделений проявят больше интереса к тому, на что именно предприятие расходует деньги.

**Распределение операционных расходов**

Статьи операционных расходов	База распределения
Рекламные расходы	В соответствии с затратами на рекламу каждого подразделения или в пропорции к объему продаж
Расходы по содержанию центрального офиса и его сотрудников, затраты вычислительного центра	На основе относительной величины рабочего времени, посвященного каждому подразделению
Рентные платежи за землю, расходы на отопление и освещение	В соответствии с занимаемой площадью
Налог на имущество и расходы по страхованию	Согласно стоимости запасов и соответствующих активов
Затраты по безнадежным долгам, разные коммерческие и общие расходы	В пропорции к объему продаж каждого подразделения

Не следует чрезмерно усложнять процедуры распределения и перераспределения затрат между подразделениями. Главное, чтобы расчеты были понятны менеджеру и он мог исходя из динамики таких затрат обосновывать свои действия и принимать решения.

Относиться к оценке деятельности подразделений (центров прибыли) по отчетам о прибыли, доведенным до показателя прибыли от продаж или даже чистой прибыли, нужно с осторожностью, поскольку использование произвольных методов распределения централизованных расходов может привести к искажению операционной прибыли как показателя деятельности данного центра. По этой причине отчеты о прибыли могут иметь форму, несколько отличную от стандартной, приведенной в табл. 12.4.3.4. При так называемом контрибуционном подходе подчеркивается вклад каждого подразделения в чистую прибыль всего предприятия и покрытие совокупных операционных расходов. Суть в том, что операционные расходы, относимые на центр прибыли, подразделяют на прямые (которые могут быть непосредственно и точно отнесены на данный центр) и косвенные (которые не могут быть непосредственно увязаны с центром). В этом случае в отчет о прибыли центра прибыли можно ввести новый промежуточный показатель (на котором может заканчиваться отчетность центра) — остаточный доход центра прибыли, рассчитываемый как разница между его валовой прибылью и его прямыми операционными расходами. Этот показатель дает более надежную и более увязанную с объектом учета информацию, чем операционная прибыль подразделения. Для предприятия, состоящего из двух подразделений, форма совмещенного отчета о прибыли представлена в табл. 12.4.3.4.

## Отчет о прибыли

Показатели	Центр А	Центр Б	Предприятие
1. Чистые продажи	х	х	х
2. Производственная себестоимость реализованной продукции	х	х	х
3. Валовая прибыль	х	х	х
4. Прямые операционные расходы	х	х	х
5. Остаточный доход	х	х	х
6. Косвенные операционные расходы			х
7. Прибыль от продаж			х
8. Прочие доходы и расходы			х
9. Прибыль до налогообложения			х
10. Налог на прибыль			х
11. Чистая прибыль			х

Примечание: 1) п. 3 = п. 1 - п. 2; 2) п. 5 = п. 3 - п. 4; 3) п. 7 = п. 5 - п. 6;  
4) п. 9 = п. 7 ± п. 8; 5) п. 11 = п. 9 - п. 10.

Другой вариант альтернативного отчета о прибыли - форма, в которой вместо валовой прибыли отражается показатель маржинальной прибыли, что подчеркивает роль переменных затрат в формировании результативного показателя. Такая форма отчета о прибыли называется таблицей маржинальной прибыли. В эту форму могут входить следующие показатели:

- 1) чистая выручка с продаж подразделения (центра прибыли);
- 2) переменные расходы (включая переменные расходы, входящие в производственную себестоимость реализованной продукции, и переменные операционные расходы);
- 3) маржинальная прибыль подразделения (центра прибыли) (п. 1 - п. 2);
- 4) прямые постоянные расходы (входящие и в себестоимость, и в операционные расходы);
- 5) остаточный доход до косвенных расходов (п. 3 - п. 4);
- 6) косвенные постоянные расходы (входящие и в себестоимость, и в операционные расходы);
- 7) операционная прибыль подразделения (центра прибыли) (п. 5 - п. 6).

Необходимо отметить, что показатель остаточного дохода до косвенных расходов позволяет более достоверно оценить вклад подразделения (центра прибыли), чем показатель остаточного дохода подразделения, поскольку снимает влияние произвольности распределения косвенных расходов, отнесенных на производственную себестоимость продукции центра прибыли (например, в производственную себестоимость его продукции могут входить распределенные на основе нормативов или другим образом затраты обслуживающих (вспомогательных) производственных центров).

Таким образом, отчеты о прибыли, где сопоставляются соответствующие (как правило, контролируемые) величины затрат и поступлений центров прибыли, - это второй уровень внутрихозяйственной (внутрифирменной) управленческой отчетности.

*Отчет центра инвестиций.* Поскольку центр инвестиций можно рассматривать как совокупность центра затрат и центра прибыли, к нему в равной мере применимы те же учетно-аналитические инструменты (или их комбинации), что и к центрам ответственности первых двух видов. В отношении центров инвестиций часто делается допущение, что они являются отдельными предприятиями, поэтому обычно для каждого центра инвестиций подготавливают традиционные финансовые отчеты предприятия.

Перед центральным аппаратом управления крупного децентрализованного предприятия обычно стоит задача, как оценить и сравнить результаты деятельности своих основных отделений (сегментов бизнеса), рассматриваемых в качестве центров инвестиций. Отделение, которое обладает большими активами, обычно зарабатывает больше абсолютной величины, чем отделение с относительно небольшими активами. Поэтому по абсолютным величинам прибыли нельзя сравнивать деятельность разных отделений. Чтобы измерить относительную эффективность работы отделений, предприятие, как правило, использует специальный аналитический показатель «возврат на активы» (Return on Assets- ROA)<sup>1</sup>, или рентабельность активов.

Принципиальная формула его расчета такова:

$$ROS = \frac{\text{Прибыль}}{\text{Активы}}.$$

Хотя ROA прост в расчете, существует несколько альтернативных методов его исчисления. Главное их различие состоит в том, как определяются показатели «прибыль» и «активы».

Для оценки и сравнения результатов деятельности отделений в расчет часто принимаются следующие базы активов:

- 1) суммарные активы, непосредственно идентифицируемые с отделением;
- 2) операционные (используемые) активы (активы, указанные в п. 1, минус незанятые активы, т.е. активы, купленные для будущего использования);
- 3) оборотный капитал (текущие активы минус текущие обязательства) плюс другие активы (основные средства); при этом исключается часть текущих активов (оборотных средств), финансируемых краткосрочными кредиторами.

Если ROA применяется для оценки деятельности менеджеров отделений (что впоследствии служит основанием для их вознаграждения), то в качестве

---

<sup>1</sup> Часто этот показатель называют «возврат на вложения» (Return on Investment- ROI), однако последний имеет и второе значение, связанное с анализом проектов капитальных затрат и дисконтированием соответствующих денежных потоков, что может запутать читателя.

базы активов используют активы отделения, находящиеся под непосредственным контролем данного менеджера (контролируемые или управляемые активы). Во всех случаях используют средние величины активов за период. Возникает вопрос: в какой оценке включать в расчет амортизируемые активы (здания, оборудование и др.)? Возможны два варианта:

1) по балансовой стоимости, т.е. за вычетом накопленной амортизации (остаточная стоимость);

2) по полной первоначальной стоимости.

Аргументы за вариант 1:

- согласуется с отражением активов в балансе;
- согласуется с расчетом прибыли отделения, включающим амортизацию в издержки.

Аргументы против варианта 1:

- позволяет ROA возрасти вместе с устарением активов;
- приобретение новых, замещающих активов может оказать отрицательное воздействие на ROA.

Аргументы за вариант 2:

- исключает факторы возраста и методов амортизации, влияющие на ROA;
- позволяет заменять оборудование на новое с минимальным отрицательным влиянием на ROA.

Аргументы против варианта 2:

- не согласуется ни с отчетом о прибыли, ни с балансом, так как игнорирует амортизацию;
- включает двойной счет, поскольку первоначальная стоимость плюс возмещение этой стоимости (через амортизацию) включены в общую величину активов; как следствие, искажается величина ROA.

На практике большая часть предприятий использует в расчетах ROA остаточную стоимость.

Другая проблема связана с тем, что в условиях инфляции балансовые оценки (первоначальная и остаточная) долгосрочных активов не отражают их реальной стоимости. Если предприятие не использует всеобъемлющую систему учета инфляции, то выходом из такого положения может быть отражение некоторых активов по восстановительной стоимости (стоимости замены), или стоимости возможной реализации, или же пересчет их стоимости на индекс общего уровня цен (или индексы цен отдельных активов).

Для оценки и сравнения результатов деятельности отделений показатель прибыли в формуле ROA может определяться как:

1) операционная прибыль отделения (прибыль до выплаты процентов и налогов на прибыль), учитывающая распределенные на отделения операционные расходы предприятия в целом;

2) остаточный доход до косвенных издержек.

Если ROA служит для оценки менеджеров отделений, то следует использовать так называемую контролируруемую прибыль, т.е. исключать любые затраты и поступления, не контролируемые данным менеджером.

Таким образом, один и тот же показатель рентабельности активов (ROA) может определяться по-разному. Предприятие может прибегнуть к одному из вариантов его расчета или параллельно к нескольким в зависимости от того, какие цели и критерии выбирает высшее руководство. Если ROA берут для сравнения работы и рентабельности разных отделений, необходимо применять единую методику определения составляющих «прибыли» и «активов». Для оценки конкретного менеджера отделения можно разработать индивидуальный ROA с учетом специфики ситуации.

Формулу ROA можно расширить и углубить по смыслу:

ROA	=	Операционная прибыль	x	Чистая величина продаж
		Чистая величина продаж		Средние операционные активы

Первый множитель называют рентабельностью продаж (Return on Sales-ROS), второй — оборотом активов (инвестированных активов), или оборотом вложений. При первом взгляде на такую формулу ROA кажется, что величина продаж нейтральна, так как она появляется в качестве знаменателя в расчете рентабельности продаж и числителя в расчете оборота активов. Математически величину продаж можно исключить. Однако так не делают по следующим причинам:

- это не отразит тот факт, что ROA есть функция двух переменных: рентабельности продаж и оборота активов;
- это не отразит тот факт, что изменение в объеме продаж влияет на рентабельность продаж, оборот активов и ROA, поскольку величина продаж связана с величиной прибыли и активов;
- рентабельность продаж и оборот активов сами по себе полезные показатели, которые можно отразить в отчетности.

Показатель ROS предпочитают предприятия с относительно низким уровнем инвестиций в здания, оборудование и другие долгосрочные активы (по отношению к объему продаж). Например, основные японские торговые компании большее значение придают показателю рентабельности продаж, чем показателю рентабельности активов. Эти компании имеют годовые обороты во много раз больше, чем их активы.

Нельзя сказать однозначно, что показатели рентабельности активов и остаточной прибыли наилучшие из всех возможных с точки зрения оценки результатов деятельности центров инвестиций. Реальные оценки своих зарубежных отделений крупнейшими транснациональными компаниями (корпорациями) (ТНК) приведены в табл. 12.4.3.5.



Таблица 12.4.3.5

**Показатели отделений (центров инвестиций) крупнейших ТНК<sup>1</sup>**

Наименование компании	Страна штаб-квартиры	Область деятельности	Ключевые измерители финансовых результатов
Dow Chemical	США	Химическая промышленность	Абсолютная величина прибыли
Ford Motor	США	Автомобильная промышленность	Рентабельность продаж (ROS) и рентабельность активов (ROA)
Guinness	Великобритания	Потребительские товары	Абсолютная величина прибыли и рентабельность продаж (ROS)
Krones	Германия	Машины и оборудование	Абсолютные величины продаж и прибыли
Mayne Nickeess	Австралия	Транспортные перевозки	Рентабельность вложения капитала (ROI) и рентабельность продаж (ROS)
Mitsui	Япония	Торговля	Абсолютные величины продаж и прибыли
Pirelli	Италия	Производство автопокрышек	Абсолютная величина прибыли, оценки движения денежных средств
Swedish Match	Швеция	Потребительские товары	Рентабельность активов (ROA)

Таким образом, специальные плановые и фактические аналитические показатели, рассчитываемые для оценки деятельности центров инвестиций, составляют третий уровень внутрихозяйственной (внутрифирменной) управленческой отчетности в рамках системы учета по центрам ответственности.

**12.4.4. Отчетность по сегментам бизнеса**

Сегменты бизнеса и их виды. В экономически развитых странах протекают бурные процессы: создаются крупные и мультикрупные компании, которые завоевывают все новые отрасли в бизнесе; стремительно развивается диверсификация производства; расширяется география компаний и все больший удельный вес приобретают транснациональные компании. Под влиянием этих процессов стала сокращаться информационная емкость традиционной финансовой отчетности. Так, при слиянии компаний терялась информация, которая содержалась в финансовой отчетности ранее самостоятельных субъектов. В традиционной финансовой отчетности отсутствовала

<sup>1</sup> Источник: Business International Corporation, Evaluating the Performance of International Operations/ - New-York, 1989.

информация о процессах диверсификации, а следовательно, не было возможности дать их экономическую оценку и обеспечить контроль за ними. Наконец, ни сами компании, ни территориальные органы не располагали информацией, необходимой для оценки финансового состояния и перспектив развития территориально обособленных подразделений компаний. В результате разные группы пользователей финансовой отчетности, заинтересованные в точном понимании деятельности компании, не получали данные, необходимые для прогноза будущей прибыли, сравнимости результатов, оценки риска капитальных вложений и т.п. Причем отсутствие таких сведений ощущали не только внешние, но и внутренние пользователи отчетности. В частности, трудно было оценить результаты деятельности конкретных менеджеров, отвечающих за определенные направления бизнеса или за деятельность территориально обособленных участков бизнеса. Необходимость раскрытия информации в консолидированной отчетности росла с каждым днем.

Как у внешних, так и у внутренних пользователей отчетности возникла потребность получать информацию по двум принципиально новым видам участков бизнеса. Во-первых, по хозяйственным сегментам бизнеса, под которыми понимают отличимый составной элемент компании, занятый в производстве отдельного товара (предоставлении услуги) или группы связанных продуктов, подвергающийся рискам и получающий выгоды, иные, чем другие сегменты компании, каждый из которых задействован в производстве отдельного продукта (услуг) или группы родственных продуктов (услуг), предназначенных главным образом для реализации вне компании (п. 9 международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) 14 «Сегментарная финансовая информация в отчетности» в редакции 1997 г.).

Во-вторых, по географическим сегментам бизнеса, под которыми понимают отличимый составной элемент компании, занятый в производстве продуктов (услуг) в конкретной экономической среде, который подвергается рискам и получает доходы, отличные от рисков и доходов тех составных элементов, которые действуют в других экономических условиях (п. 9 МСФО 14).

Ранее в настоящей главе уже использовался термин «сегмент бизнеса» для обозначения структурных подразделений высшего иерархического уровня предприятия, которые преимущественно выпускают продукцию для реализации внешнему потребителю и в случае их юридического обособления могут функционировать как самостоятельные предприятия. Подобные сегменты являются центрами ответственности, как правило, центрами инвестиций, и, следовательно, по вопросам внутренней отчетности для этих сегментов справедливо все то, что сказано об отчете центра инвестиций.

Для анализа и контроля деятельности компании можно выделять сегменты бизнеса по формам собственности и другим основаниям. В данном параграфе речь пойдет только о хозяйственных и географических сегментах, поскольку их отчетность наиболее полно разработана и имеет наибольшее информационное значение.

*Отчетность хозяйственных и географических сегментов бизнеса.* Выделение хозяйственных и географических сегментов бизнеса и формирование по ним отчетности обусловлено острой потребностью в дополнительной информации, необходимой для принятия управленческих решений как внутренними, так и внешними пользователями. В результате отчетность сегментов является одновременно и внешней отчетностью, поскольку она должна быть включена в консолидированный финансовый отчет холдинга или другого объединения, и внутренней отчетностью, поскольку она в значительной степени базируется на данных управленческого учета, а содержащаяся в ней информация используется для оценки сегментов и принятия внутрифирменных тактических и стратегических решений.

Двойственный характер отчетности о сегментах, во-первых, обусловил необходимость ее централизованной регламентации; во-вторых, породил глубокие противоречия ее составления.

Формирование отчетности о сегментах регламентируется МСФО 14, который был принят в 1983 г. и пересмотрен в 1997 г. Суть противоречий состоит в степени полноты информации о сегментах, которая должна входить в состав финансовой отчетности. Детальная информация неизбежно раскроет коммерческую тайну, сокращенная - не сможет удовлетворить информационные потребности внутренних пользователей.

Главный фактор, влияющий на информационную емкость отчетности, - принцип выделения сегментов. В МСФО 14 этот вопрос решается следующим образом. В целях отчетности выделяются сегменты:

хозяйственные на основе:

- группировки родственных видов продукции (услуг) ;
- типа или класса клиента для товаров и услуг;

географические на основе:

- сходства экономических и политических условий;
- отношений между операциями в разных регионах;
- сходства операций и рисков.

Кроме того, при выделении сегментов как хозяйственных, так и географических следует учитывать определенные факторы:

- сходство и различия между видами продукции или направлениями деятельности компании, а также соответствующие показатели рентабельности, риска, роста;

- удельный вес и относительную роль (важность) сферы производства (или иной основной деятельности) и сферы сбыта (маркетинга, рыночных отношений) для компании в целом;

- наличие специального правового регулирования и отраслевых особенностей (например, в банковской и страховой деятельности);

- организационную структуру компании (наличие отделений, филиалов, дочерних предприятий и т.п.);

– взаимосвязь структурных единиц, которые нельзя рассматривать как отдельные хозяйственные сегменты, поскольку между ними высока степень взаимозависимости или интеграции (в случае выделения хозяйственных сегментов);

– необходимость ограничить число сегментов, чтобы избежать информационной перегрузки отчетности. Для этого предлагается определять степень важности (веса) сегмента в деятельности компании. Например, рекомендуется минимальный 10%-ный уровень валовых доходов и прибыли от основной деятельности или суммарных активов сегмента по отношению к тем же показателям компании (группы) в целом.

В отчетности о сегменте должны быть отражены:

– выручка сегмента продаж или иных поступлений (доходов) от операций со сторонами вне компании или от операций с другими сегментами этой же компании;

– расходы, возникающие в результате основной деятельности сегмента;

– используемые активы сегмента (в абсолютном или относительном выражении по отношению к этому же показателю предприятия в целом);

– обязательства сегмента возникшие в результате операционной деятельности без учета обязательств по налогу на прибыль;

– учетная политика.

Кроме того, на практике как для внутренних целей компании, так и для ее внешней финансовой отчетности выделяются первичные и вторичные форматы сегментарной отчетности. Раскроем содержание некоторых показателей отчетности о сегментах.

**Выручка сегмента** - это выручка, представленная в отчете о прибылях и убытках компании, которая непосредственно относится на сегмент, и соответствующая часть выручки компании, которая обоснованно может быть отнесена на сегмент, получаемая из операций со сторонами вне компании или от операций с другими сегментами этой же компании.

**Расходы сегмента** - это расходы, непосредственно увязываемые с сегментом, или соответствующая часть расходов компании, которую можно на объективной (разумной) основе распределить на конкретный сегмент.

Результат деятельности сегмента отражает меру прибыльности сегмента и равен разнице между доходами (поступлениями, выручкой) сегмента и его расходами. Как правило, результат деятельности сегмента определяется на основе следующих показателей: прибыли от основной деятельности; налогов на прибыль, случайных (экстраординарных) статей.

**Активы сегмента** - совокупность материальных и нематериальных активов, непосредственно относящихся к данному сегменту, а также (если это имеет место) доля совместно используемых несколькими сегментами активов, распределенная на конкретный сегмент, если для распределения можно использовать обоснованную базу.

**Обязательства сегмента** - это те операционные обязательства, которые возникают в результате операционной деятельности сегмента и которые либо непосредственно распределяются на сегмент, либо могут быть обоснованно отнесены на него.

Рассмотрение отчетности хозяйственных и географических сегментов позволяет сделать некоторые основные выводы:

– несмотря на то что отчетность о сегментах крупных диверсифицированных компаний входит в состав их внешней финансовой отчетности, показатели отчетности о сегментах исчисляются на основе принципов внутренней отчетности центров ответственности. В первую очередь это находит свое выражение в том, что отчетные показатели включают в себя результаты от операций сегмента как с внешними контрагентами, так и с другими сегментами компании, т.е. внутренний оборот, оборот по внутренней кооперации. Кроме того, для исчисления стоимостных показателей используются трансфертные цены. Данное обстоятельство позволяет использовать отчетность о сегментах непосредственно и для внешних, и для внутренних целей, а это дает возможность снизить трудоемкость учетно-расчетных работ. Однако для целей внутрифирменного управления в отчетность о сегментах можно вводить и другие показатели;

– составление отчетности о сегментах ведет к появлению в системе управленческого учета новых объектов: направлений деятельности компании, групп родственных продуктов или услуг, географических регионов, где компания осуществляет те или иные хозяйственные операции, в разрезе которых следует группировать данные о затратах, выручке (поступлениях), прибыли (доходах), активах и т.п., что ведет к увеличению объема учетных работ, а значит, и затрат на ведение учета и отчетности. Однако опыт использования отчетности о сегментах убеждает, что эффект отчетной информации для принятия управленческих решений намного превышает расходы на ее получение.

*Пользователи внутрихозяйственной отчетности и периоды ее представления.* Основными пользователями внутрихозяйственной (внутренней) отчетности (отчетности центров ответственности) являются, во-первых, менеджеры всех иерархических уровней компании, во-вторых, персонал компании.

Сам факт ведения учета и составления отчетности по центрам ответственности повышает дисциплину и ответственность менеджера. Но главное - информация о внутренней отчетности необходима для принятия управленческих решений по таким вопросам, как оценка деятельности центров ответственности менеджерами вышестоящих уровней, выявление тенденций развития центров ответственности, недостатков и положительных моментов в их деятельности. Необходимо подчеркнуть, что внутренняя отчетность является информационным обеспечением управленческих решений и по оптимизации деятельности компании в целом. Так, отчетность по центрам прибыли и ин-

вестиций позволяет составить прогноз о динамике прибыли или оценить риск новых капитальных вложений.

Западные социологи и работники управленческого звена постоянно подчеркивают, что ознакомление персонала с данными внутренней отчетности улучшает отношения в коллективе, формирует уверенность работников в своем положении, т.е. активизирует человеческий фактор производства.

Как уже отмечалось, отчетность сегментов имеет двойственный характер. Это одновременно и внешняя, и внутренняя отчетность, соответственно она предназначена и внутренним, и внешним пользователям.

Основную группу пользователей отчетности сегментов составляют финансовые аналитики. Они работают по найму потенциальных инвесторов, партнеров и кредиторов и должны предоставлять заказчикам информацию о прогнозе развития конкретных сегментов, о сравнении прибыльности по отдельным сегментам, о риске вложения капитала в данный сегмент. В качестве самостоятельной перед аналитиками ставится задача «понимания компании», т.е. понимания того, как выделяются сегменты и каков прогноз их развития.

Периодичность составления внутренней отчетности - вопрос индивидуальный. Можно сформулировать лишь общий критерий выбора периодов составления внутренней отчетности - своевременность принятия по данным отчетности управленческих решений. Поскольку на нижних уровнях роль оперативности принятия управленческих решений выше, чем на верхних, периоды представления отчетности на нижних уровнях значительно короче. Конкретно же периоды составления внутренней отчетности определяет сама компания для каждой однородной группы центров ответственности и сегментов индивидуально. Важно иметь четкий график представления отчетности.

### Заключение

Данная глава посвящена методике и организации внутренней отчетности предприятия, которая является основным источником информации для принятия управленческих решений по оценке деятельности центров ответственности и их менеджеров (управляющих), а также по оптимизации деятельности структурных подразделений и других сегментов предприятия.

Содержание внутренней отчетности определяется объемом полномочий, передаваемых конкретному центру ответственности, а также отраслевой или географической принадлежностью сегментов. Исчисление конкретных показателей отчетности в значительной степени зависит от организационно-технологических особенностей, присущих конкретному предприятию и его структурным подразделениям. Поэтому все вопросы, связанные с внутренней отчетностью отнесены к компетенции предприятия. В нашу задачу в первую очередь входит выявление того общего, что присуще внутренней отчетности каждого предприятия. Внутренняя отчетность относится к тем элементам

управленческого учета, которые широко применяются на предприятиях в рамках системы внутрихозяйственного расчета.

#### Контрольные вопросы

1. Что такое отчетность?
2. Дайте классификацию отчетности по видам.
3. Какова цель составления внутренней отчетности?
4. Почему необходима децентрализация управления? Назовите ее основные достоинства и недостатки.
5. Какой может быть организационная структура предприятия?
6. В чем особенности учета и отчетности по центрам ответственности?
7. Перечислите виды центров ответственности.
8. Как составляются отчеты по центрам ответственности? Дайте краткое описание.
9. Дайте определение сегмента бизнеса.
10. Какие существуют виды сегментов бизнеса?
11. Как формируется отчетность сегментов бизнеса? Опишите основные моменты.
12. Кто является пользователем внутрихозяйственной отчетности?
13. Назовите периоды представления внутрихозяйственной отчетности.
14. Для чего нужно трансфертное ценообразование?
15. Перечислите и кратко охарактеризуйте методы исчисления трансфертных цен.

#### Литература

1. Каримов И.А. Мировой экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. Т.: Узбекистан, 2009.
2. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет (практикум). М.: Дашков и К, 2008.
3. Фофанов В.А. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции различных отраслей. М.: Гросс Медиа, 2008.
4. Аврова И.А. Управленческий учет. М.: Бератор – каблишинг, 2007.
5. Пахомчик Е.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Окей – книга, 2007.
6. Хасанов Б.А., Хошимов А.А. Бошкарув хисоби. Т., 2005.

## ГЛОССАРИЙ

### -А-

Автоматизированная (таблично - автоматизированная) форма – форма учёта, основанная на использовании в учёте ЭВМ.

Актив баланса – часть бухгалтерского баланса, характеризующая на отчётную дату в денежном выражении активы организации, их состав и размещение.

Активно – пассивные счета – счета для учета расчётов. Сальдо (остаток) может быть либо дебетовым, либо кредитовым.

Активные счета – счета для учётов имущества (счета «Касса», «Расчётные счета», «Основные средства»).

Активы – экономические ресурсы хозяйствующего субъекта, выраженные в стоимостной оценке и способные приносить доход в будущем.

Амортизируемые активы – часть активов, стоимость которых погашается посредством начисления амортизации.

Аналитический учёт – это система сбора и группировки учётной информации для целей управления организацией и составления бухгалтерской отчётности.

Аналитические счета – это счета, детализирующие информацию, содержащуюся в обобщенном виде в синтетических счетах.

Арифметическая проверка – проверка правильности подсчёта данных.

### -Б-

Бухгалтерский учёт – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах организации и источниках их образования.

Бухгалтерская запись (проводка) – наименование дебетуемого и кредитового счетов с указанием суммы по ним.

Бухгалтерская отчётность – система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчётную дату, а также финансовые результаты её деятельности за отчётный период.

Бухгалтерский баланс - это способ группировки имущества организации как по составу и размещению, так и по источникам образования и назначению в денежной оценке на определенную дату.

Бюджетно-распределительные счета - счета для распределения расходов по смежным отчетным периодам.

### -В-

Вспомогательные материалы – материально-производственные запасы не образующие материальной основы готового продукта, способствующие созданию нормальных условий работы основных средств, изменяющие качественные характеристики предметов труда и т.д.

Внеоборотные активы – часть активов организации, срок полезного использования которых свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство и др.).



Внутренняя отчётность – это отчётность применяемая организацией для нужд управления финансовой, производственной и технологической деятельностью.

-Г-

Готовая продукция – составная часть материально – производственных запасов организации, предназначенная для продажи и соответствующая установленным техническим параметрам и другим стандартам

-Д-

Двойная запись - отражение каждой хозяйственной операции в одинаковой сумме по дебету и кредиту взаимосвязанных счетов.

Дебиторская задолженность - см. «Средства в расчетах». Дебиторы - юридические и физические лица - должники организации.

Денежные документы - почтовые марки, оплаченные авиабилеты, путевки в санатории и дома отдыха, марки государственной пошлины, вексельные марки, находящиеся в кассе организации.

Денежные средства – часть оборотных активов, используемых хозяйствующим субъектом для осуществления расчетов.

Добавочный капитал – часть собственного капитала, созданного в результате дополнительного внесения средств сверх уставного капитала, изменения стоимости активов или их безвозмездного получения.

Документация - письменное разрешение на проведение операции и подтверждение ее совершения.

Документооборот - этапы движения документов от создания до передачи в архив.

Документы (первичные, сводные). Первичные документы предназначены для оформления хозяйственных операций. Сводные документы обобщают информацию однородных первичных документов.

Долгосрочные активы - часть экономических ресурсов, используемых в течение длительного времени.

Долгосрочные финансовые вложения - вложения денежных средств или иного имущества в другие организации на срок более одного года, для получения дохода или контроля за их деятельностью.

Долгосрочные обязательства - это задолженность, срок погашения которой превышает 12 месяцев.

Дополнительная запись (проводка) – способ исправления ошибок в корреспонденции счетов, повторенных в разных учётных регистрах.

Дополнительные счета – счета, увеличивающие оценку объектов, отражённых на основных счетах.

Доходы будущих периодов – доходы, полученные в одном отчётном периоде, но относящиеся к следующим отчётным периодам.

-З-

Забалансовые счета - счета для учета имущества, не принадлежащего данной организации.

Заем - это взятые в долг деньги или имущество у других организаций

(кроме банков) с обязательством их возврата.

Залог - имущественное обеспечение основными средствами, товарно-материальными ценностями, ценными бумагами выполнения обязательств должника (торговой организации).

Запасные части - часть материально-производственных запасов предназначенных для ремонта и замены износившихся узлов и деталей.

Затраты на оплату труда - вид затрат, включаемый в издержки производства и обращения.

Затраты на производство - расходы организации, связанные с производством продукции, работ и услуг.

-И-

Инвентаризация - проверка фактического наличия имущества в натуре.

-К-

Калькуляционные счета - счета для учета затрат и исчисления себестоимости продукции, работ и услуг.

Капитал – это стоимость вложенных собственниками активов и прибыль, накопленная за время функционирования организации.

Капитальные вложения - затраты по строительству или приобретению объектов основных средств и нематериальных активов.

Коммерческие расходы - затраты, связанные с продажей продукции.

Контрарные счета - счета, противоположные основным. Уменьшают оценку объектов, отраженную на основных счетах.

Корректирующий способ - способ исправления ошибок в документах.

Косвенные затраты - затраты, относящиеся к двум и более видам выпускаемой продукции (работ, услуг). В себестоимость каждого вида изделия включаются путем распределения.

Краткосрочные обязательства - это задолженность, срок погашения которой не превышает одного года.

Краткосрочные финансовые вложения - вложения денежных средств или иного имущества в другие предприятия на срок менее одного года для получения дохода или контроля за их деятельностью.

Краткосрочный заемный капитал (привлеченный) - часть привлеченного капитала, выступающего в виде обязательств со сроком погашения до одного года.

Кредит - предоставление в долг товаров или денег.

Кредитор - физическое или юридическое лицо, в пользу которого организация должна осуществлять платеж либо выполнить определенные действия.

Кредиторская задолженность - обязательства организации перед кредиторами за товары, работы, услуги и по прочим операциям, т.е. долги данного предприятия другим организациям и отдельным лицам.

«Красное сторно» - способ исправления неправильной корреспонденции счетов, основанный на вычитании неправильной записи.

-Л-

Лимит кассы - сумма наличных денежных средств в кассе предприятия, размер которых устанавливается банком в зависимости от конкретных условий функционирования организации.

ЛИФО - способ оценки материалов при отпуске в производство: последняя партия на приход, первая в расход.

-М-

Материально-производственные запасы - часть имущества, используемая при производстве продукции (работ, услуг), а также предназначенная для продажи и для управленческих нужд организации.

-Н-

Незавершённое производство - предметы труда, находящиеся в обработке на рабочих местах.

Не материальные активы - средства хозяйства не обладающие материальными или физическими свойствами, обеспечивающие возможность получения дохода постоянно или в течение длительного времени.

Непокрытый убыток - это финансовый результат, характеризующий уменьшение капитала организации за отчетный год.

Не распределенная прибыль - это финансовый результат, характеризующий увеличение капитала организации за отчетный год и весь период ее деятельности.

Ноу-хау - накопленные предприятием научные и технические знания, производственный опыт.

-О-

Оборот по счёту – сумма по операциям за отчётный период.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам – ведомость для проверки правильности записей по аналитическим счетам.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам - это способ отражения и проверки полноты записей на синтетических счетах.

Оборотные активы - материальные оборотные средства, средства в текущих расчетах, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, расположенные в балансе в порядке возрастающей ликвидности.

Обратные записи (проводки) - способ исправления неправильной корреспонденции счетов.

Обязательства - задолженность организации, возникшая в результате прошлых хозяйственных событий и сделок, выполнение которых влечет за собой будущую передачу активов.

Операционные счета - счета для получения информации о затратах на производство продукции с целью подсчета ее себестоимости.

Оправдательный документ - документ, подтверждающий факт осуществления хозяйственной операции.

Основные материалы - часть материально-производственных запасов, образующих вещественную (материальную) основу готового продукта, например, металл, ткань, мука и т. п.

Основные средства - часть средств труда, используемых организацией при производстве продукции (работ, услуг), для управленческих нужд в течение периода, превышающего 12 месяцев.

Основные счета - счета для учета имущества организации, его источников и расчетов.

Остаточная стоимость нематериальных активов – первоначальная стоимость НМА за вычетом суммы начисленной амортизации. Определяется как разность между оборотом по дебету счета 04 - «Не материальные активы» и оборотом по кредиту счета 05 - «Амортизация нематериальных активов».

Отклонение в стоимости в материальных ценностях – разница между фактической и учётной (нормативной, плановой) стоимостью заготовления материально - производственных запасов.

Отчетная дата - дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Оценка - способ выражения хозяйственных явлений в денежном измерении.

#### -П-

Пассив баланса – часть бухгалтерского баланса, в которой представлены источники образования и назначения активов.

Пассивные счета - счета, предназначенные для учета источников образования, имущества (счета «Уставный капитал»), «Добавочный капитал» и др.).

Первичный документ - письменное доказательство совершения хозяйственной операции или разрешение на ее осуществление.

Первоначальная стоимость - это оценка, по которой к бухгалтерскому учету принимаются объекты основных средств, нематериальных и других активов.

План счетов бухгалтерского учета - систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета (синтетических и субсчетов).

Подотчётные лица - работники предприятий, получившие деньги под отчёт на командировочные расходы и хозяйственные нужды.

Положение (стандарты) по бухгалтерскому учёту – нормативный документ, обобщающий принципы и правила ведения бухгалтерского учета отдельных его объектов.

Полуфабрикаты - предметы труда, прошедшие обработку в одном или нескольких цехах предприятия, но нуждающиеся в дальнейшей доработке (на предприятии или за его пределами).

Предметы обращения - часть оборотных активов предприятия предназначенных для реализации.

Предметы труда - часть имущества (оборотных активов) хозяйствующего субъекта, предназначенная для приготовлений продукции (работ, услуг).

Прибыль - сумма превышения доходов над расходами.

Привлечённый капитал - часть капитала организации, выступающего в виде обязательств (долгов) перед другими хозяйствующими субъектами и лицами.

Принципы бухгалтерского учета - универсальные положения, используемые при решении практических задач.

Проверка документов по существу - определение законности совершения операции.

Проводка бухгалтерская (запись) - обозначение корреспонденции счетов с указанием суммы по операции.

Простая бухгалтерская запись (запись) – проводка, в которой корреспондируют только два счёта.

Простая форма – форма учёта, применяемая на предприятиях малого бизнеса.

-Р-

Раздел бухгалтерского баланса - группа экономических однородных статей актива и пассива баланса.

Разницы инвентаризационные - различия между фактическими и учетными данными, выявленные в ходе проведения инвентаризации.

Распорядительный документ - документ, содержащий распоряжение на совершение хозяйственной операции.

Расходы будущих периодов - затраты, произведенные в отчетном периоде и подлежащие списанию в течение периода, к которому они относятся в порядке, устанавливаемом самой организацией.

Расчетно-платежная ведомость - регистр, применяемый для начисления и оплаты труда работников.

Расчетный счет - счет, открываемый организациям в банках для хранения денежных средств и осуществления безналичных расчетов.

Регистры систематического учета - документы, в которых группируются однородные по экономическому содержанию хозяйственные операции.

Регистры учетные - это документы, в которых осуществляются группировка и систематизация информации, отраженной в первичных документах.

Регистры хронологического учета - документы, в которых отражаются хозяйственные операции в порядке их совершения.

Регулирующие счета - счета, с помощью которых уточняют оценку объектов бухгалтерского учета, отраженных на основных счетах.

Резерв на оплату отпусков – источник средств для оплаты отпусков работников организации.

Резервный капитал - часть собственного капитала, создаваемого за счет прибытия для покрытия потерь, выплаты дивидендов при недостаточности других источников.

Резервы предстоящих расходов - часть капитала организации, созданного для выравнивания затрат по отчетным периодам (резерв на оплату отпусков работников).

Реквизит - показатель документа.

-С-

Сальдо - остаток на счету.

Сальдовая ведомость по счетам аналитического учета - ведомость остат-

ков по аналитическим счетам.

Себестоимость продукции - затраты организации на производство продукции в размере стоимости используемых материальных, трудовых и иных ресурсов, а также стоимости потребленных работ и услуг, выполненных сторонними организациями, в целях осуществления своей уставной деятельности.

Синтетические счета - счета для отражения обобщенной (укрупненной) информации об экономически однородных объектах бухгалтерского учета.

Система счетов - способ группировки текущего отражения и оперативного контроля за имуществом и хозяйственными операциями.

Систематическая запись - запись хозяйственных операций на счетах, сгруппированных по экономически однородным признакам (по определенной системе).

Сложная бухгалтерская запись (проводка) - проводка, в которой один счет по дебету корреспондирует с несколькими счетами по кредиту или наоборот.

Субсчет – способ группировки информации, содержащийся на аналитических счетах; занимает промежуточное положение между синтетическими и аналитическими счетами.

Сырье – часть материально-производственных запасов организации, образующая материальную основу готового продукта (продукта сельского хозяйства и добывающей промышленности).

-У-

Уставной капитал - первоначально инвестированный капитал.

Учетная политика - собранная самой организацией совокупность методических способов ведения бухгалтерского учета.

Учетная политика - способ отражения хозяйственных операций в системе бухгалтерского учета.

Учетный цикл - последовательность осуществления учетных процедур от начала до завершения совокупности хозяйственных операций.

-Ф-

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов - сумма фактических затрат на приобретение запасов, за исключением возмещаемых налогов.

Финансово-результатные счета - счета для выявления результата от хозяйственной деятельности организации.

Финансовые вложения - это инвестиции организаций в ценные бумаги, уставные капиталы других хозяйствующих субъектов и предоставленные займы.

Финансовый учет - бухгалтерский учет, осуществляемый с целью получения информации для внешних пользователей.

ФИФО - способ оценки материалов при отпуске в производство: первая партия на приход, первая партия на расход.

Формальная проверка документов - проверка полноты и правильности

заполнения документов.

-Х-

Хронологическая запись - регистрация хозяйственных операций в последовательности их совершения.

Хозяйствующий субъект - самостоятельная хозяйственная единица.

Хозяйственная операция – факт хозяйственной деятельности, отражённый в бухгалтерском учёте.

-Ц-

Целевое финансирование – полученные из бюджета, других организаций и лиц источники, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения.

-Ш-

Шахматная оборотная деятельность – способ отражения и проверки правильности корреспонденции счетов.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Конституция Республики Узбекистан. Т.: Узбекистан, 2009. 40 с.
2. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете». 279-І от 30 август 1996.
3. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности». №78 - 11 от 26 мая 2000.
4. Указания по заполнению форм квартального и годового финансового отчета предприятий. Приложение №2 к приказу МФ РУз. №140 от 24 января 2003 г. № 1209.
5. Национальные стандарты бухгалтерского учета 0-24.
6. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов (утвержден Постановлением КМ РУз. №54 от 05.02.99 г.) (с последующими изменениями и дополнениями).
7. Доклад Президента Республики Узбекистан Ислама Каримова на заседании правительства по итогам социально-экономического развития страны в 2010 году и важнейшим приоритетам на 2011 год // Народное слово. №16 (5183)) от 22.01.2011.
8. Каримов И. Наша главная задача – дальнейшее развитие страны и повышение благосостояния народа. Т.: Узбекистан, 2010. 50 с.
9. Каримов И. Модернизация страны и построение гражданского общества – наш главный приоритет. Доклад на совместном заседании Законодательной палаты и Сената Олий Мажлиса Республики Узбекистан // Вечерний Ташкент. №19 (11580). 28.01.2010.
10. Каримов И. Сотрудничество в целях развития. Выступление Президента Узбекистана на церемонии открытия 43-го ежегодного заседания Совета управляющих Азиатского банка развития // Вечерний Ташкент. №85 (11.646). 4.05.2010.
11. Каримов И. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. Т.: Узбекистан, 2009.
12. Ўзбекистон – иқтисодийни модернизациялаш ҳамда ислохотларни чуқурлаштиришнинг янги ва юксак босқичи йўлида. (Бекмуродов А.Ш., Гафуров У.В.) Т.: Иқтисодиёт, 2008. 126 б.
13. Ўзбекистон Республикаси Президенти Ислам Каримовнинг «Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишнинг йўллари ва чоралари» номли асарини ўрганиш бўйича ўқув кўлланма. Т.: Иқтисодиёт, 2010. 340 б.
14. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. М.: ИКЦ МарТ Ростов н/Д, 2004.
15. Бабаева З.Д., Терехова В.А. Шеина Т.Н. Бухгалтерский учет. М.: Ф и С, 2003.
16. Бабаджанов А., Джуманиязов К. Финансовый учет. Т.: Фан, 2000.



17. Бердникова Т.Б. Анализ и диагностика финансово хозяйственной деятельности предприятия: Учеб.пособ. М.: ИНФПА-М, 2010. 215 с.
18. Богаченко В.М., Кирилова Н. А. Бухгалтерский учет для вузов: Учебник. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. 2750 с.
19. Бородина В.В. Документация в бухгалтерском учете. М.: ИД «Форум» - Инфра, 2008. 3250 с.
20. Бухгалтерский учет денежных средств: Учебно-практическое пособие/ Под.ред.Ю.А. Бабаева. М.: Велби, 2006. 280 с.
21. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов / Под. ред. проф. Ю.А. Бабаева. М.: Вузовский учебник, 2006. 368 с.
22. Воронина Л.И. Учет нематериальных активов. М: Финансовая академия при Правительстве, 2004.
23. Галицкая С.В. Финансовый менеджмент. Финансовый анализ. Финансы предприятий. Учеб. пособ. М.: Эксмо, 2009. 652 с.
24. Гетьман В. Г. Финансовый учет. 3-е изд. М.: Финансы и статистика. 2006. 330 с.
25. Грачев А.Н. Финансовая устойчивость предприятия. Критерии и методы оценки в рыночной экономике. Учеб. пособ. М.: Дело и Сервис, 2010. 400 с.
26. Друри К. Учет затрат методом «Стандарт-кост». М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 634 с.
27. Друри К. Управленческий и производственный учет. М.: ЮНИТИ, 2003.
28. Двадцать вторые Плехановские чтения. М.: ГОУ ВПО «РЭА им. Г.В.Плеханова», 2009. 556 с.
29. Ендовицкий Д.А., Ишкова Н.А. Учет ценных бумаг: Учеб. пособ. М.: КНОРУС, 2010. 384 с.
30. Ефимова М.Р. Финансовые расчеты. Практикум. Учеб. пособ. М.: КНОРУС, 2009. 184 с.
31. Жўраев Н., Абдувахидов Ф., Сотиволдиева Д. Молиявий ва бошарув хисоби. Дарслик. Т., 2010. 385 с.
32. Жўраев Н., Холбеков Р., Абдувахидов Ф., Илхомов И. Бухгалтерия хисоби, иктисодий тахлил ва аудит. Дарслик. Т., 2007. 430 с.
33. Захарьин В.Р. Учет кассовых операций. М.: Налоговый вестник, 2000.
34. Захарьин В.Р. Учет основных средств и нематериальных активов: справочник бухгалтера: практическое руководство. М.: Эксмо, 2008. 432 с.
35. Иткин Ю.М., Сотволдиев А.С. Бухгалтерский учет в условиях рыночной экономики Узбекистана. В 2-х томах. Т.: Из-кий центр ассоц. бух и аудитров Узбекистана, 2000.
36. Каримов А ва бошқалар. Бухгалтерия хисоби. Т.: Шарқ, 2004.
37. Карпова Т.П., Карпова В.В. Бухгалтерский учет: упражнения, тесты, решения и ответы: Учеб. М.: ИНФРА-М, 2010. 396 с.
38. Каспина Р.Г., Плотникова Л.А. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: Учеб. пособ. М.: Эксмо, 2010. 432 с.

39. Касьянова Г.Ю. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет. М.: АБАК, 2010. 256 с.
40. Касьянова Г.Ю. Учетная политика: бухгалтерская и налоговая. М.: АБАК, 2010. 356 с.
41. Климович В.П. Основы банковского аудита: Учеб. М.: ФОРУМ, 2010. 192 с.
42. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебник. Инфра-М, 2008. 365 с.
43. Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учеб. М.: КНОРУС, 2010. 380 с.
44. Кукушкин С.Н. Финансово-экономический анализ: Конспект лекций. М.: Приор, 2010. 192 с.
45. Куликова Л.И. Учетная политика организации: новое решение. М.: Бухгалтерский учет, 2010. 336 с.
46. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. М.: Ф и С, 1999.
47. Медведев М.Ю. Учетная политика организации на 2010 год: практическое пособие. М.: КНОРУС, 2010. 248 с.
48. Мерзликина Е.М., Никольская Ю.П. Аудит: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2006. 348 с.
49. Мерзликина Е.М., Никольская Ю. П. Аудит: Учебник. 3-е изд., переработано и дополнено. М.: ИНФРА-М, 2008. 365 с.
50. Островский О.М. и др. Учет нематериальных активов. Комментарии, корреспонденция бухгалтерских счетов. СПб.: Питер, 2010. 208 с.
51. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М.: Инфра М, 2004.
52. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. М.: Бухгалтерский учет, 2003.
53. Патров В.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет валютных операций. Алматы, 2000.
54. Пардаев А. Бошкарув хисоби, Т.: Академия, 2002.
55. Примбаев Ж. Управление и управленческий учет. Бешкек, 1999.
56. Пипко В.А. Учет производства и калькулирование себестоимости продукции в условиях агробизнеса: учеб. пособ. М.: ИНФРА-М, 2010. 208 с.
57. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит: Учебник. М.: Юрайт, 2010. 605 с.
58. Подольского В.И. Аудит. М.: Юнити аудит, 2008. 295 с.
59. Полещук Т.А., Митина О.В. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях: Учеб. пособ. М.: ИНФРА-М, 2010. 151 с.
60. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии: Учеб.-практ. пособ. М.: Проспект, 2010. 560 с.
61. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии: Учебно - практическое пособие. М.: Проспект, 2010. 425 с.
62. Пугачёв В.В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса: Учеб. М.: Дело и Сервис, 2010. 224 с.

63. Смирнова М.Д. Международные стандарты национального счетоводства. М.: МГИМО, 2002.

64. Сорокина Е.М. и др. Бухгалтерский (финансовый) учет: вопросы, тесты и задачи: учеб. пособ. М.: ФиС, 2010. 160 с.

65. Сотиволдиев А. С. Замонавий бухгалтерия ҳисоби. Т.: Миллий Ассоциация, 2005. 410 с.

66. Сотиволдиева Д. Молиявий ва бошқарув ҳисоби фани бўйича ўқув услубий таълим технологияси. Услубий кўлланма «Иқтисодий таълимдаги ўқитиш технологияси» сериясидан. Т.: ТДИУ, 2006. 390 б.

67. Уткина С.А. Составление бухгалтерских проводок в организациях разных отраслей: Практ. пособ. М.: Омега-Л, 2010. 259 с.

68. Фофанов В.А. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции различных отраслей. Учебник. Гросс Медиа. М., 2008. 410 с.

69. Хвостик Т.В. Практикум по бухгалтерскому (финансовому) учету: Учеб. пособ. М.: ФОРУМ, 2010. 176 с.

70. Чернышева Ю.Г, Чернышев Э.А. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: 100 экзаменационных ответов. Ростов н/Д.: «МарТ»; Феникс, 2010. 264 с.

71. Чиркова М.Б. Анализ хозяйственной деятельности организации: сборник заданий и тестов: Учеб. пособ. М.: Эксмо, 2008. 160 с.

72. Чуев И.Н. Комплексный экономический анализ финансово- хозяйственной деятельности: Учеб. М.: Дашков и К<sup>0</sup>, 2010. 384 с.

73. Шалашова Н.Т. Учет валютных операций. М.: ЗАО Бизнес школа, 2000.

74. Швецкая В.М., Н.А. Головки. Бухгалтерские учет. Учебник. М.: Инфра, 2007. 350 с.

75. Шлендера П.Э. Аудит и контроллинг персонала организации: Учебное пособие. М.: Вузовский учебник, 2006. 380 с.

76. Чая В., Чая Г. Международные стандарты финансовый отчетности. М.: ГУП ИПК «Ульяновский», 2002.

77. Эргашева Ш.Т. Лукашевич П.Л. Бухгалтерский учет. М.: Прогресс, 2008.

78. Финансово-экономическая газета «Налоговые и таможенные вести». 2009-2011гг.

79. Журнал «Бухгалтерский учет». 2009-2011гг.

80. Журнал «Налогоплательщик». 2009-2011 гг.

81. Журнал «Рынок, деньги и кредит». 2009-2011гг.

82. Основные показатели социально-экономического развития Узбекистана за 2010 год. Т., 2011.

### **Сайты Интернета**

83. [http:// www. referat. uz](http://www.referat.uz)

84. [http:// www. gao. gov/](http://www.gao.gov/)

85. [http:// www. tax sites. Com](http://www.tax sites. Com)

86. [www. consult. ru](http://www.consult.ru) (Бухгалтерские консультации)

## Оглавление

<b>Введение</b> .....	3
-----------------------	---

### **ГЛАВА 1. ПРЕДМЕТ И МЕТОД ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

1.1. Понятие о бухгалтерском учете.....	4
1.2. Требования, предъявляемые к учету и отчетности.....	6
1.3. Учетные измерители и виды хозяйственного учета.....	8
1.4. Предмет бухгалтерского учета.....	10
1.5. Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета.....	13
1.6. Общая характеристика метода бухгалтерского учета.....	16
1.7. Документация и документооборот.....	18

### **ГЛАВА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС И ЕГО СТРОЕНИЕ**

2.1. Понятие о бухгалтерском балансе .....	28
2.2. Система счетов бухгалтерского учета.....	29
2.3. Сущность двойной записи на счетах.....	31
2.4. Счета синтетического и аналитического учета.....	33
2.5. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета.....	34
2.6. План счетов бухгалтерского учета.....	35
2.7. Классификация счетов по назначению и структуре.....	37
2.8. Классификация счетов по экономическому содержанию.....	40

### **ГЛАВА 3. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТОВ**

3.1. Хозяйственная связь и расчетные отношения предприятий.....	44
3.2. Учет кассовых операций.....	45
3.3. Учет операций по расчетному счету.....	50
3.4. Учет операций по валютному счету.....	56
3.5. Учет расчетов с подотчетными лицами.....	59
3.6. Организация учета расчетных операций.....	62

### **ГЛАВА 4. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ**

4.1. Организация учета материалов, их себестоимость и оценка в текущем учете.....	68
4.2. Задачи учета материалов и их классификация.....	71
4.3. Документальное оформление учета движения материалов.....	73
4.4. Учет материалов на складах и его связь с учетом материалов в бухгалтерии.....	80
4.5. Организация синтетического учета материалов.....	82

4.6. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками.....	86
4.7. Учет движения материалов в бухгалтерии.....	90
4.8. Учет транспортно-заготовительных расходов.....	93
4.9. Инвентаризация материальных ценностей.....	93

## **ГЛАВА 5. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

5.1. Основная задача, классификация и оценка учета основных средств.....	97
5.2. Документальное оформление и аналитический учет движения основных средств.....	102
5.3. Учет капитальных вложений, поступления и выбытия основных средств.....	105
5.4. Учет арендованных основных средств.....	113
5.5. Учет износа (амортизации) и затрат на ремонт основных средств....	117
5.6. Инвентаризация основных средств.....	124
5.7. Переоценка основных средств.....	127
5.8. Учет нематериальных активов и его принципы.....	130
5.9. Учет поступления и выбытие нематериальных активов.....	134
5.10. Учет амортизации нематериальных активов.....	138

## **ГЛАВА 6. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ**

6.1. Классификация и учет использования рабочего времени.....	142
6.2. Организация оплаты труда и ее формы.....	145
6.3. Документальное оформление учета выработки и начисление заработной платы.....	149
6.4. Документальное оформление расчета доплат в связи с отклонениями от нормальных условий работы.....	153
6.5. Документальное оформление и расчет оплат за неотработанное время и пособий по временной нетрудоспособности.....	156
6.6. Удержания и вычеты из заработной платы.....	160
6.7. Порядок оформления расчетов с рабочими и служащими и выплаты им оплаты труда.....	164
6.8. Свод заработной платы, состав фонда оплаты труда и контроль над его использованием.....	165
6.9. Синтетический учет выдачи оплаты труда.....	167

## **ГЛАВА 7. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ (ИНВЕСТИЦИИ) ВЛОЖЕНИЙ**

7.1. Виды и оценка финансовых (инвестиции) вложений.....	173
7.2. Учет вложений (инвестиций) в ценные бумаги.....	177
7.3. Учет займов.....	185
7.4. Переоценка долгосрочных и краткосрочных финансовых инвестиций.....	186

## **ГЛАВА 8. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ И УСЛУГ) И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИЯ**

8.1. Основные задачи, оценка и номенклатура учета готовой продукции.....	190
8.2. Документация по отгрузке и реализации готовой продукции.....	193
8.3. Синтетический учет выпуска готовой продукции и ее учет на складах.....	195
8.4. Синтетический и аналитический учет отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.....	196
8.5. Синтетический учет реализации продукции.....	198
8.6. Учет резерва по сомнительным долгам и операций совершаемых на консигнационной основе.....	201

## **ГЛАВА 9. УЧЕТ КАПИТАЛОВ, ФОНДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

9.1. Учет уставного капитала и расчетов с учредителями.....	206
9.2. Учет добавленного и резервного капитала.....	211
9.3. Учет целевых поступлений и финансирования.....	214
9.4. Учет кредитов банков и заемных средств.....	216
9.5. Порядок формирования финансовых результатов.....	221
9.6. Учет доходов от реализации продукции (работ, услуг).....	222
9.7. Учет прочих доходов от основной деятельности.....	224
9.8. Учет прибылей и убытков от финансовой деятельности и использование прибыли.....	227
9.9. Учет чрезвычайной прибыли, убытка и общего финансового результата.....	230

## **ГЛАВА 10. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ**

10.1. Состав и концептуальная основа финансовой отчетности.....	234
10.2. Принципы и элементы финансовой отчетности.....	237
10.3. Порядок и сроки представления финансовой отчетности.....	239
10.4. Организация работы по составлению отчетности.....	242

10.5. Бухгалтерский баланс, как основная форма финансовой отчетности.....	244
10.6. Отчет о финансовых результатах (форма №2).....	258

## **ГЛАВА 11. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

11.1. Общие понятия об управленческом учете.....	266
11.2. Классификация затрат в управленческом учете.....	274
11.3. Учет накладных расходов.....	283
11.4. Позаказный метод учета затрат и калькуляции себестоимости.....	294
11.5. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости .....	310
11.6. Нормативный метод учета затрат и анализ отклонений.....	331

## **ГЛАВА 12. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ**

12.1. Планирование системы управленческого учета.....	339
12.2. Принятие управленческих решений и контроль затрат.....	353
12.3. Принятие решений по формированию цены.....	376
12.4. Задачи и ступени составления системы отчетности по сегментам хозяйствующих субъектов.....	393
<b>Глоссарий</b> .....	416
<b>Литература</b> .....	424
<b>Содержание</b> .....	428

Абдурахмон Сотиволдиевич Сотволдиев,  
Фарход Туйчиевич Абдувахидов,  
Доно Абдурахмановна Сатывалдыева

## **ФИНАНСОВЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Учебник

*Редактор Э. Хуснутдинова*  
*Худ. редактор М. Адилов*  
*Компьютерная верстка У. Рахматов*

Лиц. изд. АІ № 174. Подписано в печать 08.06.12.  
Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Усл. печ.л. 26,3. Уч.-изд.л. 27.  
Тираж 500 экз. Заказ № 18.

Издательство «Iqtisod-moliya».  
100084. Ташкент, Кичик ҳалқа йўли, 7.

Отпечатано в типографии  
«HUMOYUNBEK-ISTIQLOL MO‘JIZASI».  
100003. Ташкент, Олмазор, 171.