

Витебский государственный технологический университет

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

*Конспект
лекций*

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Учреждение образования
«Витебский государственный технологический университет»

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Конспект лекций

для слушателей ФПК специальности 1-25 03 75 «Бухгалтерский учет
и контроль в промышленности»

Витебск
2014

УДК 31:658
ББК 60.6
Б 94

Рецензенты :

главный бухгалтер РДТУП «Медтехника» Соловьева О.В.;
начальник управления бухгалтерского учета и финансов
УО «ВГТУ» Липский А.В.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом
УО «ВГТУ», протокол № 8 от 04. 12. 2013.

Бухгалтерский учет в промышленности : конспект лекций / сост. :
Б 94 Т. В. Касаева [и др.]. – Витебск : УО «ВГТУ», 2014. – 218 с.

ISBN 978-985-481-351-6

Конспект лекций раскрывает все основные темы дисциплины в соответствии с учебной программой курса «Бухгалтерский учет в промышленности». Рекомендуется для слушателей ФПК специальности 1-25 03 75 «Бухгалтерский учет и контроль в промышленности».

УДК 31:658
ББК 60.6

ISBN 978-985-481-351-6

© УО «ВГТУ», 2014

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	6
1 Учет денежных средств организации	7
1.1 Денежные средства, задачи их учета	7
1.2 Документация и учет кассовых операций	7
1.3 Ведение кассовых операций в иностранной валюте	9
1.4 Учет операций на расчетном счете в банке	12
1.5 Учет операций на валютных счетах в банке	15
1.6 Учет денежных средств на специальных счетах в банке	19
2 Учет финансовых вложений	20
2.1 Понятие, классификация и оценка финансовых вложений	20
2.2 Организация синтетического и аналитического учета финансовых вложений	23
2.3 Учет финансовых вложений в ценные бумаги	25
2.4 Учет финансовых вложений в займы	28
2.5 Учет финансовых вложений в векселя	29
2.6 Инвентаризация финансовых вложений	31
3 Учет расчетных операций	33
3.1 Понятие дебиторской и кредиторской задолженности	33
3.2 Учет расчетов с покупателями и заказчиками	36
3.3 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	37
3.4 Учет расчетов с использованием векселей	39
3.5 Учет расчетов с подотчетными лицами	41
3.6 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям	43
3.7 Учет расчетов с учредителями	45
3.8 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	47
4 Учет кредитов и займов	51
4.1 Понятие кредитов и займов. Задачи учёта кредитных операций	51
4.2 Учёт краткосрочных и долгосрочных кредитов банка	52
4.3 Учёт краткосрочных и долгосрочных займов	54
5 Учет вложений в долгосрочные активы	56
5.1 Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций	56
5.2 Организация учета долгосрочных инвестиций	57
5.3 Учет приобретения основных средств	60
5.4 Учет затрат по модернизации и техническому перевооружению объектов	61
6 Учет основных средств и нематериальных активов	63
6.1 Основные средства как объекты бухгалтерского учета	64
6.2 Бухгалтерский учет поступления основных средств	66
6.3 Начисление и учет амортизации основных средств	68
6.4 Бухгалтерский учет изменений первоначальной стоимости основных средств	74
6.5 Бухгалтерский учет восстановления объектов основных	

средств	78
6.6 Бухгалтерский учет выбытия основных средств	82
6.7 Порядок проведения инвентаризации основных средств и отражение ее результатов в учете	84
6.8 Аналитический учет основных средств	86
6.9 Особенности бухгалтерского учета нематериальных активов	87
7 Учет материалов	92
7.1 Материалы как объекты бухгалтерского учета: понятие, классификация. Оценка материалов и задачи учета	92
7.2 Документальное оформление и учет поступления материалов	97
7.3 Документальное оформление и учет расхода материалов	101
7.4 Бухгалтерский учет реализации материалов	104
7.5 Организация учета материалов на складах и в бухгалтерии	105
7.6 Бухгалтерский учет запасных частей и горюче-смазочных материалов	106
7.7 Бухгалтерский учет тары	108
7.8 Особенности учета предметов, учитываемых в составе средств в обороте	109
7.9 Инвентаризация материалов	111
8 Учет труда и его оплаты	113
8.1 Задачи бухгалтерского учета труда и его оплаты	114
8.2 Оперативный учет численности персонала, отработанного времени и выработки	113
8.3 Организация оплаты труда	115
8.4 Формы и системы оплаты труда. Состав фонда заработной платы	117
8.5 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда	121
8.6 Расчет оплаты трудовых отпусков	123
8.7 Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению	126
9 Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)	129
9.1 Затраты на производство и их классификация. Основные задачи учета затрат на производство продукции	130
9.2 Организация учета затрат на производство	133
9.3 Учет прямых материальных и трудовых затрат на производство	135
9.4 Учет расходов на подготовку и освоение новых видов производств	138
9.5 Учет и распределение затрат на управление и обслуживание производства и организации	140
9.6 Учет непроизводительных затрат в производстве	145
9.7 Учет и распределение затрат вспомогательных производств	148
9.8 Учет и оценка незавершенного производства	151

9.9 Сводный учет затрат на производство	152
9.10 Основные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	153
10 Учет готовой продукции и ее реализации	157
10.1 Задачи бухгалтерского учёта готовой продукции и её реализации	157
10.2 Учёт поступления готовой продукции на склад и её оценка	159
10.3 Состав, учёт и распределение расходов на реализацию	161
10.4 Учёт налогов, исчисляемых из выручки от реализации продукции	164
10.5 Учёт реализованной продукции. Формирование финансового результата от реализации продукции	169
11 Учет финансовых результатов деятельности организации и использования прибыли	172
11.1 Классификация финансовых результатов деятельности организации, задачи их учёта	172
11.2 Учёт доходов и расходов по текущей деятельности	176
11.3 Учёт доходов и расходов по инвестиционной деятельности	180
11.4 Учёт доходов и расходов по финансовой деятельности	186
11.5 Порядок формирования и учёт чистой прибыли (убытка) организации	188
11.6 Реформация баланса и учёт использования прибыли	191
12 Учет собственного капитала и резервов	193
12.1 Учет уставного капитала	193
12.2 Учет резервного капитала	195
12.3 Учет добавочного капитала	196
12.4 Учет резервов	197
13 Учет внешнеторговых операций	201
13.1 Внешнеторговые операции как объекты бухгалтерского учета	201
13.2 Бухгалтерский учет импортных операций	206
13.3 Бухгалтерский учет экспортных операций	211
Литература	217

ВВЕДЕНИЕ

Учет занимает одно из главных мест в системе управления организацией промышленности. Учетные данные отражают реальные процессы производства, обращения, распределения и потребления, всесторонне характеризуют имущественное и финансовое состояние коммерческой организации, служат основой для разработки ее экономической стратегии.

Бухгалтерский учет, являясь одной из функций управления, не только отражает хозяйственную деятельность организации, но и воздействует на нее. Именно бухгалтерский учет позволяет контролировать текущую деятельность, следить за сохранностью товарно-материальных ценностей, денежных средств, оптимально их использовать, а также измерять и оценивать результаты работы всего коллектива.

В условиях рыночной экономики существенно возрастает роль бухгалтерского учета как составляющей процесса управления, что обуславливает необходимость улучшения качества подготовки работников в области бухгалтерского учета. Поэтому *целью* изучения курса «Бухгалтерский учет в промышленности» является подготовка квалифицированных специалистов, способных не только организовать процесс учета в своей организации, но и грамотно проанализировать и оценить его результаты, а также использовать бухгалтерскую информацию для разработки стратегии и тактики бизнеса в будущем.

Основные темы лекционного курса «Бухгалтерский учет в промышленности», предусмотренные рабочей программой для слушателей специальности «Бухгалтерский учет и контроль в промышленности», представлены в данном конспекте лекций, что окажет помощь слушателям в самостоятельном освоении дисциплины.

Над данным учебным пособием работал коллектив авторов. В частности темы «Учет кредитов и займов» и «Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)» разработаны Т.В. Касаевой, темы «Учет расчетных операций» и «Учет вложений в долгосрочные активы» – А.В. Бугаевым, темы «Учет денежных средств организации» и «Учет труда и его оплаты» – Е.Ю. Дулебо, темы «Учет финансовых вложений» и «Учет материалов» – Ж.А. Коваленко, темы «Учет основных средств и нематериальных активов», «Учет собственного капитала и резервов» и «Учет внешнеторговых операций» – М.В. Линник, темы «Учет готовой продукции» и «Учет финансовых результатов деятельности организации и использования прибыли» – А.В. Соловьевой.

1 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ

- 1.1 Денежные средства, задачи их учета
- 1.2 Документация и учет кассовых операций
- 1.3 Ведение кассовых операций в иностранной валюте
- 1.4 Учет операций на расчетном счете в банке
- 1.5 Учет операций на валютных счетах в банке
- 1.6 Учет денежных средств на специальных счетах в банке

1.1 Денежные средства, задачи их учета

Денежные средства выступают платежным средством, необходимым для осуществления расчетов организации с другими юридическими и физическими лицами.

Расчеты, вытекающие из трудовых и гражданско-правовых отношений, могут проводиться в 2-х формах:

- 1) в безналичном порядке;
- 2) наличными денежными средствами.

Расчеты в безналичной форме осуществляются между физическими и юридическими лицами через банк или небанковскую кредитно-финансовую организацию.

Наличные деньги – денежные знаки в виде банкнот и монет Национального банка Республики Беларусь, находящиеся в обращении и являющиеся законным платежным средством на территории Республики Беларусь.

Расчеты в наличной форме осуществляются с работниками по зарплате, с подотчетными лицами, с покупателями за проданные товары за наличный расчет и т. д. Эти средства хранятся и обращаются через кассы организаций.

Задачами бухгалтерского учета денежных средств являются:

- 1) своевременное и правильное осуществление необходимых расчетов в безналичной форме и наличными денежными средствами;
- 2) полное и оперативное отражение в учетных регистрах хозяйственных операций с денежными средствами организации;
- 3) соблюдение действующих правил ведения кассовых операций;
- 4) обеспечение сохранности денежных средств, находящихся в кассе;
- 5) организация и проведение в установленные сроки инвентаризации денежных средств в кассе.

1.2 Документация и учет кассовых операций

Касса – помещение или место приема, выдачи и хранения

наличных денег организации.

К кассовым операциям относятся операции, которые связаны с приемом в кассу и (или) выдачей из кассы наличных денег, а также хранение наличных денег.

Кассовые операции по приему и выдаче наличных денег оформляются первичными учетными документами типовой формы. В частности, прием наличных денег в кассу организациями, имеющими право не использовать кассовое оборудование, платежные терминалы, осуществляется путем оформления приходного кассового ордера, установленной формы КО-1.

Наличные деньги могут поступать в кассу организации:

- из обслуживающего банка по чеку,
- в качестве возврата наличных денег, ранее выданных подотчетным лицам,
- в качестве оплаты за реализованную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги).

Наличные деньги, поступившие в кассу из обслуживающего банка по чеку, расходуются только на те цели, которые указаны в чеке. При этом деньги выдаются из кассы в течение 3 рабочих дней, включая день их получения в банке. По истечении указанного срока не использованные по назначению наличные деньги сдаются в обслуживающий банк.

Наличные деньги из выручки, поступившей в кассу, могут быть израсходованы для проведения текущих операций и осуществления предстоящих расходов. Порядок и сроки сдачи выручки, поступившей в кассу, устанавливаются решением руководителя организации, о чем сообщается в обслуживающий банк. При наступлении срока сдачи выручка сдается в банк в полном размере за вычетом предполагаемых расходов в этот день, например на оплату труда, выплату стипендий, дивидендов, пособий, алиментов, осуществление расчетов наличными деньгами и др. Наличные деньги из кассы организации можно сдать:

- непосредственно в обслуживающие банки;
- работникам службы инкассации;
- в организации Министерства связи и информатизации Республики Беларусь.

Сдача наличных денег самостоятельно в обслуживающий банк или работникам служб инкассации может оформляться:

- расходным кассовым ордером,
- объявлением на взнос наличными,
- препроводительной ведомостью.

Выдача наличных денег из кассы организации производится:

- по расходному кассовому ордеру установленной формы КО-2,
- по платежной ведомости, с приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченных наличных денег по платежной

ведомости.

До передачи в кассу приходные и расходные кассовые ордера заполняются бухгалтером. По усмотрению руководителя организации приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу могут быть зарегистрированы в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров, который используется для учета движения наличных денег по целевому назначению.

Поступление и выдачу денежных средств кассир ведет в хронологическом порядке в кассовой книге. Записи производятся на основании первичных кассовых документов, которые сдаются вместе с отрывным листом кассовой книги (отчетом кассира) в бухгалтерию организации.

В бухгалтерии ведется синтетический учет кассовых операций. Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации предназначен счет 50 «Касса». При поступлении наличных денег в кассу счет 50 «Касса» дебетуется, при их расходовании – кредитуется. Корреспондирующие счета зависят от источника поступления наличных денег в кассу и целей их выдачи (расходования).

Таблица 1.1 – Типовая корреспонденция по учету кассовых операций

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Получены наличные деньги из банка в кассу	50	51
Возвращены наличные деньги, не израсходованные подотчетным лицом	50	71
Поступила в кассу выручка от реализации продукции	50	62
Сданы наличные деньги в банк по объявлению на взнос	51	50
Сданы из кассы наличные деньги работникам службы инкассации	57	50
Выплачена из кассы заработная плата работникам организации	70	50
Выданы наличные деньги под отчет	71	50

С целью обеспечения сохранности денежных средств, в сроки, установленные руководителем организации, но не реже 1 раза в квартал проводится внеплановая инвентаризация с полным полистным (поштучным) пересчетом наличных денег, находящихся в кассе.

1.3 Ведение кассовых операций в иностранной валюте

Наличная иностранная валюта – денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов и монет, находящиеся в обращении и являющиеся

законным платежным средством в соответствующем иностранном государстве или группе государств.

Наличная иностранная валюта может приниматься в кассу организации, а также вноситься в банк, в котором открыт счет этой организации.

В соответствии с Инструкцией о порядке проведения валютных операций с использованием наличной иностранной валюты и наличных белорусских рублей, утвержденной Постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 17.01.2007 № 1, организации-резиденты вправе принимать наличную иностранную валюту от нерезидентов в следующих случаях:

- 1) по договорам, предусматривающим экспорт;
- 2) в качестве оплаты за участие в спортивных соревнованиях, конференциях, семинарах, выставках, фестивалях и других мероприятиях;
- 3) при возврате займа (процентов по нему);
- 4) в качестве вкладов в уставный фонд;
- 5) в качестве безвозмездной помощи в соответствии с требованиями законодательства.

Организации-резиденты вправе принимать наличную иностранную валюту от резидентов в следующих случаях:

- 1) в оплату страховых услуг в случаях, когда законодательством разрешено использование иностранной валюты по данным валютным операциям;
- 2) в оплату обязательств экспедитора перед международным перевозчиком, исполняемых путем передачи нерезидентом наличной иностранной валюты за пределами Республики Беларусь.

Организации-резиденты вправе принимать наличную иностранную валюту от физических лиц в следующих случаях:

- 1) по валютным операциям, совершаемым в рамках гражданско-правовых сделок на основании разрешения Национального банка;
- 2) при внесении наличной иностранной валюты, полученной при осуществлении выездной торговли, в том числе на выставках (ярмарках) за пределами Республики Беларусь;
- 3) по договору поручения для оплаты дипломатическим и иным официальным представительствам иностранных государств консульских и иных сборов по оформлению документов данных физических лиц;
- 4) при внесении не использованной наличной иностранной валюты, ранее выданной из кассы (полученной со счета, снятой посредством банковской пластиковой карточки).

Валюта, принятая в кассу, подлежит обязательной сдаче в обслуживающий банк для зачисления ее на счет организации, открытый в банке. С этой целью оформляется заявление на взнос наличной

иностранной валюты. Банк обязан отказать в приеме валюты для зачисления на счет организации, если источник ее поступления не соответствует законодательству.

Для снятия наличной иностранной валюты со счета организации-субъекта валютных операций в банке оформляется заявление. Коммерческие организации могут получать в кассу наличную иностранную валюту из банка со следующих счетов:

- текущего (расчетного) счета субъекта валютных операций;
- субсчета субъекта валютных операций, если это предусмотрено режимом функционирования субсчета;
- специального счета для хранения купленной на внутреннем валютном рынке иностранной валюты субъекта валютных операций, если законодательством предусмотрена возможность покупки иностранной валюты на цель снятия;
- депозитных счетов;
- благотворительного счета субъекта валютных операций – резидента в соответствии с законодательством;
- иных счетов при наличии разрешения Национального банка либо в случаях, установленных законодательством.

Наличная иностранная валюта, полученная организацией со своего текущего счета, должна быть использована строго на те цели, на которые она получена. Выдача банком организациям наличной иностранной валюты допускается на следующие цели:

1. Для оплаты расходов, связанных с поездками за границу Республики Беларусь, в частности расходов, связанных со служебными командировками работников организации; расходов, связанных с обучением работников организации за пределами Республики Беларусь.

2. Для оплаты в Республике Беларусь декларирования грузов, страховых услуг, оказываемых (выполняемых) на пограничных (таможенных) переходах, налогов, таможенных пошлин и сборов, дорожных и иных сборов, обеспечения уплаты таможенных платежей таможенным органам, если законодательством их оплата предусмотрена в иностранной валюте и проведение данных расчетов связано с транспортировкой (экспедированием) грузов за пределы или из-за пределов Республики Беларусь, транзитными перевозками (экспедированием) грузов через территорию Республики Беларусь.

3. Для оплаты за пределами Республики Беларусь участия в выставках, фестивалях.

4. На иные цели при наличии разрешения Национального банка либо в случаях, установленных законодательством.

Прием наличной иностранной валюты в кассу организации производится по приходным кассовым ордерам формы КО-1в установленной формы.

Выдача наличной иностранной валюты из кассы организации

производится по:

- расходному кассовому ордеру формы КО-2в;
- платежной ведомости, с последующим проставлением на ней реквизитов расходного кассового ордера либо приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченной наличной иностранной валюты по платежной ведомости.

Приходные и расходные ордера до передачи в кассу заполняются бухгалтером и при необходимости регистрируются в журнале. Все операции поступления и выдачи наличной иностранной валюты учитываются в кассовой книге.

Обслуживающий банк по согласованию с руководителем организации ежегодно устанавливает порядок и сроки сдачи наличной иностранной валюты, а также лимит остатка кассы, то есть максимально допустимую сумму наличной иностранной валюты, которая может находиться в кассе организации по состоянию на конец рабочего дня. С разрешения Национального Банка у коммерческой организации может быть открыто несколько текущих счетов в иностранной валюте. В этом случае лимит остатка кассы устанавливается одним из банков, в котором открыт текущий счет. Для этого необходимо представить в банк копию заявки, согласно которой устанавливается лимит.

Для учета операций с иностранной валютой предназначен синтетический счет 50 «Касса» субсчет «Валютная касса». На этом счете ведут учет валюты в пересчете на национальную валюту по курсу Национального банка на дату совершения хозяйственной операции. Корреспондирующие счета зависят от источника поступления иностранной валюты и целей ее расходования.

Таблица 1.2 – Типовая корреспонденция по учету кассовых операций в наличной иностранной валюте

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Получены наличные деньги из банка в кассу	50	52
Возвращены наличные деньги, не израсходованные подотчетным лицом	50	71
Поступила выручка от реализации продукции	50	62
Сданы наличные деньги в банк по объявлению на взнос	52	50
Выданы наличные деньги под отчет	71	50

В аналитическом учете операции с валютой ведут отдельно по каждому виду иностранной валюты.

1.4 Учет операций на расчетном счете в банке

Для хранения свободных денежных средств и кредитно-

расчетного обслуживания юридическим лицам, независимо от формы собственности в учреждениях банков, открываются текущие и другие счета.

Текущий (расчетный) счет – счет, открываемый юридическому лицу для хранения его денежных средств, зачисления поступающих в его пользу денежных средств, для осуществления расчетных операций в наличной и безналичной формах.

Временный счет – счет, открываемый:

- учредителям создаваемой коммерческой организации для формирования ее уставного фонда,
- созданной коммерческой организации – для увеличения размера ее уставного фонда.

Счет клиента открывается для отражения операций, осуществляемых с использованием банковских платежных карточек.

Специальный счет, субсчет – счет со специальным режимом функционирования, устанавливаемым в договоре между владельцем счета и банком.

К текущему (расчетному) счету организации открывается **картотека**, то есть расчетные документы, не оплаченные в срок в связи с отсутствием (недостаточностью) средств на счете. К субсчету картотека не ведется.

Денежные средства на текущем счете организации находятся в ее полном распоряжении. Все операции по расчетному счету в пределах имеющихся на нем средств банк производит только по поручению владельца счета, исключение составляет списание средств в бесспорном порядке. Все операции по расчетному счету осуществляются на основании платежных инструкций.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях на расчетных счетах организации, открытых в банках, используется синтетический счет 51 «Расчетные счета». Поступление денежных средств отражается по дебету данного счета, а списание – по кредиту. Счет 51 «Расчетные счета» является активным и поэтому имеет только дебетовое сальдо.

Зачисление средств на расчетный счет производится на основании:

- препроводительных ведомостей на сдачу выручки через инкассаторов;
- объявлений на взнос наличных денежных средств;
- почтовых переводов;
- платежных поручений;
- расчетных чеков и др.

Списание и выдача денежных средств с расчетного счета производится по:

- платежным поручениям;

- чекам;
- платежным требованиям;
- платежным ордерам и другим документам и инструментам.

В соответствии с п.2 Порядка расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 29.06.2000 № 359, при осуществлении платежей с текущих (расчетных) счетов юридические лица должны соблюдать следующую очередность:

Вне очереди производятся платежи в счет:

- платежи в счет неотложных нужд в размере 20 % средств, поступивших на эти счета за предыдущий месяц;
- погашения задолженности по выплате заработной платы в суммах, определенных законодательством;
- погашения банковских кредитов, выданных на выплату задолженности по заработной плате.

В первоочередном порядке производятся платежи:

- в бюджет, государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды;
- по исполнительным документам;
- за реализованное имущество, обращенное в доход государства или взыскание на которое обращено в счет неисполненного налогового обязательства, неуплаченных пеней;
- за реализованные материальные ценности государственного и мобилизационного резервов;
- по исполнению обеспеченных залогом обязательств по банковским кредитам за счет средств, полученных от реализации заложенного имущества;
- в счет погашения задолженности по кредитам, выданным банками Республики Беларусь под гарантии Правительства Республики Беларусь, а также под гарантии областных, Минского городского, районных и городских (городов областного подчинения) исполнительных комитетов, и процентам по ним;
- в счет погашения задолженности по активам, приобретенным ОАО «Банк развития Республики Беларусь» и по кредитам, предоставленным им на финансирование проектов, включенных в программы, утверждаемые Президентом Республики Беларусь и (или) Правительством Республики Беларусь.

Во вторую очередь производятся платежи, не относящиеся к вышеперечисленным.

Для получения наличных денежных средств с текущего (расчетного) счета в банке каждый владелец расчетного счета получает чековую книжку. Все операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка и приложенных к ним документов.

Таблица 1.3 – Типовая корреспонденция по учету движения денежных средств на расчетных счетах в национальной валюте

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Зачислена на расчетный счет выручка кассы, внесенная по объявлению на взнос наличными денежными средствами	51	50
Зачислена выручка кассы, сданная работникам службы инкассации	51	57
Зачислен платеж от покупателей	51	62
Получены по чеку наличные деньги в кассу	50	51
Перечислены денежные средства поставщику	60	51

1.5 Учет операций на валютных счетах в банке

Для проведения расчетов в иностранной валюте организации открывают в банке валютные счета. Порядок открытия и ведения счетов в иностранной валюте устанавливает Национальный банк Республики Беларусь. Учет валютных средств на счетах в банке отражается в бухгалтерском учете на счете 52 «Валютные счета». Данный счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в банках.

Для учета средств юридических лиц в иностранной валюте при осуществлении ими операций, связанных с обязательной продажей, а также иных операций, предусмотренных законодательством, юридическому лицу в банке открываются следующие специальные счета:

- специальный транзитный валютный счет;
- специальный счет для аккумуляции средств в иностранной валюте для погашения задолженности в иностранной валюте.

Поэтому к счету 52 «Валютные счета» в текущем учете рекомендуется открыть следующие субсчета:

- 52 – 1 «Транзитный валютный счет»;
- 52 – 2 «Текущий валютный счет»;
- 55 – 3 «Специальный валютный счет».

Транзитный валютный счет открывается банком самостоятельно без представления юридическим лицом каких-либо документов. Это происходит при первом поступлении средств в иностранной валюте в пользу юридического лица при наличии в этом банке его текущего счета в иностранной валюте.

После поступления иностранной валюты на транзитный счет банк не позднее следующего рабочего дня представляет юридическому лицу

выписку по транзитному счету. Для осуществления обязательной продажи юридическое лицо представляет в банк не позднее 7 рабочих дней со дня поступления выручки в иностранной валюте на счет:

- реестр распределения иностранной валюты;
- платежное поручение на сумму иностранной валюты, подлежащей продаже на бирже в счет обязательной продажи;
- платежное поручение на сумму иностранной валюты менее лота, установленного на торгах биржи, для продажи банку в счет обязательной продажи;
- платежное поручение на перечисление иностранной валюты с транзитного счета на счет юридического лица, к которому открыт транзитный счет на сумму, остающуюся после обязательной продажи.

После представления организацией необходимых документов в банк, банк либо полностью зачисляет эти средства на текущий валютный счет, либо осуществляет их обязательную частичную продажу. Продажа банком иностранной валюты на бирже должна быть произведена не позднее 2-го рабочего дня после дня представления юридическим лицом реестра распределения и соответствующего платежного поручения.

Для учета иностранной валюты, подлежащей обязательной продаже, предназначен счет 57 «Денежные средства в пути» субсчет 57 – 3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации». Сумма иностранной валюты, перечисленная для продажи, отражается по дебету данного счета, а по кредиту отражается списание реализованных денежных средств в иностранной валюте.

Зачисление белорусских рублей, полученных от обязательной продажи иностранной валюты, на текущий (расчетный) счет производится не позднее следующего рабочего дня после дня проведения торгов. Комиссионное вознаграждение банка за осуществление обязательной продажи в белорусских рублях может взиматься путем:

- уменьшения суммы белорусских рублей, зачисляемой на текущий (расчетный) счет юридического лица.
- списания со счетов юридического лица.

Размер комиссионного вознаграждения, взимаемого банком за осуществление обязательной продажи иностранной валюты, не должен превышать 0,2 процента от суммы сделки, включая биржевой сбор.

Организация имеет право открыть в одном из банков Республики Беларусь один *текущий (расчетный) счет* в иностранных валютах. Причем на каждый вид иностранной валюты открывается отдельный лицевой счет. С этого счета организация-владелец счета вправе принимать и выдавать наличную иностранную валюту. Взнос наличной иностранной валюты для зачисления ее на текущий валютный счет осуществляется на основании заявления установленной формы. В

случае возникновения необходимости добровольной продажи валюты организация представляет в банк заявление на продажу иностранной валюты. Все совершенные операции отражаются в выписке, которая составляется в двух валютах: в иностранной валюте и рублевом эквиваленте.

Для хранения купленной на внутреннем валютном рынке иностранной валюты предназначен *специальный валютный счет*. Он открывается только в том банке, где открыт текущий счет. Для покупки иностранной валюты организация представляет в банк заявление, а также копии документов, подтверждающих основание для покупки иностранной валюты.

К числу обязательных реквизитов заявления относятся:

- наименование организации;
- сумма покупки в иностранной валюте и (или) сумма белорусских рублей, направляемых на покупку иностранной валюты;
- целевое направление покупаемой иностранной валюты;
- реквизиты счета в белорусских рублях, с которого проводятся расчеты по проводимой валютно-обменной операции;
- номер специального счета, наименование и код банка, в котором данный счет открыт;
- для валютно-обменных операций на биржевом валютном рынке – согласие на покупку иностранной валюты по биржевому курсу на день соответствующих торгов либо желаемый курс покупки;
- для валютно-обменных операций на внебиржевом валютном рынке – курс покупки;
- реквизиты счета в белорусских рублях, на который будет осуществляться зачисление белорусских рублей после проведения обратной продажи;
- подписи и расшифровка подписей должностных лиц, имеющих право распоряжаться специальным счетом, заверенные печатью организации.

При покупке иностранной валюты для расчетов с нерезидентами по договорам, предусматривающим импорт товаров, в заявлении дополнительно указываются название товара и первые четыре цифры кода товара согласно Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Республики Беларусь.

Для отражения движения денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты используется счет 57 – 2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты».

Оценка денежных средств в иностранной валюте производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь на дату совершения хозяйственной операции.

Переоценка денежных средств на валютных счетах в банках, в кассах организаций производится при изменении Национальным банком курсов иностранных валют на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период.

Курсовые разницы, возникшие при переоценке денежных средств в иностранной валюте, списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Таблица 1.4 – Типовая корреспонденция по учету движения денежных средств в иностранной валюте на счетах в банке

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	Кредит
1	2	3
Зачислена на транзитный валютный счет выручка в иностранной валюте	52-1	62
Перечислены денежные средства в иностранной валюте, подлежащей обязательной продаже	57-3	52-1
Зачислены белорусские рубли, полученные от обязательной продажи иностранной валюты	51	90
Списаны реализованные денежные средства в иностранной валюте	90	57-3
Начислено комиссионное вознаграждение банка за осуществление обязательной продажи иностранной валюты	90	76
Списано комиссионное вознаграждение банка за осуществление обязательной продажи иностранной валюты	76	51
Зачислена на текущий (расчетный) счет иностранная валюта, оставшаяся после обязательной продажи	52-2	52-1
Перечислена иностранная валюта в счет погашения задолженности перед иностранным поставщиком	60	52-2
Получена наличная иностранная валюта в кассу организации	50	52-2
Перечислены денежные средства банку для покупки иностранной валюты	57-2	51
Зачислена купленная иностранная валюта по курсу Национального банка	52-3	57-2
Списаны расходы, связанные с покупкой иностранной валюты, в сумме разницы между курсом покупки и курсом Национального банка на момент покупки, для проведения расчетов: - за сырье, материалы, товары (работы, услуги), по использованным на их приобретение, а также выплату заработной платы займам, кредитам и уплате процентов по ним, по служебным командировкам за границу - при осуществлении капитальных вложений в не завершенные строительством объекты, основные средства и нематериальные активы (в том числе по использованным	26 (44)	57-2

Окончание таблицы 1.4

1	2	3
на эти цели займам, кредитам и процентам по ним) до ввода (передачи) их в эксплуатацию	08	57-2
Начислено комиссионное вознаграждение банка за покупку иностранной валюты для расчетов: - за сырье, материалы, товары (работы, услуги), по использованным на их приобретение, а также выплату заработной платы займам, кредитам и уплате процентов по ним, по служебным командировкам за границу	26 (44)	76
- при осуществлении капитальных вложений в не завершенные строительством объекты, основные средства и нематериальные активы (в том числе по использованным на эти цели займам, кредитам и процентам по ним) до ввода (передачи) их в эксплуатацию	08	76
Списаны курсовые разницы при переоценке денежных средств в иностранной валюте: - положительные	52	91
- отрицательные	91	52

1.6 Учет денежных средств на специальных счетах в банке

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, находящихся на специальных счетах в банках, а также о наличии и движении драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банках предназначен счет 55 «Специальные счета в банках».

К данному счету могут быть открыты субсчета:

55-1 «Депозитные счета»;

55-2 «Счета в драгоценных металлах»;

55-3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения».

На субсчете 55-1 «Депозитные счета» учитываются наличие и движение денежных средств, размещенных в банковские вклады (депозиты). При зачислении денежных средств на депозит в учете составляют запись:

Д-т 55-1 «Депозитные счета» К-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 57 «Денежные средства в пути», 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Сумма процентов, причитающихся к получению, включается в состав доходов от инвестиционной деятельности и отражается записью:

Д-т 55-1 «Депозитные счета» К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

На субсчете 55-2 «Счета в драгоценных металлах» учитываются наличие и движение драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банках.

На субсчете 55-3 «Специальный счет денежных средств целевого

назначения» учитываются наличие и движение денежных средств целевого назначения на специальных счетах в банках. По дебету данного счета отражается зарезервированная сумма денежных средств на специальном счете в банке. При этом кредитуемый счет зависит от источников финансирования:

Д-т 55-3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и др.

При использовании денежных средств целевого назначения со специального счета в банке счет 55-3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения» кредитуется:

Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Аналитический учет по счету 55 «Специальные счета в банках» ведется по субсчетам:

55-1 «Депозитные счета» – по каждому вкладу;

55-2 «Счета в драгоценных металлах» – по каждому счету;

55-3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения» – по источникам финансирования.

2 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

2.1 Понятие, классификация и оценка финансовых вложений

2.2 Организация синтетического и аналитического учета финансовых вложений

2.3 Учет финансовых вложений в ценные бумаги

2.4 Учет финансовых вложений в займы

2.5 Учет финансовых вложений в векселя

2.6 Инвентаризация финансовых вложений

2.1 Понятие и классификация финансовых вложений

Финансовые вложения – это инвестиции организаций в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы под векселя или иные долговые обязательства на территории Республики

Беларусь и за ее пределами.

Финансовые вложения являются активами организации, предназначенными для увеличения ее капитала посредством участия в распределении прибыли других организаций (в форме дивиденда, процента) или для получения иных экономических выгод: дохода от перепродажи финансовых вложений, возможности контролировать деятельность других организаций и др.

Финансовые вложения имеют ряд особенностей:

- обладают большей ликвидностью по сравнению с другими активами (кроме денежных средств);
- способствуют быстрому получению дохода;
- являются рискованными активами.

Долгосрочные финансовые инвестиции организации – это вложение средств на длительный срок (более одного года) с целью участия в распределении прибылей, то есть получении дивидендов, процентов (акции, вклады в уставный капитал других организаций, инвестиционные сертификаты).

Краткосрочные финансовые инвестиции организации – это финансовые вложения на срок до одного года (облигации, депозитные и сберегательные сертификаты, векселя, краткосрочные казначейские обязательства), которые представляют собой форму хранения денежных средств с доходом, превышающим обычный банковский процент по депозитам.

Финансовые вложения классифицируют по различным признакам (таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Классификация финансовых вложений

Признак	Классификационная группа	Характеристика
1. Назначение	Долевые финансовые вложения	акции и вклады в уставные капиталы других организаций, обладатель которых является совладельцем или единственным владельцем другой организации
	Долговые финансовые вложения	предоставленные в долг денежные средства, необходимые эмитентам (должникам) для решения текущих и перспективных задач
2. Ликвидность	Легкорезализуемые финансовые вложения	выгодное размещение временно свободных денежных средств на то время, пока не возникнет потребность в наличных деньгах для погашения срочных обязательств
	Прочие финансовые вложения	приобретение как с целью хранения временно свободных денежных средств и получения дополнительного дохода, так и для содействия, поддержания определенной предпринимательской деятельности либо коммерческих связей

Окончание таблицы 2.1

1	2	3
3.Характер отношений с получателем инвестиции	Финансовые вложения в дочерние и прочие организации	размещение временно свободных денежных средств в зависимости от степени контроля инвестора за деятельностью получателя инвестиций
4.Срок, на который произведены финансовые вложения	Долгосрочные финансовые вложения	установленный срок их погашения превышает 12 месяцев или вложения осуществлены с намерением получить доходы по ним более 12 месяцев
	Краткосрочные финансовые вложения	установленный срок их погашения не превышает 12 месяцев или вложения осуществлены без намерения получить доходы по ним более 12 месяцев

При отражении в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами с позиций инвестора различают следующие виды их стоимости (таблица 2.2).

Таблица 2.2 – Оценка финансовых вложений

Вид стоимости	Характеристика
1.Номинальная	– это сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги. Суммарная стоимость всех акций по номиналу отражает величину уставного капитала организации
2.Эмиссионная	– это цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении (может не совпадать с номинальной стоимостью). Разница между номинальной и эмиссионной стоимостью составляет эмиссионный доход, который является добавочным капиталом организации
3.Рыночная (биржевая)	– стоимость, по которой ценные бумаги продаются и покупаются на бирже. Это цена, определяемая как результат котировки ценной бумаги на вторичном рынке
4.Ликвидационная	– стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, выплачиваемая на одну акцию или облигацию
5.Выкупная	– сумма, выплачиваемая акционерным обществом за приобретение собственных акций акционеров, или сумма, выплачиваемая эмитентом при досрочном погашении облигаций
6.Учетная	– это сумма, по которой ценные бумаги отражаются в регистрах бухгалтерского учета организации на данный момент времени
7.Балансовая	– это сумма, по которой ценные бумаги отражаются в бухгалтерском балансе организации

По долговым ценным бумагам разрешается разницу между номинальной стоимостью и суммой фактических затрат на их приобретение относить на финансовые результаты равномерно в течение срока обращения ценной бумаги.

2.2 Организация синтетического и аналитического учета финансовых вложений

Учет финансовых вложений организуется с использованием следующих синтетических счетов:

1. Счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения».
2. Счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» применяется для обобщения информации о наличии и движении вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения превышает 12 месяцев), уставные фонды других организаций и т. п., а также предоставленных другим организациям займов (на срок более 12 месяцев), вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества.

Финансовые вложения в ценные бумаги других организаций, по которым срок погашения не установлен, учитываются на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения», если по этим вложениям организация намеревается получать доходы более 12 месяцев.

К счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения» в соответствии с Типовым планом счетов могут быть открыты субсчета:

- 06/1 «Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;
- 06/2 «Предоставленные долгосрочные займы»;
- 06/3 «Вклады по договору о совместной деятельности».

Аналитический учет по счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения» ведется по видам финансовых вложений (паи, акции, предоставленные займы и т. д.) и объектам, в которые произведены эти вложения (организации-продавцы ценных бумаг, организации-заемщики и др.), с обязательным получением данных о финансовых вложениях на территории страны и за рубежом.

Счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения не превышает 12 месяцев) и т. п., а также предоставленных организацией другим организациям займов (на срок менее 12 месяцев).

Финансовые вложения в ценные бумаги других организаций, по которым срок погашения не установлен, учитываются на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения», если по этим вложениям организация намеревается получать доходы менее 12 месяцев.

К счету 58 «Краткосрочные финансовые вложения» в соответствии с Типовым планом счетов могут быть открыты субсчета:

- 58/1 «Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;
- 58/2 «Предоставленные краткосрочные займы».

Аналитический учет по счету 58 «Краткосрочные финансовые вложения» ведется по видам краткосрочных финансовых вложений (паи, акции, облигации и др.), типам, категориям, номерам, сериям и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организации-продавцы ценных бумаг, организации-заемщики и др.), с обязательным получением данных о финансовых вложениях на территории страны и за рубежом.

Все ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть описаны в Книге учета ценных бумаг. Книга учета ценных бумаг должна иметь следующие обязательные реквизиты: наименование эмитента; номинальная стоимость ценной бумаги; покупная стоимость; номер, серия и др.; общее количество; дата покупки; дата продажи.

Книга учета ценных бумаг должна быть сброшюрована, скреплена печатью организации и подписями руководителя и главного бухгалтера, страницы пронумерованы. Исправления в Книгу учета ценных бумаг могут вноситься лишь с разрешения руководителя и главного бухгалтера с указанием даты внесения исправлений.

В случае ведения Книги учета ценных бумаг с помощью средств вычислительной техники информация может формироваться в виде выходного документа на машиночитаемых носителях. Распечатка информации с машиночитаемых носителей осуществляется по мере необходимости, но не реже одного раза в год.

При использовании автоматизированной формы ведения бухгалтерского учета формируются соответствующие учетные регистры по отражению хозяйственных операций с финансовыми вложениями.

При составлении бухгалтерской отчетности краткосрочные финансовые вложения отражаются в бухгалтерском балансе по наименьшей стоимости (рыночной или по стоимости, по которой данные финансовые вложения приняты к учету). Организацией производится корректировка их стоимости на сумму резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений, созданного за счет прибыли организации в конце отчетного периода.

Для обобщения информации о резервах под обесценение краткосрочных финансовых вложений предназначен счет 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений». Сумма резерва используется для формирования балансовой стоимости финансовых вложений, которая выступает как разница между учетной стоимостью и созданным резервом. Вместе с тем созданный резерв обеспечивает покрытие возможных убытков по операциям с ценными бумагами.

Рыночная стоимость ценных бумаг определяется как разница между учетной стоимостью (отраженной на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения») и

суммой сформированного резерва на счете 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений». Хозяйственные операции с использованием резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений отражаются бухгалтерскими записями (таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Типовая корреспонденция счетов по операциям, связанным с использованием резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Создан резерв под обесценение краткосрочных финансовых вложений:		
-организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг;	90.10	59
-организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг	91.4	59
Уменьшена сумма созданного резерва при выбытии краткосрочных финансовых вложений:		
-организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг;	59	90.7
-организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг	59	91.1
Восстановлена сумма неиспользованного резерва при повышении стоимости ценных бумаг:		
-организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг;	59	90.7
-организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг	59	91.1

Аналитический учет по счету 59 «Резерв под обесценение краткосрочных финансовых вложений» организуется по каждому созданному резерву.

2.3 Учет финансовых вложений в ценные бумаги

Ценная бумага – денежный документ, удостоверяющий имущественное право или отношение займа владельца документа к лицу, выпустившему такой документ. В соответствии со ст.144 Гражданского кодекса Республики Беларусь к ценным бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы.

Порядок ведения бухгалтерского учета ценных бумаг установлен Инструкцией по бухгалтерскому учету ценных бумаг, утвержденной Постановлением Министерства финансов РБ от 22.12.2006 г. №164.

Для целей бухгалтерского учета ценные бумаги могут быть разделены на два вида:

1. Предназначенные для торговли, которые приобретаются организацией для продажи или погашения в краткосрочном периоде (до 1 года) и получения дохода в результате краткосрочных колебаний их цен. К данному виду ценных бумаг относятся акции, облигации, векселя, депозитные сертификаты и другие ценные бумаги, находящиеся в обращении.

2. Удерживаемые до погашения – это ценные бумаги с фиксированными или определяемыми платежами по ним и фиксированным сроком погашения, активы, которые организация твердо намерена и способна удерживать до погашения.

Фиксированные или устанавливаемые платежи и фиксированный срок погашения означают, что определены суммы и даты платежей его владельцу, включая сумму и дату погашения основного долга. Ценные бумаги, которые являются бессрочными и платежи, по которым осуществляются в течение неопределенного периода, не относятся к ценным бумагам, удерживаемым до погашения.

К данному виду ценных бумаг относятся облигации, векселя, депозитные сертификаты и другие ценные бумаги, которые содержат долговое обязательство эмитента.

Виды стоимостной оценки ценных бумаг представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Виды стоимости ценных бумаг

Вид стоимости	Характеристика
1. Номинальная покупная стоимость	– стоимость ценных бумаг, приобретаемых за плату в сумме фактически произведенных расходов на их покупку
2. Балансовая стоимость	– первоначальная стоимость приобретения ценных бумаг за вычетом накопленных процентов, а также стоимость, сложившаяся в результате переоценки
3. Справедливая стоимость	– сумма, за которую можно произвести обмен активами или выполнить расчет по обязательству между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами

Способ оценки ценных бумаг в бухгалтерском учете зависит от категории, к которой они относятся, и может быть:

1) по цене приобретения – балансовая стоимость ценных бумаг не изменяется;

2) по справедливой стоимости – балансовая стоимость ценных бумаг изменяется (переоценивается) по мере изменения справедливой

стоимости.

Ценные бумаги категории «Ценные бумаги для торговли» учитываются по справедливой стоимости и переоцениваются.

Справедливая стоимость характеризует кредитоспособность ценной бумаги. Рыночная цена, рассчитанная в соответствии с законодательством о ценных бумагах, является их справедливой стоимостью при наличии активного рынка ценных бумаг.

Учетной политикой устанавливается порядок определения справедливой стоимости ценных бумаг, периодичность проведения переоценок (обязательно в последний рабочий день месяца).

Ценные бумаги, удерживаемые до погашения, учитываются по цене приобретения, то есть в сумме фактических затрат инвестора. К фактическим затратам относятся:

- 1) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу ценных бумаг;
- 2) суммы, уплачиваемые специализированным организациям и лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;
- 3) вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги и др.

Ценные бумаги, удерживаемые до погашения, могут переводиться из одной категории в другую в результате изменения намерений или возможностей организации. Если возможно оценить актив по справедливой стоимости при появлении достоверной оценки, то данный актив подлежит переоценке по справедливой стоимости. Переоценивается как балансовая стоимость ценных бумаг, так и сумма дохода, отраженного на соответствующих счетах по учету начисленных процентов или доходов.

Бухгалтерские записи по отражению в учете хозяйственных операций с ценными бумагами представлены в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Типовая корреспонденция счетов по операциям с ценными бумагами

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
Отражена сумма фактических затрат по краткосрочным финансовым вложениям в ценные бумаги при их покупке	58	76
Отражена сумма фактических затрат по долгосрочным финансовым вложениям в ценные бумаги при их покупке	06	76
Оплачены фактические затраты по приобретению ценных бумаг	76	51,52
Списана разница между покупной и номинальной стоимостью ценных бумаг	91.4	06.1

Окончание таблицы 2.5

1	2	3
Доначислена разница между покупной и номинальной стоимостью ценных бумаг	06.1	91.1
Начислены проценты по ценным бумагам	76	91.1
Списана номинальная стоимость ценных бумаг при их реализации (погашении):		
- организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг;	90.10	58.1
- организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг	91.4	58.1
Списана стоимость долгосрочных ценных бумаг при их реализации (погашении)	91.4	06.1
Списан финансовый результат	90,91 (99)	99 (90,91)

2.4 Учет финансовых вложений в займы

Коммерческие организации, осуществляя свою деятельность, могут предоставлять другим организациям денежные и иные имущественные займы. Согласно Гражданскому кодексу РФ по договору займа заимодавец передает в пользование другой стороне (заемщику) денежные средства или другое имущество на возвратной основе. Договор займа может быть возмездным (с уплатой процентов) и безвозмездным.

При оформлении договора возмездного займа должны быть предусмотрены в и согласованы сторонами сделки размер и порядок уплаты процентов. Если такой порядок не оговорен, то проценты начисляются и выплачиваются ежемесячно, до дня фактического возврата займа. Если в договоре отсутствует конкретная величина процентов по займу, то их размер определяется ставкой рефинансирования, устанавливаемой Национальным банком РФ.

Документальное оформление операций по предоставлению займов зависит от предмета договора:

1) если предметом договора являются денежные средства, то хозяйственные операции отражаются в учете на основании платежных поручений;

2) если предметом договора является другое имущество организации, то хозяйственные операции отражаются в учете на основании первичных документов по выбытию материальных ценностей.

Для учета движения предоставленных займов (кроме займов, предоставленных работникам организации) предназначены счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» субсчет 2 «Предоставленные долгосрочные займы» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» субсчет 2 «Предоставленные краткосрочные займы».

В бухгалтерском учете заимодавца хозяйственные операции по

предоставлению займа и начислению процентов отражаются бухгалтерскими записями (таблица 2.6).

Аналитический учет предоставленных займов ведется по заемщикам и срокам возврата займа.

Способом обеспечения исполнения обязательств по договору займа может выступать залог, который предусматривает передачу заложенного имущества залогодержателю. Такое имущество в учете заимодавца отражается бухгалтерской записью.

Таблица 2.6 – Типовая корреспонденция счетов по операциям с ценными бумагами

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена сумма предоставленных другим организациям денежных займов	06.2, 58.2	51,52
Отражена стоимость имущества, переданного по договору займа	06.2, 58.2	01,04,07,10,41 и др.
Отражена сумма возвращенных денежных займов	51,52	06.2, 58.2
Начислена сумма процентов по предоставленным займам	76	91.1
Отражена сумма поступивших процентов по предоставленным займам	51,52	76

Д сч.002 «Имущество, принятое на ответственное хранение».

Способом обеспечения исполнения обязательств по договору займа может выступать поручительство, получение которого в учете заимодавца отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 008 «Обеспечения обязательств полученные».

Гражданский кодекс допускает возможность заключения договора целевого займа, устанавливающего условие использования полученных средств на строго определенные цели.

По целевому займу в договоре должны быть определены:

- конкретные цели использования полученного займа;
- меры конкретного контроля заимодавца за целевым использованием переданных денежных средств или другого имущества (предоставление заимодавцу заемщиком определенных документов, финансовых отчетов и т. п.).

2.5 Учет финансовых вложений в векселя

В деятельности коммерческих организаций встречается два вида векселей, которые условно могут быть разделены на финансовые и товарные.

В тех случаях, когда организации приобретают векселя в результате нетоварных операций с целью извлечения инвестиционного дохода, то такие векселя относятся к категории финансовых вложений.

Вексель – это ценная бумага, удостоверяющая безусловное денежное обязательство векселедателя уплатить при наступлении срока определенную сумму денег владельцу векселя (векселедержателю) или третьему лицу. Векселя бывают простые и переводные.

Простой вексель выписывается должником и содержит обязательство уплатить указанную в нем сумму. На векселе указывается дата и место платежа, наименование получателя, место и дата составления векселя, наименование и подпись векселедателя (того, кто выдал вексель).

Переводный вексель содержит приказ должнику (трассату) уплатить в указанный срок обозначенную сумму третьему лицу или организации (ремитенту – получателю платежа). Переводный вексель содержит наименование трассата (того, кто должен платить), указание срока и места платежа, дату с указанием места составления векселя, подпись лица, выдавшего вексель (трассанта). Переводный вексель должен быть акцептован трассатом, что подтверждается соответствующей записью на лицевой стороне векселя.

Приобретенные финансовые векселя учитывают на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения» субсчет 1 «Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги» и счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения» субсчет 1 «Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги». Учет наличия и движения инвестиций в финансовые векселя осуществляется в том же порядке, что и учет ценных бумаг.

Документами, подтверждающими приобретение векселей и переход права собственности на них, служит платежное поручение, акты приема-передачи векселей и сами векселя.

Финансовые векселя, как и другие ценные бумаги, должны быть описаны в Книге учета ценных бумаг.

Организация может получить доходы по приобретенным векселям в виде процентов или дисконта. Они начисляются только при погашении векселей и для целей бухгалтерского учета относятся к финансовой деятельности.

В бухгалтерском учете организации-получателя векселя хозяйственные операции отражаются бухгалтерскими записями (таблица 2.7).

Таблица 2.7 – Типовая корреспонденция счетов по операциям с векселями

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена сумма приобретенных векселей	06.2,58.2	51,52
Начислена сумма процентов по финансовым векселям	76	91.1
Отражена сумма поступивших процентов по предоставленным займам	51,52	76
Отражено погашение и перепродажа финансовых векселей	91	51,52

В случае если организация, отгрузив продукцию (работы, услуги), получает вексель от покупателя, то такие векселя относятся к товарным, и отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет 62/3 «Векселя полученные».

Передача векселя другому лицу осуществляется посредством передаточной надписи – индоссамента.

В бухгалтерском учете организации-получателя векселя хозяйственные операции с такими ценными бумагами отражаются бухгалтерскими записями (таблица 2.8).

Таблица 2.8 – Типовая корреспонденция счетов по операциям с векселями

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена сумма векселей, полученных от покупателей и заказчиков за продукцию, товары, работы и услуги	62.3	90.1
Отражена сумма векселей, полученных от покупателей и заказчиков за инвестиционные активы	62.3	91.1
Получены денежные средств в погашение задолженности по векселю	51,52	62.3
Отражена сумма поступивших процентов по предоставленным займам	51,52	91.1
Списана в состав прибыли сумма поступивших процентов, предусмотренных по векселю	91.5	99

2.6 Инвентаризация финансовых вложений

При инвентаризации финансовых вложений проверяют документы, подтверждающие фактические затраты в ценные бумаги (депозиты, облигации, векселя и др.) и других организаций, а также инвестиции средств организации в займы и уставные капиталы других организаций.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

- 1) правильность оформления ценных бумаг;
- 2) реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;

3) сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);

4) своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация производится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий, то есть специализированное хранилище ценных бумаг, и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами (договорами, выписками банков, товаросопроводительными документами).

В инвентаризационной описи указываются: наименование организации, которая осуществляет вложения; сумма финансовых вложений; срок, на который предоставляются средства; номер документов, подтверждающих предоставление займа.

В бухгалтерском учете результаты инвентаризации финансовых вложений отражаются следующими бухгалтерскими записями (таблица 2.9).

Таблица 2.9 – Типовая корреспонденция счетов по отражению результатов инвентаризации финансовых вложений

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Оприходованы неучтенные краткосрочные ценные бумаги, выявленные при инвентаризации:		
-организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг;	58.1	90.7
-организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг	58.1	91.1
Оприходованы неучтенные долгосрочные ценные бумаги, выявленные при инвентаризации	06.1	91.1
Списаны недостачи и потери от порчи ценных бумаг	94	06.1,58

3 УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

- 3.1 Понятие дебиторской и кредиторской задолженности
- 3.2 Учет расчетов с покупателями и заказчиками
- 3.3 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками
- 3.4 Учет расчетов с использованием векселей
- 3.5 Учет расчетов с подотчетными лицами
- 3.6 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям
- 3.7 Учет расчетов с учредителями
- 3.8 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

3.1 Понятие дебиторской и кредиторской задолженности

Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Под *дебиторской* понимают задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации (задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др.). Организации и лица, которые должны данной организации, называются дебиторами.

Кредиторской называют задолженность данной организации другим организациям, работникам и лицам, которые называются кредиторами.

Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей (имущества), называют поставщиками. Кредиторов, задолженность которым возникла по другим операциям, называют прочими кредиторами.

В бухгалтерском балансе дебиторская и кредиторская задолженности отражаются по их видам.

Дебиторская задолженность отражается в основном на счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др., а кредиторская—на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

По истечении срока исковой давности дебиторская и кредиторская задолженности подлежат списанию. Общий срок исковой давности установлен в три года (ст. 197 ГК РБ). Для отдельных видов требований законом могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком.

Срок исковой давности начинает исчисляться по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства.

Дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности

списывается на уменьшение прибыли или за счет резерва по сомнительным долгам.

Списание задолженности оформляется приказом руководителя и следующими бухгалтерскими записями:

а) Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

б) Д-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна отражаться на забалансовом счете 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности дебетуют счета учета денежных средств (50, 51,52) и кредитуют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовые результаты и оформляется следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

В соответствии с Типовым планом счетов суммы списанной кредиторской задолженности включаются в состав доходов по текущей деятельности, участвующих в формировании финансовых результатов, которые учитываются и при налогообложении прибыли (согласно действующему налоговому законодательству в составе внереализационных доходов).

Учет дебиторской задолженности.

Для того чтобы удержать свои позиции на рынке, поставщики все чаще используют предоставление коммерческого кредита в виде отсрочки платежей. Несовпадение сроков передачи имущества или результатов выполненной работы (потребления оказанной услуги) и их оплаты контрагентом по сделке является основной причиной возникновения дебиторской задолженности во взаимоотношениях субъектов хозяйствования. Дебиторская задолженность, исходя из гражданского законодательства, является имущественным правом требования, то есть правом на получение определенной денежной суммы (товара, услуги и т. п.) с должника. Данный вид задолженности как составная часть имущества организации (согласно ст. 132

Гражданскому кодексу Республики Беларусь (далее ГК)) подлежит отражению в бухгалтерской отчетности в составе имущества (активов) организации.

В соответствии с действующим законодательством в бухгалтерском учете дебиторская задолженность отражается по дебету следующих счетов:

– 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (если организацией выдан аванс поставщику или подрядчику);

– 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (в случае поставки товаров, работ, услуг в счет последующей оплаты);

– 68 «Расчеты по налогам и сборам» (если возникла переплата в бюджет);

– 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (в случае переплаты при расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению работников организации);

– 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (при удержании с работника определенных сумм в пользу организации);

– 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (в случае невозврата подотчетным лицом выданных ему денежных средств);

– 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (при наличии задолженности работников по предоставленным займам, возмещению материального ущерба и т. п.);

– 75 «Расчеты с учредителями» (при наличии задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал);

– 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (в случае наличия задолженности по возмещению ущерба по страховым случаям, расчетам по претензиям в пользу организации, по причитающимся дивидендам и др.).

В настоящее время нередки случаи неисполнения должниками своих обязательств. За нарушение условий договоров применяются следующие меры гражданско-правовой ответственности: штрафы, пени, неустойки и проценты. Суммы санкций, признанных должником или по которым получены решения хозяйственного суда об их взыскании, коммерческие организации включают в состав доходов по текущей деятельности (а для целей налогообложения – в состав внереализационных доходов). При этом в учете производится следующая запись:

Д-т сч. 76-3 «Расчеты по претензиям» К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

– на сумму начисленного штрафа (пени, неустойки).

Суммы штрафов, пеней и неустоек до их получения отражаются в бухгалтерском балансе в составе дебиторской задолженности, когда:

– судом вынесено решение об их взыскании;

– они признаны должником.

Дебиторская задолженность, не погашенная своевременно и не обеспеченная соответствующими гарантиями, признается сомнительной.

Безнадежными долгами (долгами, не реальными к взысканию) признаются долги перед организацией, по которым:

– истек установленный срок исковой давности;

– в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или при ликвидации организации.

Задолженность, по которой истек срок исковой давности, и другие долги, не реальные для взыскания, подлежат списанию в составе расходов по текущей деятельности. Для проведения списания организации необходимо провести инвентаризацию дебиторской задолженности.

Далее на основании данных этой инвентаризации в конце квартала или отчетного периода, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации каждое отдельное обязательство, не реальное к взысканию, включается в состав расходов по текущей деятельности либо погашается за счет резерва по сомнительным долгам.

3.2 Учет расчетов с покупателями и заказчиками

В бухгалтерском учете при отгрузке продукции покупателям возникающая **дебиторская задолженность отражается по цене реализации продукции** на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги организация предъявляет расчетные документы покупателю или заказчику и производит следующую бухгалтерскую запись:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

При погашении покупателями и заказчиками своей задолженности её списывают с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в дебет счетов денежных средств.

При продаже долгосрочных активов их стоимость по ценам реализации списывают в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Поступление платежей за реализованные долгосрочные активы отражают по дебету счетов по учету денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках») и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» отражают

суммы полученных авансов и предварительной оплаты за продукцию (работы, услуги), а также возникающие курсовые разницы.

Суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» обособленно.

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведут по каждому предъявленному покупателям или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей – по каждому покупателю или заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных по покупателям и заказчиком: по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчиком по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселям, дисконтированным (учтенным) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

3.3 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

В настоящее время организации сами выбирают форму расчетов (как одно из условий заключаемой сделки) за поставленную продукцию или оказанные услуги.

На предъявленные на оплату счета поставщиков кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебетуют соответствующие материальные счета (10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов» и др.) или счета по учету соответствующих расходов (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производство», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 97 «Расходы будущих периодов» и др.).

На счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» задолженность отражается в пределах сумм акцепта. При обнаружении недостач по поступившим товарно-материальным ценностям, несоответствия цен, обусловленных договором, и арифметических ошибок счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 субсчет 3 «Расчеты по претензиям».

Сумма НДС включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Погашение задолженности перед поставщиками отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту

счетов учета денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках») или кредитов банка (66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»). Порядок бухгалтерских записей при погашении задолженности перед поставщиками зависит от применяемых форм расчетов.

Помимо указанных расчетов на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражают выданные авансы подкупаемое имущество, суммовые и курсовые разницы, а также прекращение обязательств.

Выданные авансы учитывают по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» с кредита счетов учета денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.).

Прекращение обязательств (помимо надлежащего исполнения) может осуществляться по следующим основаниям: при зачете взаимных требований, новации, прощении долга, ликвидации юридического лица (ст. 378-389 ГК РБ).

Прекращение обязательств при зачете взаимных требований отражают по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Прощение долга по существу является одним из видов дарения. Прощенная сумма долга является внереализационным доходом для целей налогообложения, но в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

При прекращении обязательств новацией происходит замена одного обязательства другим. Эта замена на синтетических счетах не отражается; осуществляются отметки в аналитическом учете.

Прекращение обязательств вследствие ликвидации юридического лица и при списании кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, учитывают по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Списание кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, осуществляют по результатам проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику. Построение аналитического учета должно обеспечивать получение данных о задолженности поставщикам: по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; по не оплаченным в срок расчетным

документам; по авансам выданным и т. д.

3.4 Учет расчетов с использованием векселей

Понятие векселя. При расчетах посредством векселей для оплаты поступающих ресурсов или продаваемой продукции (работ, услуг) могут использоваться простые и переводные векселя.

Простой вексель – это письменное долговое денежное обязательство одной стороны (векселедателя) уплатить определенную сумму денег по наступлению срока платежа другой стороне (векселедержателю) по совершенным торговым сделкам или в уплату за выполненные работы или оказанные услуги.

В нем указывают место и дату выдачи, сумму обязательства в целом или с выделением обязательства по оплате процентов, срок и место платежа, наименование получателя, подпись векселедателя.

Переводный вексель (тратта) выписывается кредитором (трассантом) и содержит письменный приказ дебитору (трассату) уплатить указанную в векселе сумму третьему лицу (ремитенту) или предъявителю. Этот документ превращается в долговое обязательство после его акцепта трассатом. С помощью передаточной надписи (индоссамента) вексель может использоваться неоднократно, тем самым выполняя функцию универсального кредитно-расчетного документа. Существенно ускоряет оборот средств учет (дисконтирование) векселей в банках.

В этом случае векселедержатель посредством индоссамента передает вексель банку до наступления срока платежа и получает вексельную сумму за вычетом учетного процента в пользу банка, называемого дисконтом.

Учет расчетов посредством векселя у получателей. В настоящее время учет расчетов с использованием векселей рекомендуется осуществлять по упрощенной схеме на тех же счетах, на которых отражаются расчеты без использования векселей. Выделение расчетов с использованием векселей осуществляется в аналитическом учете.

Выданные векселя под приобретение товарно-материальных ценностей отражают по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или других подобных счетов. На этих счетах задолженность, обеспеченная векселем, числится до момента ее погашения. По мере погашения задолженности по векселям она списывается в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» с кредита счетов по учету денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.). Векселя с просроченным сроком оплаты отражаются в аналитическом учете отдельно.

При выдаче векселей, предусматривающих выплату процентов за пользование полученным товаром без его оплаты в течение определенного периода, сумму уплачиваемых процентов относят на увеличение операционных расходов. При этом если начисленные проценты будут оплачены в текущем отчетном периоде, то они отражаются на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет «Прочие доходы и расходы по текущей деятельности»).

Учет операций с векселями у поставщика. Организации, получившие векселя от покупателей, учитывают полученные векселя на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные». Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные» дебетуется на указанные в векселях суммы с кредита счетов учета реализации готовой продукции (90 «Доходы и расходы по текущей деятельности») или другого вида имущества (91 субсчет «Прочие доходы и расходы»).

Оплаченные векселя отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные».

При продаже продукции (работ, услуг) на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Не оплаченные в срок векселя считаются отказными. Для официального удостоверения неполучения платежа по векселю в установленный срок вексель опротестовывают в нотариальной конторе по месту нахождения плательщика до 12 ч дня, наступающего через день после истечения срока платежа.

После того, как вексель опротестован, подают иск в суд на погашение долговых обязательств векселедателями и индоссаменентами, которые несут солидарную ответственность по обязательствам.

Номинальную сумму отказного векселя с процентами списывают со счета 62 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по претензиям».

До наступления срока оплаты по векселю организация-векселедержатель может получить в банках ссуды под вексель. Полученные кредиты отражают по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52 и др.) в фактически полученных суммах. При этом задолженность по расчетам с покупателями, обеспеченная векселями, продолжает учитываться по счетам дебиторской задолженности (62 и др.).

При невыполнении векселедателем или другим плательщиком долговых обязательств организация-векселедержатель обязана возвратить полученные в результате дисконтирования векселей

денежные средства банкам. Перечисленные средства списываются с кредита денежных счетов в дебет счета 66 или 67. Просроченные обязательства по векселям остаются на счетах учета дебиторской задолженности.

Для контроля за индоссированными векселями применяют забалансовый счет 008 «Обеспечения обязательств полученные». На этом счете индоссированные векселя учитываются до истечения срока предъявления претензий по указанным векселям, получения извещения об их оплате или оплаты их организацией.

Организации, выдавшие поручительство по векселю (аваль), отражают его на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств выданные». С этого счета суммы обеспечения списывают по мере погашения задолженности.

Векселя, переданные банку в обеспечение ссуды или для инкассирования, учитываются у организации-векселедержателя с указанием в аналитическом учете банка, которому они переданы в залог или на инкассо.

3.5 Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетными суммами называются денежные авансы, выдаваемые работникам организации из кассы на мелкие хозяйственные расходы и на расходы по командировкам. Порядок выдачи денег под отчет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены правилами ведения кассовых операций.

Порядок оформления и учета командировочных расходов на территории Беларуси регулируется действующим законодательством, согласно которому командированному работнику возмещаются (в пределах сумм установленных норм):

- оплата найма жилого помещения – по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами;
- оплата суточных за каждый день нахождения в командировке.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно оплачиваются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами (с учетом установленных ограничений на использование соответствующего транспорта).

Руководители организаций могут разрешить, в порядке исключения, производить дополнительные выплаты, связанные с командировками, сверх установленных норм. Дополнительные выплаты относят на финансовый результат. Однако для целей налогообложения затраты на командировки принимаются в установленных пределах.

Следует при этом иметь в виду, что командировочные расходы, выплачиваемые сверх установленных норм, включаются в доход работников, подлежащий обложению подоходным налогом с

физических лиц. На указанные суммы суточных начисляют также страховые взносы.

Сумму аванса, выдаваемого под отчет, определяют по предварительному расчету стоимости проезда, суточных, квартирных и других расходов. Полученные деньги разрешается расходовать подотчетным лицам только на цели, на которые они выданы. В установленные сроки подотчетные лица обязаны представить отчеты о действительно израсходованных суммах с приложением оправдательных документов. Отчеты о расходах по командировкам, например, должны быть представлены в течение 3 рабочих дней по возвращении из командировки, исключая день прибытия (если под отчет выдавались наличные деньги). Неизрасходованные суммы аванса подотчетные лица возвращают в кассу. Новый аванс подотчетным лицам выдают только после полного расчета по ранее выданному авансу. В бухгалтерии авансовые отчеты проверяют и определяют расходы, подлежащие утверждению. Отчеты утверждает руководитель организации.

Подотчетные суммы учитывают на активном синтетическом счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Выдачу денежных авансов подотчетным лицам отражают по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и кредиту счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета».

Списание подотчетных сумм осуществляется с кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в дебет счетов 10 «Материалы», 26 «Общехозяйственные затраты» и другие в зависимости от характера затрат. Возвращенные в кассу остатки неиспользованных сумм списывают с подотчетных лиц в дебет счета 50 «Касса». Аналитический учет расходов с подотчетными лицами ведут по каждой авансовой выдаче.

Начисление НДС по расходам на проезд и проживание отражают по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Возмещаемая бюджетом часть НДС списывается в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» с кредита счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

Не возвращенные в установленный срок подотчетными лицами суммы авансов списывают со счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». Со счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» суммы авансов списывают в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (если они не могут быть удержаны из суммы оплаты труда работников).

Особенности учета подотчетных сумм при командировке

работников за границу. При командировке работников за границу им выдается аванс в валюте страны командирования и (или) в национальной валюте, исходя из установленных норм оплаты командировочных расходов при служебных командировках за границу, установлены законодательством Республики Беларусь.

Полученную в банке валюту приходуют по счету 50 «Касса» с кредита счета 52 «Валютные счета». Выданная под отчет валюта списывается со счета 50 «Касса» в дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и отражается в учете в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу Национального банка РБ на момент выдачи. При возвращении из командировки и сдаче авансового отчета с приложением оправдательных документов задолженность подотчетных лиц списывается с кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты» и других счетов в зависимости от вида затрат по курсу на день представления отчета. При изменении за период командировки курса валют курсовая разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»: положительная – на доходы (дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»), отрицательная – на расходы (дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»). При заграничных командировках суммы НДС по расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно и найму жилого помещения начисляются и списываются таким же образом, как и при командировках в пределах Республики Беларусь.

Аналитический учет по счету 71 ведут по каждой сумме, выданной под отчет. При журнально-ордерной форме учета расчеты с подотчетными лицами учитываются в журнале-ордере № 7.

3.6 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Для обобщения информации о всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда, с подотчетными лицами и депонентами, используют синтетический счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Расчеты по предоставленным займам»;
- 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

На субсчете 73-1 «Расчеты по предоставленным займам» учитывают расчеты с работниками по предоставленным им займам (на индивидуальное жилищное строительство, приобретение садового домика и др.).

Сумму предоставленного работнику займа отражают по дебету счета 73-1 с кредита счетов учета денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.).

При погашении займа кредитуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и дебетуют счета учета денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.) или счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в зависимости от принятого порядка платежа.

При невозвращении работником выданного ему займа задолженность списывается с кредита субсчета 73-1 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

На субсчете 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитывают расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате хищений и недостач товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Списание недостач, хищений и порчи имущества за счет виновных лиц производят в случаях признания виновности по решению суда, когда работники являются виновными в силу принятия на себя полной материальной ответственности и в других случаях, когда работники в соответствии с Трудовым кодексом РБ могут привлекаться к полной или ограниченной материальной ответственности.

Размер причиненного работниками ущерба определяют по данным бухгалтерского учета на основе балансовой стоимости или себестоимости недостающих ценностей. При хищении, недостаче, умышленной порче (уничтожении) размер причиненного ущерба определяют исходя из рыночных цен.

Подлежащие взысканию с виновных лиц суммы по возмещению причиненного ими ущерба за недостающее имущество отражаются по дебету субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению ущерба» и кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы», 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

Подлежащие взысканию с виновных лиц суммы потерь от брака отражаются по дебету субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению ущерба» и кредиту счета 28 «Брак в производстве».

Внесение виновными лицами денежных средств в погашение задолженности отражается по дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и кредиту субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению ущерба». Удержание сумм из заработной платы виновных лиц в погашение задолженности отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению ущерба».

К счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» может быть открыт субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит». На этом субсчете учитывают расчеты с персоналом организации по приобретенным в кредит отдельным категориям товаров.

В бухгалтерию организации работник представляет *поручение-обязательство*, оформленное торговой организацией. На основании данного документа бухгалтерия осуществляет удержания с работника сумм, направляемых в погашение задолженности за приобретенные товары в кредит.

Операция по оформлению кредита работнику отражается по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит», и кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Удержания из заработной платы работников в погашение задолженности по кредитам учитывают по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит». При погашении задолженности по кредитам дебетуют счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и кредитуют счет 51 «Расчетные счета».

Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведут по работникам организации.

3.7 Учет расчетов с учредителями

Все виды расчетов с учредителями (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и др.) по вкладам в уставный капитал организации, по выплате доходов и т. п. учитывают на счете 75 «Расчеты с учредителями».

К счету 75 могут быть открыты следующие субсчета:

1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»;

2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» и др.

При создании организации на установленную сумму вкладов учредителей в уставный капитал дебетуют счет 75-1 и кредитуют счет 80 «Уставный капитал».

Фактически внесенные вклады учредителей отражают по дебету соответствующих материальных, денежных и других счетов (10,15, 51, 50 и др.) и кредиту счета 75-1.

Основные средства и нематериальные активы при внесении их в качестве вкладов в уставный капитал организации предварительно отражают на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы».

При этом на стоимость внесенных активов составляют бухгалтерские записи:

Дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»;

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»;

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Учет имущества, предоставленного в натуральной форме в собственность организации в счет вкладов в уставный капитал, осуществляется по договорной стоимости, а имущества, предоставленного в пользование организации, – в оценке, определенной исходя из арендной платы за пользование этим имуществом, исчисленной на установленный учредителями срок.

Если акции акционерного общества реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость, сумма разницы между стоимостью продажи и номинальной стоимостью учитывается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

Унитарные предприятия применяют субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» для учета расчетов с государственным органом или органом местного самоуправления по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (при создании предприятия, пополнении оборотных средств, изъятии имущества). Учетные записи по субсчету 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» осуществляются в основном таким же образом, как и по вкладам в уставный капитал.

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» учитывают расчеты с учредителями по выплате им доходов, если они не являются работниками предприятия.

Начисление доходов от участия в уставном фонде организации отражают по кредиту субсчета 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» и дебету счетов 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Начисление доходов от участия в уставном фонде организации работникам организации отражают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживают налог на доходы. Начисленные суммы налога отражают по дебету счетов 75 или 70 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Выплаченные участникам организации суммы доходов списывают с кредита счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счетов 75 «Расчеты с учредителями» или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При выплате доходов продукцией (работами, услугами) организации их списывают с кредита счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в дебет счетов 75 «Расчеты с учредителями» или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По доходам от долевого участия в деятельности организации (дивидендам) налог взимается по ставке 12 процентов.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведут по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами-собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счетах 75 «Расчеты с учредителями» обособленно. При журнально-ордерной форме учет расчетов с учредителями осуществляется в ведомости № 7.

3.8. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для учета различных расчетных отношений с другими предприятиями, организациями, отдельными лицами используют активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». На этом счете учитывают расчеты с разными организациями по операциям некоммерческого характера (учебными заведениями, научными организациями и др.), транспортными организациями за услуги, оплачиваемые чеками, по депонированной заработной плате, суммам удержаний из заработной платы в пользу организаций и отдельных лиц по исполнительным документам и др.

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут быть открыты субсчета:

76-1 «Расчеты по исполнительным документам»

76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

76-3 «Расчеты по претензиям»

76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

76-5 «Расчеты по депонированным суммам» и др.

На субсчете 76-1 «Расчеты по исполнительным документам» учитываются расчеты по суммам, удержанным из заработной платы работников в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов.

На субсчете 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражают расчеты по страхованию имущества и персонала организации, в котором организация выступает страхователем (кроме расчетов по социальному страхованию, учитываемых на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»).

Начисленные суммы страховых платежей отражают по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию», в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или других источников страховых платежей (счет 08 по страховым платежам в

капитальном строительстве, счета 20, 23, 25, 26, 29 по обязательному страхованию имущества и персонала по основному и вспомогательным производствам, общепроизводственного и общехозяйственного назначения, обслуживающих производств и хозяйств и т. п.).

Перечисленные суммы страховых платежей страхователям списывают с кредита счетов по учету денежных средств (51, 52, 55) в дебет счета 76-2.

Потери товарно-материальных ценностей по страховым случаям списывают с кредита счетов 10, 43 и др. в дебет счета 76-2. По дебету счета 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражают сумму страхового возмещения, причитающуюся по договору страхования работнику организации (кредитуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»).

Суммы страхового возмещения, полученные организацией от страховых организаций, отражают по дебету счетов учета денежных средств (51, 52, 55) и кредиту счета 76-1. Некомпенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списывают в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Аналитический учет по счету 76-1 «Расчеты по исполнительным документам» ведут по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76-3 «Расчеты по претензиям» отражают расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

Взаимные претензии возникают в основном из-за несоблюдения условий договоров и обязательств по расчетам. Эти претензии могут быть урегулированы до передачи дела в суд. Претензию составляют в письменной форме и отправляют факсом, по телеграфу, заказным и ценным письмом либо другим способом или вручают под расписку. В претензии указывают требования заявителя, сумму претензии и ее расчет, ссылки на соответствующие доказательства, перечень прилагаемых к претензии документов или заверенные их копии. Претензия подписывается руководителем организации или его заместителем.

Претензия рассматривается в установленный законодательством срок со дня ее получения, если иной срок не установлен соглашением сторон, международными договорами и контрактами с иностранными фирмами.

Ответ о результатах рассмотрения претензии сообщается в письменном виде и подписывается руководителем организации или его заместителем.

При полном или частичном удовлетворении претензий в ответе указывают признанную сумму, номер и дату платежного поручения на

перечисление признанной суммы или иной способ удовлетворения претензий.

При полном или частичном отказе об удовлетворении претензии в ответе приводят мотивы отказа со ссылкой на соответствующие доказательства, перечень прилагаемых к ответу доказательств, а также перечень возвращаемых документов заявителя. Ответ на претензию отправляют факсом, по телеграфу и т. п. или вручают под расписку.

При полном или частичном отказе в удовлетворении претензии или неполучении в срок ответа на претензию заявитель вправе предъявить иск в хозяйственный суд.

В случаях когда в ответе о признании претензии не сообщается о перечислении признанной суммы и к ответу не принимается поручение банку с отметкой об исполнении, заявитель вправе предъявить в банк инкассовое поручение на списание в бесспорном порядке признанной должником суммы с начислением соответствующих пеней за просрочку платежа.

При отсутствии у должника денежных средств для взыскания признанной суммы организация-кредитор вправе обратиться в арбитраж, хозяйственный суд с иском о взыскании соответствующей денежной суммы с обращением взыскания на принадлежащее должнику имущество. К исковому заявлению в этом случае прилагается справка банка об отсутствии денежных средств на счете должника либо отозванное из банка инкассовое поручение на бесспорное списание признанной суммы с отметкой банка и его неисполнении или частичном исполнении.

В претензионном порядке можно урегулировать требование о признании договора недействительным, о его изменении или расторжении. Ответ должен быть дан в 10-дневный срок со дня получения требования, если иные сроки не установлены действующим законодательством.

Для учета расчетов по претензиям используют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по претензиям». В дебет этого счета списывают причиненный организации ущерб по вине поставщиков материальных ресурсов, подрядчиков, учреждений банков и других организаций с кредита следующих счетов:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на суммы несоответствия цен и тарифов, качества, арифметических ошибок и т. п. по уже оприходованным ценностям;

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов учета затрат – за брак и потери, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков; учета денежных средств и кредитов банка (51, 52, 66, 67 и др.) – по суммам, ошибочно списанным со счетов организации;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – по штрафам,

пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей услуг за несоблюдение договорных обязательств.

Суммы удовлетворенных претензий списывают с кредита счета 76-3 в дебет счетов учета денежных средств (51, 52 и др.). Суммы неудовлетворенных претензий, как правило, списывают с кредита счета 76-3 в дебет тех счетов, с которых они были списаны на счет 76-3 (60, 10, 20, 23 и др.).

Уплаченные организацией разные штрафы, пени и неустойки списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Суммы штрафов, пеней и неустоек, предъявленных другим организациям за несоблюдение договорных условий, отражают по дебету счета 76-3 «Расчеты по претензиям» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Со счета 76-3 оплаченные штрафы, пени и неустойки списывают в дебет счетов учета денежных средств (50, 51, 52). Штрафы, пени, неустойки, не признанные арбитражем, списывают на уменьшение прибыли (дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», кредит счета 76-3).

Аналитический учет по субсчету 76-3 ведут по каждому дебитору и отдельным претензиям.

На субсчете 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитывают расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению доходы отражают по дебету счета 76-4 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Полученные доходы записывают по дебету счетов учета активов (51, 52 и др.) и кредиту счета 76-4.

На субсчете 76-5 «Расчеты по депонированным суммам» учитывают расчеты с работниками организации по невыплаченным в установленный срок суммам из-за неявки получателей.

Депонированные суммы отражают по кредиту счета 76-5 и дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При выплате депонированных сумм получателю кредитуют счета учета денежных средств и дебетуют счет 76-5.

На субсчете 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» учитываются расчеты, связанные с исполнением договоров доверительного управления имуществом. Этот субсчет используется для учета расчетов вверителем, доверительным управляющим, в том числе расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

На субсчете 76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой» учитываются расчеты, связанные с изменением обязательств,

включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации.

При необходимости организацией могут быть к счету 76 открыты также и другие субсчета, в частности: «Расчеты с квартиросъемщиками», «Расчеты с родителями за содержание их детей в детских учреждениях», «Расчеты по арендным обязательствам и лизинговым платежам» и др., на которых учитываются расчеты организации по различным видам обязательств.

Аналитический учет по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» ведут по каждому дебитору и кредитору. Сальдо по счету 76 определяют по оборотной ведомости по аналитическим счетам счета 76. При журнально-ордерной форме учет ведется в ведомости № 7.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 обособленно.

4 УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

4.1 Понятие кредитов и займов. Задачи учёта кредитных операций

4.2 Учёт краткосрочных и долгосрочных кредитов банка

4.3 Учёт краткосрочных и долгосрочных займов

4.1 Понятие кредитов и займов. Задачи учёта кредитных операций

В хозяйственной деятельности организации могут возникать такие ситуации, когда для пополнения своих основных или оборотных средств она вынуждена использовать заемный капитал в виде кредитов и займов.

Кредит – система экономических отношений, возникающих при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одной организации другой на условиях последующего возврата средств и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом.

В настоящее время широко используются банковский и коммерческий кредит.

Банковский кредит – выданные банком денежные средства на определённый срок и определенные цели на возвратной основе и обычно с уплатой процентов.

Коммерческий кредит (заем) предоставляется одной организацией другой в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары.

Как правило, система кредитования строится на основе принципов целенаправленности, срочности, возмездности, обеспеченности кредитов на случай банкротства организации.

Таблица 4.1– Основные различия между кредитным договором и договором займа представлены в виде таблицы

Признак	Займ	Кредит
1. Предмет	Потребляемые вещи (деньги, материальные ценности)	Только денежные средства
2. Право собственности на предмет договора	Принадлежит заёмщику	Принадлежит кредитополучателю
3. Характер возмездности	Чаще всего возмездный	Всегда возмездный
4. Момент вступления в силу	В момент передачи вещи	В момент заключения договора
5. Наличие обязательств у сторон	Обязательства лежат на заёмщике	Обязательства возникают у обеих сторон
6. Содержание обязанности должника	Возврат имущества в том же размере, в большинстве случаев с начислением процентов	Возврат суммы денег с начисленными процентами

Составлено по данным источника [8, стр. 521].

Основными задачами учёта кредитов и займов являются:

- своевременное и правильное документирование операций по кредитам и займам;
- контроль за расходованием кредитов строго по целевому назначению;
- своевременное и точное ведение расчётов по кредитам и займам.

4.2 Учёт краткосрочных и долгосрочных кредитов банка

В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают краткосрочные и долгосрочные кредиты.

Краткосрочный кредит выдаётся на нужды текущей деятельности организации, а также на цели, связанные с созданием и приобретением долгосрочных активов. Предоставляется, как правило, на срок до 12 месяцев.

Долгосрочный кредит используется на цели производственного и социального развития организаций и выдаётся на срок более 12 месяцев.

Для обобщения информации о состоянии различных кредитов в национальной и иностранной валютах, полученных организацией, используются пассивные счета: счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» субсчет 66/1 «Расчёты по краткосрочным кредитам» и счёт 67 «Расчеты долгосрочным кредитам и займам» субсчёт 67/1 «Расчёты по долгосрочным кредитам». Аналитический

учёт ведётся обособленно по каждому полученному кредиту.

Суммы полученных кредитов отражают по кредиту счётов 66, 67 в корреспонденции с дебетом разных счетов в зависимости от направления используемых ссуд:

Д51 К66/1,67/1 – Поступление на расчётный счёт кредитов в белорусских рублях;

Д52 К66/1,67/1 – Поступление на валютный счёт кредитов в иностранной валюте;

Д60 К66/1 – Открытие аккредитива за счёт кредита банка;

Д60 К66/1,67/1 – Погашение задолженности поставщикам и подрядчикам за счёт кредита банка;

Д68 К66/1 – Перечисление налогов и других платежей в бюджет за счет кредита банка;

Д69 К66/1 – Перечисление платежей в Фонд социальной защиты населения за счет кредита банка;

Д66/1 К66/1 – Погашение краткосрочного кредита одного банка за счет кредита другого банка;

Д66/1 К67/1 – Переоформление краткосрочного кредита банка в долгосрочный и т.д.

При погашении долга учет хозяйственных операций осуществляется следующими записями:

Д66/1,67/1 К51 – Погашение задолженности по кредитам и займам в белорусских рублях;

Д66/1,67/1 К52 – Погашение задолженности по кредитам и займам в иностранной валюте;

Д66/1,67/1 К10,41,43,01 – Погашение задолженности по займам имуществом;

Д66/1,67/1 К62 – Погашение задолженности по дисконту векселей;

Д66/1 К60 – Зачисление сумм неиспользованного аккредитива и т.д.

Проценты, подлежащие уплате за пользование кредитом (за исключением кредитов, относящихся на стоимость инвестиционных активов) включаются в состав расходов по финансовой деятельности и учитываются на счёте 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91/4 «Прочие расходы». Начисление процентов отражается по кредиту субсчетов 66/3,67/3 «Расчёты по процентам по краткосрочным (долгосрочным) кредитам и займам», например:

Д91/4 К66/3 – по кредитам и займам, полученным на приобретение ТМЦ, оплату работ или услуг;

Д08 К66/1,67/1 – по кредитам и займам, полученным на приобретение инвестиционных активов, относящихся, по законодательству, на стоимость инвестиционных активов (до ввода в эксплуатацию). После принятия основных средств к учету организации

имеют право учитывать проценты как расходы по финансовой деятельности, либо в течение года в составе вложений в долгосрочные активы, а в конце года включать в первоначальную стоимость:

Д91 К67

Д08К67

При несвоевременном возврате долга могут быть применены штрафные санкции, что отражается следующими записями:

Д90/10 К66/3 – Начислены суммы штрафных санкций по просроченным кредитам и займам, полученным на нужды текущей деятельности;

Д91/4 К66/3,67/3 – Начислены суммы штрафных санкций по просроченным кредитам и займам, полученным на инвестиционные активы.

4.3 Учёт краткосрочных и долгосрочных займов

По договору займа одна сторона (заимодавец) передаёт в собственность другой стороне (заёмщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заёмщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег или равное количество других полученных им вещей такого же рода и качества. Основное условие – это равное количество и идентичность характерных отличительных признаков передаваемых и возвращаемых вещей.

Операции по поступлению и возврату займов аналогичны операциям по банковским кредитам и отражаются на синтетических пассивных субсчетах 66/2 и 67/2 «Расчёты по краткосрочным займам» и «Расчёты по долгосрочным займам»:

– поступление займов в белорусских рублях на расчётный счёт отражается записью Д51 К66/2, 67/2;

– поступление займов в иностранной валюте на расчётный счёт отражается записью Д52 К66/2, 67/2;

– поступление в организацию имущества по договору займа – Д10,07,41 К66/2, 67/2;

Погашение обязательств по договору займа денежными средствами отражается записями: Д66/2, 67/2 К51 – в белорусских рублях, Д66/2,67/2 К52 – в иностранной валюте.

Возврат займов имуществом (товарно-материальными ценностями) отражается следующими записями: Д66/2, 67/2 К07,10,41. Если стоимость возвращаемых товарно-материальных ценностей отличается от стоимости полученных, разница учитывается в составе прочих расходов организации по текущей деятельности (субсчёт 90/10) либо инвестиционной деятельности (субсчёт 91/4).

Займы и кредиты, полученные в иностранной валюте, подлежат переоценке в связи с изменением официального курса Национального

Банка Республики Беларусь на дату составления бухгалтерской отчетности и на дату погашения задолженности. Возникшая при этом положительная или отрицательная курсовая разница включается в состав расходов по финансовой деятельности (за исключением займов на инвестиционные активы) и отражается следующим образом: Д91/4 К66 – на нужды текущей деятельности и Д07,08 К66,67 – на инвестиционные активы (до ввода их в эксплуатацию), после ввода в эксплуатацию Д91 К67.

Также организация может привлекать дополнительные средства путем выпуска и размещения облигаций – долговых ценных бумаг с установленным сроком погашения.

Для учёта расчётов по займам, полученным путём размещения облигаций, используются те же субсчета 66/2 и 67/2 «Расчеты по краткосрочным (долгосрочным) займам». Бланки облигаций учитываются на счете 10 «Материалы» и одновременно на забалансовом счёте 006 «Бланки строгой отчетности»:

Д10 К60 – Отражена стоимость полученных бланков без НДС;

Д18/3 К60 – Отражена сумма «входного» НДС, выделенная в документах при приобретении бланков;

Д006 – Отражена стоимость полученных бланков на забалансовом счёте.

Стоимость реализованных облигаций отражается следующим образом:

Д20 К10 – Списана стоимость использованных бланков, если средства привлекались для нужд основного вида деятельности;

Д08 К10 – то же, если средства привлекались для расширения и развития производства;

К006 – Списана стоимость использованных бланков с забалансового счёта.

Поступление активов имущества от реализации облигаций отражается в учете записями:

Д51, 52 К66/2,67/2 – денежных средств,

Д10, 07, 41 К66/2,67/2 – иного имущества.

При реализации облигаций по цене, превышающей номинальную, разница учитывается в составе доходов будущих периодов с последующим списанием этой суммы равными частями в состав прочих доходов в течение срока обращения облигаций: Д51,10,08 К98/1 – отражение разницы в момент размещения облигаций и Д98/1 К91/1,90/7 – списание равными долями в состав прочих доходов.

Если цена реализации ниже номинальной, разница начисляется равномерно в течение срока погашения и списывается на прочие расходы.

К моменту погашения ценных бумаг на счетах 66/2, 67/2 облигации учитываются по номинальной стоимости. Погашение при

возврате денежных средств отражается следующим образом – Д66/2, 67/2 К51.

Начисление штрафных санкций отражается в составе прочих расходов:

Д90/10 К66/2, 67/2 – по текущей деятельности.

Организации также могут обменивать облигации на акции. В этом случае в бухгалтерском учете составляются следующие записи:

Д51 К66/2,67/2 – Продажа ценных бумаг;

Д75/1 К80/1 – Объявление акционерным обществом о готовности обменять облигации на акции;

Д66/2, 67/2 К75/1 – Выкуп акционерами стоимости акций, выпущенных организацией для привлечения дополнительных денежных средств.

Аналитический учёт по счетам 66/2 и 67/2 ведётся в разрезе заимодавцев и сроков погашения займов.

5 УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ

5.1 Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций

5.2 Организация учета долгосрочных инвестиций

5.3 Учет приобретения основных средств

5.4 Учет затрат по модернизации и техническому перевооружению объектов

5.1 Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций

Долгосрочные инвестиции – это затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение долгосрочного имущества длительного пользования (свыше одного года), не предназначенного для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других организаций. Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями в рамках сделок гражданско-правового характера и (или) трудовых отношений:

– осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непромышленной сферы;

– приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;

– получением земельных участков в аренду или во временное

пользование и объектов природопользования;

– приобретением и созданием активов нематериального характера (патентов, лицензий, программных продуктов, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, проектно-изыскательских работ и др.).

Как видно из приведенного нами определения понятие «долгосрочные инвестиции» охватывает капитальные вложения (затраты на воспроизводство основных средств), затраты, связанные с получением земельных участков и объектов природопользования, и затраты по приобретению и созданию нематериальных активов. В учетной практике понятие «капитальные вложения» обычно используют в узком значении этого слова (затраты на воспроизводство основных средств); в широком смысле слова под капитальными вложениями (вложениями капитала) понимают инвестиции организации в любые виды долгосрочных активов (долгосрочного имущества), то есть и в долгосрочные финансовые вложения. Следовательно, понятие «долгосрочные инвестиции» является более емким и более широким по сравнению с понятием «капитальные вложения» в узком смысле этого слова и менее емким по сравнению с этим понятием в широком смысле этого слова.

Законченные долгосрочные инвестиции оценивают исходя из инвентарной стоимости законченных строительных объектов и приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов.

В балансе долгосрочные инвестиции показываются по статье «Вложения в долгосрочные активы». По этой статье застройщик отражает стоимость незаконченного строительства, осуществляемого хозяйственным и подрядным способами.

Под застройщиками принято понимать организации, специализирующиеся на выполнении указанных функций, в частности организации по капитальному строительству в городах, дирекции строящихся организаций и др., а также действующие организации, осуществляющие капитальное строительство.

Расходы по содержанию застройщиков производятся за счет средств, предназначенных на финансирование капитального строительства, и включаются в инвентарную стоимость вводимых в эксплуатацию объектов.

При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик выступает в роли заказчика по отношению к подрядной строительной организации.

5.2 Организация учета долгосрочных инвестиций

Основными целями учета долгосрочных инвестиций являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;
- обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;
- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств и нематериальных активов;
- осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;
- по приобретенным отдельным объектам основных средств и нематериальным активам.

При строительстве объектов застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала строительства в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или полного производства соответствующих работ и затрат.

Одновременно с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет производственных капитальных вложений по договорной стоимости.

При организации учета затрат по строительству объектов застройщику необходимо предусматривать получение информации о воспроизводственной и технологической структуре затрат, способе производства строительных работ, а также предназначении строящихся объектов и иных приобретений.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведут на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы». Счет 08 «Вложения в долгосрочные активы» предназначен для отражения информации о вложениях организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, иных долгосрочных активов, в том числе о затратах по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота (кроме птицы живой, зверей пушных, кроликов, пчелосемей, служебных собак, подопытных животных, которые учитываются как запасы).

К счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» могут быть открыты субсчета:

- 08-1 «Приобретение и создание основных средств»;
- 08-2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости»;

08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)»;

08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов»;

08-5 «Приобретение и создание иных долгосрочных активов».

На субсчете 08-1 «Приобретение и создание основных средств» учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования к установке и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и созданием основных средств.

На субсчете 08-2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости» учитываются затраты на приобретение и создание инвестиционной недвижимости.

На субсчете 08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)» учитываются затраты на приобретение предметов финансовой аренды (лизинга).

На субсчете 08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов» учитываются затраты на приобретение и создание нематериальных активов.

На субсчете 08-5 «Приобретение и создание иных долгосрочных активов» учитываются затраты на приобретение и создание иных долгосрочных активов, в том числе создаваемых на условиях долевого строительства.

По дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость основных средств, нематериальных активов и других соответствующих активов.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных и других активов, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные активы», 04 «Нематериальные активы» и др. Затраты по завершённым операциям формирования основного стада списываются со счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

При выбытии вложений, учитываемых на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», их стоимость отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Сальдо по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции по приобретению или созданию основных средств, инвестиционной недвижимости, предметов финансовой аренды (лизинга), нематериальных активов, по формированию основного стада.

Аналитический учет по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» ведется по каждому строящемуся или приобретенному объекту, а также по видам животных.

По затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на строительные работы и реконструкцию, буровые работы, монтаж оборудования, оборудование, требующее монтажа, оборудование, не требующее монтажа, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство, проектно-изыскательские работы, прочие затраты по капитальным вложениям.

5.3 Учет приобретения основных средств

Стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретаемых организацией отдельно от строительства объектов, стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных предприятиями в собственность, а также стоимость нематериальных активов, приобретенных предприятиями, отражают на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет.

Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, отражают на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» согласно полученным или принятым к оплате счетам поставщиков после поступления указанных материальных ценностей на место назначения и оприходования.

При обеспечении строек указанными материальными ценностями согласно договорам на строительство непосредственно строительными организациями застройщик отражает их в учете в составе затрат по строительству по договорной стоимости в соответствии с оплаченными или принятыми к оплате счетами строительных организаций.

Учет прочих капитальных затрат

Прочие капитальные затраты, предусматриваемые в сметах, учитывают по их видам и отражают на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» в размере фактических расходов по мере их производства или по договорной стоимости на основании оплаченных или принятых к оплате счетов сторонних организаций.

Инвентарная стоимость приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов определяется в следующем порядке.

Инвентарная стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в

запланированных целях.

Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей.

Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитывают отдельно от стоимости этих участков и по завершении работ по строительству сооружений определяют их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств.

Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки, объекты природопользования зачисляются в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их в организацию и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приемки-передачи основных средств.

Инвентарная стоимость нематериальных активов складывается из затрат по их созданию или приобретению и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

По мере создания или поступления нематериальных активов в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, нематериальные активы зачисляются на основании акта приемки в состав нематериальных активов.

5.4 Учет затрат по модернизации и техническому перевооружению объектов

В процессе использования объектов основных средств возникают затраты, которые направлены на улучшение состояния объекта для продления срока службы, ресурса и (или) повышения его производительности. Такие затраты связаны с модернизацией, реконструкцией, дооборудованием, реставрацией уже существующих объектов.

Модернизация (зданий, сооружений, инженерных и транспортных коммуникаций) – совокупность работ и мероприятий, связанных с повышением потребительских качеств зданий, сооружений, коммуникаций, их частей и (или) элементов, с приведением эксплуатационных показателей к уровню современных требований в существующих габаритах (устройство встроенных помещений для лестничных клеток, лифтов, мусоропроводов; выполнение балконов, лоджий; замена отдельных видов несущих конструкций (стен, лестниц,

перекрытий, покрытий); улучшение архитектурной выразительности зданий; переустройство крыш, утепление и шумоизоляция зданий; оснащение недостающими видами инженерного оборудования или повышение его уровня; переустройство наружных сетей (кроме магистральных).

Реконструкция объекта – совокупность работ, в том числе строительно-монтажных, пусконаладочных, и мероприятий, направленных на использование по новому назначению объекта и (или) связанных с изменением его основных технико-экономических показателей и параметров, в том числе с повышением потребительских качеств, определяемых техническими нормативными правовыми актами, изменением количества и площади помещений, строительного объема и (или) общей площади здания, изменением вместимости, пропускной способности, направления и (или) места расположения инженерных, транспортных коммуникаций (замена их участков) и сооружений на них.

Техническое перевооружение – комплекс мероприятий, направленных на повышение технико-экономического уровня деятельности предприятий, отдельных производств, цехов и участков за счет внедрения современной техники и прогрессивной технологии, механизации и автоматизации производственных процессов, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования, улучшения организации и структуры производства, а также других организационных мероприятий без расширения производственных площадей и увеличения количества рабочих мест.

Реставрация объекта (реставрационно-восстановительные работы) – совокупность работ, в том числе строительно-монтажных, пусконаладочных, и мероприятий по воссозданию нарушенного первоначального облика недвижимых материальных историко-культурных ценностей, включая здания, сооружения, их комплексы, части, выполняемых на основе специальных исследований их исторической достоверности и архитектурно-художественной ценности, а также научно-проектной документации.

Затраты на проведение модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки, технического диагностирования и соответствующего освидетельствования, иных работ капитального характера не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), а относятся на увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости объектов основных средств после окончания работ. Работы по реконструкции, модернизации и техническому перевооружению объектов могут осуществляться подрядным или хозяйственным способом. Затраты по указанным работам учитываются так же, как и по обычным капитальным вложениям, то есть вначале затраты

учитываются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», а затем с кредита счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» списываются в дебет счета 01 «Основные средства».

При выполнении реконструкции подрядным способом на сумму фактически выполненных объемов работ на основании актов выполненных работ составляется запись:

Д 08 К 60.

Проведение реконструкции хозяйственным способом отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

Д 08 К 02, 10, 69, 70 и др.

Далее указанные фактические затраты по законченным и оформленным актами приемки-сдачи восстановительным работам (вне зависимости от способа их проведения) относятся на увеличение первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств и отражаются записью:

Д 01 К 08.

Приемка законченных работ, произведенных собственными силами, по модернизации, реконструкции, дооборудованию, достройке, проведению технического диагностирования с соответствующим освидетельствованием оформляется актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств.

В результате осуществления работ по реконструкции, модернизации и техническому перевооружению объектов улучшаются полезные свойства этих объектов (увеличивается производительность труда, улучшается качество продукции, снижается себестоимость продукции и т. п.).

6 УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

6.1 Основные средства как объекты бухгалтерского учета

6.2 Бухгалтерский учет поступления основных средств

6.3 Начисление и учет амортизации основных средств

6.4 Бухгалтерский учет изменений первоначальной стоимости основных средств

6.5 Бухгалтерский учет восстановления объектов основных средств

6.6 Бухгалтерский учет выбытия основных средств

6.7 Порядок проведения инвентаризации основных средств и отражение ее результатов в учете

6.8 Аналитический учет основных средств

6.9 Особенности бухгалтерского учета нематериальных активов

6.1 Основные средства как объекты бухгалтерского учета

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 г. № 26 (далее – Инструкция № 26), организации в качестве основных средств принимают к бухгалтерскому учету активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование, за исключением случаев, установленных законодательством;
- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;
- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются:

- правильное документальное оформление и своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета движения основных средств;
- правильное начисление и отражение в учете суммы амортизации основных средств;
- точное определение финансовых результатов при выбытии основных средств;
- контроль за затратами на ремонт и модернизацию основных средств;
- контроль за сохранностью основных средств и эффективностью их использования.

Для рациональной организации учета основных средств, отвечающей поставленным задачам, важное значение имеют следующие предпосылки: правильная классификация основных средств; установление принципов оценки основных средств; установление единицы учета основных средств; выбор форм первичных документов и учетных регистров.

В организациях применяется типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим основным признакам: по видам экономической деятельности (отраслевому признаку), по видам основных средств (назначению), по принадлежности, по степени использования.

Группировка основных средств *по видам экономической деятельности* (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и др.) позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли.

С 1 января 2012 г. вступило в силу постановление Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь», которое утвердило новую классификацию основных средств, а также определило их нормативные сроки службы (далее – Классификатор-2012). В соответствии с Классификатором-2012 основные средства подразделяются на следующие группы:

- здания;
- сооружения;
- передаточные устройства;
- машины и оборудование;
- транспортные средства;
- инструмент;
- инвентарь и принадлежности;
- основные средства, используемые в сельском и лесном хозяйстве;
- прочие основные средства.

Классификация основных средств по видам составляет основу их аналитического учета.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

- в эксплуатации;
- в запасе (резерве);
- в стадии достройки, дооборудования, реконструкции;
- на консервации.

В зависимости от имеющихся **прав на объекты** основные средства подразделяются на:

- объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду);
- объекты основных средств, находящиеся у организации по договору доверительного управления, то есть принадлежащие ей по вещному праву;
- объекты основных средств, полученные организацией в аренду и находящиеся у организации по обязательственному праву.

По функциональному назначению:

- используемые в предпринимательской деятельности;
- не используемые в предпринимательской деятельности.

Оценка основных средств. Различают первоначальную, переоцененную, остаточную и текущую рыночную стоимость основных

средств. **Первоначальная стоимость** – стоимость, по которой актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства. **Переоцененная стоимость** – стоимость основного средства после его переоценки. **Остаточная стоимость** – разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения. **Текущая рыночная стоимость** – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основного средства в текущих рыночных условиях.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость приобретенных основных средств определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая:

- стоимость приобретения основных средств;
- таможенные сборы и пошлины;
- проценты по кредитам и займам;
- затраты по страхованию при доставке;
- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Первоначальная стоимость созданных в организации основных средств определяется в сумме фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на их создание.

Первоначальная стоимость основных средств, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный капитал организации, определяется исходя из оценки их стоимости, произведенной в соответствии с законодательством (в оценке по договоренности сторон).

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных от других лиц основных средств определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарным объектом основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций.

6.2 Бухгалтерский учет поступления основных средств

Основные средства могут поступать в организацию:

- путем вклада учредителями в уставный капитал организации;
- путем строительства собственными силами или с привлечением подрядчиков;
- путем приобретения за плату у поставщиков;
- в качестве безвозмездного поступления от других организаций;
- путем осуществления товарообменных (бартерных) операций;
- в результате оприходования выявленных в процессе инвентаризации излишков и др. способами.

Порядок формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах в организациях Республики Беларусь определяется Инструкцией № 26.

В соответствии с Инструкцией № 26 основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости на основании акта о приеме-передаче основных средств, утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04.2011 г. № 23 «Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов». В соответствии с вступившим в силу с 1 апреля 2011 года постановлением Совета министров Республики Беларусь № 360, утвержденным 24.03.2011 г., ведение других форм первичных документов для оформления операций с основными средствами (например, акта о приеме-передаче групп объектов основных средств, акта о списании автотранспортных средств и т. д.) осуществляется по усмотрению организации.

Активы, принимаемые к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, до их обязательной государственной регистрации, сертификации и т. п. отражаются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Стоимость основных средств, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный капитал организации, отражается в бухгалтерском учете записью:

Д сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» К сч. 75 «Расчеты с учредителями».

Стоимость безвозмездно полученных от других лиц основных средств отражается в бухгалтерском учете:

Д сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» К сч. 98 «Доходы будущих периодов» (если по основным средствам начисляется амортизация в соответствии с законодательством) или

Д сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» К сч. 91-1 «Прочие доходы» (если по основным средствам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством).

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость

безвозмездно полученных основных средств признается доходами отчетного периода в сумме начисленной в отчетном периоде амортизации основных средств на протяжении сроков их полезного использования, при этом выполняется запись:

Д сч. 98 «Доходы будущих периодов» К сч. 91-1 «Прочие доходы».

Стоимость основных средств, полученных при исполнении товарообменных операций, отражается в бухгалтерском учете записью:

Д сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» К сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Фактические затраты, связанные с приобретением (созданием) основных средств, получением основных средств, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования, отражаются в бухгалтерском учете записью:

Д сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» К сч. 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов.

Сформированная первоначальная стоимость основных средств отражается в бухгалтерском учете записью:

Д сч. 01 «Основные средства» К сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

6.3 Начисление и учет амортизации основных средств

Условия регулирования процесса воспроизводства основных средств коммерческими и некоммерческими организациями и индивидуальными предпринимателями путем осуществления амортизационных отчислений в установленные сроки с применением установленных способов регулируются Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6 (далее – Инструкция № 37/18/6).

Объектами начисления амортизации являются числящиеся на бухгалтерском учете (кроме числящихся на забалансовых счетах) организации основные средства как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности, а также объекты, предоставленные организацией во временное владение и/или пользование с целью получения дохода, учитываемые в качестве доходных вложений в материальные активы, в том числе в качестве

инвестиционной недвижимости.

Объектами начисления амортизации не являются следующие группы и виды основных средств:

- библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование;
- фильмофонды, музейные и художественные ценности;
- здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь;
- основные средства государственных организаций, находящихся за границей;
- земельные участки.

Амортизация как процесс перенесения стоимости объектов основных средств на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг включает в себя:

1) распределение амортизируемой стоимости объектов основных средств между отчетными периодами, составляющими в совокупности ожидаемый срок службы, рациональным способом, выбранным организацией самостоятельно в соответствии с Инструкцией № 37/18/6;

2) систематическое включение организацией относящейся к данному отчетному периоду части стоимости используемых объектов основных средств:

– в затраты на производство с отражением в бухгалтерском учете:

Д сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» К сч. 02 «Амортизация основных средств»;

– в расходы на реализацию с отражением в бухгалтерском учете:

Д сч. 44 «Расходы на реализацию» К сч. 02 «Амортизация основных средств»;

– в прочие расходы по текущей деятельности с отражением в бухгалтерском учете:

Д сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» К сч. 02 «Амортизация основных средств»;

– в прочие расходы с отражением в бухгалтерском учете:

Д сч. 91-4 «Прочие расходы» К сч. 02 «Амортизация основных средств».

Амортизационные отчисления от стоимости не используемых в предпринимательской деятельности коммерческих организаций объектов основных средств включаются в состав прочих расходов по текущей деятельности организации с отражением в бухгалтерском учете:

Д сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» К сч. 02 «Амортизация основных средств».

Для проведения амортизационной политики в организации создается комиссия. Положение о комиссии и ее состав утверждаются руководителем организации. Результаты работы комиссии по проведению амортизационной политики оформляются протоколами, в которых содержатся ссылки на записи в учетной политике организации и соответствующие первичные учетные документы.

В зависимости от конкретных условий начисления амортизации и условий функционирования объектов стоимостью, от которой рассчитываются амортизационные отчисления (далее – амортизируемая стоимость), является:

- первоначальная (переоцененная) стоимость объектов;
- недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок.

Величина недоамортизированной (остаточной) стоимости представляет собой разницу первоначальной (переоцененной) стоимости, по которой эти объекты числятся в бухгалтерском учете, и величины накопленной амортизации и суммы обесценения.

Организация вправе определить амортизируемую стоимость за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости объекта.

Для целей начисления амортизации амортизационная ликвидационная стоимость представляет собой оценочную величину в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств, за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта. Амортизационная ликвидационная стоимость рассчитывается исходя из предположения, что данный объект уже достиг того состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезного использования.

Амортизационная ликвидационная стоимость пересматривается самостоятельно организацией по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным.

Амортизируемая стоимость основных средств изменяется в случаях:

- модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования и достройки, оформленных актами сдачи-приемки выполненных работ, – на сумму соответствующих затрат;
- проведения переоценки (обесценения) основных средств в соответствии с законодательством;
- пересмотра размера амортизационной ликвидационной стоимости в случае ее применения при расчете амортизационных отчислений;
- выявления ошибки в определении амортизируемой стоимости;

– других в соответствии с законодательством.

Вне зависимости от использования (неиспользования) объектов основных средств в предпринимательской деятельности и от их видов организацией определяется нормативный срок их службы в соответствии с Классификатором-2012.

Нормативный срок службы по объектам основных средств, не включенным в классификацию амортизируемых основных средств, устанавливается решением комиссии на основании технической документации организаций-изготовителей, а в ее отсутствие – путем оценки комиссией технического состояния объекта.

Для основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, организация самостоятельно устанавливает сроки полезного использования. Срок полезного использования устанавливается в годах в пределах между нижней и верхней границами диапазонов по группам амортизируемых объектов основных средств.

Нижняя и верхняя границы диапазона срока полезного использования рассчитываются путем умножения нормативного срока службы на соответствующий коэффициент, указанный в приложении к Инструкции № 37/18/6. При этом нижняя граница диапазона не может быть менее 1 года.

Комиссия вправе принимать сроки полезного использования объектов основных средств равными по величине нормативным срокам службы соответствующих объектов. Комиссия вправе производить пересмотр нормативных сроков службы и/или сроков полезного использования основных средств с обязательным отражением в учетной политике возможности их пересмотра с начала отчетного года, а также в случаях завершения модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки.

Амортизация начисляется в организации ежемесячно по объектам основных средств до полного перенесения стоимости объекта или его выбытия:

– по используемым в предпринимательской деятельности объектам амортизируемого имущества – исходя из их амортизируемой стоимости и рассчитанных в соответствии со сроками полезного использования годовых норм амортизации;

– по объектам амортизируемого имущества, не используемым в предпринимательской деятельности, – исходя из их амортизируемой стоимости и рассчитанных в соответствии с установленными нормативными сроками службы годовых норм амортизации данных объектов.

Инструкция № 37/18/6 предусматривает ряд способов и методов начисления амортизации.

Линейный способ заключается в равномерном (по годам)

начислении организацией амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств, нематериальных активов. Годовые нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока эксплуатации объекта у одного балансодержателя или собственника должны совпадать. Несовпадение этих норм возможно в случаях изменения условий эксплуатации объектов, иных изменений порядка начисления амортизации вне зависимости от причин таких изменений.

При линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения амортизируемой стоимости на рассчитанную годовую норму амортизационных отчислений.

При применении организацией линейного способа начисления амортизации по используемым в предпринимательской деятельности объектам годовая норма амортизации рассчитывается как величина, обратная выбранному сроку полезного использования в годах и/или месяцах.

Годовая норма амортизационных отчислений каждого из объектов основных средств и нематериальных активов, не используемых в предпринимательской деятельности, рассчитывается как величина, обратная нормативному сроку службы объекта.

Месячная норма амортизации составляет 1/12 ее годовой нормы.

Нелинейный способ заключается в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств, нематериальных активов.

При нелинейном способе годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается прямым методом суммы чисел лет, обратным методом суммы чисел лет либо методом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5 раза. Нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока применения нелинейного способа могут быть различными.

Прямой метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Сумма чисел лет срока полезного использования объекта определяется по следующей формуле:

$$СЧЛ = \frac{C_{nu} \times (C_{nu} + 1)}{2}, \quad (6.1)$$

где $СЧЛ$ – сумма чисел лет выбранного организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срока полезного использования

объекта;

$C_{ни}$ – выбранный организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срок полезного использования объекта.

Обратный метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого – разность срока полезного использования и числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, увеличенная на 1, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется по следующей формуле:

$$A_{год} = AC \times \frac{C_{ни} - C_{они} + 1}{СЧЛ}, \quad (6.2)$$

где $A_{год}$ – годовая сумма амортизационных отчислений;

AC – амортизируемая стоимость основных средств;

$C_{ни}$ – срок полезного использования объекта основных средств;

$C_{они}$ – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта;

$СЧЛ$ – сумма чисел лет, рассчитанная по формуле, применяемой при расчете амортизационных отчислений прямым методом суммы чисел лет.

При использовании метода уменьшаемого остатка годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из определяемой на начало отчетного года недоамортизированной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения (от 1 до 2,5 раза), принятого организацией.

Производительный способ начисления амортизации объекта основных средств заключается в начислении организацией амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненных) в текущем периоде, к ресурсу объекта.

Амортизационные отчисления производительным способом рассчитываются в каждом отчетном году по следующей формуле:

$$A_t = ОП_t \times \frac{AC}{\sum_{t=1}^n ОП_t}, \quad (6.3)$$

где A_t – сумма амортизационных отчислений в году t ;

AC – амортизируемая стоимость объекта;

$ОП_t$ – прогнозируемый в течение срока эксплуатации объекта объем продукции (работ, услуг) в году t ;

$t = 1, \dots, n$ – годы срока полезного использования объекта.

Начисление амортизации линейным и нелинейным способами производится:

- по вновь введенным в эксплуатацию – с первого числа месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию;

- учреждаемой или образующейся в результате реорганизации организацией – с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена государственная регистрация организации.

Начисление амортизации по объектам основных средств производительным способом начинается с даты их ввода в эксплуатацию.

Начисление амортизации не производится:

- во время проведения модернизации объектов основных средств, их дооборудования, полной или частичной реконструкции, достройки, технического диагностирования и освидетельствования с полной остановкой объекта или его части, а также при консервации объектов в соответствии с законодательством;

- по не введенным в эксплуатацию объектам государственного и мобилизационного резервов.

Начисление амортизации прекращается:

- по объектам основных средств, амортизация по которым начислялась линейным и нелинейным способами, – с первого числа месяца, следующего за месяцем их выбытия;

- по объектам основных средств, амортизация по которым начислялась производительным способом, – с даты окончания эксплуатации в связи с выбытием;

- по самортизированным объектам основных средств – с первого числа месяца, следующего за месяцем полного включения амортизируемой стоимости данных объектов в затраты на производство, расходы на реализацию, в состав прочих расходов по текущей деятельности либо прочих расходов.

6.4 Бухгалтерский учет изменений первоначальной стоимости основных средств

Первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению, кроме случаев:

- реконструкции (модернизации, реставрации) основных средств, проведения иных аналогичных работ;

- переоценки основных средств в соответствии с

законодательством;

- иных случаев, установленных законодательством.

В инструкции № 26 сказано, что после принятия к бухгалтерскому учету основные средства могут учитываться:

– по первоначальной стоимости, если проведение переоценки не является обязательным в соответствии с законодательством;

– по переоцененной стоимости.

С 31 декабря 2012 г. вступили в силу изменения и дополнения в Инструкцию о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования, утвержденную постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 05.11.2010 г. № 162/131/37, внесенные постановлением названных ведомств от 10.12.2012 г. № 108/71/34. Однако общие подходы по проведению переоценки по-прежнему регулируются Указом Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 г. № 622 «О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования» (далее – Указ № 622).

Переоценка проводится с целью приведения стоимости имущества, отраженной в бухгалтерском учете, к сумме денежных средств, которая должна была бы быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае замены данного имущества в текущих рыночных условиях.

Существуют организации и объекты, для которых требование о проведении переоценки является обязательным, а также те организации, которые такое решение принимают самостоятельно.

Сохраняется требование об обязательной переоценке:

– зданий, сооружений, передаточных устройств – для всех организаций независимо от формы собственности;

– иных основных средств – только для государственных организаций, а также хозяйственных обществ с долей государства более 50 % и без доли иностранных инвесторов.

Для указанных объектов и организаций переоценка обусловлена выполнением единственного критерия – достижения индекса цен производителей промышленной продукции производственно-технического назначения, исчисляемого и публикуемого Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь, за октябрь текущего года к месяцу, предшествующему дате последней переоценки, величины 103 % и более (подп.1.1.1 п.1 Указа № 622).

Переоценка имущества производится на 1 января года, следующего за отчетным, за период, прошедший с даты предыдущей переоценки по 31 декабря отчетного года, с отражением ее результатов в бухгалтерском учете организаций 31 декабря отчетного года.

При проведении переоценки имущества организации в соответствии с законодательством применяются следующие методы:

- прямой оценки – пересчет стоимости объектов имущества в цены на 1 января года, следующего за отчетным, на новые объекты, аналогичные оцениваемым, с использованием документов и материалов, подготовленных организацией, самостоятельно осуществляющей переоценку, или субъектом, занимающимся оценочной деятельностью;

- пересчета валютной стоимости – пересчет стоимости объектов имущества в иностранной валюте по официальному курсу Национального банка, установленному на 31 декабря отчетного года;

- индексный – пересчет стоимости объектов имущества с использованием коэффициентов изменения их первоначальной и (или) остаточной стоимости на 1 января года, следующего за отчетным, дифференцированных по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет.

Выбор одного из указанных методов при проведении переоценки имущества организации осуществляют самостоятельно по каждому объекту имущества.

При переоценке основных средств изменяются:

- числящаяся в бухгалтерском учете до переоценки первоначальная (переоцененная) стоимость (далее – первоначальная (переоцененная) стоимость);

- числящаяся в бухгалтерской отчетности остаточная стоимость;

- сумма накопленной амортизации.

Организация вправе на основании решения руководителя организации отражать в бухгалтерском учете на конец отчетного периода сумму обесценения основного средства, равную сумме превышения остаточной стоимости основного средства над его возмещаемой стоимостью, при наличии документального подтверждения признаков обесценения основного средства и возможности достоверного определения суммы обесценения.

Об обесценении основного средства свидетельствуют следующие признаки, определяемые за период с начала года до отчетной даты:

- значительное (более чем на 20 процентов) уменьшение текущей рыночной стоимости основного средства;

- существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация;

- увеличение рыночных процентных ставок;

- существенное изменение способа использования основного средства;

- физическое повреждение основного средства;

- иные признаки обесценения основного средства.

При наличии признаков обесценения основного средства

определяется его возмещаемая стоимость на конец отчетного периода как наибольшая из текущей рыночной стоимости основного средства за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, и ценности использования основного средства.

Ценностью использования основного средства является приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования.

Приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования определяется путем умножения ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования. При этом будущие денежные потоки определяются на период не более 5 лет.

Ставка дисконтирования определяется исходя из текущих рыночных оценок временной стоимости денежных средств и рисков, характерных для основного средства. В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования, устанавливаемая Национальным банком Республики Беларусь.

Если признаки обесценения основного средства в отчетном периоде прекращают иметь место, то на основании решения руководителя организации в бухгалтерском учете на конец отчетного периода отражается сумма восстановления обесценения основного средства в пределах накопленной суммы обесценения по данному основному средству.

Сумма обесценения основного средства, учитываемого по первоначальной стоимости, отражается записью:

Д сч. 91-4 «Прочие расходы» и К сч. 02 «Амортизация основных средств».

Сумма восстановления обесценения основного средства, учитываемого по первоначальной стоимости, отражается записью:

Д сч. 02 «Амортизация основных средств» К сч. 91-1 «Прочие доходы».

Записи на счетах бухгалтерского учета, выполняемые при переоценке объектов основных средств, приведены в таблице 6.1.

Таблица 6.1 – Типовая корреспонденция счетов по учету переоценки объектов основных средств

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Объект учитывается по переоцененной стоимости без применения обесценения		
А. Дооценка		

Окончание таблицы 6.1

Отражена дооценка на сумму восстановления уценки первоначальной стоимости объекта, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы»	01	91-1
Учтена оставшаяся сумма дооценки первоначальной стоимости объекта		83
Учтена сумма восстановления уценки накопленной амортизации объекта	91-4	02
Учтена оставшаяся сумма дооценки накопленной амортизации объекта	83	
Если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы», то вся сумма дооценки данного основного средства должна быть отражена на счете 83 «Добавочный капитал»	01	83
	83	02
Б. Уценка		
Учтена сумма уценки объекта в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному объекту	83	01
Учтена сумма уценки накопленной амортизации объекта в пределах сумм дооценки накопленной амортизации, ранее отраженной по дебету счета 83 «Добавочный капитал»	02	83
Учтена оставшаяся сумма уценки первоначальной стоимости объекта	91-4	01
Учтена оставшаяся сумма уценки накопленной амортизации основного средства	02	91-1
Если по конкретному объекту дебетовые и кредитовые обороты добавочного капитала не изменялись (переоценка не производилась), либо отсутствуют (использованы), то вся сумма уценки данного основного средства должна быть отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы»	91-4	01
	02	91-1
Объект учитывается по переоцененной стоимости с применением обесценения		
Учтена сумма обесценения объекта в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному объекту, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного объекта	83	02
Учтена оставшаяся сумма обесценения	91-4	02
Учтена сумма восстановления обесценения объекта, ранее отраженная на счете 91 «Прочие доходы и расходы»	02	91-1
Учтена оставшаяся сумма восстановления обесценения объекта	02	83
Объект, по которому отсутствует остаток добавочного капитала, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного объекта		
Учтена сумма обесценения объекта в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному объекту, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного объекта	91-4	02
Учтена оставшаяся сумма обесценения	02	91-1

6.5 Бухгалтерский учет восстановления объектов основных средств

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

В зависимости от объема, характера и периодичности проведения работ различают текущий, средний и капитальный ремонты основных средств. При текущем ремонте производятся мелкие работы по устранению неисправностей, замене некоторых деталей, регулировании механизмов, окраске.

При капитальном ремонте оборудования и транспортных средств осуществляется полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата. При капитальном ремонте зданий и сооружений производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные характеристики ремонтируемых объектов.

Средний ремонт проводится в промежутке между текущим и капитальным и включает в себя частичную разборку ремонтируемых агрегатов и восстановление (замену) части из них.

Независимо от вида ремонта на каждый ремонтируемый объект оформляют дефектный акт с указанием необходимых работ. При выполнении ремонта оборудования составляется ведомость дефектов, в которой отражают перечень видов выполняемых работ и намечаемые к замене детали.

Текущий, средний и капитальный ремонт относятся к работам некапитального характера, источники их покрытия одинаковы. Пунктом 20 Инструкции № 26 предусмотрено, что фактические затраты на поддержание основных средств в рабочем состоянии признаются расходами в том отчетном периоде, в котором они произведены. Таким образом, Инструкцией № 26 не предусмотрена возможность создания резерва расходов на ремонт основных средств.

Ремонт основных средств выполняется хозяйственным или подрядным способами.

При хозяйственном способе ремонтные работы выполняются либо силами собственных работников по месту эксплуатации основных средств, либо силами специализированных ремонтных служб организации.

На основании ведомости дефектов в отделе главного механика выписывают заказы-наряды в трех экземплярах. Первый экземпляр передается цеху-производителю ремонта, второй – в бухгалтерию для ведения аналитического учета по данному заказу, третий – остается в отделе главного механика для контроля за сроками выполнения заказа. На основании ведомости дефектов и заказа-наряда выписываются документы на получение со склада материалов и запасных частей, наряды на изготовление и реставрацию отдельных деталей и узлов.

По окончании капитального ремонта хозяйственным способом, как правило, составляется акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств.

При проведении ремонта собственными специализированными ремонтными цехами все затраты могут учитываться на счете 23 «Вспомогательные производства». Если ремонт осуществляется по месту эксплуатации объекта основных средств, то затраты на ремонт

первоначально собираются по дебету счетов 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию».

Записи на счетах бухгалтерского учета по отражению затрат на ремонт, осуществляемый хозяйственным способом, представлены в таблице 6.2.

Таблица 6.2 – Типовая корреспонденция счетов по учету затрат на ремонт, осуществляемый хозяйственным способом

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списаны израсходованные на ремонт материалы	23, 25 и др.	10, 07-3
Начислена заработная плата рабочим, осуществлявшим ремонт	23, 25 и др.	70
Начислены отчисления в ФСЗН (34 %)	23, 25 и др.	69
Начислены обязательные отчисления по страхованию от несчастных случаев на производстве в БРУСП «Белгосстрах»	23, 25 и др.	76-2
Оприходованы металлолом и годные для дальнейшего использования материалы, запасные части, полученные при замене ремонтируемых частей, по цене возможного использования	10	23, 25 и др.
В конце месяца фактические затраты на поддержание основных средств в рабочем состоянии признаны расходами по текущей деятельности за отчетный период	90-10	23, 25 и др.

При проведении ремонта подрядным способом с подрядчиком заключается договор на выполнение работ. По окончании ремонта составляется акт установленной формы. На сумму акта, предъявленного подрядчиком за ремонт, составляются бухгалтерские записи по дебету счетов 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию» (в зависимости от места эксплуатации ремонтируемого объекта) в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Одновременно на сумму выполненных работ по ремонту основных средств делают запись по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Погашение задолженности подрядчику за выполненный ремонт отражается записью по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

Наряду с ремонтом основных средств организации проводят реконструкцию и модернизацию объектов основных средств, их дооборудование и достройку. Затраты, связанные с реконструкцией, модернизацией, дооборудованием и достройкой основных средств, оформляются в качестве капитальных вложений и учитываются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы». По окончании реконструкции и модернизации на основании акта о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств затраты списывают с кредита счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в дебет счета 01 «Основные средства» и увеличивают первоначальную (переоцененную) стоимость основных средств.

Записи на счетах бухгалтерского учета по отражению затрат на реконструкцию или модернизацию, осуществляемые хозяйственным способом, представлены в таблице 6.3.

Таблица 6.3 – Типовая корреспонденция счетов по учету затрат на реконструкцию и модернизацию, осуществляемые хозяйственным способом

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Списаны отпущенные со склада для реконструкции или модернизации материалы	08	10, 07-3
Начислена заработная плата рабочим, осуществлявшим реконструкцию или модернизацию	08	70
Начислены отчисления в ФСЗН (34 %)	08	69
Начислены обязательные отчисления по страхованию от несчастных случаев на производстве в БРУСП «Белгосстрах»	08	76-2
Оприходованы металлолом и годные для дальнейшего использования материалы, запасные части, полученные при замене реконструируемых (модернизируемых) объектов, по цене возможного использования	10	08
По окончании реконструкции или модернизации увеличена первоначальная (переоцененная) стоимость объекта на сумму фактических затрат на реконструкцию (модернизацию)	01	08

При выполнении работ по реконструкции и модернизации объектов основных средств подрядным способом фактические затраты на основании акта установленной формы отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Фактические затраты после окончания работ относятся на увеличение первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств и отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

6.6 Бухгалтерский учет выбытия основных средств

Выбытие основных средств происходит по различным причинам:

- при безвозмездной передаче другим организациям;
- при реализации;
- при передаче в виде вклада в уставный капитал других организаций;
- при списании в случае морального или физического износа;
- при обмене на иное имущество;
- в иных случаях в соответствии с действующим законодательством.

При реализации основных средств составляется акт о приеме-передаче основных средств, оформляется товарная накладная (ТН-1) или товарно-транспортная накладная (ТТН-2). Для выявления финансового результата от выбытия основных средств применяется счет 91 «Прочие доходы и расходы». Записи на счетах бухгалтерского учета, выполняемые при реализации основных средств, представлены в таблице 6.4.

Таблица 6.4 – Типовая корреспонденция счетов по учету реализации основных средств

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена выручка от реализации основных средств при передаче их покупателю	62	91-1
Списана накопленная амортизация по реализованным объектам основных средств	02	01
Списана остаточная стоимость реализованных объектов основных средств	91-4	01
Начислен НДС из выручки от реализации	91-2	68
Отражены расходы, связанные с реализацией основных средств	91-4	10, 69, 70, 76
Отражен финансовый результат от реализации основных средств	91-5 (99)	99 (91-5)
Списана сумма добавочного капитала, образованного за счет проведенной ранее переоценки реализованного объекта основных средств	83	84
Отражено поступление на расчетный счет денежных средств от покупателя объекта основных средств	51	62

Записи на счетах бухгалтерского учета, выполняемые при безвозмездной передаче основных средств, представлены в таблице 6.5.

Под прочим выбытием понимается любое выбытие основных

средств, кроме продажи, обмена, безвозмездной передачи.

Выбытие основных средств в результате списания (в случае физического износа, утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами и т. п.) оформляется актом о списании имущества.

Таблица 6.5 – Типовая корреспонденция счетов по учету безвозмездной передачи основных средств

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Списана накопленная амортизация по безвозмездно переданным объектам основных средств	02	01
Списана остаточная стоимость безвозмездно переданных объектов основных средств	91-4	01
Начислен НДС от остаточной стоимости переданных основных средств	91-2	68
Отражены расходы, связанные с безвозмездной передачей основных средств	91-4	10, 69, 70, 76
Отражен убыток от безвозмездной передачи основных средств	99	91-5
Списана сумма добавочного капитала, образованного за счет проведенной ранее переоценки переданного безвозмездно объекта основных средств	83	84

Для определения непригодности основных средств для дальнейшего использования в организации создается комиссия, в компетенцию которой входит:

- осмотр объекта, подлежащего списанию;
- установление причин списания объектов;
- выявление лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов;
- установление возможности использования отдельных узлов, деталей списываемого объекта;
- осуществление контроля за изъятием из списываемых объектов драгоценных металлов, определение их количества и веса;
- оформление акта о списании основных средств.

При списании с баланса полностью самортизированных основных средств их остаточная стоимость равна 0, а сумма списываемой накопленной за весь период эксплуатации амортизации, равная первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств, отражается в бухгалтерском учете записью:

Д сч. 02 «Амортизация основных средств» К сч. 01 «Основные средства».

При списании недоамортизированных основных средств в результате их поломки и нецелесообразности либо невозможности ремонта, а также при списании утерянных в результате чрезвычайных

обстоятельств основных средств делаются следующие бухгалтерские записи:

Д 02 «Амортизация основных средств» К сч. 01 «Основные средства» – на сумму накопленных за весь период эксплуатации основных средств амортизации и обесценения.

Д сч. 91-4 «Прочие расходы» К сч. 01 «Основные средства» – списана остаточная стоимость выбывающих основных средств.

Д сч. 99 «Прибыли и убытки» К сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» – отражены убытки от списания основных средств.

В соответствии со статьей 93 Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь с 01.01.2012 г. из объектов налогообложения НДС исключены обороты по прочему выбытию основных средств, поэтому при прочем выбытии основных средств НДС не исчисляется.

При внесении основных средств в счет вклада в уставный капитал других организаций делают следующие бухгалтерские записи:

Д сч. 02 «Амортизация основных средств» К сч. 01 «Основные средства» – на сумму накопленных за весь период эксплуатации основных средств амортизации и обесценения.

Д сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» К сч. 01 «Основные средства» – списана остаточная стоимость вносимых основных средств.

Д сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» К сч. 91-1 «Прочие доходы» – отражено превышение стоимости основных средств, по которой они внесены в счет вклада в уставный капитал других организаций, над остаточной стоимостью данных основных средств.

Или

Д сч. 91-4 «Прочие расходы» К сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» – отражено превышение остаточной стоимости над стоимостью основных средств, по которой они внесены в счет вклада в уставный капитал других организаций.

При выбытии основных средств на основании оформленных актов делаются соответствующие записи в инвентарных карточках по выбывшим объектам.

6.7 Порядок проведения инвентаризации основных средств и отражение ее результатов в учете

Инвентаризация представляет собой способ контроля за сохранностью средств организации и правильностью их отражения в бухгалтерском учете. Она позволяет проверить, все ли хозяйственные операции документально оформлены и отражены в учете.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при смене собственника или реорганизации субъекта хозяйствования;
- при ликвидации организации;
- перед составлением годовой отчетности;
- при смене руководителя предприятия или другого материально ответственного лица;
- при установлении фактов хищений, злоупотреблений имущественного характера, порчи, утраты имущества или по иным причинам (пожар, стихийное бедствие);
- по решению контролирующих, судебных и иных уполномоченных органов.

Для проведения инвентаризации в организации создается комиссия. Перед началом инвентаризации у материально ответственного лица берется расписка о том, что все поступившие ценности учтены, выбывшие – списаны и соответствующие первичные документы переданы в бухгалтерию.

Комиссия в присутствии материально ответственного лица проверяет наличие материальных ценностей и составляет инвентаризационные описи. В процессе инвентаризации объекты основных средств осматриваются, проверяется их сохранность и рабочее состояние. При выявлении объектов, не принятых на учет, объектов, по которым отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели объектов. Машины, оборудование, транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием инвентарного номера, заводского номера предприятия-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т. д.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации, не подлежащие восстановлению, составляется отдельная опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности.

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные. На них составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду. Неучтенные объекты основных средств, обнаруженные при инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости.

Оформленные в установленном порядке инвентаризационные описи передаются в бухгалтерию. Если по результатам инвентаризации объектов основных средств выявлены расхождения с учетными данными, в бухгалтерии составляется сличительная ведомость результатов инвентаризации. К ней прилагаются письменные объяснения материально ответственных лиц. Первоначальная стоимость

основных средств, выявленных в результате инвентаризации как излишки, определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Работа инвентаризационной комиссии оформляется протоколом, в котором указываются результаты инвентаризации. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовой бухгалтерской отчетности.

Записи на счетах бухгалтерского учета для отражения результатов инвентаризации основных средств представлены в таблице 6.6.

Таблица 6.6 – Типовая корреспонденция счетов по учету результатов инвентаризации в бухгалтерском учете

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Приняты к учету основные средства, оказавшиеся в излишке по результатам инвентаризации	01	91-1
Списана накопленная амортизация по недостающим объектам основных средств	02	01
Списана остаточная стоимость недостающих объектов основных средств	94	01
Остаточная стоимость недостающих объектов основных средств отнесена на виновное лицо	73	94
Отнесена на виновное лицо разница между рыночной и остаточной стоимостью недостающих объектов основных средств	73	91-1
Списана остаточная стоимость недостающих объектов основных средств при отсутствии виновников недостачи либо при отказе суда во взыскании с них убытков	91-4	94

6.8 Аналитический учет основных средств

Аналитический пообъектный учет основных средств ведется бухгалтерией организации в инвентарных карточках учета объектов основных средств. Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект. Если инвентарный объект включает отдельные приспособления и принадлежности, составляющие с ним одно целое, то

в этой же карточке приводится перечень таких частей.

Организации на основании локального правового акта, регламентирующего учетную политику, пообъектный учет основных средств могут осуществлять в инвентарной книге с указанием необходимых сведений об основных средствах по их видам и местам нахождения.

Заполнение инвентарных карточек или инвентарных книг производится на основе первичных учетных документов: актов о приеме-передаче, технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, изготовление, перемещение и выбытие объектов основных средств. В инвентарных карточках (инвентарной книге) должны быть приведены следующие основные данные по объекту основных средств: общие сведения об объекте, характеристика объекта по признакам начисления или освобождения от начисления амортизации, участия или неучастия в предпринимательской деятельности, нормативный срок службы, срок полезного использования; ресурс объекта (при выборе производительного способа начисления амортизации), способ и метод начисления амортизации; сведения об изменениях местонахождения и стоимости объекта в течение всего срока его эксплуатации, о содержащихся в нем драгоценных материалах, а также индивидуальная характеристика объекта по другим необходимым параметрам. Инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии.

6.9 Особенности бухгалтерского учета нематериальных активов

Признание активов нематериальными определяется в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 г. № 25.

Согласно Инструкции № 25 при признании актива нематериальным должны выполняться одновременно следующие условия:

- активы не имеют материально-вещественной формы;
- активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации;
- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование;
- организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;

- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения.

Первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Организацией в качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету имущественные права на результаты научно-технической деятельности при выполнении следующих условий признания:

- организацией предполагается завершить создание нематериального актива;
- организацией определена возможность использования создаваемого нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам;
- документально подтверждены затраты на создание нематериального актива и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- организация предполагает получение экономических выгод от использования нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам.

Созданный в организации веб-сайт принимается к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива при выполнении условий признания, указанных выше (6 пунктов).

К нематериальным активам относятся имущественные права:

- а) в отношении объектов интеллектуальной собственности:
 - объектов авторского права, включая литературные, драматические, музыкально-драматические, музыкальные, аудиовизуальные, фотографические и иные произведения, компьютерные программы, базы данных или их экземпляры, приобретенные по лицензионным (авторским) договорам или иным основаниям, предусмотренным законодательством, иные объекты авторского права;
 - объектов смежных прав, включая исполнения, фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного вещания, иные объекты смежных прав;
 - объектов права промышленной собственности, включая изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, топологии интегральных микросхем, товарные знаки и знаки обслуживания, полученные при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса, секреты производства (ноу-хау), иные объекты права промышленной собственности;

– иных объектов интеллектуальной собственности;

б) вытекающие из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством;

в) в отношении иных объектов.

К нематериальным активам не относятся:

- а) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду;
- б) затраты, связанные с созданием организации;
- в) затраты на маркетинговые исследования;
- г) имущественные права на результаты НТД при невыполнении условий признания;
- д) товарные знаки и знаки обслуживания, за исключением полученных при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса;
- е) названия публикуемых изданий;
- ж) клиентская база, созданная организацией;
- з) экземпляры произведений, содержащихся на любых носителях, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, приобретаемые и используемые в деятельности организации;
- и) иные объекты и затраты в соответствии с законодательством.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов является совокупность имущественных прав, возникающих из патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора либо в ином установленном законодательством порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

Аналитический учет нематериальных активов по инвентарным объектам ведется в инвентарных карточках учета нематериальных активов или в иных регистрах аналитического учета.

Порядок начисления и отражения в бухгалтерском учете амортизации нематериальных активов установлен в Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02. 2009 г. № 37/18/6.

Бухгалтерский учет поступления нематериальных активов.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по счету 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости на основании акта о приеме-передаче нематериальных активов по форме согласно приложению 2 к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04. 2011 г. № 23 «Об установлении форм

акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов».

Первоначальная стоимость приобретенных нематериальных активов определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая:

- стоимость приобретения нематериальных активов;
- таможенные сборы и пошлины;
- проценты по кредитам и займам;
- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением нематериальных активов в состояние, пригодное для использования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Стоимость нематериальных активов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный капитал организации, отражается записью:

Д сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» К сч. 75 «Расчеты с учредителями».

При этом первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный капитал организации, определяется на основании заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Стоимость безвозмездно полученных от других лиц нематериальных активов отражается записями:

Д сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» К сч. 98 «Доходы будущих периодов» (если по нематериальным активам начисляется амортизация в соответствии с законодательством) или

Д сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» К сч. 91-1 «Прочие доходы» (если по нематериальным активам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством).

При этом первоначальная стоимость безвозмездно полученных от других лиц нематериальных активов определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы.

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов отражается на протяжении сроков их полезного использования записью:

Д сч. 98 «Доходы будущих периодов» К сч. 91-1 «Прочие доходы» – на сумму начисленной амортизации нематериальных активов от их первоначальной стоимости.

Фактические затраты на приобретение нематериальных активов и

приведение их в состояние, пригодное для использования, отражаются записью:

Д сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» К сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов.

Стоимость нематериальных активов, полученных при исполнении товарообменных операций, отражается записью:

Д сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» К сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При этом первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных при исполнении товарообменных операций, определяется исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов.

Сформированная первоначальная стоимость нематериальных активов отражается записью:

Д сч. 04 «Нематериальные активы» К сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Первоначальная стоимость нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации как излишки, отражается в учете:

Д сч. 04 «Нематериальные активы» К сч. 91-1 «Прочие доходы».

При этом первоначальная стоимость нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации как излишки, определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Бухгалтерский учет выбытия нематериальных активов.

Выбытие нематериальных активов в результате списания (по окончании срока полезного использования, окончании срока действия патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора и т. п.) оформляется актом о списании имущества.

Выбытие нематериальных активов в результате реализации, безвозмездной передачи и в иных случаях, предусмотренных законодательством, оформляется актом о приеме-передаче нематериальных активов по форме согласно приложению 2 к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04.2011 г. № 23.

На основании оформленных актов делаются соответствующие записи по выбывшим объектам в инвентарных карточках.

Записи на счетах бухгалтерского учета для отражения выбытия нематериальных активов представлены в таблице 6.7.

Таблица 6.7 – Типовая корреспонденция счетов по учету выбытия нематериальных активов

Хозяйственная операция	Корреспонденция Счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
Отражена выручка от реализации нематериальных активов при передаче их покупателю	62	91-1
Списана накопленная амортизация по реализованным объектам нематериальных активов	05	04
Списана остаточная стоимость реализованных объектов нематериальных активов	91-4	04
Начислен НДС из выручки от реализации	91-2	68
Отражены расходы, связанные с реализацией нематериальных активов	91-4	10, 69, 70, 76
Отражен финансовый результат от реализации нематериальных активов	91-5 (99)	99 (91-5)
Списана сумма добавочного капитала, образованного за счет проведенной ранее переоценки реализованного объекта нематериальных активов	83	84
Отражено поступление на расчетный счет денежных средств от покупателя объекта нематериальных активов	51	62

7 УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

7.1 Материалы как объекты бухгалтерского учета: понятие, классификация. Оценка материалов и задачи учета

7.2 Документальное оформление и учет поступления материалов

7.3 Документальное оформление и учет расхода материалов

7.4 Бухгалтерский учет реализации материалов

7.5 Организация учета материалов на складах и в бухгалтерии

7.6 Бухгалтерский учет запасных частей и горюче-смазочных материалов

7.7 Бухгалтерский учет тары

7.8 Особенности учета предметов, учитываемых в составе средств в обороте

7.9 Инвентаризация материалов

7.1 Материалы как объекты бухгалтерского учета: понятие, классификация. Оценка материалов и задачи учета

Одним из важнейших элементов производственных ресурсов организации являются предметы труда или материальные ресурсы, на которые направлен труд человека для получения готовой продукции.

Материалы используются организацией в качестве предметов труда в производственном процессе для создания новой потребительной стоимости.

Порядок учета материалов регулируется инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов РБ12.11.2010 г. № 133.

В качестве материалов в составе запасов к бухгалтерскому учету принимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации.

В состав материалов включают:

- сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара;

- инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления (далее – отдельные предметы в составе средств в обороте);

- животные на выращивании и откорме.

В процессе производственной деятельности организации используют разнообразные материалы. Одни из них полностью потребляются в производственном процессе, другие либо изменяют свою форму, либо входят в состав изделия без каких-либо видимых изменений, либо только способствуют изготовлению продукции. Стоимость материалов полностью переносится на стоимость производимой продукции (работ, услуг)

Для правильной организации учета и анализа материалов необходима их научная классификация.

В зависимости от роли, которую они выполняют в процессе производства (обмена), их подразделяют на следующие группы:

- сырье и основные материалы;
- вспомогательные материалы;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали;
- возвратные отходы;
- топливо;
- тара и тарные материалы;
- запасные части;
- прочие материалы;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности;

– специальная оснастка и специальная одежда (на складе и в эксплуатации).

Сырье и основные материалы – это предметы труда, предназначенные для использования в процессе производства продукции и являющиеся материальной (вещественной) основой при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг).

Сырье представляет собой продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности, а материалы – продукцию обрабатывающей промышленности.

Вспомогательные материалы – это материалы, используемые для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукции определенных потребительских свойств и качеств или для обслуживания и ухода за средствами труда и облегчения процесса производства.

Покупные полуфабрикаты – это материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. В изготовлении продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, то есть составляют ее материальную базу.

Комплектующие изделия – это изделия организации-поставщика, приобретаемые для комплектования продукции, выпускаемой организацией-изготовителем.

Возвратные отходы производства – это остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, утратившие полностью либо частично потребительские характеристики исходного сырья и материалов.

В группе вспомогательных материалов ввиду особенностей использования выделяют топливо, тару и тарные материалы, а также запасные части.

Топливо – это углеродистые и углеводородистые вещества, выделяющие при сгорании тепловую энергию. Топливо подразделяют на следующие виды:

- технологическое топливо (используемое в процессе производства продукции для технологических целей);
- двигательное топливо (горючее – бензин, дизельное топливо и т. д.);
- хозяйственное топливо (используемое на отопление).

Запасные части – это предметы, предназначенные для проведения ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т. п.

Тара и тарные материалы – это предметы, используемые для упаковки и транспортировки продукции, хранения различных материалов и продукции.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности – это часть материалов организации, используемая в качестве средств труда в

течение срока не более 12 месяцев.

Указанные подходы к классификации материалов используют для построения синтетического и аналитического учета материалов.

Типовым планом счетов бухгалтерского учета для учета материалов предусмотрены следующие счета:

- счет 10 «Материалы»;
- счет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов»;
- счет 15 «Заготовление и приобретение материалов»;
- счет 16 «Отклонение в стоимости материалов»;
- счет 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»;
- счет 003 «Материалы, переданные в переработку».

С целью рациональной организации учета и контроля использования материальных ресурсов и связи их с широким ассортиментом, организации применяют более детальную классификацию выше перечисленных групп материалов по техническим признакам и свойствам. Такая группировка предполагает деление материалов по видам, маркам, сортам и типоразмерам.

Для этих целей организацией разрабатываются номенклатура или перечни потребляемых в производстве материалов. Номенклатура материалов – это систематизированный перечень используемых в организации материальных ресурсов. Каждому наименованию материалов присваивается числовое обозначение – номенклатурный номер (код). В номенклатуре-ценнике указывается учетная цена и единица измерения материалов. Кодировка номенклатурного номера производится с использованием специальных кодов.

Одной из важнейших предпосылок правильной и рациональной организации учета материалов является их оценка.

Материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости их приобретения. Фактическая себестоимость приобретения материалов включает:

- стоимость материалов по ценам приобретения (без НДС);
- таможенные сборы и пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы;
- затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях;
- транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов.

Не включаются в фактическую себестоимость материалов, а относятся к расходам отчетного периода, в котором они были осуществлены, следующие затраты:

- проценты за пользование кредитами, займами, полученными для

приобретения материалов;

- вознаграждения банкам по открытию и исполнению аккредитивов по расчетам за приобретенные материалы;
- затраты на содержание отделов снабжения и на хранение материалов в организации;
- курсовые разницы по обязательствам в иностранной валюте перед поставщиками за приобретенные материалы;
- затраты, связанные с приобретением иностранной валюты для расчетов с поставщиками или погашения кредитов за приобретенные материалы;
- другие затраты, непосредственно не связанные с приобретением материалов и доведением их до состояния, пригодного к использованию.

Фактическая себестоимость поступающих в организацию материалов:

- при их изготовлении в организации определяется в сумме фактических затрат, связанных с производством данных материалов;
- внесенных в качестве вклада в уставный капитал организации, определяется исходя из оценки их стоимости, произведенной в соответствии с законодательством;
- полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО).

Применение одного из перечисленных способов по группе или виду материалов производится в течение отчетного года и определяется в учетной политике организации.

Материалы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, оцениваются по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Оценка материалов по средней себестоимости производится по каждой группе материалов путем деления общей себестоимости группы материалов на их количество:

$$\text{средняя себестоимость} = \frac{\text{общая себестоимость (остаток + приход)}}{\text{количество материалов (остаток + приход)}}$$

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения

запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материалы в течение отчетного периода используются в последовательности их приобретения (по принципу «первая партия на приход первая в расход»).

Материалы, которые устарели, повреждены или цена реализации которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей формируется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между чистой стоимостью реализации и фактической себестоимостью материалов, если последняя выше чистой стоимости реализации.

Чистая стоимость реализации определяется по каждой единице материалов или по группе материалов путем вычитания из ожидаемой цены реализации ожидаемых расходов на реализацию.

Перед бухгалтерским учетом материалов стоят следующие задачи:

- правильное и своевременное документальное оформление операций по движению материалов;
- выявление фактических затрат, связанных с заготовкой материалов;
- контроль за сохранностью материалов в местах их хранения и в процессе их переработки;
- контроль за соблюдением установленных норм расходования материалов в производстве;
- контроль за выполнением планов снабжения материалами;
- правильное распределение стоимости израсходованных материалов по объектам калькулирования;
- своевременное получение информации об экономии или перерасходе материалов по сравнению с установленными лимитами (нормами);
- выявление излишних и неиспользуемых материалов и принятие мер по вовлечению их в оборот.

7.2 Документальное оформление и учет поступления материалов

Материалы поступают в организацию по различным каналам:

- от поставщиков по договорам купли-продажи, поставки, иным договорам в соответствии с действующим законодательством;
- от подотчетных лиц;
- путем изготовления материалов силами организации;
- от списания пришедших в негодность основных средств;

- в счет вклада в уставный капитал организации;
- безвозмездно, в том числе по договору дарения и др.

Отгрузка материалов поставщиками оформляется товарно-транспортной или товарной накладными, к которым прикладываются соответствующие сопроводительные документы, предусмотренные договорами купли-продажи, поставки, и иными аналогичными договорами (спецификации, сертификаты и др.).

Порядок приемки, регистрации, проверки поступающих материалов устанавливается организацией самостоятельно.

Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы и доверенность на получение материалов.

В доверенности указываются: дата выдачи и срок действия; перечень материалов, подлежащих получению, паспортные данные уполномоченного лица, подписи руководителя и главного бухгалтера организации.

Принятые материалы доставляются на склад организации и сдаются материально ответственному лицу, который проверяет соответствие количества и качества материалов данным товарно-транспортных или товарных накладных. При отсутствии расхождений принятые материально ответственным лицом материалы оформляются приходным ордером, который выписывается в одном экземпляре.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными разрешается приходить материалы без выписки приходного ордера путем проставления штампа на товарно-транспортной или товарной накладных, содержащих основные реквизиты приходного ордера (номер, дату и др.).

На массовые однородные грузы, прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составлять приходный ордер в целом за день.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствует данным, указанным в сопроводительных документах поставщика, приемка материалов производится специальной комиссией. В присутствии представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации оформляется акт о приемке материалов, служащий основанием для предъявления претензий поставщику или транспортной организации.

Материалы, поступающие из собственных цехов организации (неиспользованные материалы, возвратные отходы, полученные от ликвидации основных средств, от брака и т. п.), приходуются на склад по накладной на внутреннее перемещение материалов, которая составляется в двух экземплярах материально ответственными лицами складов или цехов, сдающими ценности.

Для бухгалтерского учета материалов применяют активный счет

10 «Материалы». Для учета каждого вида материалов планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен соответствующий субсчет. К счету 10 «Материалы» могут открываться субсчета второго порядка для учета каждой группы материальных ценностей.

В соответствии с принятой учетной политикой поступление материалов в организации может осуществляться разными вариантами:

1) с использованием счета 10 «Материалы» в корреспонденции с соответствующими счетами;

2) с использованием счета 10 «Материалы» и дополнительных счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и (или) 16 «Отклонение в стоимости материалов».

При первом варианте фактическая себестоимость поступивших материалов формируется на счете 10 «Материалы». При втором варианте по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» отражаются фактические расходы на приобретение материалов. Материалы, фактически поступившие в организацию, списывают по учетным ценам в дебет счета 10 «Материалы» с кредита счета 15 «Заготовление и приобретение материалов». Сумму разницы в стоимости приобретенных материалов между фактической себестоимостью приобретения и учетной ценой списывают в дебет (кредит) счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» с кредита (дебета) счета 15 «Заготовление и приобретение материалов».

В качестве учетных цен организациями могут использоваться:

- цены приобретения;
- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего отчетного периода;
- планово-расчетные цены;
- средняя цена групп материалов;
- средняя цена каждого наименования материалов.

Хозяйственные операции по поступлению материалов в организации без использования счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов» отражается в учете следующими записями (таблица 7.1).

Таблица 7.1 – Типовая корреспонденция счетов по поступлению материалов

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
Отражена стоимость поступивших материалов от поставщика (без НДС)	10	60
Отражены затраты, связанные с доставкой материалов и приведением их в состояние, пригодное для использования (без НДС)	10	60,69, 70,76

Окончание таблицы 7.1

1	2	3
Отражена предъявленная поставщиком или транспортной организацией сумма НДС	18	60,76
Отражена стоимость материалов, приобретенных подотчетным лицом на основании авансового отчета и приложенных оправдательных документов	10	71
Отражена стоимость возвратных отходов основного производства	10	20
Отражена стоимость возвратных отходов вспомогательного производства	10	23
Отражена стоимость материалов, изготовленных для собственных нужд организации во вспомогательном производстве	10	23
Отражена стоимость материалов, полученных в результате ликвидации брака	10	28
Отражена стоимость материалов, поступивших от виновного лица в погашение ущерба, причиненного им организации	10	73
Отражена стоимость материалов, поступивших от учредителей в счет их вкладов в уставный капитал этой организации	10	75
Отражена стоимость материалов, поступивших в счет погашения поставщиками претензий за недопоставку материалов	10	76
Отражена стоимость материалов в излишках, выявленных в результате инвентаризации	10	90.7
Отражена стоимость материалов, поступивших из переработки от сторонних организаций	10	10.7
Отражена стоимость запасных частей, полученных от разборки (ликвидации и списания) основных средств	10	91.1
Отражена стоимость материалов, поступивших безвозмездно	10	98

Поступление материалов в организацию с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов» отражается в учете следующим образом (таблица 7.2).

Таблица 7.2 – Типовая корреспонденция счетов по поступлению материалов

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
Приняты к учету материалы по ценам приобретения (без НДС)	15	60
Отражены расходы по приобретению материалов (без НДС)	15	60, 69,70,71,76
Отражена предъявленная поставщиком или транспортной организацией сумма НДС	18	60,76
Приняты к учету материалы, произведенные вспомогательным производством (по себестоимости)	15	23
Оприходованы поступившие на склад материалы (по учетным ценам склада)	10	15

Окончание таблицы 7.2

1	2	3
Списано отклонение фактической себестоимости материалов от их стоимости по учетным ценам (положительное)	16	15
Списано отклонение фактической себестоимости материалов от их стоимости по учетным ценам (отрицательное)	15	16
Предъявлена претензия поставщику (транспортной организации) на сумму недостачи (порчи) материалов (по отпускным ценам поставщика с НДС)	76	60
Выявлена при приемке материалов недостача (порча) ценностей по вине материально ответственного лица, сопровождавшего ценности (по отпускным ценам без НДС)	94	60
Списана недостача в пределах норм естественной убыли	20, 23, 25	94

7.3 Документальное оформление и учет расхода материалов

Материалы отпускаются со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону для переработки, в порядке реализации излишних и неликвидных запасов, в т. ч. отходов производства, работникам организации.

Расход материалов со склада оформляется лимитно-заборными картами, актами-требованиями на замену (дополнительный отпуск материалов), требованиями-накладными на отпуск материалов, накладными на внутреннее перемещение материалов, раскройными картами, комплектовочными ведомостями, товарно-транспортными (форма № ТТН-1) и товарными (форма № ТН-2) накладными и иными первичными учетными документами, разработанными организациями с учетом специфики их деятельности.

Расход материалов, отпускаемых на производство и другие нужды ежедневно, как правило, оформляется лимитно-заборными картами, которые выписываются в двух экземплярах: один экземпляр для получателя (цеха, объекта, бригады и др.), второй — для склада, отпускающего материалы.

При замене материала, предусмотренного установленной для данного изделия технологией, другим материалом оформляется акт-требование на замену (дополнительный отпуск) материалов. Если материалы отпускаются со склада периодически, то отпуск их оформляется требованиями-накладными на отпуск материалов.

Материалы, поступающие из собственных цехов организации (неиспользованные материалы, отходы, полученные от ликвидации основных средств, от брака и т.п.), приходятся на склад по накладной на внутреннее перемещение материалов, которые составляются

материально ответственными лицами участка-получателя ценностей в двух экземплярах.

От качества оформления первичных документов по движению материальных ценностей зависит сохранность материалов, выполнение плана обеспечения материалами, соблюдение норм производственного потребления, правильное распределение стоимости израсходованных в производстве материалов по объектам калькулирования.

Отпущенные в производство и на другие нужды материалы отражаются бухгалтерскими записями (таблица 7.3).

Таблица 7.3 – Типовая корреспонденция счетов по учету отпуска материалов

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Списана стоимость материалов, израсходованных на производство строительных работ	08.1	10
Списана стоимость материалов, переданных на переработку на сторону	10.7	10
Списана стоимость материалов, израсходованных на производство продукции	20	10
Списана стоимость материалов, отпущенных во вспомогательное производство	23	10
Списана стоимость материалов, отпущенных на содержание и эксплуатацию машин и оборудования и хозяйственные нужды цехов	25	10
Списана стоимость материалов, отпущенных на общехозяйственные нужды	26	10
Списана стоимость материалов, отпущенных на исправление производственного брака	28	10
Списана стоимость материалов, отпущенных на нужды объектов социальной сферы	29	10
Списана стоимость материалов, связанных с упаковкой готовой продукции на складе, рекламой и другими коммерческими расходами	44	10
Списана стоимость материалов, отпущенных представительством, филиалам (внутри одного юридического лица), выделенных на самостоятельный баланс	79	10
Списана стоимость материалов, израсходованных на нужды, связанные с ликвидацией основных средств	91.4	10
Списана стоимость материалов безвозмездно переданных материалов	90.10	10
Списана стоимость материалов, испорченных в результате стихийных бедствий, при ликвидации последствий стихийных бедствий	91	10
Списана стоимость недостачи, порчи материалов, выявленных при инвентаризации	94	10

При применении в учете материалов счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» ежемесячно рассчитывают суммы и проценты отклонений фактической себестоимости материалов от учетной цены. Эти отклонения распределяются пропорционально учетной стоимости израсходованных и оставшихся на складе материалов.

Средний процент отклонения рассчитывается по формуле (7.1):

$$\% = \frac{O_{н} + O_{пост}}{M_{ост.нач.} + M_{пост.}} * 100 \text{ или } \left(\% = \frac{HC16 + Od16(O_{к16})}{HC10 + Od10} \right), \quad (7.1)$$

где $O_{н}$ – отклонения на остаток материалов на начало отчетного периода;

$O_{пост}$ – отклонения по поступившим материалам в течение отчетного периода;

$M_{ост.нач.}$; $M_{пост.}$ – учетная стоимость материалов, числящихся в остатке на начало отчетного периода и поступивших в течение периода соответственно.

Сумма отклонений списывается одновременно со списанием материалов по учетным ценам.

Рассчитанные по среднему проценту отклонения списываются по направлениям расхода материалов. По расчету положительные отклонения на выбывшие и израсходованные материалы списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» и кредиту счета 16 «Отклонения в стоимости материалов». Если отклонения отрицательные, то они списываются обратными проводками. Таким образом, с учетом списанных отклонений материалы списываются по направлениям их расхода по их фактической себестоимости.

При незначительных расхождении в удельном весе отклонений (по транспортно-заготовительным расходам), а также при невозможности их отнесения на конкретные виды или группы материалов допускается вести учет отклонений в целом по всем видам материалам.

Аналитический учет материалов ведется по местам хранения материалов (материально ответственным лицам) и номенклатурным номерам, то есть по наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.).

Ведение аналитического учета материалов в бухгалтерии может осуществляться сортовым и оперативно-бухгалтерским (сальдовым) способом.

7.4 Бухгалтерский учет реализации материалов

Выбытие материалов в результате реализации и безвозмездной передачи относится к текущей деятельности организации.

Реализация излишних и неликвидных запасов материалов, продажа отходов материалов работникам осуществляется путем выписки товарно-транспортной (форма № ТТН-1) или товарной (форма № ТН-2) накладных на основании заключенных договоров и разрешения руководителя организации.

При отгрузке материалов для реализации определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляется и предъявляется к оплате счет-фактура.

Порядок вывоза с территории организации материалов, оформления пропусков на их вывоз и организация контроля вывоза материалов устанавливаются организацией.

Если материалы приобретаются с целью дальнейшей перепродажи, то учет операций по их приобретению ведется на счете 41 «Товары», а операции по реализации отражаются с использованием счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Хозяйственные операции по реализации материалов, приобретенных для производства продукции, отражаются бухгалтерскими записями (таблица 7.4).

Таблица 7.4 – Типовая корреспонденция счетов по учету реализации материалов

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	Кредит
Списана фактическая себестоимость реализованных материалов	90.10	10,16
Отражена выручка от реализации материалов	62	90.1
Начислен НДС из выручки от реализации материалов (в соответствии с действующим законодательством)	90.2	68
Отражен финансовый результат реализации материалов: -прибыль -убыток	90.11 (99)	99 (90.11)

Безвозмездная передача материалов также относится к текущей деятельности. Безвозмездная передача материалов в пределах разных собственников отражается бухгалтерскими записями (таблица 7.5).

Таблица 7.5 – Типовая корреспонденция счетов по безвозмездной передаче материалов

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	Кредит
Списана фактическая себестоимость безвозмездно переданных материалов	90.10	10,16
Начислен НДС (в соответствии с действующим законодательством)	90.2	68
Отражен финансовый результат реализации материалов (убыток)	99	90.11

Аналитический учет расчетов с покупателями за отгруженные им материалы ведется по каждому покупателю и заказчику.

7.5 Организация учета на складах и в бухгалтерии

Для обеспечения производственной программы соответствующими материальными ресурсами и хранения материалов в организации создаются склады, предназначенные для хранения основных и вспомогательных материалов, топлива, запасных частей и др.

Склады должны быть обеспечены исправными измерительными приборами (весами, мерной тарой). Измерительные приборы необходимо периодически проверять. Информация о проведенных проверках в обязательном порядке наносится на приборы в виде клейма.

На складах материалы размещаются по секциям, а внутри них — по группам (сорторазмерам) в штабелях (ящиках, поддонах, контейнерах, ячейках, на стеллажах, полках), что позволяет обеспечить быструю приемку, отпуск материалов, а также контроль за их сохранностью.

К месту хранения материалов прикрепляется ярлык, на котором указывают наименование и отличительные признаки материала (марку, артикул, номер, сорт и т. п.), номенклатурный номер, единицу измерения и цену.

Обязанности по приему, хранению, отпуску и учету материалов на каждом складе возлагаются на соответствующих должностных лиц, с которыми в соответствии с законодательством заключаются договоры о полной материальной ответственности.

Прием на работу и увольнение материально ответственных лиц осуществляются по согласованию с главным бухгалтером организации.

Учет движения материалов осуществляется в карточках складского учета по каждому наименованию, сорту, марке и другим отличительным признакам. Такой учет называется сортовым и ведется только в натуральном выражении.

Карточки складского учета открываются на календарный год

службой снабжения организации или бухгалтерией. На каждый номенклатурный номер материала открывается отдельная карточка.

Учет движения материалов на складе ведется непосредственно материально ответственным лицом.

Записи в карточках складского учета делают в день совершения операций. Каждая операция, отраженная в первичном документе, в карточке записывается отдельно. При совершении в один день нескольких одинаковых операций по нескольким документам может быть сделана одна запись с отражением общего количества по этим документам. При этом в содержании такой записи перечисляются номера всех документов или составляется их реестр.

Учет материалов допускается вести и в книге учета материалов, содержание показателей которой аналогично показателям карточки складского учета материалов. Книга, как правило, используется на складах с небольшой номенклатурой материалов.

Работники бухгалтерии, ведущие учет материалов, обязаны систематически, в установленные организацией сроки, но не реже одного раза в месяц, осуществлять проверку своевременности и правильности оформления первичных учетных документов по складским операциям, записей операций в карточках складского учета непосредственно на складах в присутствии заведующего складом, контролировать полноту и своевременность сдачи исполненных документов в бухгалтерию организации.

7.6 Бухгалтерский учет запасных частей и горюче-смазочных материалов

В хозяйственной деятельности организации используют автотранспортные средства для производственных нужд, что приводит к необходимости ведения учета топлива, смазочных материалов и запасных частей. Оприходование запасных частей и горюче-смазочных материалов (далее — ГСМ) производится на основании ТН-2 (ТТН-1) или справки-акта о реализации согласно заключенному договору с заправочной станцией.

При оплате по безналичному расчету составляются следующие бухгалтерские записи (таблица 7.6).

Таблица 7.6 – Типовая корреспонденция счетов по приобретению ГСМ по безналичному расчету

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	Кредит
1	2	3
Произведена оплата поставщику за запасные части и ГСМ	60	51

Продолжение таблицы 7.7

1	2	3
Отражается стоимость топлива при заправке с использованием электронных карт	10-3	60
Отражается сумма входного НДС по приобретенному топливу	18	60
Оприходованы запасные части, поступившие в организацию (без НДС)	10-5	60
Отражается сумма входного НДС по поступившим запчастям	18	60

При оплате наличными денежными средствами составляются следующие бухгалтерские записи (таблица 7.7).

Таблица 7.7 – Типовая корреспонденция счетов по приобретению ГСМ за наличный расчет

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	Кредит
Выданы деньги под отчет для приобретения ГСМ	71	50
Утвержден авансовый отчет и оприходованы приобретенные запасные части и ГСМ	10-3, 10-5	71
Отражается сумма входного НДС по приобретенным запчастям и ГСМ	18	71

К авансовому отчету должен быть приложен кассовый чек, на котором должны быть разборчиво написаны наименование, цена, количество и сумма приобретенного товара, дата продажи.

Полученные ГСМ и запасные части приходятся по каждому материально ответственному лицу. На основании документов, по которым в организации производились прием и отпуск ГСМ материально ответственные лица составляют отчет о движении ГСМ. Данный отчет вместе с первичными документами по приходу и расходу ГСМ в сроки установленные руководителем организации передаются в бухгалтерию и служат основанием для отражения в учете операций по движению ГСМ. Рабочим планом счетов организации к счету 10 «Материалы» субсчет 3 «Топливо» могут быть предусмотрены субсчета второго порядка: 10-31 «Топливо на складах»; 10-32 «Топливо в баках».

На счете 10-31 «Топливо на складах» организуется учет наличия и движения ГСМ находящихся на нефтескладах организации или на производственных участках.

Основанием для отражения хозяйственных операций по дебету счета 10-31 «Топливо на складах» являются первичные документы по которым производится оприходование поступивших ГСМ. Основанием для отражения хозяйственных операций по кредиту счета 10-31

«Топливо на складах» является ведомость учета выдачи ГМС, лимитно-заборная карта, ТТН. Стоимость отпущенных ГМС с нефтескладов отражается записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и К-т сч. 10-3 «Топливо».

На субсчете 10-32 учитываются ГМС, непосредственно залитые в баки автомобилей на заправочных станциях, а так же ГМС, полученные на заправку автомобиля водителями с нефтесклада организации. На основании ведомости учета выдачи ГМС, сверенной с путевыми листами и документов о заправке на заправочных пунктах стоимость топлива выданного с нефтесклада и заправленного в баки транспортных средств отражаются в учете записью:

Д-т сч. 10-32 «Топливо в баках» К-т сч. 10-31 «Топливо на складе».

Данные о наличие остатков ГМС в баках транспортных средств на конец отчетного месяца подтверждаются актом снятия остатков. Израсходованное топливо списывается на основании путевых листов. В путевом листе обязательно указываются: маршрут движения, время выезда и возвращения, показатели спидометра при выезде и возвращении. Сведения путевых листов сверяются с ведомостями учета выдачи ГМС.

Основанием для списания ГМС на затраты производства являются накопительные ведомости данных путевых листов о фактическом расходе ГМС или карточки учета расхода топлива за отчетный период. Основанием для списания ГМС израсходованных на работу оборудования, машин, механизмов является отчет «О расходе ГМС на производство».

7.7 Бухгалтерский учет тары

В организации тара может поступать от поставщиков-производителей продукции, торговых организаций, тарных складов.

Тара, предназначенная для упаковки продукции на промышленных предприятиях, отражается на счете 10 «Материалы», субсчет 4 «Тара и тарные материалы». Поступившая в организацию тара по критерию кратности использования делится на тару одноразового и многократного использования.

Вне зависимости от условий приобретения тара принимается к учету по фактической себестоимости, которая включает все затраты на ее покупку и доставку или затраты на производство.

При упаковке готовой продукции в цехах стоимость тары предназначенной для упаковки продукции отражается записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты» К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы».

При упаковке готовой продукции на складе стоимость тары израсходованной для упаковки отражается записью:

Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы».

При отгрузке продукции в таре, учитываемой по залоговым ценам стоимость тары отражается в ТТН отдельно и оплачивается покупателем сверх стоимости продукции.

7.8. Особенности учета предметов, учитываемых в составе средств в обороте

Для отдельных предметов, учитываемых в составе средств в обороте, характерно многократное участие в процессе производства, сохранение натуральной формы и постепенное изнашивание. К ним относят:

- инвентарь и хозяйственные принадлежности;
- специальная одежда, специальная обувь и предохранительные принадлежности в соответствии с законодательством;
- форменная одежда и обувь, предназначенные для выдачи работникам в соответствии с законодательством;
- белье, постельные принадлежности, полотенца для выдачи контингенту в организациях здравоохранения и социального обеспечения
- технологическая тара, многократного использования для хранения ценностей на складах и непосредственно в технологическом процессе
- временные (нетитульные сооружения) и другие.

В Типовом плане счетов для учета предметов, учитываемых в составе оборотных средств, предназначен счет 10 «Материалы». К нему могут открываться субсчета:

- 10-8 «Временные сооружения»;
- 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты»;
- 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Стоимость предметов, учитываемых на соответствующих субсчетах счета 10 «Материалы», переносится на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг в следующем порядке:

- по специальным инструментам и специальным приспособлениям

– в соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и срока их полезного использования до двух лет;

- стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов, погашается в момент передачи их в производство данного заказа;

- по приспособлениям целевого назначения, изготовленным из сплавов драгоценных металлов, – в соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из части стоимости приспособлений, приходящихся на экономически обоснованные технологические потери драгоценных металлов, в течение нормативного срока их службы. При выбытии данных приспособлений в результате непригодности оставшаяся часть их стоимости относится на финансовые результаты. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы, принимаются к бухгалтерскому учету в порядке, установленном законодательством;

- по спецодежде, спецобуви и другим предметам, по которым установлены сроки службы, — погашается ежемесячно исходя из сроков их службы;

- по временным (нетитульным) сооружениям и приспособлениям — ежемесячно исходя из срока их эксплуатации (в зависимости от продолжительности строительства) с учетом возврата материальных ценностей, полученных от разборки;

- по остальным предметам — в соответствии с учетной политикой организации по одному из двух вариантов:

а) в размере 100% — при передаче в эксплуатацию;

б) в размере 50% стоимости предметов — при передаче их со склада в эксплуатацию — и 50% стоимости (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) — при их выбытии за непригодностью;

в) в размере 100% (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) — при выбытии.

В бухгалтерском учете отражается следующими операциями (таблица 7.8).

Непригодность предметов к дальнейшему использованию, невозможность либо неэффективность ремонта определяются комиссией, назначенной приказом руководителя организации. Комиссия также определяет возможность использования либо реализации материалов, остающихся от списываемых предметов.

Списание предметов оформляется в одном экземпляре актом на списание инвентаря и хозяйственных принадлежностей, в котором отражаются причины списания, указываются виновные лица. Если предмет пришел в негодность по вине работника, определение размера

Таблица 7.8 – Типовая корреспонденция счетов по отражению операций по движению предметов в составе средств в обороте

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	Кредит
Отражена стоимость приобретенных предметов по отпускным ценам поставщика (без НДС)	10-9, 10-10	60
Отражена предъявленная поставщиком или транспортной организацией сумма НДС	18	60
Отражена стоимость спецодежды и спецоснастки, переданных в эксплуатацию	10-11	10-10
Отражена стоимость предметов, включенных в затраты на производство и реализацию продукции, работ, услуг	20, 23, 25, 26, 44	10-9, 10-11

ущерба и способ его возмещения определяются в соответствии с действующим законодательством.

7.9 Инвентаризация материалов

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» сроки проведения инвентаризации имущества устанавливаются руководителем организации. Организация обязана проводить инвентаризацию материалов:

- не реже одного раза в год с целью отражения их остатков в годовом бухгалтерском отчете;
- при смене материально ответственных лиц;
- при стихийных бедствиях и других чрезвычайных ситуациях;
- при выявлении фактов хищения, злоупотреблений и порчи имущества;
- при реорганизации или ликвидации организации.

Цель инвентаризации – проверка и документальное подтверждение фактического наличия материалов, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета. Инвентаризация материалов осуществляется инвентаризационной комиссией, назначаемой приказом руководителя организации и при обязательном участии материально-ответственного лица (лиц).

При проведении инвентаризации комиссия в присутствии материально ответственного лица осуществляет подсчет, взвешивание каждого вида материалов и полученные результаты записывает в инвентаризационную опись. Опись составляется в двух экземплярах.

При выявлении расхождений на основании инвентаризационной описи составляется *сличительная ведомость*, в которой фактические данные сопоставляются с учетными данными.

Комиссия устанавливает характер, причины выявленных расхождений или порчи материалов.

Выявленные при инвентаризации излишки материалов по фактической стоимости подлежат оприходованию с отнесением на доходы организации по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Независимо от причин возникновения все недостачи материалов по учетным ценам списываются с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». Нормируемые потери материалов, выявленные при инвентаризации, списываются на издержки производства по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» 25 «Общепроизводственные затраты» и др. и кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». Окончательные недостачи, потери от порчи и похищенные ценности относят на виновных лиц и отражают учетной записью по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

По решению руководителя организации стоимость недостающих материалов взыскивается с виновных лиц по рыночным ценам, действующим на день причинения ущерба. Сведения о рыночных ценах получают в органах ценообразования или органах государственной статистики. Разница между учетной ценой материалов и их стоимостью по рыночным ценам, подлежащая взысканию, списывается в кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в корреспонденции с дебетом счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Аналитический учет недостач и потерь от порчи ценностей ведут по их видам и материально ответственным лицам.

8 УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

8.1 Задачи бухгалтерского учета труда и его оплаты

8.2 Оперативный учет численности персонала, отработанного времени и выработки

8.3 Организация оплаты труда

8.4 Формы и системы оплаты труда. Состав фонда заработной платы

8.5 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда

8.6 Расчет оплаты трудовых отпусков

8.7 Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

8.1 Задачи бухгалтерского учета труда и его оплаты

Политика в области оплаты труда является составной частью управления организацией и влияет на эффективность ее работы, так как заработная плата является одним из важнейших стимулов в рациональном использовании рабочей силы.

Учет труда и заработной платы должен обеспечить оперативный контроль количества и качества труда, за использованием средств, включаемых в фонд заработной платы, и выплатам социального характера. Кроме того, необходимо помнить, что за каждым расчетом подразумевается лицо, для которого заработная плата является основным и главным источником его жизнедеятельности, а для организации – это суммы затрат, прямо влияющих на конечный финансовый результат ее деятельности.

В связи с этим важнейшими задачами бухгалтерского учета труда и его оплаты являются:

- в установленные сроки производить расчеты с персоналом организации по оплате труда (начисление зарплаты и прочих выплат, сумм, подлежащих удержанию из заработной платы и выдаче на руки);
- своевременно и правильно включать в себестоимость продукции (работ, услуг) суммы начисленной заработной платы и обязательных отчислений от заработной платы;
- собирать и группировать показатели по труду и заработной плате для целей оперативного руководства и составления необходимой отчетности.

Для того, чтобы выполнять все эти задачи, бухгалтер должен знать порядок составления и использования учетных документов по труду.

8.2 Оперативный учет численности персонала, отработанного времени и выработки

Основным документом, регулирующим трудовые отношения работника и нанимателя, является трудовой договор (контракт), после заключения которого издается приказ (распоряжение) нанимателя о приеме на работу. Копия приказа поступает в бухгалтерию, где на основании этого организационно-распорядительного документа заводится лицевой счет работника. Дальнейшее оформление расчетов по заработной плате, удержаний из нее и выдачи производится на основании соответствующих первичных документов по учету труда.

Для учета отработанного времени используются Табели учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (форма Т-12) и Табели учета использования рабочего времени (форма Т-13). В первом случае заработную плату начисляют непосредственно в таблице, а

во втором – в лицевом счете или в ведомости на основании информации, приведенной в таблице.

Табельный учет охватывает всех работников организации. Каждому из них присваивается определенный табельный номер, который указывается во всех документах по учету труда и заработной платы. Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, ухода с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причин, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Для учета выработки рабочих применяют различные формы первичных документов, например, наряды на сдельную работу (формы Т-40), маршрутные листы (формы Т-23), ведомости учета выполненных работ и др.

Независимо от применяемой формы эти документы должны содержать информацию, позволяющую определить количество выпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг каждым рабочим. Как правило, первичные документы по учету выработки содержат следующие реквизиты:

- место работы (цех, участок, отделение);
- дату или период времени;
- наименование и разряд работы (операции);
- фамилии, инициалы, табельные номера и разряды рабочих;
- количественные и качественные показатели;
- нормы времени и расценки за единицу выпущенной продукции;
- количество нормо-часов по выполненной работе.

Выбор формы первичного документа по учету выработки зависит от применяемой технологии производства, организации оплаты труда, системы контроля и качества продукции, обеспеченности производства измерительными приборами и других факторов.

При наличии отклонений от нормальных условий работы применяют соответствующие первичные документы. Например, если выполнялись дополнительные операции, не предусмотренные технологией производства, используется наряд на сдельные работы (форма Т-40) с отличительным знаком или листок на доплату к рапорту (наряду) (форма Т-48). В случае простоя не по вине рабочих используется листок учета простоев (форма Т-16).

В некоторых случаях, для выполнения отдельных работ, которые организация не может выполнить своими силами, привлекаются работники со стороны. В этом случае между ними и организацией заключается договор гражданско-правового характера – договор подряда. Указанный договор составляется не менее чем в двух экземплярах: один из них выдается исполнителю, второй остается в организации. Для оформления и учета работ, выполненных работником

по договору подряда, используется акт выполненных работ. Акт является основанием для окончательного или поэтапного расчета сумм оплаты выполненной работы.

Независимо от условий выполнения работы оформленные первичные документы по учету труда передаются в бухгалтерию для расчета заработной платы лиц, указанных в этих документах.

8.3 Организация оплаты труда

Заработная плата – вознаграждение за труд, которое наниматель обязан выплатить работнику за выполненную работу в зависимости от ее сложности, количества, качества, условий труда и квалификации работника с учетом фактически отработанного времени, а также за периоды, включаемые в рабочее время.

Для определения размера заработной платы в зависимости от сложности выполняемой работы и квалификации работников могут использоваться гибкие системы оплаты труда либо Единая тарифная сетка работников Республики Беларусь.

Единая тарифная сетка представляет собой систему тарифных разрядов и соответствующих им тарифных коэффициентов, с помощью которых определяются тарифные ставки и должностные оклады работников. Для этого используются следующие элементы тарифной системы:

- тарифная ставка первого разряда,
- тарифные коэффициенты;
- Единый тарифно-квалификационный справочник работ и профессий рабочих,
- Единый квалификационный справочник должностей служащих,
- иные квалификационные справочники.

Тарифные коэффициенты показывают, во сколько раз тарифные ставки второго и последующих разрядов выше тарифной ставки первого разряда.

Тарифный разряд зависит от уровня квалификации, теоретических и практических знаний, степени сложности выполняемых работ (обязанностей) и ответственности. Эти требования заложены в тарифно-квалификационных (квалификационных) характеристиках, предусмотренных соответствующими квалификационными справочниками.

Путем умножения тарифной ставки I разряда, действующей в организации на тарифный коэффициент, соответствующий тарифному разряду, установленному конкретному работнику, определяют его тарифную ставку (тарифный оклад).

Кроме тарифной части заработная плата работников может

включать различные виды доплат и надбавок, выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, предусмотренные законодательством и локальными нормативными документами организации.

При использовании гибкой системы оплаты труда заработная плата работника, при выполнении им установленной месячной или часовой нормы труда, должна быть не менее минимальной заработной платы, установленной в Республике Беларусь. Различают следующие разновидности гибких систем оплаты труда:

1. Система оплаты труда на основе тарифной сетки, разработанной в организации. При этом распределение профессий и должностей работников по разрядам утверждается в локальном нормативном правовом акте организации.

2. Оплата труда на основе комиссионной системы. При этом размер заработной платы работника ставится в прямую зависимость от роста объемов реализованной продукции, товаров (работ, услуг), в том числе на экспорт, снижения запасов готовой продукции и поступления валютной выручки и других показателей, характеризующих эффективность работы подразделения и (или) организации в целом.

3. Система оплаты труда на основе «плавающих» окладов, которая предусматривает определение тарифных ставок (окладов) в текущем месяце по итогам работы за предыдущий месяц с учетом личного вклада каждого конкретного работника в результаты труда.

4. Система оплаты труда на основе грейдов, которая строится на расположении всех (отдельных) профессий и должностей работников организации по соответствующим грейдам в зависимости от сложности и напряженности труда, его условий, уровня квалификации работников. При этой системе оценивается значимость профессии рабочего (должности служащего) для организации, которая, как правило, измеряется в баллах.

В соответствии с законодательством наниматели коммерческих организаций всех форм собственности самостоятельно в коллективных договорах, положениях, трудовых договорах (контрактах) и иных локальных нормативных правовых актах определяют формы, системы и размеры оплаты труда работников, в том числе тарификацию, выплаты стимулирующего и компенсирующего характера (премии, надбавки, доплаты и другие выплаты).

Организация оплаты труда работников зависит от специфики и видов деятельности организации, особенностей трудовых и производственных процессов, организационной структуры, численности работников, других факторов и должна способствовать усилению заинтересованности как конкретного работника, так и всего коллектива в конечных результатах деятельности организации.

8.4 Формы и системы оплаты труда. Состав фонда заработной платы

Существует две формы оплаты труда – повременная и сдельная.

Повременная форма оплаты труда предусматривает оплату за отработанное время с учетом квалификации работника и условий труда. Различают две системы (разновидности) повременной формы оплаты труда:

- простую повременную,
- повременно-премиальную.

При **простой повременной** системе оплата зависит от тарифной ставки (оклада) и количества отработанного времени.

При **повременно-премиальной** системе наряду с оплатой за отработанное время по тарифным ставкам (окладам) работникам начисляют и выплачивают премии за достижение определенных показателей в работе.

Сдельная форма оплаты труда предусматривает оплату за количество и качество произведенной продукции, выполненной работы по установленным расценкам с учетом норм выработки. Существует несколько систем сдельной формы оплаты труда:

- при **прямой сдельной** системе оплата труда работника находится в прямой зависимости от количества выполненной им работы и определяется как произведение установленной сдельной расценки на объем выполненной работы;

- при **сдельно-премиальной** системе работникам начисляют сдельный заработок по прямым сдельным расценкам и премии за количественные и (или) качественные показатели их работы;

- при **сдельно-прогрессивной** системе работа, выполненная в пределах норм, оплачивается по прямым сдельным расценкам, а сверх норм – по повышенным;

- **косвенно-сдельная** система используется для оплаты труда вспомогательных рабочих. При этом размер оплаты их труда зависит от результатов труда основных рабочих;

- при **аккордной** системе оплата труда производится за весь объем работ с учетом установленного срока их выполнения.

Общая сумма расходов организации, связанных с оплатой труда работников, в денежной и натуральной форме, составляет фонд заработной платы.

В состав фонда заработной платы входят следующие выплаты:

1. Оплата за отработанное время, в том числе:

1.1) зарплата, начисленная работникам по тарифным ставкам (окладам), сдельным расценкам с учетом повышений, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, в процентах от выручки, в долях от прибыли;

1.2) надбавки (доплаты) к тарифным ставкам и должностным окладам, в том числе:

- за профессиональное мастерство, классность, ученую степень и звание, высокие профессиональные, творческие, производственные достижения в работе, за сложность и напряженность работы, владение и применение в практической работе иностранных языков, за особые условия государственной службы и другие надбавки;

- надбавки к заработной плате за продолжительность непрерывной работы (вознаграждения за выслугу лет, стаж работы);

- доплаты за совмещение профессий (должностей), расширение зоны обслуживания (увеличение объема выполняемых работ), выполнение обязанностей временно отсутствующего работника, за руководство бригадой и другие доплаты;

- доплаты за работу в особых условиях (на тяжелых работах, на работах с вредными и (или) опасными условиями труда и на работах на территориях радиоактивного загрязнения);

- доплаты за интенсивность труда, за ненормированный рабочий день, за особый характер работы;

- доплаты за работу в ночное время или в ночную смену при сменном режиме работы;

- другие надбавки и доплаты, носящие систематический характер, обусловленные функционированием данной организации и профессиональной принадлежностью работника;

1.3) премии и вознаграждения независимо от источников их выплаты, начисляемые ежемесячно, ежеквартально, в том числе:

- носящие гарантированный характер, выплачиваемые ежемесячно и ежеквартально,

- вознаграждения, стоимость подарков по итогам соревнований, смотров-конкурсов,

- другие регулярные выплаты стимулирующего характера, включая материальную помощь (компенсацию), выплачиваемую всем или большинству работников на питание, проезд и другое;

1.4) другие виды выплат, в том числе:

- плата работникам дней отдыха (отгулов), предоставляемых в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при суммированном учете рабочего времени, при вахтовом методе организации работ и в других случаях, установленных законодательством Республики Беларусь;

- оплата за работу в государственные праздники, праздничные (нерабочие) и выходные дни; оплата за работу в сверхурочное время;

- денежная компенсация за выполнение государственных или общественных обязанностей во вне рабочее время;

1.5) заработная плата (вознаграждение) лиц нечисленного состава.

2. Оплата за неотработанное время, в том числе

- оплата трудовых и социальных отпусков;
- оплата отпусков, предоставляемых по инициативе нанимателя;
- оплата свободного от работы дня матери (отцу, опекуну, попечителю), воспитывающей (воспитывающему) ребенка-инвалида в возрасте до восемнадцати лет или воспитывающей (воспитывающему) двоих и более детей в возрасте до шестнадцати лет;
- оплата неотработанного времени работниками моложе восемнадцати лет, инвалидами I и II группы при сокращенной продолжительности рабочего дня, оплата дополнительных перерывов для кормления ребенка женщинам, имеющим детей в возрасте до полутора лет, в соответствии с законодательством Республики Беларусь;
- заработная плата, сохраняемая за работниками за время выполнения ими государственных, общественных обязанностей; направленными на устранение последствий стихийных бедствий;
- заработная плата, сохраняемая по месту основной работы за работниками, направленными на сельскохозяйственные и другие работы;
- заработная плата, сохраняемая по месту основной работы за работниками, направленными на профессиональную подготовку, повышение квалификации, стажировку и переподготовку;
- оплата отпусков в связи с получением образования, предоставляемых работникам, получающим образование в учреждениях образования;
- оплата неотработанного времени работникам, получающим образование, при сокращении рабочего времени;
- заработная плата, сохраняемая за время нахождения в медицинских учреждениях на обследовании или медицинском осмотре за работниками, обязанными проходить такие обследования и медицинские осмотры;
- оплата за время вынужденного прогула;
- оплата за время отстранения от работы работника, не прошедшего инструктаж, проверку знаний по охране труда либо медицинский осмотр в случаях и порядке, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, не по своей вине;
- оплата дней временной нетрудоспособности за счет средств организации, начисленных сверх сумм пособий по временной нетрудоспособности или начисленных без назначения пособий по временной нетрудоспособности;
- другие виды оплаты труда за неотработанное время.

3. Единовременные поощрительные и другие выплаты, в том числе:

- единовременные (разовые) премии и вознаграждения независимо от источников их выплаты;
- вознаграждения по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы);
- вознаграждения за содействие созданию и использованию изобретения и рационализаторского предложения, за внедрение новой техники;
- единовременная материальная помощь (денежная компенсация), выплачиваемая всем или большинству работников;
- вознаграждения к юбилейным датам, праздникам, торжественным событиям (включая стоимость подарков и материальную помощь);
- материальная помощь к отпуску, единовременные выплаты (пособие) на оздоровление, дополнительные выплаты при предоставлении трудового отпуска (сверх отпускных сумм, начисленных в соответствии с законодательством Республики Беларусь);
- стоимость бесплатно выдаваемых работникам в качестве поощрения акций или льгот по приобретению акций, суммы чистой прибыли, зачисленные на лицевые счета работников;
- единовременная материальная помощь уволенным после прохождения срочной воинской службы и принятым на прежнее место работы;
- вознаграждения, стоимость подарков по итогам соревнований, смотров-конкурсов (по профессии, результатам производственной деятельности, охране труда, улучшению условий труда и других), проводимых не более одного раза в год;
- денежная компенсация за неиспользованный трудовой отпуск;
- другие единовременные поощрительные выплаты.

4. Другие выплаты, включаемые в состав заработной платы, в том числе:

- стоимость льгот по проезду работников железнодорожного, авиационного, водного, автомобильного транспорта и городского электрического транспорта, стоимость проездных билетов, приобретенных для личного пользования работников в соответствии с коллективным договором или решением нанимателя;
- стоимость бесплатно предоставляемых работникам питания, продуктов, пайков (в соответствии с законодательством Республики Беларусь), включая денежную компенсацию (кроме стоимости лечебно-профилактического питания);
- оплата (полная или частичная) стоимости питания работников, в том числе в столовых, буфетах в виде талонов, оплата стоимости

питания работников сельского хозяйства во время сева и уборки урожая (сверх предусмотренного законодательством Республики Беларусь);

– стоимость топлива, предоставленного работникам бесплатно или по сниженным ценам, или суммы денежного возмещения (компенсации);

– суммы, уплаченные организацией в порядке возмещения расходов работников по оплате квартирной платы, коммунальных услуг (сверх предусмотренного законодательством Республики Беларусь);

– стоимость предоставленных работникам бесплатно или по сниженным ценам товаров, продукции, услуг (кроме продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты);

– другие выплаты.

8.5 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда

В бухгалтерии на основании первичных документов по труду производится расчет заработной платы каждого работника.

Расчет может производить:

– в расчетно-платежной ведомости (формы Т-49), которая, кроме того, служит и документом для выплаты заработной платы за месяц;

– в расчетной ведомости (формы Т-51);

– в лицевых счетах (формы Т-54).

Независимо от применяемой формы каждому работнику необходимо определить сумму его заработной платы по всем видам выплат, размер удержаний по всем основаниям и сумму, подлежащую выдаче на руки. С этой целью в ведомостях на каждого работника отводят отдельную строку. При этом ведомости могут формироваться по отдельным структурным подразделениям или организации в целом, что зависит от ее структуры и численности.

Если в организации используются лицевые счета, то каждый из них предназначен для расчета заработной платы отдельному работнику. Поэтому в лицевых счетах содержатся все необходимые для расчета сведения, например, разряд, оклад, стаж работы и др. По этим данным легко рассчитать общую сумму доходов и средний заработок каждого работника за любой период времени. В этом случае для обобщения данных о заработной плате отдельных структурных подразделений и организации в целом на основании лицевых счетов составляют сводные ведомости.

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По кредиту этого счета отражаются начисленные суммы затрат на оплату труда, подлежащие выплате работникам. При этом корреспондирующий счет зависит от категории персонала и вида

выполняемой работы. Кроме того по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются начисленные работникам пособия за счет отчислений в Фонд социальной защиты населения, а также дивиденды и другие доходы от участия в уставном фонде организации.

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы удержанных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний из начисленной заработной платы. При этом следует иметь в виду, что в соответствии с Трудовым кодексом Республики Беларусь (ст. 108) при каждой выплате заработной платы общий размер всех удержаний не может превышать 20 %, а в случаях, предусмотренных законодательством, – 50 % заработной платы, причитающейся к выплате работнику. При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено не менее 50 % заработка. Эти ограничения не распространяются на удержания из заработной платы при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей и расходов, затраченных государством на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении. В этом случае за работником должно быть сохранено не менее 30 % заработка.

Порядок отражения хозяйственных операций, отражающих расчеты с персоналом по оплате труда, приведен в следующей таблице.

Таблица 8.1 – Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов с персоналом по оплате труда

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Начислена заработная плата:		
- рабочим основного производства,	20	70
- рабочим вспомогательного производства,	23	70
- работникам, занятым обслуживанием производства,	25	70
- управленческому персоналу,	26	70
- рабочим за исправление брака,	28	70
- работникам обслуживающих производств и хозяйств	29	70
Удержан из заработной платы работников подоходный налог	70	68
Удержаны из заработной платы работников страховые взносы на пенсионное страхование	70	69
Удержаны из заработной платы работников профсоюзные взносы	70	76
Удержаны из заработной платы работников платежи по исполнительным документам	70	76
Удержаны из заработной платы работников подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки	70	94
Удержаны из заработной платы работников суммы ущерба, причиненного ими в результате недостач имущества, брака и других видов ущерба	70	73-2

Выплаченные суммы заработной платы, пособий и других выплат работникам организации отражаются в учете по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При этом корреспондирующий счет зависит от формы выплаты.

Если выплата производится наличными денежными средствами из кассы организации, то в учете это отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 50 «Касса». Заработная плата, начисленная, но не выплаченная работникам в установленный срок, депонируется, что отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76.5 «Расчеты по депонированным суммам».

Если выплата заработной платы производится в безналичной форме путем зачисления на счета клиентов в банке, то сначала происходит перечисление денежных средств с расчетного счета организации в банк, в котором открыты счета работников, что отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 51 «Расчетные счета». Затем поступившие в банк денежные средства распределяются по счетам работников в соответствии с предоставленным списком, что отражается на счетах бухгалтерского учета по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аналитический учет расчетов с работниками организации осуществляется в расчетных ведомостях и лицевых счетах в разрезе каждого отдельного работника.

Для контроля за правильностью начислений и удержаний при выплате заработной платы каждому работнику выдается расчетный листок с указанием в нем составных частей заработной платы, причитающейся ему за соответствующий период, размеров удержаний из заработной платы, а также общей суммы заработной платы, подлежащей выплате. Форма расчетного листка определяется организацией самостоятельно.

8.6 Расчет оплаты трудовых отпусков

Согласно Трудовому кодексу Республики Беларусь (ст. 132) за время трудового отпуска за работником сохраняется средний заработок.

Его величина определяется исходя из заработной платы, начисленной за 12 календарных месяцев (с 1-го до 1-го числа), предшествующих месяцу начала отпуска, независимо от того, за какой рабочий год предоставляется отпуск.

Средний заработок определяется путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней отпуска. При этом среднедневной заработок определяется путем деления

заработной платы, фактически начисленной работнику за месяцы, принимаемые для исчисления среднего заработка, сохраняемого за время отпуска, на число этих месяцев и на среднемесячное количество календарных дней, равное 29,7.

Если в периоде, принятом для исчисления среднего заработка, в организации произошло повышение тарифной ставки (оклада) работника или тарифной ставки первого разряда, то исчисление средней заработной платы за период, предшествующий повышению, производится с применением поправочных коэффициентов. Порядок расчета коэффициентов зависит от организации оплаты труда.

При использовании в организации гибкой системы оплаты труда исчисление поправочных коэффициентов производится исходя из тарифной ставки (оклада) работников без учета повышений, предусмотренных законодательством.

При применении в организации Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь исчисление поправочных коэффициентов производится исходя из тарифной ставки первого разряда.

Поправочные коэффициенты рассчитываются путем деления тарифной ставки (оклада) или тарифной ставки первого разряда, установленной в месяце, в котором предоставляется отпуск, на тарифные ставки (оклады) или тарифные ставки первого разряда, действовавшие в месяцах, принимаемых для исчисления среднего заработка.

При повышении тарифных ставок (окладов) в результате проведенного совершенствования структуры заработной платы поправочные коэффициенты для расчета среднего заработка не исчисляются.

Суммы начисленного среднего заработка, сохраняемого за время трудового отпуска, отражаются в учете аналогично начислению заработной платы, то есть по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами учета затрат.

Начисленные суммы заработка за время трудовых отпусков включаются в фонд заработной платы отчетного месяца только в сумме, приходящейся на дни отпуска в этом месяце. Оставшаяся часть заработка включается в фонд заработной платы следующего отчетного месяца. Так, например, если работнику предоставлен отпуск с 20 июня по 13 июля, его заработок за 11 дней июня (с 20 по 31 июня) будет включен в фонд заработной платы июня, а заработок за оставшиеся 13 дней (с 1 по 13 июля) – в фонд заработной платы июля. В таких случаях помимо счетов учета затрат используется также счет 97 «Расходы будущих периодов», на котором обобщается информация о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим

отчетным периодам. В приведенном примере сумма заработка, приходящаяся 13 дней июля, будет отражена при начислении по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Впоследствии суммы заработка за время трудового отпуска, учтенные на счете 97 «Расходы будущих периодов», списываются в дебет счетов по учету производственных затрат.

В некоторых организациях ввиду сезонности производства отпуска работникам предоставляют в течение года неравномерно. Поскольку суммы заработной платы, сохраняемой за время отпусков, включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), это может привести к резкому увеличению затрат организации в месяце массового ухода работников в отпуск. Чтобы этого не происходило организациям предоставлено право в течение года формировать резерв для оплаты отпусков, в результате чего суммы предстоящей оплаты отпусков равномерно распределяются между себестоимостью выпускаемой в течение года продукции (работ, услуг). Резерв формируется ежемесячно, как правило, для категории рабочих основного и вспомогательных производств. Сумма отчислений в резерв определяется путем умножения фактически начисленной им заработной платы на процент, исчисленный соотношением годовой плановой суммы на оплату отпусков к общему плановому фонду заработной платы. Кроме непосредственно заработной платы в резерв включают также суммы отчислений на социальное страхование.

Резервируемые суммы относят в дебет тех же счетов производственных затрат, на которые относится начисленная зарплата работников в корреспонденции с кредитом счета 96 «Резервы предстоящих расходов». По мере ухода работников в отпуск фактически начисленные им суммы заработка за отпускной период списывают на уменьшение созданного резерва, то есть по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Таблица 8.2 – Типовая корреспонденция счетов по учету трудовых отпусков работников

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
Начислена заработная плата за дни трудового отпуска, приходящиеся на отчетный месяц:		
- рабочим основного производства,	20	70
- рабочим вспомогательного производства,	23	70
- работникам, занятым обслуживанием производства,	25	70
- управленческому персоналу,	26	70
- работникам обслуживающих производств и хозяйств	29	70

Продолжение таблицы 8.2

1	2	3
Начислен заработок за дни трудового отпуска, приходящиеся на следующий отчетный месяц	97	70
Отражен в составе затрат заработок за дни трудового отпуска, приходящиеся на следующий отчетный месяц, при его наступлении:		
- рабочим основного производства,	20	97
- рабочим вспомогательного производства,	23	97
- работникам, занятым обслуживанием производства,	25	97
- управленческому персоналу,	26	97
- работникам обслуживающих производств и хозяйств	29	97
Произведены отчисления в резерв на оплату отпусков:		
- рабочих основного производства,	20	96
- рабочих вспомогательного производства	23	96
Начислена оплата трудовых отпусков за счет созданного на эти цели резерва:		
- в части среднего заработка	96	70
- в части отчислений на социальное страхование	96	69

8.7 Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

В соответствии с Законом Республики Беларусь «Об обязательных страховых взносах в фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь» от 29 февраля 1996 г. № 138-ХІІІ все юридические лица, предоставляющие работу гражданам по трудовым договорам, гражданско-правовым договорам, предметом которых являются оказание услуг, выполнение работ и создание объектов интеллектуальной собственности, являются плательщиками обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь.

К плательщикам страховых взносов также относятся граждане, работающие по трудовым договорам и (или) гражданско-правовым договорам.

Объектом для начисления обязательных страховых взносов в Фонд являются все виды выплат в денежном и (или) натуральном выражении, начисленных в пользу работников по всем основаниям независимо от источников финансирования, включая вознаграждения по гражданско-правовым договорам, кроме выплат, на которые не начисляются обязательные страховые взносы, перечень которых утвержден Советом Министров Республики Беларусь.

Размеры обязательных страховых взносов по страхованию:

– на случай достижения пенсионного возраста, инвалидности и потери кормильца (**пенсионное страхование**) составляют:

- для работодателей – **28** процентов;
- для работающих граждан – **1** процент;

– на случай временной нетрудоспособности, беременности и родов, рождения ребенка, ухода за ребенком до достижения им возраста трех лет, предоставления одного свободного от работы дня в месяц матери, воспитывающей ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет, смерти застрахованного или члена его семьи (**социальное страхование**):

– для работодателей и физических лиц, самостоятельно уплачивающих обязательные страховые взносы, а также членов крестьянских (фермерских) хозяйств составляет **6** процентов.

Таким образом, юридические лица (работодатели) уплачивают страховые взносы в размере **34 %** (28+6), с отнесением их на затраты организации, а у работающих граждан из начисленной заработной платы и других выплат удерживают **1 %** страховых взносов.

Уплата обязательных страховых взносов в Фонд в указанных размерах производится организацией единым платежом. Причем плательщики, предоставляющие работу по трудовым договорам, уплачивают обязательные страховые взносы не реже двух раз в месяц – в дни выплаты заработной платы за первую и вторую половины месяца. Поэтому при получении средств на оплату труда организация одновременно представляет в банк платежные поручения на перечисление обязательных страховых взносов, независимо от наличия средств на счете.

Отчисления на социальное страхование и обеспечение, производимые за счет организации, отражаются по дебету тех же счетов, на которых отражается начисление затрат на оплату труда и других выплат работникам, и кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Отчисления на социальное страхование и обеспечение, производимые за счет работников, отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Часть страховых взносов, начисленных в пользу Фонда социальной защиты населения, используется непосредственно в организации на выплату работникам:

- пособий по временной нетрудоспособности работников,
- пособий по беременности и родам,
- пособий семьям, воспитывающим детей.

Окончательный расчет с Фондом социальной защиты населения по уплате страховых взносов производится на разницу между суммой начисленных страховых взносов и использованных в организации.

Порядок отражения в учете указанных операций приведен в таблице 8.3.

Таблица 8.3 – Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение в размере 34 % от заработной платы:		
- рабочих основного производства,	20	69
- рабочих вспомогательного производства,	23	69
- работников, занятым обслуживанием производства,	25	69
- управленческого персонала,	26	69
- начисленной за исправление брака,	28	69
- работников обслуживающих производств и хозяйств	29	69
Удержаны из заработной платы работников страховые взносы на пенсионное страхование	70	69
Начислены пособия по временной нетрудоспособности	69	70
Выплачены пособия по временной нетрудоспособности	70	50,51
Выплачены пособия семьям, воспитывающим детей	69	50,51
Перечислены страховые взносы на социальное страхование и обеспечение работников	69	51

Кроме уплаты страховых взносов в Фонд социальной защиты населения Республики Беларусь, юридические лица являются плательщиками страховых взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В качестве страховщика выступает Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах».

Объектом для начисления страховых взносов являются выплаты всех видов, начисленные в пользу лиц, подлежащих обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, по всем основаниям, независимо от источников финансирования, за исключением выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию, перечень которых утвержден постановлением Совета Министров Республики Беларусь.

Размеры страховых взносов определяются исходя из страховых тарифов, а также скидок (надбавок) к страховому тарифу. В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 25.08.2006 № 531 размер страхового тарифа для большинства страхователей составляет 0,6 процента. Скидки и надбавки определяются страховщиком дифференцированно в отношении каждой организации.

Для учета расчетов с БРУСП «Белгосстрах» по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При начислении страховых взносов, этот счет кредитуется в корреспонденции с дебетом тех же

счетов, на которых отражается начисление затрат на оплату труда и других выплат работникам.

Уплата начисленных страховых взносов производится за вычетом выплаченных страхователем сумм пособий по временной нетрудоспособности в связи со страховым случаем, а также доплат до среднемесячного заработка застрахованного лица, временно переведенного в связи с повреждением здоровья в результате страхового случая на более легкую нижеоплачиваемую работу.

Порядок отражения в учете указанных операций приведен в таблице 8.4.

Таблица 8.4 – Типовая корреспонденция счетов по учету расчетов с БРУСП «Белгосстрах»

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Начислены страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные от заработной платы:		
- рабочих основного производства,	20	76
- рабочих вспомогательного производства,	23	76
- работников, занятым обслуживанием производства,	25	76
- управленческого персонала,	26	76
- начисленной рабочим за исправление брака,	28	76
- работников обслуживающих производств и хозяйств	29	76
Перечислены страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	76	51

9 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

9.1 Затраты на производство и их классификация. Основные задачи учета затрат на производство продукции

9.2 Организация учета затрат на производство

9.3 Учет прямых материальных и трудовых затрат на производство

9.4 Учет расходов на подготовку и освоение новых видов производств

9.5 Учет и распределение затрат на управление и обслуживание производства и организации

9.6 Учет непроизводительных затрат в производстве

9.7 Учет и распределение затрат вспомогательных производств

9.8 Учет и оценка незавершенного производства

9.9 Сводный учет затрат на производство

9.10 Основные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

9.1 Затраты на производство и их классификация. Основные задачи учета затрат на производство продукции

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются:

- затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг);

- затраты, связанные с использованием природного сырья в части затрат на рекультивацию земель, платы за древесину, отпускаемую на корню, за пользование водными ресурсами; платежи за добычу природных ресурсов, выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду и т. п.;

- затраты на подготовку и освоение производства;

- затраты, связанные с проведением научно-технических мероприятий;

- затраты, связанные с рационализаторством;

- затраты по обслуживанию производственного процесса, в том числе:

- по обеспечению производства сырьем, материалами, топливом, энергией, инструментом, приспособлениями и другими средствами и предметами труда;

- по поддержанию основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, в рабочем состоянии;

- затраты по обеспечению здоровых и безопасных условий труда и охраны труда;

- затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения: очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов;

- затраты, связанные с управлением производством;

- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров и набором рабочей силы;

- затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования;

- дополнительные затраты, связанные с осуществлением работ вахтовым методом;

- выплаты за не проработанное на производстве (невочное) время, предусмотренные законодательством о труде;
- налоги, сборы и отчисления (в соответствии с действующим законодательством);
- расходы по содержанию помещений, предоставляемых организациям общественного питания;
- затраты на воспроизводство и расширение основных средств (амортизационные отчисления);
- другие виды затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг):

оплата государственной пошлины за совершение нотариальных действий;

расходы на публикацию бухгалтерской отчетности;

стоимость тендерной документации и другие виды затрат, включаемые в себестоимость продукции;

– затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции товаров (работ, услуг).

В целях эффективного управления издержками производства планирование и учет затрат должны быть организованы так, чтобы была возможна группировка затрат по следующим направлениям:

- 1) виды производств (основное, вспомогательное, обслуживающее);
- 2) структурные подразделения организации (места возникновения затрат, центры ответственности);
- 3) виды, группы продукции (носители затрат);
- 4) экономические элементы затрат;
- 5) калькуляционные статьи расходов.

Основной классификационной группировкой затрат, используемой в планировании и учете, является группировка **по элементам затрат**. Выделяют следующие экономически однородные элементы:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- прочие затраты.

Группировка по экономическим элементам используется в общеэкономических расчетах для определения структуры себестоимости, совокупных материальных затрат, перенесенных на вновь созданный продукт, совокупных затрат живого труда и т. д.

При калькулировании себестоимости продукции все затраты, связанные с ее производством и реализацией, группируются **по статьям калькуляции**. Типовая номенклатура калькуляционных статей

для организаций промышленности определена методическими указаниями по планированию, учету и калькулированию:

- сырье и материалы,
- возвратные отходы (вычитаются),
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций,
- топливо и энергия на технологические цели,
- основная заработная плата производственных рабочих,
- дополнительная заработная плата производственных рабочих,
- отчисления на социальные нужды,
- расходы на подготовку и освоение производства,
- общепроизводственные затраты,
- потери от брака,
- прочие производственные затраты,
- общехозяйственные затраты (управленческие расходы),
- коммерческие расходы (расходы на реализацию).

Так как оценка выпущенной из производства готовой продукции в бухгалтерском учете производится по фактическим затратам на ее производство, особый интерес представляет определение статей калькуляции, формирующих *производственную себестоимость*. В соответствии с действующими правилами в настоящее время в производственную себестоимость не включаются управленческие расходы и расходы на реализацию продукции, они относятся на расходы по текущей деятельности отчетного периода. Кроме того статья «общепроизводственные затраты» может в соответствии с учетной политикой организации подразделяться на переменные и постоянные общепроизводственные затраты. В этом случае в калькулировании производственной себестоимости готовой продукции не будут участвовать постоянные общепроизводственные затраты, которые также как и общехозяйственные будут относиться на расходы отчетного периода.

Использование маржинального подхода к управлению затратами придает особую актуальность их группировке на ***постоянные и переменные***. При этом постоянные (условно постоянные) – это затраты, размер которых не меняется либо меняется незначительно при изменении объемов производства, а переменные (условно переменные) – это затраты, размер которых меняется пропорционально объему выпущенной продукции.

С точки зрения организации бухгалтерского учета затрат на производство наиболее важную роль играет их группировка по способу включения в себестоимость конкретных видов продукции: ***прямые и косвенные***. Затраты, связанные с производством определенного вида продукции, которые могут быть прямо и непосредственно отнесены на себестоимость этого вида продукции, являются прямыми, а те затраты,

которые не могут быть отнесены прямо на себестоимость определенного вида продукции и распределяются между видами продукции косвенным путём, называют косвенными.

Существует множество других признаков классификации затрат:

- по экономической роли в процессе производства их делят на основные и накладные,
- по периодичности возникновения – на текущие и единовременные,
- по участию в процессе производства – на производственные и внепроизводственные,
- по эффективности – на производительные и непроизводительные и т.д.

Детальное изучение классификации затрат по перечисленным и многим другим признакам предусматривается в курсе «Бухгалтерский управленческий учет».

Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство являются:

- определение фактической себестоимости выпущенной из производства продукции;
- обоснование и точное определение затрат на производство конкретного вида продукции, исчисление себестоимости единицы выпускаемой продукции;
- контроль за рациональным использованием материальных, трудовых и денежных ресурсов в процессе производства продукции;
- выявление фактических затрат по структурным подразделениям организации;
- контроль за выполнением заданий по себестоимости продукции (планов, норм, бюджетов и т. д.)
- выявление резервов дальнейшего снижения затрат на производство.

9.2 Организация учета затрат на производство

Для отражения хозяйственных операций процесса производства и калькулирования фактической себестоимости произведенной продукции в типовом плане счетов предназначен отдельный раздел III «Затраты на производство». В производственных организациях все затраты, связанные с производством продукции, работ, услуг, аккумулируются на счетах соответствующих видов производств:

20 «Основное производство» – производство продукции, работ, услуг в соответствии с теми видами деятельности, ради которых создавалась организация,

23 «Вспомогательные производства» – производство продукции, работ, услуг, потребляемых в основном производстве (иногда

отпускаемых на сторону),

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – производства и хозяйства, предназначенные для жилищно-бытового, культурно-просветительного, спортивно-оздоровительного и т. п. обслуживания работников организации и состоящие на балансе данной организации.

По дебету этих счетов в течение отчетного периода отражаются те затраты, которые могут быть прямым образом отнесены на то или иное производство, цех и т. д., на тот или иной вид продукции, так как аналитический учет затрат организуется по местам их возникновения и по видам продукции.

Косвенные затраты производственного характера аккумулируются на счете 25 «Общепроизводственные затраты», а по окончании отчетного периода распределяются по объектам калькулирования и также относятся в дебет счета 20 «Основное производство».

Затраты организации по управлению и обслуживанию организацией в целом собираются на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываются на расходы отчетного периода, то есть не участвуют в калькулировании производственной себестоимости продукции.

Если в процессе производства была выпущена бракованная продукция обособленно на счете 28 «Брак в производстве» определяется сумма потерь от брака, которая также списывается в дебет счета 20 «Основное производство».

Таким образом, на счете 20 «Основное производство» собираются все затраты организации, связанные с выпуском продукции, работ, услуг основных видов деятельности, и далее производится калькулирование их себестоимости по формуле (9.1):

$$C/c = НЗПн.м. + З - НЗПк.м. - ВО - Б - Н, \quad (9.1)$$

где C/c – фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции,

$НЗПн.м.$, $НЗПк.м.$ – себестоимость незавершенного производства соответственно на начало и конец месяца (начальное и конечное сальдо сч. 20),

$З$ – затраты за месяц (оборот по дебету сч. 20 «Основное производство»),

$ВО$ – стоимость возвратных отходов,

$Б$ – себестоимость забракованной продукции,

$Н$ – недостача незавершенного производства, если таковая была выявлена при его инвентаризации.

Аналогичным образом калькулируется себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств на сч. 23 «Вспомогательные производства».

Следует отметить, что более детально этот вопрос изучался в курсе «Теория бухгалтерского учета». Авторы учебного пособия позволили себе вкратце напомнить ранее изученный материал для лучшего восприятия рассматриваемых далее вопросов.

9.3 Учет прямых материальных и трудовых затрат на производство

К прямым материальным затратам относятся следующие статьи калькуляции:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы;
- покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо и энергия на технологические цели.

Отпуск *материальных ценностей* со склада в производство осуществляется в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объёму, площади и оформляется лимитно-заборными картами, разовыми требованиями – накладными, комплектовочными ведомостями и др. Для контроля за использованием сырья и материалов в производстве используют три основных метода:

- метод документирования;
- метод партионного раскроя;
- инвентарный метод.

Метод документирования основан на документальном оформлении всех случаев отклонения сырья и материалов от установленных норм (при отпуске сырья и материалов сверх лимита, при замене одних видов сырья и материалов другими).

Метод партионного раскроя заключается в том, что на каждую партию материалов, отпускаемую в производство, выписывается раскройный лист (учётная карта). В нём указывается количество материалов, поданных к рабочему месту, количество заготовок (деталей) и отходов, которое должно быть получено из поданных материалов, а также фактическое количество деталей, заготовок, отходов. Для выявления результатов раскроя фактически полученное количество заготовок сравнивается с нормативным. В раскройном листе указывают экономию или перерасход материалов, а также причины выявленных отклонений.

Инвентарный метод предполагает, что по истечению смены (суток или другого периода времени) проводят инвентаризацию остатков неизрасходованных сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов, отпущенных в производство, определяют прибавлением к остатку сырья и материалов на начало периода

поступивших сырья и материалов и вычитанием из полученной суммы остатка сырья и материалов на конец периода. Нормативный расход сырья и материалов определяют умножением количества выпущенной продукции на норму расхода сырья и материалов. Фактический расход по каждой калькуляционной группе сравнивают с нормативным, а отклонения от норм распределяют по соответствующим объектам учёта затрат пропорционально нормативным затратам.

По окончании месяца в цехах составляются отчёты о расходе сырья и материалов, которые затем передаются в бухгалтерию. В бухгалтерии на основании этих отчётов составляется ведомость распределения израсходованных сырья и материалов по каждому синтетическому счёту. Включение стоимости сырья и материалов в себестоимость отдельных видов продукции, как правило, осуществляется прямым путём, так как в первичных документах по их расходу указывается вид (код) изделия.

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов. Как правило, стоимость *возвратных отходов* включается в себестоимость каждого вида продукции прямым путём, а в случаях когда это невозможно, возвратные отходы распределяются по видам продукции, пропорционально количеству и стоимости израсходованных основных материалов.

Расход *вспомогательных материалов* учитывают обычно так же, как и основных. Но между видами продукции они, как правило, распределяются косвенным путём, пропорционально сметным ставкам рассчитанным исходя из норм расхода вспомогательных материалов и их плановой себестоимости, либо расходу основных материалов, либо количеству выработанной продукции.

По статье *покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций* отражают стоимость покупных изделий и полуфабрикатов, использованных данной организацией для производства продукции. В эту статью также включают затраты на оплату услуг, оказанных сторонними организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных видов продукции.

Для контроля за движением полуфабрикатов составляется баланс движения полуфабрикатов, в котором по каждому их виду отражают остаток в цехе на начало месяца, поступление за месяц, а также расход за месяц и остаток на конец месяца. При проведении инвентаризации данные о фактических остатках по балансу сопоставляют с учётными данными и выясняют причины отклонений. Покупные полуфабрикаты, как правило, предназначены для производства конкретных видов продукции, поэтому они включаются в себестоимость изделий прямым путём.

По статье *топливо и энергия на технологические цели* отражают стоимость топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, непосредственно расходуемых в процессе производства продукции. Расход энергии по отдельным структурным подразделениям (цехам, участкам) определяют по показателям счётчиков и приборов. Стоимость топлива и энергии, произведённых самой организацией, распределяют между отдельными видами продукции в ведомости распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств. При этом энергетические расходы распределяются между видами продукции исходя из норм их расхода и фактической себестоимости производства.

К прямым трудовым затратам относятся следующие статьи калькуляции:

- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды.

Основная и дополнительная заработная плата могут объединяться в одну статью «*заработная плата производственных рабочих*». По этой статье учитывается заработная плата рабочих, непосредственно связанных с выработкой продукции.

В состав *основной заработной платы производственных рабочих* включают:

- оплату работ по сдельным расценкам;
- оплату за фактически отработанное время;
- премии;
- доплаты.

Основную заработную плату производственных рабочих включают в себестоимость отдельных видов продукции прямым путём.

Дополнительную заработную плату формируют выплаты производственным рабочим за неотработанное время, прежде всего это оплата очередных и дополнительных отпусков, доплаты подросткам и т. п. В большинстве случаев её распределяют между видами продукции, пропорционально основной заработной плате, но может производиться и прямое отнесение этого вида затрат на себестоимость конкретных видов продукции.

Отчисления в Фонд социальной защиты населения на государственное социальное страхование от основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих, а также суммы начисленных от их заработной платы *страховых взносов Белгосстраху по обязательному страхованию персонала* включаются в себестоимость отдельных видов продукции прямым путем пропорционально начисленной заработной плате.

В тех случаях, когда организация создает *резерв на оплату отпусков*, отчисления в этот резерв от заработной платы производственных рабочих также относятся на объекты

калькулирования, исходя из ежегодно устанавливаемого процента к заработной плате.

Таблица 9.1 – Типовая корреспонденция счетов по отражению прямых материальных и трудовых затрат

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Израсходованы материальные ценности на производство продукции, работ, услуг	20,23	10
Списаны (отражены обратной записью) отклонения от учётной стоимости по израсходованным на производство продукции материалам	20,23 (16)	16 (20,23)
Израсходованы полуфабрикаты собственного производства на производство продукции, работ, услуг	20,23	21
Списана стоимость услуг вспомогательных производств, оказанных основному производству по производству продукции, работ, услуг	20	23
Списаны суммы начисленной заработной платы производственных рабочих	20,23	70
Списаны произведённые отчисления по установленным ставкам на государственное социальное страхование от заработной платы производственных рабочих	20,23	69
Списаны суммы отчислений в резерв на оплату отпусков производственных рабочих	20,23	96
Отпущено топливо со склада в основное, вспомогательное производство	20,23	10
Распределена и включена в себестоимость стоимость топлива и энергии, произведенной в самой организации	20,23	23
Отражен расход покупной энергии и топлива	20,23	60
Оприходованы возвратные отходы по цене возможного использования	10	20,23
Списаны произведенные от заработной платы производственных рабочих начисления по обязательному страхованию персонала	20,23	76

9.4 Учет расходов на подготовку и освоение новых видов производств

Данные затраты имеют следующую отличительную особенность: время осуществления этих затрат, то есть время выполнения работ по подготовке и освоению производства, не совпадает со временем включения их в себестоимость продукции, работ, услуг. В связи с этим расходы на подготовку и освоение производства продукции учитывают на счёте 97 «Расходы будущих периодов» по мере их возникновения, а их погашение и включение в себестоимость продукции начинается с перехода организации на серийный либо массовый выпуск новых видов

продукции. Этот факт вызван соблюдением принципа соответствия доходов и расходов и их временной привязки к соответствующему отчетному периоду.

В новом плане счетов счет 97 «Расходы будущих периодов» перенесен из раздела III «Затраты на производство» в раздел VIII «Финансовые результаты», чем они приравнены к убыткам организации. Это может иметь следующее объяснение: затраты, учтенные на счетах затрат, в конце отчетного периода (конечное сальдо счетов 20, 23) имеют материальное выражение в виде незавершенного производства, в то время как затраты по подготовке к выпуску новой продукции, отнесенные на счет 97 «Расходы будущих периодов», пока ничем не возместились.

По статье калькуляции «расходы на подготовку и освоение производства» отражают следующие затраты:

- затраты на освоение новых цехов, производств, агрегатов (пусковые затраты);
- затраты на подготовку и освоение производства новых видов продукции;
- затраты по подготовительным работам добывающих производств.

Включение таких затрат в себестоимость изделий осуществляется ежемесячно. В большинстве случаев сумма ежемесячно списываемых расходов на подготовку и освоение производства определяется исходя из их сметы, количества изделий, намеченных к выпуску, и ежемесячного выпуска освоенных изделий. Но в соответствии с учетной политикой организации они могут включаться в затраты отчетного периода и равными частями в течение периода массового или серийного производства новой продукции.

В составе расходов будущих периодов, кроме расходов по подготовке к производству новых видов продукции, учитываются и другие расходы организации:

- расходы по организованному набору рабочих при расширении производства;
- суммы арендной платы, уплаченной вперед, то есть за последующие отчетные периоды и др.

Их списание происходит:

- за счет накладных расходов в дебет счетов 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и др.;
- за счет сформированных ранее резервов в дебет счета 96 «Резервы предстоящих платежей» и т. д.

Таблица 9.2 – Типовая корреспонденция счетов по учёту и списанию расходов на подготовку и освоение производства

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Начислена амортизация основных средств, используемых для подготовки к производству новых видов продукции	97	02
Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым для подготовки к производству новых видов продукции	97	05
Израсходованы материальные ценности для подготовки к производству новых видов продукции	97	10
Списаны (отражены обратной записью) отклонения от учётной стоимости по израсходованным материалам	97	16
Израсходованы полуфабрикаты собственного производства для подготовки к производству новых видов продукции	97	21
Списана стоимость услуг вспомогательных производств по подготовке к производству новых видов продукции	97	23
Списана стоимость акцептованных счетов сторонних организаций за выполненные работы или оказанные услуги по подготовке к производству новых видов продукции	97	60
Списаны суммы начисленной заработной платы работников, начисленной за подготовку к производству новых видов продукции	97	70
Списаны произведённые от начисленной заработной платы отчисления по установленным ставкам на государственное социальное страхование	97	69
Списаны произведённые от начисленной заработной платы начисления по обязательному страхованию персонала	97	76
Списаны подотчётные суммы, относимые на подготовку к производству новых видов продукции	97	71
Отнесены на расходы по подготовке и освоению новых производств выполненные и сданные работы разными организациями и лицами	97	76
Списаны суммы общепроизводственных затрат, включаемые в расходы по подготовке и освоению новых производств	97	25
Списаны расходы по подготовке и освоению новых производств и включены в себестоимость продукции, работ, услуг	20	97

9.5 Учет и распределение затрат на управление и обслуживание производства и организации

К затратам по обслуживанию производства и управлению им относят *общепроизводственные затраты*, учитываемые на одноименном собирательно-распределительном счёте 25. В рабочем плане счетов организации могут быть предусмотрены следующие субсчета к данному счёту:

25.1 – затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования;

25.2 – цеховые затраты.

Аналитический учёт *затрат на содержание и эксплуатацию оборудования* может вестись по следующей номенклатуре статей:

- 1) амортизация оборудования и транспортных средств;
- 2) эксплуатация оборудования (стоимость смазочных, обтирочных и прочих вспомогательных материалов, заработная плата работников, обслуживающих оборудование, отчисления на социальные нужды от этой заработной платы, стоимость энергии, потреблённой при эксплуатации оборудования и др.);
- 3) текущий ремонт оборудования и транспортных средств;
- 4) внутривозвратное перемещение грузов;
- 5) прочие затраты.

При журнально-ордерной форме учёта учёт затрат на содержание и эксплуатацию оборудования осуществляется в ведомости № 12 учёта затрат цехов. Такая ведомость открывается на каждый цех в отдельности. По окончании месяца затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, собранные по дебету счёта 25, распределяются между объектами калькулирования пропорционально определённой в учётной политике организации базе распределения.

В качестве базы распределения может быть основная заработная плата производственных рабочих, объём выпуска продукции, прямые материальные затраты, количество отработанных человеко-часов, количество отработанных машино-часов и др. При выборе способа распределения необходимо учитывать специфику деятельности организации: особенности организации и технологии производства, уровень механизации и автоматизации труда, квалификацию работников бухгалтерии и другие факторы.

Аналитический учёт цеховых затрат также ведут по каждому цеху в отдельности по следующей номенклатуре статей:

- 1) содержание аппарата управления цеха (заработная плата персонала управления цехом, отчисления на социальные нужды, затраты на содержание диспетчерской связи и т. д.);
- 2) содержание прочего цехового персонала;
- 3) амортизация зданий, сооружений и инвентаря цеха;
- 4) текущий ремонт зданий и сооружений;
- 5) затраты на испытания, рационализацию и изобретательство;
- 6) прочие затраты.

По окончании отчётного месяца цеховые затраты могут:

– распределяться между видами продукции пропорционально базе распределения (Д20 К25.2);

– признаваться расходами отчётного периода и списываться: Д90.5 К25.2 (в зависимости от варианта, указанного в учётной политике).

Таблица 9.3 – Типовая корреспонденция счетов по учёту и распределению общепроизводственных затрат

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
Начислена амортизация основных средств, эксплуатируемых в целях основного производства	25	02
Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в целях основного производства	25	05
Израсходованы материальные ценности на общепроизводственные нужды	25	10
Списаны (отражены обратной записью) отклонения от учётной стоимости по израсходованным материалам на общепроизводственные нужды	25	16
Израсходованы полуфабрикаты собственного производства для общепроизводственных нужд	25	21
Списана стоимость услуг, оказанных цехами вспомогательных производств для общепроизводственных нужд	25	23
Списаны суммы арендной платы, уплаченной вперёд, по основным средствам, принятым в аренду без выкупа; подписки на техническую литературу и других расходов будущих периодов, относимых на общепроизводственные затраты	25	97
Списана стоимость готовой продукции, израсходованной для общепроизводственных целей	25	43
Списана стоимость акцептованных счетов сторонних организаций за выполненные работы или оказанные услуги для общепроизводственных нужд	25	60
Списаны суммы начисленных налогов в бюджет за счёт общепроизводственных затрат	25	68
Списаны суммы начисленной заработной платы (премий) вспомогательных рабочих, руководящих работников, специалистов и служащих общепроизводственного назначения	25	70
Списаны произведённые отчисления по установленным ставкам на государственное социальное страхование	25	69
Списаны подотчётные суммы, относимые на общепроизводственные затраты	25	71
Отнесены на общепроизводственные затраты выполненные и сданные работы разными организациями и лицами, суммы по страхованию имущества и персонала	25	76

Окончание таблицы 9.3

1	2	3
Списана стоимость продукции, работ и услуг по внутрихозяйственным расчётам, относимая на общепроизводственные затраты	25	79
Списаны суммы недостач и потерь от порчи ценностей на цеховых складах в пределах норм естественной убыли	25	94
Списана сумма общепроизводственных затрат, включаемая в себестоимость продукции, работ, услуг	20	25
Отнесены общепроизводственные затраты на затраты вспомогательных цехов	23	25
Списана часть общепроизводственных затрат на себестоимость забракованной продукции	28	25
Списаны суммы общепроизводственных затрат (постоянных), относимых на расходы отчетного периода	90	25
Списаны суммы общепроизводственных затрат, включаемых в затраты по освоению новых производств	97	25

Для общепроизводственных затрат установлена единая методика их контроля. По каждому виду затрат составляется план-смета с подразделением по статьям. Аналитический учёт затрат осуществляется по статьям в соответствии с установленной номенклатурой. Фактические затраты по статьям сопоставляют со сметными и устанавливают отклонение (экономия или перерасход).

Учёт затрат на управление и обслуживание общехозяйственного характера, то есть *общехозяйственных затрат*, ведётся на активном синтетическом счёте 26 «Общехозяйственные затраты». Их аналитический учёт ведут по отдельным статьям, сгруппированным в 4 раздела:

1. Затраты на управление организацией:
 - заработная плата аппарата управления организацией;
 - затраты на командировки;
 - содержание пожарной и сторожевой охраны;
 - прочие затраты.
2. Общехозяйственные затраты:
 - содержание прочего административного персонала;
 - амортизация основных средств и нематериальных активов;
 - содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения;
 - охрана труда;
 - затраты на подготовку кадров;
 - прочие общехозяйственные затраты.

3. Сборы и отчисления:

– налоги, сборы и прочие обязательные отчисления.

4. Непроизводительные затраты:

– потери от простоев;

– потери от порчи материалов и недостач в пределах норм естественной убыли, возникающих при хранении материалов на общезаводских складах;

– прочие непроизводительные затраты.

Общехозяйственные затраты, собранные по дебету счёта 26 в конце месяца, признаются расходами периода и списываются бухгалтерской записью:

Д90.5 К26

При журнально-ордерной форме учёта аналитический учёт общехозяйственных затрат ведётся в ведомости № 15.

Таблица 9.4 – Типовая корреспонденция счетов по отражению общехозяйственных затрат

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
Начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения	26	02
Начислена амортизация по нематериальным активам общехозяйственного назначения	26	05
Израсходованы материальные ценности на общехозяйственные нужды	26	10
Списаны (отражены обратной записью) отклонения от учётной стоимости по израсходованным материалам на общехозяйственные нужды	26	16
Израсходованы полуфабрикаты собственного производства для общехозяйственных нужд	26	21
Списана стоимость услуг, оказанных цехами вспомогательных производств для общехозяйственных нужд	26	23
Списаны суммы арендной платы, уплаченной вперёд, по основным средствам, принятым в аренду без выкупа; подписки на техническую литературу и других расходов будущих периодов, относимых на общехозяйственные затраты	26	97
Списана стоимость готовой продукции, израсходованной для общехозяйственных целей	26	43
Списана стоимость акцептованных счетов сторонних организаций за выполненные работы или оказанные услуги для общехозяйственных нужд	26	60
Списаны суммы начисленных налогов в бюджет за счёт общехозяйственных затрат	26	68
Списаны суммы начисленной заработной платы руководящих работников, специалистов и служащих общехозяйственного назначения	26	70
Списаны произведённые отчисления по установленным ставкам на государственное социальное страхование	26	69

Продолжение таблицы 9.4

1	2	3
Списаны подотчётные суммы, относимые на общехозяйственные расходы	26	71
Отнесены на общехозяйственные затраты выполненные и сданные работы разными организациями и лицами, суммы по страхованию имущества и персонала	26	76
Списана стоимость продукции, работ и услуг по внутрихозяйственным расчётам, относимая на общехозяйственные расходы	26	79
Списаны суммы недостач и потерь от порчи ценностей (в пределах норм естественной убыли) на общехозяйственных складах	26	94
Списана сумма общехозяйственных затрат на расходы отчетного периода	90	26

9.6 Учет непроизводительных затрат в производстве

К непроизводительным затратам в производстве относят потери от простоев и потери от брака.

Потери от простоев могут быть целодневными и внутрисменными, вызванными внешними и внутренними причинами. Они представляют собой непроизводительные материальные и трудовые затраты, вызванные незапланированными остановками отдельного оборудования, цехов либо всего производства.

Потери от простоев по внутренним причинам относят на общепроизводственные затраты, то есть в дебет сч. 25 «Общепроизводственные затраты» в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и т. д. Отражение потерь от простоев по внешним причинам происходит по дебету сч. 26 «Общехозяйственные затраты» в корреспонденции с кредитом тех же счетов. Однако потери от простоев по внешним причинам могут быть признаны виновником (например, поставщиком материалов) и в этом случае признанные виновником суммы списываются с кредита счета 26 в дебет счета 76 субсчет «Расчеты по претензиям».

Потери от брака отражаются в калькуляции себестоимости продукции отдельной статьей. По статье *брак в производстве* показывают суммы только в отчётных калькуляциях.

По месту обнаружения брак может быть внутренним, то есть обнаруженным в организации до отправки продукции покупателям, и внешним, то есть обнаруженным у покупателя.

В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценке готовой продукции, брак подразделяется на исправимый и неисправимый. Исправимым браком считаются изделия, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и

исправление которых технически возможно и экономически целесообразно. Неисправимым браком считаются изделия, которые не могут быть использованы по прямому назначению, исправление которых технически невозможно либо экономически нецелесообразно.

При выявлении брака работники отдела технического контроля делают соответствующие отметки в первичных документах по учёту выработки. Кроме того, оформляется акт о браке или ведомость о браке, в которых указывают характер брака, его причину, количество забракованной продукции, виновника брака, себестоимость брака, подлежащую к взысканию с виновного лица, потери от брака, отметку склада.

Акт подписывается работниками ОТК, мастером (или) начальником цеха и передаётся в бухгалтерию.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяют исходя из стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов, израсходованных на исправление брака, а также заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды от этой заработной платы, а также соответствующей доли общепроизводственных затрат.

Окончательные потери от внутреннего исправимого брака определяют вычитанием из себестоимости его исправления сумм, удержанных с виновника брака.

Потери от неисправимого брака рассчитывают вычитанием из его себестоимости стоимости забракованной продукции по ценам возможного использования и сумм, удержанных с виновника брака.

Если брак произошел по вине поставщиков (например, были поставлены некачественные сырьё и материалы, что вызвало выпуск некачественной продукции), может быть выставлена претензия поставщику.

В этом случае на сумму признанной поставщиком претензии делается бухгалтерская запись:

Д-т сч.76.3 «Расчёты по претензиям» К-т сч.28 «Брак в производстве», что уменьшает сумму потерь от брака, относимую на себестоимость продукции.

Для отражения хозяйственных операций, связанных с отражением непроизводительных затрат организации в связи с выпуском бракованной продукции и списанием этих затрат, предназначен счет 28 «Брак в производстве», по дебету которого отражается себестоимость неисправимого брака и затраты по исправлению брака, а по кредиту – суммы возмещения потерь от брака и списание невозмещенных затрат на себестоимость продукции.

Таблица 9.5 – Типовая корреспонденция счетов по учёту брака в производстве

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
Израсходованы материалы на исправление брака	28	10
Использованы полуфабрикаты на исправление брака	28	21
Отнесены услуги вспомогательных цехов на затраты по исправлению брака	28	23
Списана доля общепроизводственных затрат на затраты по исправлению брака	28	25
Начислены налоги в бюджет от зарплаты, начисленной рабочим за исправление брака и др.	28	68
Отчислены суммы в Фонд социальной защиты населения от зарплаты работников, занятых исправлением брака	28	69
Начислена зарплата работникам, занятым исправлением брака	28	70
Отнесены расходы подотчётных лиц на затраты по исправлению брака	28	71
Списаны затраты по исправлению брака разными организациями и лицами	28	76
Отчислены суммы в резерв на оплату отпусков рабочих, занятых исправлением брака	28	96
Списаны суммы, уменьшающие потери от брака, возмещаемые поставщиками вследствие недоброкачества поставляемых материалов	76	28
Удержаны суммы с виновников брака в возмещение потерь	70, 73	28
Списана фактическая себестоимость гарантийного ремонта, объём которого превышает нормы (при резервировании затрат на гарантийный ремонт)	96	28
Списана сумма потерь, относящихся к продукции основного производства	20	28
Списана сумма потерь, относящихся к работам, услугам цехов вспомогательных производств	23	28
Списана себестоимость внутреннего окончательного брака продукции; фактическая производственная себестоимость забракованной и возвращённой потребителями продукции, а также работ по сверхнормативному гарантийному ремонту по вине изготовителя	28	20,23
Списана стоимость материальных ценностей по ценам возможного использования или реализации, поступивших на склад от неисправимого брака	10	28

Аналитический учёт потерь от брака ведётся по каждому цеху по видам забракованной продукции и по статьям затрат. Это позволяет прямым образом относить их на себестоимость тех видов продукции, по которым был допущен брак. Если потери от брака (внешнего) относятся к продукции, выпуск которой прекращен, они либо относятся на аналогичную продукцию, выпускаемую в отчетном периоде, либо распределяются между видами продукции пропорционально установленной в организации базе.

9.7 Учет и распределение затрат вспомогательных производств

Производственная структура крупных промышленных организаций характеризуется наличием не только цехов основного производства, но и рядом вспомогательных производств, призванных обслуживать деятельность основного производства. Вспомогательные производства могут быть представлены цехами, отделами, участками по следующим направлениям деятельности:

- 1) ремонтные – выполняющие ремонтно-механические, ремонтно-строительные и т. п. виды работ;
- 2) транспортные – обладающие транспортными средствами и осуществляющие перевозки как внутри организации, так и за ее пределами;
- 3) инструментальные – занятые изготовлением инструментов, спецприспособлений, штампов и т. п.;
- 4) энергетические – занятые производством различного рода энергии (электростанции, котельные и т. д.);
- 5) тарные – производящие тару и осуществляющие ее ремонт;
- 6) хозяйственное обслуживание – уборка помещений, стирка спецодежды и т. п.

Учет затрат вспомогательных производств организуется по дебету сч. 23 «Вспомогательные производства» в зависимости от однородности выпускаемой продукции. По этому признаку вспомогательные производства принято делить на простые и сложные.

В простых производствах (например, котельная) вырабатывается один вид продукции и отсутствует незавершенное производство. Следовательно, отпадает необходимость в разделении всех затрат на прямые и косвенные.

В сложных производствах выпускаются разные виды продукции, выполняются различные работы и на конец отчетного периода могут оставаться остатки незавершенного производства. В этом случае может возникнуть необходимость в разделении затрат на прямые и косвенные для калькулирования себестоимости отдельных видов продукции или работ. Прямые затраты будут собираться по дебету сч. 23

«Вспомогательные производства», а косвенные – в течение месяца будут отражаться по дебету сч. 25 «Общепроизводственные затраты», а в конце месяца будут распределяться между отдельными видами продукции.

Записи на счетах бухгалтерского учёта по учёту и распределению затрат вспомогательных производств приведены в таблице 9.6.

Таблица 9.6 – Типовая корреспонденция счетов по учёту и распределению затрат вспомогательных производств

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	Кредит
1	2	3
Начислена амортизация по основным средствам вспомогательных производств	23	02
Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в цехах вспомогательного производства	23	05
Списана сумма использованных материалов в цехах вспомогательных производств	23	10
Списаны (отражены обратной записью) отклонения по израсходованным материалам во вспомогательном производстве	23	16
Использованы полуфабрикаты собственного производства в цехах вспомогательного производства	23	21
Списаны потери от брака, учтённого в цехах вспомогательного производства	23	28
Списана часть расходов будущих периодов, относящихся к отчётному периоду, включаемых в затраты вспомогательного производства	23	97
Отпущена готовая продукция цехам вспомогательного производства	23	43
Начислена сумма отчислений в Фонд социальной защиты населения	23	69
Начислена заработная плата работникам вспомогательного производства	23	70
Списаны расходы, связанные со служебными командировками работников цехов вспомогательного производства	23	71
Списана стоимость работ, услуг, выполненных НИИ, проектно-техническими и транспортными организациями; суммы начисленных страховых взносов по имущественному и личному страхованию во вспомогательных производствах	23	76

Продолжение таблицы 9.6

1	2	3
Списаны на затраты вспомогательного производства недостачи и потери от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли	23	94
Оказаны услуги вспомогательными производствами по доставке оборудования, требуемого монтажа	07	23
Списана стоимость работ и услуг, оказанных цехами вспомогательных производств для нужд капитального строительства	08	23
Произведены товарно-материальные ценности для внутризаводского потребления	10 (15)	23
Списаны услуги вспомогательных производств на затраты основного производства	20	23
Списана стоимость полуфабрикатов, изготовленных цехами вспомогательных производств	21	23
Списана стоимость полученных взаимных (встречных) услуг от других цехов вспомогательного производства	23	23
Отнесены услуги вспомогательных цехов на общепроизводственные затраты	25	23
Отнесены услуги вспомогательных цехов на общехозяйственные затраты	26	23
Списана сумма выявленного брака в инструментальных и ремонтных производствах	28	23
Списаны услуги вспомогательных производств на затраты обслуживающих производств и хозяйств	29	23
Списана стоимость выполненных и сданных цехами вспомогательного производства заказов по работам, услугам, связанным с освоением новых организаций, производств, подготовкой и освоением выпуска новых видов продукции	97	23
Списана стоимость готовой продукции, выработанной цехами вспомогательных производств и сданной на склад	43	23
Списана стоимость погрузочно-разгрузочных и транспортных работ, связанных со сбытом продукции	44	23
Списана фактическая производственная себестоимость работ, услуг, энергии, воды и других энергоносителей, выполненных и отпущенных своим обслуживающим производствам и хозяйствам, капитальному строительству, если последние выделены на самостоятельный баланс, а также другим субъектам хозяйствования на договорных началах	90	23

Окончание таблицы 9.6

1	2	3
Списана стоимость работ, услуг ремонтных и других вспомогательных цехов по ликвидации и реализации основных средств	91	23
Списана стоимость выявленных недостатков незавершенного производства во вспомогательных цехах	94	23

Аналитический учет по сч. 23 «Вспомогательные производства» ведется по видам производств. На практике в большинстве случаев к сч. 23 «Вспомогательные производства» для этих целей открываются соответствующие субсчета. В малых организациях, а также в организациях, где вспомогательные службы функционируют в составе основных цехов, счет 23, как правило, не ведется, а соответствующие затраты учитываются на сч. 20 «Основное производство».

При списании и распределении затрат вспомогательных производств вначале оценивают остатки незавершенного производства. Затраты, которые относятся к сданной продукции, работам, услугам, распределяются по потребителям пропорционально объему отпущенной продукции, выполненных работ и услуг либо относятся на счета потребителей в соответствии с выполненными заказами.

9.8 Учет и оценка незавершенного производства

Калькулирование себестоимости продукции, выпущенной из производства, требует предварительного учета и оценки незавершенного производства, то есть той продукции, которая имеет частичную готовность, либо не прошла технической приемки, либо по каким-то другим причинам не сдана на склад готовой продукции.

Для контроля за сохранностью незавершенного производства (НЗП) производственно-диспетчерской службой организации осуществляется оперативный учет движения деталей и узлов по операциям технологического процесса. Проверка данных этого учета осуществляется периодически путем проведения инвентаризаций НЗП. Сроки и технические приемы проведения инвентаризаций НЗП определяются организацией.

Данные оперативного учета и инвентаризаций позволяют получить информацию о количестве изделий, не законченных обработкой. Их оценка производится в соответствии с инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции и определяется учетной политикой организации.

В массовом и серийном производстве НЗП может оцениваться:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов и т. д.

В единичном производстве его оценка, как правило, производится по фактически произведенным затратам.

9.9 Сводный учет затрат на производство

Обобщение затрат на производство происходит в учетных регистрах в зависимости от формы бухгалтерского учета, применяемой в организации. Так при *журнально-ордерной форме* учета обобщающим регистром затрат на производство является журнал-ордер № 10, который заполняется итоговыми данными следующих учетных регистров:

- ведомости № 12, которая ведется по цехам основного и вспомогательных производств по статьям калькуляции;
- ведомости № 13, предназначенной для учета затрат обслуживающих производств и хозяйств;
- ведомости № 14, отражающей потери от брака в производстве;
- ведомости № 15, аккумулирующей общехозяйственные затраты и расходы по реализации продукции;
- разработочных таблиц и др.

Журнал-ордер № 10 построен таким образом, что обеспечивает получение сводных данных о затратах как по экономическим элементам, так и по статьям калькуляции. Он содержит три раздела:

- 1) издержки производства,
- 2) расчет затрат на производство по экономическим элементам,
- 3) расчет себестоимости продукции по статьям калькуляции.

Аналитический учет затрат ведется по структурным подразделениям (цехам) по видам выпускаемой продукции (по объектам калькулирования) в разрезе калькуляционных статей.

В *автоматизированной форме* бухгалтерского учета вся информация о затратах на производство группируется в соответствующих регистрах (ведомостях, карточках и т. п.) по счету 20 «Основное производство» в разрезе корреспондирующих счетов.

В малых организациях, занятых производством продукции, работ, услуг, при использовании *упрощенной формы* бухгалтерского учета, обобщение затрат происходит в ведомости № В-3 «Ведомость учета затрат на производство». При этом в ведомости № В-3 ведется синтетический и аналитический учет в разрезе видов продукции, работ, услуг.

Сводный учет затрат может быть организован по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту.

При бесполуфабрикатном варианте учет затрат организуется по местам их возникновения, однако фактическая себестоимость полуфабрикатов не исчисляется. При исчислении себестоимости готовой продукции затраты всех цехов, принимающих участие в ее изготовлении, суммируются (с учетом остатков НЗП). При этом варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех бухгалтерскими записями не отражается, а контроль за их движением осуществляется по данным оперативного учета в натуральном выражении.

При полуфабрикатном варианте после каждого передела исчисляется себестоимость полуфабриката и передача полуфабриката из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями с использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Данный вариант организации сводного учета затрат более трудоемкий, однако он позволяет осуществлять более действенный контроль за уровнем затрат в производстве. Кроме того, использование этого варианта сводного учета затрат объективно необходимо в тех случаях, когда происходит реализация полуфабрикатов на сторону.

9.10 Основные методы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции

Система учёта затрат на производство должна выражать определённую взаимосвязь приёмов и способов обобщения издержек по составу, содержанию, назначению, местам возникновения и центрам ответственности, по видам продукции или работ, их группам и способам контроля за использованием производственных ресурсов в сопоставлении с действующими нормами и планируемой эффективностью.

В организациях учёт затрат может быть организован различными методами, классификация которых может рассматриваться по множеству признаков. Основными из них являются:

- 1) способ оценки затрат (степень нормирования):
 - по фактической себестоимости,
 - по плановой себестоимости,
 - по нормативной себестоимости;
- 2) отношение затрат к технологическому процессу производства (объект группировки):
 - позаказный метод,
 - попроцессный метод,
 - попередельный метод;
- 3) полнота включения затрат в себестоимость (полнота охвата затрат):
 - по полным затратам,
 - по частичным затратам.

Наряду с рассмотренными основными признаками классификации методов учёта затрат, имеется целый ряд дополнительных признаков. Например, по способу распределения косвенных затрат выделяют однокоэффициентный и многокоэффициентный методы.

Все эти методы учета затрат и калькулирования себестоимости подробно рассматриваются и изучаются в курсе «Бухгалтерский управленческий учет». В соответствии с основной учебной литературой по бухгалтерскому учету и программой курса при изучении данной темы в качестве основных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции выделяются:

- попроцессный (попередельный),
- позаказный,
- нормативный.

Попроцессный метод заключается в отражении всех видов прямых и косвенных затрат, связанных с выпуском и реализацией продукции в разрезе отдельных процессов. Такая система калькулирования характерна для производства качественно-однородной продукции, как правило, массового производства, где индивидуальные заказы не оказывают существенного влияния на ход производственной деятельности. Степень сложности этой системы калькулирования определяется количеством производственных процессов, структурно выделенных в организации, объёмом незавершённого производства (далее НЗП) и широтой номенклатуры продукции.

Основу этой системы калькулирования составляет учёт затрат по каждому процессу в разрезе статей калькуляции (при этом определяется стоимость готовой продукции этого процесса и НЗП). Процесс накопления затрат ведётся параллельно процессу производства. Открываются контрольные счета для каждого процесса и для каждого процесса определяют прямые и накладные расходы.

При попроцессном калькулировании можно наблюдать иногда, что затраты на материалы возникают только в начале производственного процесса, а затраты на обработку добавляются равномерно в течение всего производственного цикла. Процесс калькулирования включает в себя четыре этапа:

- 1) определение объёма НЗП;
- 2) определение общего количества продукции, произведённого в отчётном периоде;
- 3) определение общей суммы прямых и косвенных затрат по всем процессам (распределение косвенных затрат по выбранной базе);
- 4) расчёт удельной себестоимости продукции (то есть средней себестоимости единицы продукции).

Преимущества этой системы калькулирования:

- 1) простота;
- 2) возможность управления НЗП и запасами готовой продукции;

3) группировка затрат по центрам затрат или по центрам ответственности.

Недостаток – чрезмерное усреднение себестоимости продукции.

Попроцессная калькуляция широко используется на предприятиях нефтяной, химической, фармацевтической, текстильной, лёгкой, пищевой и других отраслях.

Развитие этого метода приводит к появлению пооперационного калькулирования, когда основным объектом отнесения затрат является операция. Основным преимуществом такого метода является то, что калькуляция «привязывается» к технологическому процессу.

Существуют разные точки зрения относительно попроцессного и попередельного методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Одни считают, что эти два метода одно и то же, другие настаивают на том, что это разные методы. Существует и такое предположение, что попередельный – частный случай попроцессного метода, и обратное данному утверждение: попроцессный – частный случай попередельного.

В данном случае необходимо руководствоваться определением передела.

Передел – это такая совокупность технологических операций, которая завершается выработкой полуфабриката или готового продукта.

Попередельный метод учёта затрат применяется в тех производствах, где готовая продукция получается в результате последовательной обработки исходного материала на (нескольких) отдельных технологически прерывных стадиях, фазах, то есть переделах.

Сущность данного метода состоит в том, что учёт затрат ведётся по переделам, а внутри них по статьям калькуляции и видам продукции. Косвенные затраты общего характера распределяются между переделами пропорционально выбранной базе. Существует два варианта организации попередельного метода учёта затрат: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

Основным условием применения позаказного метода учёта затрат является выделение изготовления одного изделия или небольшой партии изделий и получения информации не о средней, а об индивидуальной себестоимости.

Выполнение одного, пусть даже среднего заказа, как правило, не загружает производственные мощности организации. Поэтому в производстве в большинстве случаев находится несколько заказов одновременно. Это достаточно усложняет процесс учёта затрат.

Использование позаказного метода предполагает, что все прямые затраты (материалы, заработная плата, начисления на заработную плату) учитываются по отдельным заказам, а остальные (косвенные) – по местам возникновения, а затем распределяются на отдельные заказы.

Недостаток данного метода заключается в том, что при использовании позаказного метода требуется большой объём учётно-расчётных работ. На каждый заказ отводится ведомость (карта) аналитического учёта, которой присваивается определённый код. Также требуется тщательное и своевременное документирование расчётов, связанных с распределением косвенных затрат.

Особенностью учёта затрат при этом методе является аккумулярование затрат по заказу, а не за промежуток времени.

Позаказный метод используется в единичном и мелкосерийном производстве: строительство, судостроение, авиационная промышленность, индивидуальный пошив одежды, обуви, изготовление мебели по индивидуальным заказам и т. д.

Нормативный метод основан на составлении нормативной калькуляции по действующим на начало календарного периода нормам и последующем выявлении в течение производственного цикла изготовления изделий отклонений от этих норм и нормативов.

Отклонением от норм считается как экономия, так и дополнительный расход сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат.

При этом методе фактическая себестоимость продукции определяется путём прибавления (вычитания) к нормативной себестоимости отклонений от норм по каждой статье. Поэтому учёт затрат организуется в пределах норм и по отклонениям от норм. Анализ этих отклонений позволяет принимать управленческие решения по оперативному воздействию на процесс формирования себестоимости.

Применение нормативного метода требует соблюдения целого ряда условий:

1. Нормирование расхода всех видов ресурсов.
2. Применение первичной документации, которая позволяла бы фиксировать затраты по нормам и отклонениям от норм в разрезе мест, причин, виновников.
3. Правильная организация складского хозяйства: обеспечение весоизмерительным оборудованием.
4. Обеспечение производственных подразделений приборами для потребления воды, газа, пара, электроэнергии.
5. Разработка номенклатур-ценников ресурсов.

Вместе с тем задачу управления затратами нормативный метод решает более успешно.

Его преимущества:

- контроль над затратами (фактические затраты сопоставляются с нормативными);
- возможность анализа мест, причин и виновников отклонений;
- оперативное принятие мер по управлению затратами.

Недостатки:

- увеличение трудоёмкости учётно-вычислительных работ;
- необходимость организации учёта и по нормам, и по отклонениям от норм.

10 УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ

10.1 Задачи бухгалтерского учёта готовой продукции и её реализации

10.2 Учёт поступления готовой продукции на склад и её оценка

10.3 Состав, учёт и распределение расходов на реализацию

10.4 Учёт налогов, исчисляемых из выручки от реализации продукции

10.5 Учёт реализованной продукции. Формирование финансового результата от реализации продукции

10.1 Задачи бухгалтерского учёта готовой продукции и её реализации

Наибольшую прибыль промышленные организации получают, прежде всего, от своей основной деятельности, к которой относят производство и реализацию готовой продукции.

Готовая продукция – это изделия и полуфабрикаты, которые полностью закончены обработкой, соответствуют действующим стандартам или утвержденным техническим условиям и приняты на склад либо заказчиком. При этом готовая продукция должна быть снабжена сертификатом или другим документом, который удостоверяет её качество.

Особое внимание следует уделить понятию готовой продукции собственного производства. Условия и критерии отнесения готовой продукции к готовой продукции собственного производства регулируются Положением об отнесении продукции (работ, услуг) к продукции (работам, услугам) собственного производства, утверждённым постановлением Совмина от 17.12.2001 № 1817.

Основные условия и критерии отнесения готовой продукции к продукции собственного производства представлены в таблице 10.1.

Основные задачи бухгалтерского учёта готовой продукции:

- правильный и своевременный учёт и контроль наличия и движения готовой продукции на складах и других местах хранения продукции;
- контроль за сохранностью готовой продукции и соблюдением установленных лимитов;

Таблица 10.1 – Условия и критерии отнесения продукции к продукции собственного производства

Критерии отнесения готовой продукции к продукции собственного производства	
1 Общие условия:	
- изготовление продукции осуществляется лицами, состоящими в трудовых отношениях с производителем	
- изготовление продукции осуществляется производителем при использовании земельных участков, зданий, сооружений, иных объектов недвижимого имущества, машин, оборудования, инструментов и приспособлений, находящихся в собственности производителя или переданных ему в аренду (безвозмездное пользование)	
- изготовление продукции осуществляется с использованием исходных материалов, сырья, полуфабрикатов, комплектующих изделий, находящихся в собственности производителя	
1.1) продукция полностью изготовлена производителем	1.2) продукция подвергнута достаточной обработке на территории РБ
К такой продукции относятся:	К такой продукции относится продукция при выполнении одного из следующих критериев:
- природные ресурсы, добытые на территории Республики Беларусь	- если в результате обработки изменяется классификационный код по единой Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Таможенного союза на уровне любого из первых четырёх знаков
- продукция растительного происхождения, выращенная и собранная на территории Республики Беларусь	- если разница между отпускной ценой продукции и ценой сырья (материалов), используемого для её изготовления (без налогов) составляет не менее 30 % и определяется в порядке, установленном Министерством экономики
Окончание таблицы 10.1	
- живые животные, родившиеся и выращенные в Республике Беларусь	- если производителем соблюдаются необходимые условия, осуществляются производственные и технические операции, при которых товар считается происходящим из той страны, в которой он имел место
- продукция, полученная в Республике Беларусь от выращенных в ней животных	
- продукция морского рыболовного промысла, полученная судном Республики Беларусь либо арендованным (зафрахтованным) ею судном	
- продукция, полученная в результате охотничьего и рыболовного промысла в Республике Беларусь	
- отходы и лом, полученные в результате производственных, технологических или иных операций по переработке (обработке) и др.	
2 Принадлежность продукции производителя к продукции собственного производства подтверждается сертификатом, выдаваемым Белорусской торгово-промышленной палатой, унитарными предприятиями Белорусской торгово-промышленной палаты, их представительствами и филиалами	

- контроль за выполнением планов по объёму, ассортименту, качеству выпущенной продукции и обязательствам по её поставкам;
- контроль за соблюдением плана по реализации продукции и своевременностью оплаты проданной продукции;
- выявление рентабельности всей продукции и её отдельных видов.

10.2 Учёт поступления готовой продукции на склад и её оценка

Выпуск готовой продукции из производства и поступление ее на склад оформляется следующими первичными учетными документами: приемо-сдаточными накладными, спецификациями, приемными актами, ведомостями сдачи готовой продукции из производства на склад, планами-картами сдачи готовой продукции и др.

Эти документы заполняются обычно в трех экземплярах, утверждаются в учётной политике организации и должны содержать обязательные реквизиты (наименование, номер документа, дата и место его составления, содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее измерение и оценку в натуральных, количественных и денежных показателях; должности лиц, фамилии, инициалы и личные подписи ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления).

На основании первичных учётных документов готовая продукция сдается на склад в подотчет материально ответственным лицам (зав. складом, кладовщикам и др.). Если организация выпускает продукцию, которая по техническим характеристикам не может складироваться (например, крупногабаритная продукция), то такая продукция принимается заказчиком на месте её нахождения (изготовления).

При поступлении готовой продукции на склад кладовщику необходимо проверить:

- 1) соответствие фактического количества поступивших ценностей с данными, указанными в первичных учётных документах;
- 2) наличие в первичных учётных документах соответствующих отметок, которые подтверждают проведение контроля качества выпущенной продукции.

После проверки кладовщик расписывается в обоих экземплярах первичных учётных документов, на основании которых она поступает, что свидетельствует о приемке готовой продукции. При этом первый экземпляр документа возвращается в цеха основного производства как основание для списания продукции из производства. Второй экземпляр остается в отделе сбыта у кладовщика вместе с готовой продукцией.

В случае, когда договором, условиями поставки предусмотрена приемка продукции на месте производства представителями заказчика,

изделия считаются готовыми, если они приняты представителями заказчика и оформлены актом приемки.

На основании данных приемо-сдаточных накладных кладовщик фиксирует количество поступивших ценностей в карточках учета готовой продукции. Кроме учёта поступления из производства готовых изделий, в карточках ведётся учёт передачи (отгрузки, продажи) покупателям продукции в соответствии с первичными документами и датами движения. После каждой операции в карточке обязательно выводится остаток готовой продукции. Аналитический учёт движения готовой продукции в карточках ведётся по её наименованиям, видам, местам хранения и материально-ответственным лицам.

На основании данных, учтенных в карточках, на складах составляются оборотные ведомости готовой продукции или сальдовые ведомости готовой продукции, которые передаются в бухгалтерию. Здесь они необходимы для ведения количественного и стоимостного учета движения готовой продукции на складах и организации контроля за сохранностью этих ценностей.

На автоматизированных складах аналитический учёт движения готовой продукции ведётся в машинограммах движения готовой продукции по складу, имеющих такое же содержание, как и карточки, но составляемых ежедневно в разрезе каждого наименования и вида готовой продукции.

Первичные учётные документы, поступившие на склад, сгруппированные по местам хранения и видам готовой продукции в соответствии с графиком документооборота передаются в бухгалтерию, где проверяются и таксируются. На их основании в бухгалтерии ежемесячно составляется ведомость выпуска готовой продукции, которая необходима для оперативного контроля ежедневного выполнения плана по выпуску в разрезе наименований продукции в количественном и стоимостном измерении в течение одного месяца нарастающим итогом.

При формировании данных бухгалтерского учёта готовой продукции (в т. ч. аналитического) не допускается ведение учёта только в количественном выражении, без соответствующей стоимостной оценки. При этом в учёте могут применяться следующие виды оценки:

- 1) по фактической себестоимости;
- 2) по учётным ценам (отпускные цены, плановая себестоимость, нормативная себестоимость и др.).

Для отражения поступления готовой продукции из производства по учётным ценам в ведомости выпуска готовой продукции, как правило, используются учётные цены номенклатуры-ценника. По окончании месяца рассчитанная фактическая себестоимость готовой продукции по видам также отражается в ведомость выпуска готовой продукции. При этом отдельно выделяются отклонения фактической

производственной себестоимости изделий от их стоимости по учётным ценам. Указанные отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции.

Учёт наличия и движения готовой продукции ведётся на активном счёте 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. По дебету счёта 43 «Готовая продукция» отражается поступление готовой продукции на склад, а по кредиту её списание (реализация).

При применении учётных цен организации могут оговорить в учётной политике использование субсчетов к счёту 43 «Готовая продукция»: 43-1 «Готовая продукция по учётным ценам»; 43-2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учётной стоимости».

Хозяйственные операции, связанные с отражением поступлением готовой продукции на склад при применении различных видов оценки в учёте, представлены в таблице 10.2.

Таблица 10.2 – Типовая корреспонденция счетов, связанная с отражением поступления готовой продукции на склад

Корреспонденция счетов		Хозяйственные операции
1 Учёт готовой продукции ведётся по фактической себестоимости		
43	20	Отражена фактическая себестоимость произведенной продукции
2 Учёт готовой продукции ведётся по учётным ценам		
43-1	20	Отражена поступившая в течение месяца готовая продукция по учётным ценам
43-2 (дополнительная запись)	20	Отражено отклонение фактической себестоимости готовой продукции, поступившей на склад, от её стоимости по учётным ценам (перерасход)
43-2 (сторнировочная запись)	20	Отражено отклонение фактической себестоимости готовой продукции, поступившей на склад, от её стоимости по учётным ценам (экономия)

Аналитический учёт по счёту 43 «Готовая продукция» ведётся как по местам хранения, так и по отдельным видам готовой продукции.

10.3 Состав, учёт и распределение расходов на реализацию

В процессе доведения продукции от производителей до потребителей организации несут определённые трудовые, материальные и денежные затраты, которые и являются расходами на реализацию. В настоящее время следует разделять состав расходов на реализацию организаций, осуществляющих промышленную

деятельность (иную производственную деятельность) и организаций, осуществляющих торговую (торгово-производственную) деятельность.

В организациях, осуществляющих промышленную (иную производственную) деятельность, к расходам на реализацию относятся:

- расходы на упаковку изделий на складах готовой продукции; расходы на доставку продукции к месту отправления, погрузки в транспортные средства;

- расходы на содержание помещений для хранения продукции в местах ее реализации;

- расходы на рекламу; другие аналогичные по назначению расходы.

Расходы на реализацию в организациях, осуществляющих торговую и торгово-производственную деятельность неоднородны. Так как деятельность таких организаций направлена на реализацию товаров несобственного производства и эти организации являются отдельными субъектами хозяйствования, то к расходам на реализацию они относят и расходы по управлению.

Таким образом, расходы на реализацию торговых и торгово-производственных организаций подразделяются на:

- 1) расходы, связанные с реализацией товаров;

- 2) расходы, связанные с управлением организацией.

В организациях, осуществляющих торговую и торгово-производственную деятельность, к расходам на реализацию относят: расходы на транспортировку товаров, за исключением транспортных затрат, связанных с приобретением товаров, на оплату труда, на содержание зданий, сооружений, инвентаря, на хранение, подработку и упаковку товаров, на рекламу, другие аналогичные по назначению расходы.

Для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией продукции (товаров, работ, услуг), используется активный счёт 44 «Расходы на реализацию».

Расходы на реализацию в течение месяца собираются по дебету счёта 44 «Расходы на реализацию». Записи на счетах бухгалтерского учёта, связанные с отражением расходов на реализацию в течение отчётного периода, представлены в таблице 10.3. При этом торговые организации могут оговорить в учётной политике применение отдельных субсчетов к счёту 44 «Расходы на реализацию» для разделения расходов: 44-1 «Расходы, связанные с реализацией»; 44-2 «Расходы, связанные с управлением».

В конце месяца суммы расходов на реализацию подлежат списанию. Записи на счетах бухгалтерского учёта по операциям, связанным со списанием расходов на реализацию, представлены в таблице 10.4.

Таблица 10.3 – Типовая корреспонденция счетов, связанная с отражением расходов на реализацию

Корреспонденция счетов		Хозяйственные операции
44	10-4	Израсходована тара и тарные материалы на упаковку готовой продукции (товаров)
44	70	Начислена заработная плата работникам за работу, связанную с реализацией продукции (товаров)
44	69	Начислены взносы в Фонд социальной защиты населения от суммы начисленной заработной платы
44	76	Начислены взносы в БРУСП «Белгосстрах» от суммы начисленной заработной платы
44	60, 76	Отражены транспортные, рекламные и другие услуги, оказанные сторонними организациями
44	43	Отражена стоимость готовой продукции, использованной при отгрузке и реализации

Транспортные затраты, связанные с приобретением товаров, распределяются между реализованными и оставшимися на складе товарами в порядке, представленном в таблице 10.5.

Таблица 10.4 – Типовая корреспонденция счетов, связанная со списанием расходов на реализацию

Корреспонденция счетов		Хозяйственные операции
1 Организации, осуществляющие промышленную и иную производственную деятельность		
90-6	44	Списаны в полном объёме расходы на реализацию
2 Организации, осуществляющие торговую, торгово-производственную деятельность		
90-5	44-1	Списаны в полном объёме расходы, связанные с реализацией, кроме транспортных затрат, связанных с приобретением товаров и относящихся к товарам, оставшимся на конец месяца нереализованными (если данные транспортные затраты не включаются в стоимость приобретения товаров)
90-6	44-2	Списаны в полном объёме расходы, связанные с управлением

Аналитический учёт по счёту 44 «Расходы на реализацию» ведётся по статьям расходов или в ином порядке, установленном учётной политикой организации.

10.4 Учёт налогов, исчисляемых из выручки от реализации продукции (работ, услуг)

Основным нормативным правовым документом, который регулирует исчисление налогов из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг), является Особенная часть Налогового кодекса Республики Беларусь от 29.12.2009 г. № 71-3 (далее НК РБ).

В соответствии с этим документом к налогам, исчисляемым из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг), относятся: налог на добавленную стоимость (НДС) и акцизы.

Налог на добавленную стоимость (НДС).

Плательщиками НДС являются:

1) организации (юридические лица РБ, иностранные и международные организации, осуществляющие деятельность в РБ, простые товарищества);

2) индивидуальные предприниматели (если их выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов за три предшествующих календарных месяца превысила в совокупности 40000 евро по официальному курсу, установленному Национальным банком РБ на последнее число последнего из таких месяцев;

3) доверительные управляющие;

4) физические лица, ввозящие товары на территорию РБ.

Объектом обложения НДС являются операции, связанные с:

– оборотами по реализации на территории РБ;

– ввозом товаров на территорию РБ.

Обороты по реализации товаров (работ, услуг) имущественных прав, признаваемые и не признаваемые объектами обложения НДС, представлены в таблице 10.5.

В НК РБ также установлен перечень льготированных оборотов по реализации. Льготированные операции – это операции, которые являются объектом обложения НДС, но организации не обязаны исчислять и уплачивать налог по ним. При этом обязанность отражать эти обороты в налоговой декларации по НДС у плательщиков остаётся. Перечень льготированных оборотов по реализации установлен в статье 94 НК РБ (например, обороты по реализации лекарственных средств, медицинской техники, изделий медицинского назначения, ветеринарных, социальных, медицинских и ритуальных услуг, услуг в сфере культуры, услуги почтовой связи по пересылке и др.).

Моментом фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав является день их отгрузки, приходящийся на отчётный период независимо от даты проведения расчётов по ним.

Таблица 10.5 – Обороты по реализации признаваемые и не признаваемые объектами обложения НДС

Обороты по реализации товаров (работ услуг), имущественных прав, признаваемые объектами обложения НДС	Обороты по реализации и передаче товаров (работ услуг), имущественных прав, не признаваемые объектами обложения НДС
1) обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав в результате осуществления сделок купли-продажи	1) платежи в бюджет и другие внебюджетные фонды
2) обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав своим работникам (например, оказание транспортных услуг своим работникам в счёт погашения задолженности по заработной плате)	2) передача товаров (работ, услуг), имущественных прав в качестве вклада участника простого товарищества (договора о совместной деятельности) в общее дело, а также обороты по реализации долей в уставных фондах других организаций
3) обороты по обмену товарами (работами, услугами), имущественными правами (отгрузка продукции по товарообменному договору)	3) передача тары, подлежащей возврату в сроки, установленные договором или законодательством
4) обороты по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав, за исключением тех, которые не признаются объектами обложения НДС.	4) обороты по возмездной и безвозмездной передаче товаров, (работ, услуг), имущественных прав в пределах одного юридического лица, а также безвозмездная передача: - имущества (работ, услуг) организациям, осуществляющим деятельность по производству продукции растениеводства, животноводства, рыболовства и пчеловодства, если это имущество (работы, услуги) организация использует для осуществления своей деятельности; - культурных ценностей организациям культуры; государственного имущества и др.
5) обороты по передаче лизингодателем предмета финансовой аренды (лизинга) лизингополучателю и арендодателем объекта аренды арендатору	5) сдача в аренду (передача в финансовую аренду (лизинг)) находящегося в государственной собственности предприятия в целом как имущественного комплекса, при которой полученные суммы арендной платы подлежат перечислению в доход бюджета
б) и другие в соответствии со статьёй 93 Налогового кодекса РБ	

НДС исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода по истечении каждого отчётного периода по всем операциям по реализации как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Ставки НДС установлены в следующем размере:

- основные налоговые ставки – 0 %, 10 %, 20 %;
- расчетные налоговые ставки в размере 9,09 % ($10 / 110 \times 100$) и 16,67 % ($20 / 120 \times 100$);
- расчетные ставки при исчислении налога по товарам в розничной торговле и общественном питании.

Порядок применения ставки НДС установлен статьёй 102 НК РБ.

Налоговые базы по каждому виду товаров (работ, услуг),

имущественных прав, операции по реализации (передаче) которых облагаются по разным ставкам налога, определяются отдельно. Налоговая база определяется только в белорусских рублях.

По общему правилу налоговая база для НДС определяется как стоимость объектов, исчисленная исходя:

1) из цен (тарифов) на объекты с учетом акцизов (для подакцизных товаров) без включения в них НДС;

2) из регулируемых розничных цен (тарифов), включающих НДС.

Особые случаи определения налоговой базы в зависимости от вида оборотов по реализации представлены в таблице 10.6.

Таблица 10.6 – Особые случаи определения налоговой базы

Вид оборота (выбытия)	Налоговая база
1) реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, имущественных прав по ценам ниже их себестоимости	цены реализации
2) прочем выбытии в магазинах беспошлинной торговли товаров, помещенных под таможенную процедуру беспошлинной торговли	цены приобретения таких товаров без учета НДС
3) безвозмездная передача:	
- произведенных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, имущественных прав	себестоимость
- приобретённых товаров	цена приобретения
- основных средств, нематериальных активов, а также отдельных предметов в составе краткосрочных активов и имущества в составе долгосрочных активов	остаточная стоимость с учётом переоценок

Документы, на основании которых производится предъявление сумм НДС покупателю, представлены в таблице 10.7.

Таблица 10.7 – Документы, отражающие предъявленные суммы НДС

Вид оборота	Документы
реализация товаров	ТТН-1, ТН-2
реализация выполненных работ (оказанных услуг)	акт выполненных работ (оказанных услуг)
возмездная передача имущества в пользование (аренда)	акт пользования арендованным имуществом
передача имущественных прав	акт приема-передачи имущественных прав

Сумма налога, которую следует уплатить в бюджет, представляет собой разницу между общей суммой НДС, исчисленной по итогам отчетного периода, и суммами налоговых вычетов (суммами «входного НДС»).

Налоговые вычеты производятся на основании первичных учетных документов (например, ТТН-1, ТН-2) при приобретении

плательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РБ. Плательщик обязан распределять общую сумму налоговых вычетов между оборотами по реализации методом удельного веса либо методом раздельного учета.

Налоговым периодом по НДС признается календарный год. Налоговый период может состоять из нескольких отчетных периодов (по выбору плательщика отчетный период – календарный месяц или квартал). Сроки исчисления и уплаты НДС представлены в таблице 10.8.

Таблица 10.8 – Сроки исчисления и уплаты НДС

Вид операции	Срок
1) исчисление суммы НДС к уплате в бюджет	в конце каждого отчетного периода
2) представление в налоговые органы налоговую декларацию по НДС	не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом
3) уплата НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав	не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом

Записи на счетах бухгалтерского учёта, связанные с отражением налогов, исчисляемых из выручки от реализации продукции, представлены в таблице 10.9.

Таблица 10.9 – Типовая корреспонденция счетов по операциям, связанным с отражением налогов, исчисляемых из выручки

Корреспонденция счетов		Хозяйственные операции
90-2	68-2	Отражена сумма НДС, исчисленная по реализованным и безвозмездно переданным товарам, выполненным работам, оказанным услугам
97	68-2	Отражена сумма НДС, исчисленная в случаях, когда выручка от реализации товаров, работ, услуг определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете
90-2	97	Списана сумма НДС при признании в бухгалтерском учете выручки от реализации товаров, работ, услуг
68-2	18	Отражена сумма НДС, подлежащая вычету в соответствии с законодательством
68-2	51	Отражена сумма НДС, уплаченная в бюджет (разница между общей суммой НДС, исчисленной по итогам отчетного периода, и суммами налоговых вычетов)

Акцизы. Плательщиками акцизов являются организации, индивидуальные предприниматели и физические лица.

Объектами налогообложения акцизами признаются:

– подакцизные товары, производимые плательщиками и реализуемые ими на территории РБ;

– подакцизные товары, ввозимые на территорию РБ.
Перечень подакцизных товаров представлен в таблице 10.10.

Таблица 10.10 – Перечень подакцизных товаров

Перечень подакцизных товаров
1) спирт, алкогольная продукция, непищевая спиртосодержащая продукция в виде растворов, эмульсий, суспензий, произведенных с использованием этилового спирта из всех видов сырья, иных спиртосодержащих продуктов
2) пиво, пивной коктейль, слабоалкогольные напитки с объемной долей этилового спирта более 1,2 процента и менее 7 процентов, вина с объемной долей этилового спирта от 1,2 процента до 7 процентов
3) табачные изделия
4) автомобильные бензины, дизельное топливо и дизельное топливо с метиловыми эфирами жирных кислот, судовое топливо
5) газ углеводородный сжиженный и газ природный топливный компримированный, используемые в качестве автомобильного топлива
6) масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей

Момент фактической реализации (передачи) подакцизных товаров определяется как приходящийся на налоговый период день отгрузки (передачи) подакцизных товаров.

Сумма акцизов, взимаемая таможенными органами при ввозе на территорию РБ подакцизных товаров и подлежащая уплате в бюджет, исчисляется как произведение налоговой базы и ставки акцизов в белорусских рублях.

Ставки и налоговые базы по акцизам представлены в таблице 10.11.

Таблица 10.11 – Ставки и налоговые базы акцизов

Ставка	Характеристика ставки акциза	Налоговая база
твердые (специфические) ставки	устанавливаются в абсолютной сумме на физическую единицу измерения подакцизных товаров	исходя из объема подакцизных товаров в натуральном выражении
процентные (адвалорные) ставки	Устанавливаются в процентах от стоимости подакцизных товаров или таможенной стоимости подакцизных товаров, увеличенной на подлежащие уплате суммы таможенных пошлин	исходя из отпускных цен без учета акцизов

В РБ действуют единые ставки акцизов как для подакцизных товаров, произведенных на территории РБ, так и для подакцизных товаров, ввозимых (реализуемых) на территорию РБ. Ставки акцизов по подакцизным товарам устанавливаются согласно приложению НК РБ.

Налоговым периодом акцизов признается календарный месяц. Сроки исчисления и уплаты налога представлены в таблице 10.12.

Таблица 10.12 – Сроки исчисления и уплаты акцизов

Вид операции	Срок
1) исчисление суммы акцизов к уплате	в конце каждого налогового периода
2) предоставление в налоговые органы налоговой декларации по акцизам	не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
3) уплата акцизов	не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом

Записи на счетах бухгалтерского учёта по начислению и уплате акцизов отражаются аналогично записям по НДС, но с использованием субсчёта 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции».

10.5 Учёт реализованной продукции. Формирование финансового результата от реализации продукции

Реализация готовой продукции в организации осуществляется на основании заключённых договоров с покупателями либо путём продажи в собственных магазинах розничной торговли.

Основным первичным документом, который регулирует условия реализации, права и обязанности сторон сделки, является договор, в котором указываются такие реквизиты как наименование поставщика, покупателя, наименование продукции, цены, скидки, НДС и другое.

Расчёты сторон при исполнении договора осуществляются по цене, установленной соглашением сторон с соблюдением норм законодательства, если в возмездном договоре цена не предусмотрена и не может быть определена из условий договора, исполнение договора должно быть оплачено по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары, работы, услуги.

При формировании цены указывается, за чей счёт будет производиться оплата расходов от поставщика до покупателя (франкировка). При этом выделяют:

1) франко-станцию отправления – поставщик продукции оплачивает расходы на транспортировку только до места отправления (до погрузки продукции в вагоны);

2) франко-станцию назначения – поставщик продукции оплачивает все расходы на транспортировку продукции до покупателя.

Отпуск на складе готовой продукции осуществляется на основании распоряжения отдела сбыта (маркетинга).

Документальное оформление отпуска готовой продукции покупателям осуществляется на основании таких первичных документов, как:

- 1) товарно-транспортная накладная (ТТН-1);
- 2) товарная накладная (ТН-2).

Накладная ТТН-1 предназначена для учета движения товаров при их перемещении с участием транспортных средств.

Накладная ТН-2 используется для отпуска и приемки товаров, если их перемещение осуществляется без участия автомобиля (почтой, курьером и т. д.).

Накладные ТТН-1 и ТН-2 являются основанием для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителя и оприходования их у грузополучателя, а также для складского, оперативного и бухгалтерского учета.

На основании ТТН-1 и ТН-2 в бухгалтерии выписываются платёжные требования. В них указываются все необходимые реквизиты для расчётов с покупателями (наименование и местонахождение поставщика и покупателя, номер договора, сумма платежа, стоимость дополнительно оплачиваемой тары и упаковки, транспортные тарифы, подлежащие возмещению покупателем, суммы НДС).

На основании отгрузочных платёжных документов заполняется ведомость учёта отгрузки и реализации готовой продукции, в которой указывается наименование покупателя, количество реализованной продукции в разрезе каждого вида, суммы, предъявленные по счетам, а также делают отметку об оплате.

Оперативный учёт готовой продукции ведётся на складах в специальных карточках, книгах или журналах.

Вывоз готовой продукции с территории поставщика осуществляется на основании товарного пропуска на вывоз товарно-материальных ценностей.

Реализация готовой продукции в промышленных организациях относится к основной текущей деятельности, поэтому учёт доходов и расходов, связанных с её реализацией, учитывается на счёте 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Порядок бухгалтерского учёта реализации готовой продукции приведён в теме «Учёт финансовых результатов деятельности организации и использование прибыли» (вопрос 2).

Особое внимание следует уделить отражению в учёте себестоимости реализованной продукции, в случае, если используются учётные цены.

Хозяйственные операции, связанные с отражением себестоимости реализованной продукции при применении различных видов оценки в учёте, представлены в таблице 10.13.

Таблица 10.4 – Типовая корреспонденция счетов, связанная с отражением себестоимости реализованной продукции

Корреспонденция счетов		Хозяйственные операции
1. Учёт готовой продукции ведётся по фактической себестоимости		
90-4	43	Отражена фактическая себестоимость реализованной продукции
2. Учёт готовой продукции ведётся по учётным ценам		
90-4	43-1	Отражена реализованная в течение месяца готовая продукция по учётным ценам
90-4	43-2	Отражено отклонение фактической себестоимости готовой продукции, поступившей на склад, от её стоимости по учётным ценам (перерасход)
(дополнительная проводка)		
90-4	43-2	Отражено отклонение фактической себестоимости готовой продукции, поступившей на склад, от её стоимости по учётным ценам (экономия)
(сторнировочная проводка)		

Порядок определения суммы отклонений фактической себестоимости реализованной продукции от её стоимости по учётным ценам приведён в таблице 10.14.

Таблица 10.5 – Определение суммы отклонений фактической себестоимости реализованной продукции от её стоимости по учётным ценам

Последовательность (этапы) определения отклонения	
1) определяется процент отклонения фактической себестоимости поступившей на склад готовой продукции от её стоимости по учётным ценам по формуле:	
$\%_{\text{откл}} = \frac{(\text{ГПфакт}_{\text{нач.}} - \text{ГПуч}_{\text{нач.}}) + ((\text{ГПфакт}_{\text{приход}} - \text{ГПуч}_{\text{приход}}))}{\text{ГПуч}_{\text{нач.}} + \text{ГПуч}_{\text{приход}}} \cdot 100$	
где % _{откл.} – процент отклонения фактической себестоимости поступившей на склад готовой продукции от её стоимости по учётным ценам; ГПфакт _{нач.} , ГПуч _{нач.} – стоимость готовой продукции на складе на начало периода соответственно по фактической себестоимости и учётным ценам; ГПфакт _{приход} , ГПуч _{приход} – стоимость готовой продукции, поступившей на склада за период соответственно по фактической себестоимости и учётным ценам;	
2) определяется фактическая себестоимость реализованной продукции за отчётный период по формуле:	
$\text{РПфакт} = \text{РПуч} \cdot \%_{\text{откл.}}$	
где РПфакт, РПуч. – стоимость реализованной продукции соответственно по фактической себестоимости и по учётным ценам; % _{откл.} – процент отклонения фактической себестоимости поступившей на склад готовой продукции от её стоимости по учётным ценам;	
3) определяется отклонение фактической стоимости реализованной продукции от её стоимости по учётным ценам по формуле:	
$\sum_{\text{откл}} = \text{РПфакт.} - \text{РПуч.}$	
где $\sum_{\text{откл}}$ – сумма отклонений фактической себестоимости реализованной продукции от её стоимости по учётным ценам; РПфакт, РПуч. – стоимость реализованной продукции соответственно по фактической себестоимости и по учётным ценам.	

11 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

11.1 Классификация финансовых результатов деятельности организации, задачи их учёта

11.2 Учёт доходов и расходов по текущей деятельности

11.3 Учёт доходов и расходов по инвестиционной деятельности

11.4 Учёт доходов и расходов по финансовой деятельности

11.5 Порядок формирования и учёт чистой прибыли (убытка) организации

11.6 Реформация баланса и учёт использования прибыли

11.1 Классификация финансовых результатов деятельности организации, задачи их учёта

Финансовый результат деятельности организации представляет собой прибыль или убыток за отчётный период, то есть разницу между полученными доходами и понесёнными расходами.

В настоящее время основным нормативным правовым документом, который регулирует бухгалтерский учёт доходов и расходов организации в Республике Беларусь, является Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учёту доходов и расходов». Прежде всего, данный документ определяет понятие доходов и расходов организации.

Доходы – это увеличение экономических выгод в течение отчётного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, которое приводит к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников).

Расходы – уменьшение экономических выгод в течение отчётного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, которое приводит к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества или распределением между учредителями (участниками).

В свою очередь, под понятием *экономические выгоды* понимается получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и другие выгоды, возникающие от использования активов.

При определении доходов и расходов следует учитывать, что не все виды поступления и выбытия активов признаются доходами и расходами. В таблице 11.1 представлены операции, которые не признаются доходами и расходами организации.

Таблица 11.1 – Операции, не признаваемые доходами и расходами

Не признаются доходами организации	Не признается расходами организации
- поступления налогов, сборов (пошлин)	- выбытие активов в связи с приобретением и созданием основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов
- операции, совершаемые в пределах одного юридического лица	
- поступления по договорам комиссии, поручения и другим аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя	- выбытие активов по договорам комиссии, поручения и другим аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя
- поступления в порядке авансов, предварительной оплаты продукции (товаров, работ, услуг)	- выбытие активов в порядке авансов, предварительной оплаты товаров и других активов, работ, услуг
- поступления в счет задатка, залога	- выбытие активов в счет задатка, залога
- поступления в качестве вкладов в уставный фонд организации, вкладов участников договора о совместной деятельности	- выбытие активов в качестве вкладов в уставные фонды других организаций, в связи с приобретением акций и иных ценных бумаг не с целью их реализации
- поступления активов, в том числе денежных средств, ранее переданных третьим лицам на условиях возвратности	- выбытие активов в счёт погашения кредитов, займов, полученных организацией
- поступления по договорам долевого строительства	

В настоящее время основным классификационным признаком доходов и расходов организации являются их характер, условия осуществления и направления деятельности организации. В соответствии с данной классификацией доходы и расходы подразделяются на:

- доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности;
- иные доходы и расходы.

На основании данной классификации разрабатывается план счетов, строится бухгалтерский учёт и составляется бухгалтерская отчётность в организациях.

На рисунке 11.1 представлена классификация доходов и расходов организации по характеру, условиям осуществления и направлениям деятельности и её взаимосвязь со счетами бухгалтерского учёта.

Так, для отражения информации о доходах и расходах организации предназначены счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Счёт 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предназначен для отражения информации о доходах и расходах организации как по основной текущей деятельности (субсчета 90-1

«Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг)», 90-2 «НДС, исчисляемый из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг)», 90-3 «Прочие налоги, исчисляемые из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг)», 90-4 «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию» и 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»), так и по прочей текущей деятельности (субсчета 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-8 «НДС, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности», 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности», 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»).

Счёт 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для отражения информации о прочих доходах и расходах организации, которые включают доходы и расходы по инвестиционной, финансовой и иной деятельности, причём для этих видов деятельности используются одни и те же субсчета (91-1 «Прочие доходы», 91-2 «НДС, исчисляемый от прочих доходов», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов», 91-4 «Прочие расходы», 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов»).

Так как финансовый результат – это разница между доходами и расходами, то их можно классифицировать аналогично доходам и расходам:

- финансовый результат по текущей деятельности;
- финансовый результат по инвестиционной деятельности;
- финансовый результат по финансовой деятельности;
- финансовый результат по иной деятельности.

При этом основными задачами учёта финансовых результатов организации являются:

- отражение достоверных данных для правильного исчисления суммы прибыли или убытка по источникам их образования и видам деятельности;
- обеспечение правильного распределения прибыли и её использование по целевому назначению;
- обеспечение руководства организации необходимой информацией о финансовом результате для принятия оперативных управленческих решений;
- правильность и своевременность отчислений от прибыли в бюджет и внебюджетные фонды;
- получение необходимых данных для составления отчётности.

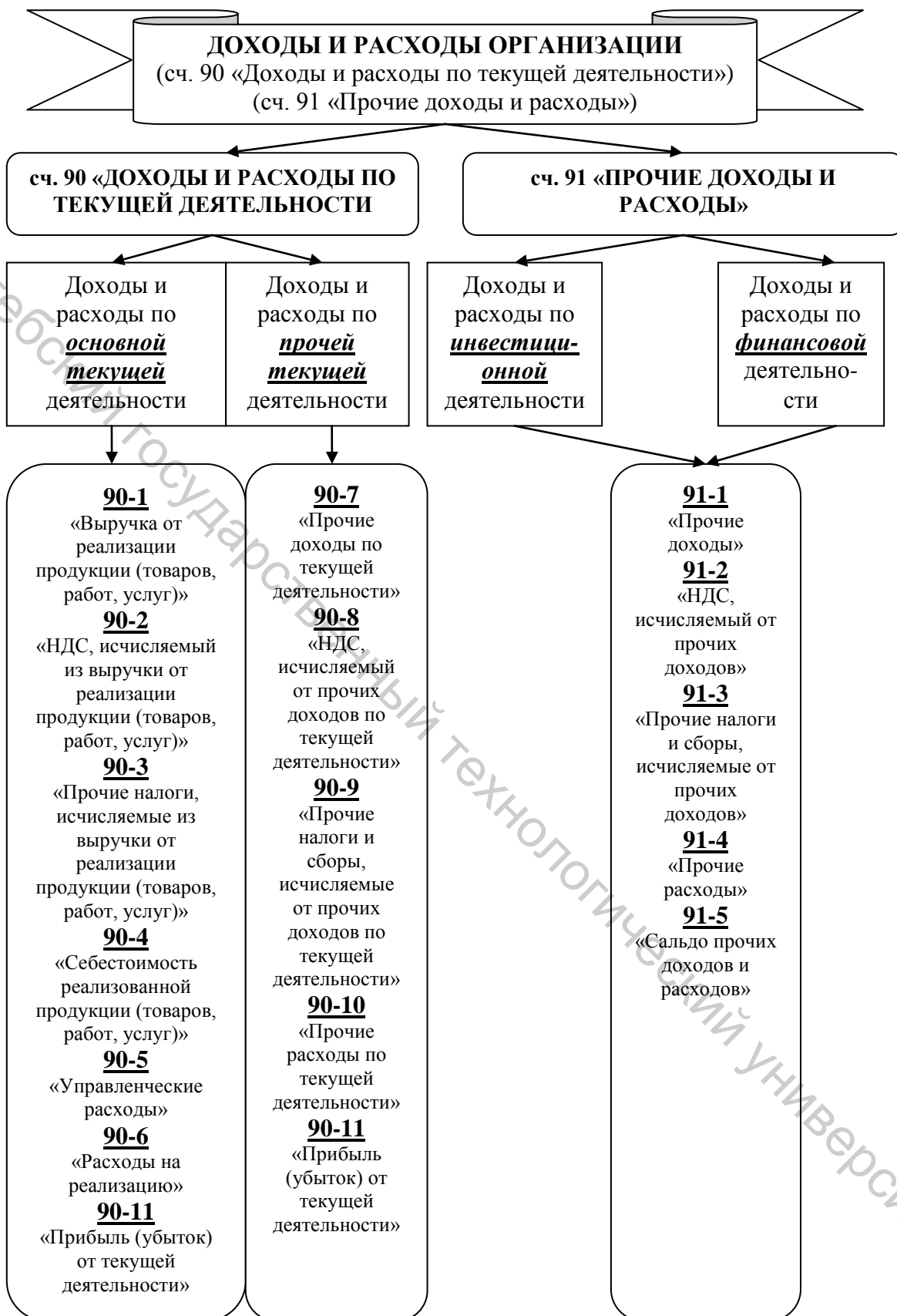


Рисунок 11.1 – Классификация доходов и расходов организации

11.2 Учёт доходов и расходов по текущей деятельности

Текущая деятельность – это основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, которая в соответствии с учётной политикой, не относится к финансовой и инвестиционной деятельности.

К доходам по текущей деятельности относятся:

- выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- прочие доходы по текущей деятельности.

Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.

К расходам по текущей деятельности относятся:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

Таким образом, доходы и расходы по текущей деятельности подразделяются на:

- 1) доходы и расходы по основной текущей деятельности;
- 2) доходы и расходы по прочей текущей деятельности.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учёта для отражения доходов и расходов по текущей деятельности, а также для определения финансового результата по ней используется активно-пассивный счёт 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». При этом по кредиту данного счёта отражаются доходы, а по дебету – расходы организации.

Для отражения доходов и расходов по основной текущей деятельности, а также для определения финансового результата по ней к счёту 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» открываются следующие субсчета:

- 90-1 «Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- 90-2 «НДС, исчисляемый из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-5 «Управленческие расходы»;
- 90-6 «Расходы на реализацию»;
- 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

В таблице 11.2 представлены записи на счетах бухгалтерского учёта по операциям, связанным с основной текущей деятельностью

(реализацией продукции, работ, услуг) и определением финансового результата по ней.

Таблица 11.2 – Типовая корреспонденция счетов по операциям, связанным с основной текущей деятельностью

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена выручка от реализации продукции (отгружена продукция покупателю по договорной стоимости)	62	90-1
Отражён НДС, исчисленный от оборотов по реализации продукции	90-2	68-2
Отражена себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)	90-4	43 (20)
Отражены управленческие расходы	90-5	26
Отражены расходы на реализацию	90-6	44
Отражена прибыль от реализации продукции	90-11	99
Отражён убыток от реализации продукции	99	90-11
Получены денежные средства от покупателя за реализованную продукцию	51	62

Для отражения доходов и расходов по прочей текущей деятельности, а также для определения финансового результата по ней к счёту 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» открываются следующие субсчета:

- 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;
- 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»;
- 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»;
- 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;
- 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Перечень доходов и расходов по прочей текущей деятельности, а также записи на счетах бухгалтерского учёта по операциям, связанным с прочей текущей деятельностью, представлены в таблице 11.3.

Таблица 11.3 – Типовая корреспонденция счетов по операциям, связанным с прочей текущей деятельностью

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
1. Доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств		
Отражена выручка от реализации материалов (отгружена материалы покупателю по договорной стоимости)	62	90-7
Отражён НДС, исчисленный от оборотов по реализации запасов (материалов)	90-8	68-2

Продолжение таблицы 11.3

Отражена себестоимость реализованных запасов (материалов)	90-10	10
Отражена прибыль от реализации запасов (материалов)	90-11	99
Отражён убыток от реализации запасов (материалов)	99	90-11
2. Суммы излишков запасов и денежных средств, выявленных в результате инвентаризации		
Оприходованы излишки запасов, денежных средств	10,41, 43,50	90-7
3. Суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств		
Отражена недостача запасов, денежных средств	94	10,41, 43,50
Списана недостача запасов, денежных средств при отсутствии виновных лиц	90-10	94
Отражены суммы недостачи в виде разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающих запасов	73-2	90-7
4. Не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам		
Отражены потери от простоев по внешним причинам	26	70,69,7 6,10 и др.
Списаны потери от простоев по внешним причинам, признанные виновными лицами или присужденные судом	76-3	26
Списаны не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам	90-10	26
5. Стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных или переданных безвозмездно		
5.1) полученных безвозмездно		
Отражено безвозмездное получение запасов, денежных средств	10,41, 43,50, 51,52	90-7
5.2) переданных безвозмездно		
Отражена безвозмездная передача запасов, денежных средств	90-10	10,41, 43,50
Отражён НДС по безвозмездной передаче запасов	90-8	68-2
6. Суммы создаваемых резервов и восстанавливаемые суммы этих резервов		
6.1) под снижение стоимости запасов		
Создание резерва под снижение стоимости запасов	90-10	14
Восстановление суммы резерва под снижение стоимости запасов	14	90-7
6.2) по сомнительным долгам		
Создание резерва по сомнительным долгам	90-10	63
Восстановление суммы резерва по сомнительным долгам	63	90-7
6.3) под обесценение краткосрочных финансовых вложений (в случае, если организация – профессиональный участник рынка ценных бумаг)		
Создание резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений	90-10	59
Восстановление сумм резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений	59	90-7
7. Расходы по аннулированным производственным заказам		

Окончание таблицы 11.3

Списаны расходы по аннулированным производственным заказам	90-10	20
	99	90-11
8. Расходы обслуживающих производств и хозяйств		
Отражены затраты обслуживающих производств и хозяйств	29	02,10, 70,69, 76 и др.
Списаны расходы обслуживающих производств и хозяйств	90-10	29
9. Материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год		
Начислена материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год	90-10	70
Перечислена материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год	70	51,50
10. Штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению		
Начислены штрафы, пени по платежам в бюджет	90-10	68
Начислены штрафы, пени по социальному страхованию и обеспечению	90-10	69
Начислены штрафы, пени по платежам в БРУП «Белгосстрах»	90-10	76
Перечислены штрафы, пени по платежам в бюджет, по социальному страхованию и обеспечению и БРУП «Белгосстрах»	68,69, 76	51
11. Неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров		
11.1) присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению		
Начислены неустойки (штрафы, пени) и др. виды санкций за нарушение условий договоров	76	90-7
Получены неустойки (штрафы, пени) и др. виды санкций за нарушение условий договоров	51	76
11.2) присужденные судом или признанные организацией, подлежащие к уплате		
Начислены неустойки (штрафы, пени) и др. виды санкций за нарушение условий договоров	90-10	76
Перечислены неустойки (штрафы, пени) и др. виды санкций за нарушение условий договоров	76	51
12. Расходы, связанные с рассмотрением дел в судах		
Отражены расходы, связанные с рассмотрением дел в судах	90-10	76
Перечислены денежные средства для покрытия расходов, связанных с рассмотрением дел в судах	76	51
13. Доходы (расходы) прошлых лет по текущей деятельности, выявленные в отчетном периоде		
14. Другие доходы и расходы по текущей деятельности		

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг)», 90-2 «НДС, исчисляемый из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг)», 90-3 «Прочие налоги, исчисляемые из выручки от реализации продукции (товаров, работ,

услуг)», 90-4 «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию», 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-8 «НДС, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности», 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности», производятся накопительно в течение отчётного периода. По окончании отчётного периода определяется финансовый результат отдельно по основной и прочей текущей деятельности, а также общий финансовый результат по всей текущей деятельности путём сопоставления кредитового оборота по субсчетам 90-1 «Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг)», 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности» и дебетового оборота по субсчетам 90-2 «НДС, исчисляемый из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг)», 90-3 «Прочие налоги, исчисляемые из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг)», 90-4 «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию», 90-8 «НДС, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности», 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности».

Финансовый результат по текущей деятельности в учёте отражается следующими бухгалтерскими записями:

Д сч. 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» К сч. 99 «Прибыли и убытки» – прибыль от текущей деятельности (если сумма кредитового оборота больше суммы дебетового оборота по счёту 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»);

Д сч. 99 «Прибыли и убытки» К сч. 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» – убыток от текущей деятельности (если сумма кредитового оборота меньше суммы дебетового оборота по счёту 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»).

Таким образом, счёт 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» сальдо на отчетную дату не имеет.

Аналитический учёт по счёту 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведётся по видам реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг либо в порядке, установленном учётной политикой организации.

11.3 Учёт доходов и расходов по инвестиционной деятельности

Инвестиционная деятельность – это деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию инвестиционных активов, а также по предоставлению и погашению

(реализации) финансовых вложений, если в соответствии с учётной политикой данная деятельность не относится к основной текущей деятельности.

К инвестиционным активам относятся:

- 1) основные средства;
- 2) нематериальные активы;
- 3) доходные вложения в материальные активы;
- 4) вложения в долгосрочные активы;
- 5) строительные материалы у заказчика, застройщика.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учёта для отражения доходов и расходов по инвестиционной деятельности, а также для определения финансового результата по ней используется активно-пассивный счёт 91 «Прочие доходы и расходы». По кредиту данного счёта собираются доходы, а по дебету – расходы организации.

К счёту 91 «Прочие доходы и расходы» открываются следующие субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Налог на добавленную стоимость»;
- 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прочих доходов и расходов»;
- 91-4 «Прочие расходы»;
- 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Перечень доходов и расходов по инвестиционной деятельности, а также записи на счетах бухгалтерского учёта по операциям, связанным с инвестиционной деятельностью, представлены в таблице 11.4.

Таблица 11.4 – Типовая корреспонденция счетов по операциям, связанным с инвестиционной деятельностью

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	Д	К
1	2	3
1. Доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений		
1.1) реализация инвестиционных активов		
Отражена выручка от реализации инвестиционных активов	62, 76	91-1
Отражён НДС, исчисленный от реализации инвестиционных активов	91-2	68-2
Отражена остаточная стоимость инвестиционных активов	91-4	01,04, 07,08
Отражена прибыль от реализации инвестиционных активов	91-5	99
Отражён убыток от реализации инвестиционных активов	99	91-5
1.2) реализация финансовых вложений		
Отражена договорная стоимость реализованных финансовых вложений	51,52	91-1
Отражена учётная стоимость реализованных финансовых вложений	91-4	06,58

Продолжение таблицы 11.4

1	2	3
Отражена прибыль от реализации финансовых вложений	91-5	99
Отражён убыток от реализации финансовых вложений	99	91-5
2. Суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации		
Оприходованы излишки инвестиционных активов	01,04, 07,08	91-1
3. Суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов		
Списана накопленная амортизация по выбывающему инвестиционному активу в результате недостачи, порчи	02, (05)	01, (04)
Списана остаточная стоимость выбывающего инвестиционного актива в результате недостачи, порчи	94	01, (04)
Списана недостача инвестиционного актива, виновник по которой не найден	91-4	94
Списана недостача инвестиционного актива на виновное лицо	73-2	94
Отражена сумма недостачи в виде разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающих инвестиционных активов	73-2	91-1
4. Стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно		
4.1) полученных безвозмездно		
<i>- полученных безвозмездно (по которым производится начисление амортизации)</i>		
Поступили инвестиционные активы в организацию в качестве вложений в долгосрочные активы	08	98
Оприходованы активы в качестве основных средств, нематериальных активов	01, (04)	08
Начислен отложенный налоговый актив	09	99
Произведено начисление амортизации в месяце, следующем за месяцем оприходования основных средств, нематериальных активов	20,23,25, 26,44, 91-4	02, (05)
Отражён доход от безвозмездного получения инвестиционных активов в сумме начисленной амортизации	98	91-1
Погашен отложенный налоговый актив	99	09
Отражена прибыль от безвозмездного получения инвестиционных активов	91-5	99
<i>- полученных безвозмездно (по которым не производится начисление амортизации)</i>		
Поступили инвестиционные активы в организацию в качестве вложений в долгосрочные активы	08	91-1
Оприходованы активы в качестве основных средств, нематериальных активов	01,04	08
Отражена прибыль от безвозмездного получения инвестиционных активов	91-5	99
4.2) переданных безвозмездно		
<i>- переданных безвозмездно сторонней организации</i>		
Отражена сумма накопленной амортизации по выбывающим инвестиционным активам	02, (05)	01, (04)
Отражена остаточная стоимость выбывающих активов	91-4	01, (04)
Начислен НДС по выбывающим инвестиционным активам	91-2	68-2

Продолжение таблицы 11.4

1	2	3
5. Суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг)		
Создание резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений	91-4	59
Восстановление сумм резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений	59	91-1
6. Доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций		
6.1) получение доходов (дивидендов)		
<i>- от белорусских организаций</i>		
Отражены начисленные дивиденды	76-4	91-1
Отражён удержанный налог на прибыль на дивиденды	91-3	76-4
Получены денежные средства в качестве дивидендов	51	76-4
<i>- от иностранных организаций</i>		
Отражены начисленные дивиденды	76-4	91-1
Начислен налог на прибыль с дивидендов	99	68-3
Отражён зачет налога на доходы, уплаченного в бюджет иностранного государства, в пределах уплачиваемой в РБ суммы налога на прибыль	68	76-4
Отражена сумма налога, не подлежащая зачету в РБ	91-4	76-4
6.2) долевое участие в уставных фондах других организаций		
<i>- инвестирование амортизируемого имущества</i>		
Списана сумма накопленной амортизации инвестируемого имущества	02, (05)	01, (04)
Списана остаточная стоимость инвестируемого имущества	91-4	01, (04)
Отражено долевое участие по договорной стоимости	06, 58	91-1
<i>- инвестирование неамортизируемого имущества</i>		
Списана учётная стоимость инвестированного имущества	91-4	10,43 и др.
Отражено долевое участие по договорной стоимости	06,58	91-1
7. Доходы и расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг)		
Отражена сумма номинальной стоимости вложений в долговые ценные бумаги при их возврате по истечении срока обращения	51,52	91-1
Отражена учётная стоимость вложений в долговые ценные бумаги при их возврате по истечении срока обращения	91-4	06,58
Отражена прибыль (убыток) от погашения долговых ценных бумаг	91-5 (99)	99 (91-5)
8. Доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости		
Начислены доходы, связанные с предоставлением во временное владение и пользование инвестиционной недвижимости	76,62	91-1
Отражён НДС, исчисленный от доходов, связанных с предоставлением во временное владение и пользование инвестиционной недвижимости	91-2	68-2
Отражены расходы, связанные с предоставлением во временное владение и пользование инвестиционной недвижимости	91-4	02,10, 60, др.

Продолжение таблицы 11.4

1	2	3
Получены доходы, связанные с предоставлением во временное владение и пользование инвестиционной недвижимости	51,52,50	76, 62
Отражена прибыль (убыток) от предоставления во временное владение и пользование инвестиционной недвижимости	91-5 (99)	99 (91-5)
9. Проценты, причитающиеся к получению		
Начислены проценты, причитающиеся к получению (например, проценты банка за пользование им денежными средствами, находящимися на расчётном счёте организации)	76,73	91-1
Получены проценты, причитающиеся к получению	51,52,50	76,73
Начислены проценты по предоставленным другим организациям займам	06,58	91-1
Получены проценты от организаций	51,52,50	06,58
10. Суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством		
10.1) обесценение основных средств (нематериальных активов):		
<i>- обесценение основных средств (нематериальных активов), учитываемых по первоначальной стоимости</i>		
Отражена сумма обесценения основного средства (нематериального актива), учитываемого по первоначальной стоимости	91-4	02 (05)
Отражена сумма восстановления обесценения основного средства (нематериального актива), учитываемого по первоначальной стоимости	02 (05)	91-1
<i>- обесценение основных средств (нематериальных активов), учитываемых по переоценённой стоимости</i>		
Отражена сумма обесценения основного средства (нематериального актива) в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному объекту, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок	83	02
Отражена оставшаяся сумма обесценения основного средства (нематериального актива)	91-4	02
Отражена сумма восстановления обесценения основного средства (нематериального актива), ранее отраженная на счете 91 «Прочие доходы и расходы»	02	91-1
Отражена оставшаяся сумма восстановления обесценения основного средства (нематериального актива)	02	83
10.2) переоценка основных средств (нематериальных активов), учитываемых по переоценённой стоимости		
<i>- дооценка основного средства (нематериального актива), если ранее на сч. 91 «Прочие доходы и расходы» была отражена уценка</i>		
Отражена сумма восстановления уценки первоначальной стоимости основного средства (нематериального актива)	01 (04)	91-1
Отражена сумма восстановления уценки накопленной амортизации основного средства (нематериального актива)	91-4	02 (05)
Отражена оставшаяся сумма дооценки первоначальной стоимости основного средства (нематериального актива)	01 (04)	83
Отражена оставшаяся сумма дооценки накопленной амортизации основного средства (нематериального актива)	83	02 (05)

Окончание таблицы 11.4

1	2	3
- уценка основных средств (нематериальных активов), если ранее по сч. 83 «Добавочный капитал» имеется остаток добавочного фонда по данным объектам		
Отражена сумма уценки первоначальной стоимости основного средства (нематериального актива) в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному объекту	83	01 (04)
Отражена сумма уценки накопленной амортизации основного средства (нематериального актива) в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному объекту	02 (05)	83
Отражена оставшаяся сумма уценки первоначальной стоимости основного средства (нематериального актива)	91-4	01 (04)
Отражена оставшаяся сумма уценки накопленной амортизации основного средства (нематериального актива)	02 (05)	91-1
11. Доходы (расходы) прошлых лет по инвестиционной деятельности, выявленные в отчётном периоде		
12. Другие доходы и расходы по инвестиционной деятельности		

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прочих доходов и расходов», 91-4 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчётного периода. По окончании отчётного периода определяется сальдо доходов и расходов по инвестиционной деятельности путём сопоставления кредитового оборота по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и дебетового оборота по субсчетам 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прочих доходов и расходов», 91-4 «Прочие расходы». При этом финансовый результат по инвестиционной деятельности в учёте отражается следующими бухгалтерскими записями:

– Д сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» К сч. 99 «Прибыли и убытки» – прибыль от инвестиционной деятельности (если сумма кредитового оборота больше суммы дебетового оборота по счёту 91 «Прочие доходы и расходы» по инвестиционной деятельности);

– Д сч. 99 «Прибыли и убытки» К сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» – убыток от инвестиционной деятельности (если сумма кредитового оборота меньше суммы дебетового оборота по счёту 91 «Прочие доходы и расходы» по инвестиционной деятельности).

Таким образом, счёт 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо по инвестиционной деятельности на отчётную дату не имеет.

Аналитический учёт по счёту 91 «Прочие доходы и расходы» ведётся по видам доходов и расходов по инвестиционной деятельности либо в порядке, установленном учётной политикой организации. При этом аналитический учёт доходов и расходов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции, должен обеспечивать возможность выявления финансового результата по данной операции.

11.4 Учёт доходов и расходов по финансовой деятельности

Финансовая деятельность – это деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и другим аналогичным обязательствам, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учётной политике организации.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учёта для отражения доходов и расходов по инвестиционной деятельности, а также для определения финансового результата по ней используется активно-пассивный счёт 91 «Прочие доходы и расходы». По кредиту данного счёта собираются доходы, а по дебету – расходы организации.

К счёту 91 «Прочие доходы и расходы» открываются следующие субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Налог на добавленную стоимость»;
- 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прочих доходов и расходов»;
- 91-4 «Прочие расходы»;
- 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Перечень доходов и расходов по финансовой деятельности, а также записи на счетах бухгалтерского учёта по операциям, связанным с финансовой деятельностью, представлены в таблице 11.5.

Таблица 11.5 – Типовая корреспонденция счетов по операциям, связанным с финансовой деятельностью

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
1. Проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством)		
Начислены проценты за пользование организацией краткосрочными (долгосрочными) кредитами и займами	91-4	66,67
Перечислены проценты за пользование кредитами и займами	66,67	51,52
2. Разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций)		
2.1) аннулирование выкупленных акций		
Отражены фактические затраты на выкуп собственных акций у акционера	81	51,52 (75)
Удержан подоходный налог у акционера (если акционер физическое лицо)	75	68
Отражено аннулирование собственных акций	80	81

Окончание таблицы 11.5

1	2	3
Отражена разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (если цена выкупа выше номинальной стоимости)	91-4	81
Отражена разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (если цена выкупа ниже номинальной стоимости)	81	91-1
2.2) реализация выкупленных собственных акций		
Отражены фактические затраты на выкуп собственных акций у акционера	81	51,52 (75)
Удержан подоходный налог у акционера (если акционер физическое лицо)	75	68
Отражена договорная стоимость реализованных акций	76 (75)	81
Отражена разница между фактическими затратами на выкуп акций и стоимостью, по которой они были реализованы третьим лицам	81	91-1
3. Расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга) (если лизинговая деятельность не является текущей деятельностью)		
Отражена стоимость неотделимых улучшений предмета лизинга, подлежащего возврату, и возмещаемых лизингодателем в соответствии с условиями договора лизинга	91-4	08
Отражена недоамортизированная стоимость неотделимых улучшений предмета лизинга, подлежащего возврату, и не возмещенную лизингодателем на дату окончания срока договора лизинга	91-4	01
4. Курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством		
Отражена положительная (отрицательная) курсовая разница по дебиторской задолженности: - за отгруженные товары (работы, услуги) - по авансам, выданным поставщикам и подрядчикам на приобретение сырья и материалов (товаров, услуг)	60,62,76 (91-4)	91-1 (60,62, 76)
Отражена положительная (отрицательная) курсовая разница по кредиторской задолженности: - по расчетам с поставщиками и подрядчиками за сырье и материалы (товары, работы, услуги), - по кредитам, займам и процентам по ним, - по авансам, полученным от покупателей и заказчиков	91-4 (60,62, 66,67, 76)	60,62,6 6,67,76 (91-1)
5. Разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством		
Отражены положительные (отрицательные) разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства	60,62,76 (91-4)	91-1 (60,62, 76)
6. Доходы (расходы) прошлых лет по финансовой деятельности, выявленные в отчетном периоде		
7. Прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.		

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прочих доходов и расходов», 91-4 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчётного периода. По окончании отчётного периода определяется сальдо доходов и расходов по финансовой деятельности путём сопоставления кредитового оборота по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и дебетового оборота по субсчетам 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прочих доходов и расходов», 91-4 «Прочие расходы». При этом финансовый результат о финансовой деятельности в учёте отражается следующими бухгалтерскими записями:

– Д сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» К сч. 99 «Прибыли и убытки» – прибыль от финансовой деятельности (если сумма кредитового оборота больше суммы дебетового оборота по счёту 91 «Прочие доходы и расходы» по инвестиционной деятельности);

– Д сч. 99 «Прибыли и убытки» К сч. 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» – убыток от финансовой деятельности» (если сумма кредитового оборота меньше суммы дебетового оборота по счёту 91 «Прочие доходы и расходы» по инвестиционной деятельности).

Таким образом, счёт 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо доходов и расходов по финансовой деятельности на отчётную дату не имеет.

Аналитический учёт по счёту 91 «Прочие доходы и расходы» ведётся по видам доходов и расходов по финансовой деятельности либо в порядке, установленном учётной политикой организации. При этом аналитический учёт доходов и расходов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции, должен обеспечивать возможность выявления финансового результата по данной операции.

11.5 Порядок формирования и учёт чистой прибыли (убытка) организации

По окончании отчётного года все субсчета, открытые к счёту 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (кроме субсчёта 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»), закрываются внутренними записями на субсчёт 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности», а все субсчета, открытые к счёту 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчёта 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними записями на субсчёт 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» в корреспонденции со счётом 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, активно-пассивный счёт 99 «Прибыли и убытки» предназначен для отражения финансового результата отчётного периода, который состоит из:

1) финансового результата от основной и прочей текущей деятельности;

2) финансового результата от инвестиционной, финансовой деятельности (сальдо прочих доходов и расходов);

По дебету счёта 99 «Прибыли и убытки» отражаются суммы убытков, а по кредиту – суммы прибыли организации.

Записи на счетах бухгалтерского учёта по операциям, связанным с отражением прибылей и убытков за период, представлены в таблице 11.6.

Таблица 11.6 – Типовая корреспонденция счетов по операциям, связанным с отражением прибылей и убытков за отчётный период

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Отражение суммы прибыли в бухгалтерском учёте		
Отражается прибыль от основной и прочей текущей деятельности	90-11	99
Отражается прибыль от инвестиционной, финансовой деятельности	91-5	99
2. Отражение суммы убытков в бухгалтерском учёте		
Отражается убыток от основной и прочей текущей деятельности	99	90-11
Отражается убыток от инвестиционной, финансовой деятельности	99	91-5

После того, как отражены все суммы прибылей и убытков, путём сопоставления сумм прибылей (кредита счёта 99 «Прибыли и убытки») и сумм убытков (дебета счёта 99 «Прибыли и убытки») определяется общая сумма прибыли или убытка до налогообложения.

В том случае, если за отчётный период получена прибыль, то организация обязана в соответствии с законодательством начислить и перечислить в бюджет налог на прибыль и прочие налоги и сборы.

Для целей налогообложения при определении суммы налога на прибыль проводятся расчётные корректировки к данным бухгалтерского учёта, в результате которых определяются, какие доходы и расходы, учитываемые на счетах бухгалтерского учёта, не являются объектом обложения налогом на прибыль либо по каким доходам и расходам момент признания в бухгалтерском и налоговом учёте не совпадает.

Сумма налога на прибыль рассчитывается путём умножения налоговой базы (суммы прибыли, учитываемой при налогообложении) на ставку налога на прибыль. Ставка налога на прибыль для организаций – 18 %.

Записи на счетах бухгалтерского учёта по операциям, связанным с

начислением и перечислением налога на прибыль, представлены в таблице 11.7.

Таблица 11.7 – Типовая корреспонденция счетов по операциям, связанным с начислением и перечислением налога на прибыль

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Начислен налог на прибыль	99	68-3
Перечислены платежи по налогу на прибыль	68-3	51

Для определения чистой прибыли организации, кроме суммы прибыли и убытка по различным видам деятельности и суммы налога на прибыль необходимо учитывать и суммы изменения отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Бухгалтерский учёт отложенных налоговых активов и обязательств регулируется Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 № 113 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учёту отложенных налоговых активов и обязательств».

Понятие отложенного налогового актива и обязательства связано с возникновением в учёте временных разниц. При этом под временной разницей понимаются суммы доходов и расходов:

1) формирующие учетную прибыль (убыток) в текущем отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в будущих отчетных периодах;

2) формирующие налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде, а учетную прибыль (убыток) – в будущих отчетных периодах.

Отложенный налоговый актив – это актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц.

Отложенное налоговое обязательство – это обязательство, равное сумме налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных периодах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц.

Записи на счетах бухгалтерского учёта, связанные с отражением отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, представлены в таблице 11.8.

Таблица 11.8 – Типовая корреспонденция счетов по операциям, связанным с отражением отложенных налоговых активов и обязательств

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Отражение отложенных налоговых активов		
Начисление отложенного налогового актива	09	99
Уменьшение (погашение) отложенного налогового актива	99	09
2. Отражение отложенных налоговых обязательств		
Начисление отложенного налогового обязательства	99	65
Уменьшение (погашение) отложенного налогового обязательства	65	99

В конце отчётного периода путём сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счёту 99 «Прибыли и убытки» определяется конечный финансовый результат деятельности организации отчётного периода – чистая прибыль или чистый убыток.

Таким образом, чистая прибыль организации представляет собой часть прибыли организации, остающуюся после уплаты налогов, сборов, отчислений и других обязательных платежей в бюджет, уменьшенную (увеличенную) на стоимость отложенных налоговых активов и обязательств.

Аналитический учёт по счёту 99 «Прибыли и убытки» ведётся таким образом, чтобы обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчёта о прибылях и убытках.

11.6 Реформация баланса и учёт использования прибыли

По окончании отчётного года производится реформация баланса. Под реформацией баланса понимается операция, при которой сумма чистой прибыли (убытка) отчётного года заключительной записью последнего месяца года списывается на счёт 84 «Нераспределённая прибыль (Непокрытый убыток)».

Пассивный счет 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределённой прибыли (непокрытого убытка) организации.

Записи на счетах бухгалтерского учёта, связанные с реформацией баланса, представлены в таблице 11.9.

В то же время в течение отчётного периода счёт 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)» может формироваться за счёт суммы числящегося по выбывающим основным средствам и нематериальным активам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных активов.

Таблица 11.9 – Типовая корреспонденция счетов по операциям, связанным с реформацией баланса

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена сумма нераспределённой прибыли (если кредитовый оборот больше дебетового оборота по счёту 99 «Прибыли и убытки»)	99	84
Отражена сумма непокрытого (если кредитовый оборот меньше дебетового оборота по счёту 99 «Прибыли и убытки»)	84	99

При этом в учёте отражается следующая бухгалтерская запись:

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал» К-т 84 «Нераспределённая прибыль» – на сумму добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок, по выбывающим основным средствам и нематериальным активам.

Распределение прибыли организации осуществляется на основании общего собрания акционеров в открытом акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью либо другого органа управления.

Чистая прибыль может быть направлена:

- 1) на выплату доходов собственнику имущества (учредителям, участникам);
- 2) на создание и пополнение уставного и резервного капиталов;
- 3) на покрытие убытков прошлых лет и др.

Записи на счетах бухгалтерского учёта, связанные с использованием нераспределённой прибыли организации, представлены в таблице 11.10.

Таблица 11.10 – Типовая корреспонденция счетов по операциям, связанным с использованием нераспределённой прибыли

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Начислены доходы собственникам имущества (учредителям, участника), которые являются работниками организации	84	70
Начислены доходы собственникам имущества (учредителям, участника), которые являются юридическими или физическими лицами	84	75
Отражена сумма нераспределённой прибыли, направленная на пополнение уставного капитала	84	80
Отражена сумма нераспределённой прибыли, направленная на формирование резервного капитала	84	82

В том случае, если по результатам работы за год организацией получен убыток, то он может покрываться за счёт:

- 1) вкладов участников в общее имущество простого товарищества;

2) уменьшения величины уставного капитала до величины чистых активов организации;

3) уменьшения величины резервного капитала;

4) сумм числящегося по выбывающим основным средствам и нематериальным активам добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных активов.

Записи на счетах бухгалтерского учёта, связанные с покрытием убытков отчётного периода, представлены в таблице 11.11.

Таблица 11.11 – Типовая корреспонденция счетов по операциям, связанным с покрытием убытков отчётного периода

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена начисленная сумма вкладов участников простого товарищества в счёт погашения убытков	75	84
Отражена сумма уменьшения уставного капитала до величины чистых активов организации	80	84
Отражена сумма резервного капитала, направленная на покрытие убытков	82	84
Отражена сумма числящегося по выбывающим основным средствам и нематериальным активам добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных активов	83	84

Аналитический учёт по счёту 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведётся таким образом, чтобы обеспечить получение информации по направлениям использования прибыли.

12 УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ

12.1 Учет уставного капитала

12.2 Учет резервного капитала

12.3 Учет добавочного капитала

12.4 Учет резервов

12.1 Учет уставного капитала

Уставный капитал – это сумма вкладов учредителей (участников) в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Коммерческие организации самостоятельно определяют размеры уставных капиталов, за некоторым исключением, установленным законодательством (Декретом Президента Республики Беларусь № 1 от 16.01. 2009 г. с учетом изменений и дополнений).

Минимальный размер уставного капитала определен в сумме, эквивалентной:

- 100 базовым величинам, — для закрытых акционерных обществ;
- 400 базовым величинам, — для открытых акционерных обществ.

Минимальные размеры уставных капиталов определяются в белорусских рублях исходя из размера базовой величины, установленного на день, в который устав (изменения или дополнения к нему, связанные с изменением размера уставного капитала) представляется в регистрирующий орган.

Уставный капитал акционерного общества формируется путем создания новых акционерных обществ за счет средств учредителей либо путем преобразования государственных организаций в акционерные общества.

При создании новых акционерных обществ уставный капитал формируется путем выпуска и продажи акций. При этом уставный капитал закрытого акционерного общества формируется путем распространения акций среди заранее определенных физических и юридических лиц.

Открытые акционерные общества выпускают акции (проводят эмиссию) на продажу на фондовый рынок. На фондовом рынке акции продаются по рыночной цене, которая может быть выше или ниже их номинальной стоимости.

Требования к определению размера и срокам формирования уставного капитала коммерческих организаций с иностранными инвестициями устанавливаются Законом РБ «Об инвестициях».

На момент осуществления государственной регистрации уставные капиталы акционерных обществ, иных коммерческих организаций, для которых соответствующим законодательством установлены минимальные размеры уставных капиталов, должны быть сформированы в размере не ниже минимального размера, предусмотренного законодательством, других коммерческих организаций — в размерах, предусмотренных их уставами (учредительными договорами).

Участники коммерческой организации имеют право вносить вклады в уставный капитал и в денежной, и в неденежной форме.

Учет уставного капитала ведется на пассивном счете 80 «Уставный капитал».

Операции, связанные с формированием и увеличением уставного капитала, отражаются по кредиту счета, с уменьшением уставного капитала — по дебету данного счета. Сальдо данного счета должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах. Записи на счетах бухгалтерского учета, выполняемые при формировании уставного капитала организации, представлены в таблице 12.1.

Таблица 12.1 – Типовая корреспонденция счетов при формировании уставного капитала организации

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена сумма уставного капитала, зафиксированного учредительными документами при создании коммерческой организации	75	80
Отражено фактическое поступление средств в виде денежных и неденежных вкладов учредителей	07,08,10, 50,51,52 и др.	75

Увеличение (уменьшение) уставного капитала производится по результатам рассмотрения итогов деятельности организации за предыдущий год и после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Внесение дополнительного вклада в уставный капитал организации учитывается в бухгалтерском учете в порядке, предусмотренном для формирования уставного капитала. Пополнение уставного капитала за счет собственных средств и уменьшение уставного капитала отражается в учете записями, представленными в таблице 12.2.

Таблица 12.2 – Типовая корреспонденция счетов для отражения увеличения и уменьшения уставного капитала

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена сумма средств резервного и добавочного капитала, направленного на пополнение уставного капитала государственными организациями	82, 83	80
Отражена сумма нераспределенной прибыли, направленной на увеличение уставного капитала	84	80
Отражено изъятие вкладов участниками	80	75
Отражена номинальная стоимость аннулированных акций, выкупленных ранее у акционеров	80	81
Отражено уменьшение уставного капитала при доведении его до величины чистых активов организации	80	84

Аналитический учет по счету 80 "Уставный капитал" ведется по каждому учредителю (участнику) организации и видам акций, а по договорам о совместной деятельности – по каждому договору и каждому участнику договора.

12.2 Учет резервного капитала

Резервный капитал создается для:

– возмещения возможных убытков от хозяйственной

деятельности;

- выплаты доходов учредителям по привилегированным акциям при отсутствии или недостаточности прибыли;
- обеспечения выплаты работникам заработной платы, а также предусмотренных законодательством коллективным и трудовым договорами гарантийных и компенсационных обязательств;
- иных целей в соответствии с законодательством и учредительными документами.

Конкретный размер ежегодных отчислений в резервный капитал и порядок его использования определяется учредительными документами организаций или решениями их учредителей.

Для получения информации о наличии и движении резервного капитала используется пассивный счет 82 «Резервный капитал». В учете образование резервного капитала отражается записями, представленными в таблице 12.3.

Таблица 12.3 – Типовая корреспонденция счетов, используемая при отражении образования резервного капитала

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Образован резервный капитал за счет прибыли	84	82
Сформирован резервный капитал за счет целевых взносов учредителей	75	82

Использование резервного капитала отражается записями, представленными в таблице 12.4.

Таблица 12.4 – Типовая корреспонденция счетов для отражения использования резервного капитала

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена сумма убытка, погашаемого за счет резервного капитала	82	84
Начислен доход учредителям за счет резервного капитала	82	75
Отражено увеличение уставного капитала за счет резервного капитала	82	80

12.3 Учет добавочного капитала

В соответствии с Типовым планом счетов учет добавочного капитала ведется на счете 83 «Добавочный капитал». По кредиту счета 83 отражается образование добавочного капитала, а по дебету – его

уменьшение. Бухгалтерские записи, отражающие увеличение добавочного капитала, представлены в таблице 12.5.

Таблица 12.5 – Типовая корреспонденция счетов для отражения увеличения добавочного капитала

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена дооценка долгосрочных активов по результатам их переоценки, проведенной в соответствии с действующим законодательством	01,04 07,08	83
Отражена разница между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученная в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при продаже акций по цене, превышающей номинальную стоимость)	75	83
Отражено уменьшение накопленной амортизации при уценке долгосрочных активов	02, 05	83

Бухгалтерские записи, отражающие уменьшение добавочного капитала, представлены в таблице 12.6.

Таблица 12.6 – Типовая корреспонденция счетов для отражения уменьшения добавочного капитала

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражено увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала	83	80
Отражено распределение сумм добавочного капитала между учредителями организации	83	75
Увеличена накопленная амортизация при дооценке долгосрочных активов	83	02, 05
Отражена уценка долгосрочных активов по результатам их переоценки, проведенной в соответствии с действующим законодательством	83	01,04, 07,08
Погашен убыток за счет средств добавочного капитала, а также списана величина добавочного капитала при выбытии долгосрочных активов в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данным активам, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этих активов	83	84

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» ведется по источникам образования и направлениям использования добавочного капитала.

12.4 Учет резервов

Резервы организации могут быть образованы за счет финансовых результатов ее деятельности (оценочные резервы) либо путем включения величины создаваемых резервов в фактическую себестоимость производимой продукции (работ, услуг) либо

долгосрочных активов (резервы предстоящих платежей). К резервам, создаваемым за счет финансовых результатов деятельности организации, относятся: резервы под снижение стоимости запасов, резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений, резервы по сомнительным долгам. Создание оценочных резервов необходимо для соблюдения принципа осмотрительности, который предполагает, что учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена.

Учет резервов под снижение стоимости запасов. Запасы, которые устарели, повреждены или цена реализации которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода за вычетом резерва под снижение их стоимости. Данный резерв образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между чистой стоимостью реализации и фактической себестоимостью запасов, если последняя выше чистой стоимости реализации.

Чистая стоимость реализации определяется по каждой единице запасов или по группе запасов путем вычитания из ожидаемой цены реализации ожидаемых расходов на завершение производства и (или) реализацию.

При определении чистой стоимости реализации учитываются изменения цены или себестоимости запасов, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания отчетного периода, если эти события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода.

Материалы, предназначенные для использования в производстве продукции, не уцениваются до уровня ниже их себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается реализовать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости.

На сумму уценки фактической себестоимости запасов до чистой стоимости реализации делается запись:

Д сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» К сч. 14 «Резервы под снижение запасов».

В каждом последующем периоде пересматривается чистая стоимость реализации запасов. Если чистая стоимость реализации запасов, которые ранее были уценены и числятся в запасах на конец отчетного периода, в дальнейшем увеличивается, списанная ранее сумма сторнируется (в пределах суммы первоначальной уценки) таким образом, чтобы новая фактическая себестоимость материалов соответствовала наименьшей из фактической себестоимости или пересмотренной возможной чистой стоимости реализации.

На конец отчетного периода при списании запасов, по которым образован резерв под снижение стоимости запасов, зарезервированная сумма восстанавливается и в бухгалтерском учете делается запись:

Д сч. 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» К сч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности».

Учет резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений. Краткосрочные финансовые вложения организации при составлении годового бухгалтерского баланса отражаются на конец года по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. Указанная корректировка производится на сумму резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений, созданного за счет финансовых результатов организации в конце отчетного года.

Резерв создается на разницу между учетной и рыночной стоимостью краткосрочных финансовых вложений, если их рыночная стоимость оказывается ниже их учетной стоимости.

Образование резерва отражается записями:

Д сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» К сч. 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений» – в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг.

Д сч. 91-4 «Прочие расходы» К сч. 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений» – в остальных случаях.

Аналогичные записи делаются при увеличении величины созданного резерва.

Сумма резерва используется для формирования балансовой стоимости краткосрочных финансовых вложений, которая выступает как разница между учетной стоимостью и созданным резервом. Вместе с тем созданный резерв обеспечивает покрытие возможных убытков по операциям с краткосрочными финансовыми вложениями.

Если по итогам года рыночная стоимость краткосрочных финансовых вложений, под которые был создан резерв, повысилась, то на сумму повышения производится корректировка созданного резерва. При этом делаются бухгалтерские записи:

Д сч. 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений» К сч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности» – в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг.

Д сч. 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений» К 91-1 «Прочие доходы» – в остальных случаях.

Аналогичная запись делается при списании с баланса краткосрочных финансовых вложений, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец года

к финансовым результатам организации соответствующего года:

Д сч. 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений» К сч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности» – в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг.

Д сч. 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений» К 91-1 «Прочие доходы» – в остальных случаях.

Учет резерва по сомнительным долгам. Суммы отчислений в резерв по сомнительным долгам включаются в состав прочих расходов по текущей деятельности на последний день отчетного периода на основе результатов проведенной организацией в конце отчетного года инвентаризации дебиторской задолженности.

Создание резерва на сумму просроченной задолженности отражается в учете следующей записью:

Д сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» К сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов.

Списание дебиторской задолженности, признанной организацией безнадежной к получению, отражается записью:

Д сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам» К сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Одновременно списанная задолженность отражается на забалансовом счете 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» в течение 5 лет с даты ее списания со счетов учета расчетов. Такой порядок предусмотрен потому, что имущественное положение должника может измениться, и организации, возможно, удастся взыскать задолженность.

Присоединение неиспользованного резерва по сомнительным долгам к доходу отчетного периода отражается записью:

Д сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам» К сч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности».

Учет резервов предстоящих платежей. Если у организации есть обязательства, в отношении которых имеется неопределенность в суммах будущих платежей, необходимых для их погашения, то она может предусмотреть в своей учетной политике создание резервов предстоящих платежей.

Для учета таких резервов предусмотрен пассивный счет 96 «Резервы предстоящих платежей», к которому могут быть открыты субсчета по видам резервов предстоящих платежей.

На счете 96 «Резервы предстоящих платежей» отражаются суммы предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование), суммы предстоящих платежей по гарантийному ремонту

и гарантийному обслуживанию, резервы по затратам на реструктуризацию организации, резервы по обременительным договорам, резервы по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам, прочие резервы, установленные законодательством и учетной политикой организации.

С 1 января 2013 года в соответствии с действующим законодательством резервы предстоящих платежей на ремонт основных средств не создаются.

Суммы создаваемых резервов отражаются записью:

Д сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и др. сч. К сч. 96 «Резервы предстоящих платежей».

Произведенные расходы и платежи, на которые был создан резерв, отражаются записью:

Д сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» К сч. 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. сч.

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих платежей» ведется по отдельным резервам.

13 УЧЕТ ВНЕШНЕТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

13.1 Внешнеторговые операции как объекты бухгалтерского учета

13.2 Бухгалтерский учет импортных операций

13.3 Бухгалтерский учет экспортных операций

13.1 Внешнеторговые операции как объекты бухгалтерского учета

Внешнеторговые операции являются одной из основных форм экономической связи Республики Беларусь с иностранными государствами. Правовые основы государственного регулирования внешнеторговой деятельности определены Законом Республики Беларусь «О государственном регулировании внешнеторговой деятельности» № 347-З от 25.11.2004 г. Функции по контролю внешнеторговых операций осуществляют Комитет государственного контроля, Национальный банк и Государственный таможенный комитет, а также иные органы государственного управления.

В целях совершенствования порядка осуществления внешнеторговой деятельности юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями 27.03.2008 г. издан Указ Президента Республики Беларусь № 178 «О порядке проведения и контроля внешнеторговых операций» (далее – Указ № 178). В Указе № 178 используются следующие термины и понятия:

1) **внешнеторговый договор** – это договор между резидентом и

нерезидентом, предусматривающий возмездную передачу товаров, охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выполнение работ, оказание услуг;

2) **резиденты** – это:

а) физические лица, зарегистрированные в Республике Беларусь в качестве индивидуальных предпринимателей;

б) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Республики Беларусь, с местом нахождения в Республике Беларусь;

в) филиалы и представительства резидентов, указанных в пункте б), находящиеся за пределами Республики Беларусь;

г) дипломатические и иные официальные представительства, консульские учреждения Республики Беларусь, находящиеся за пределами Республики Беларусь;

д) Республика Беларусь, ее административно-территориальные единицы, участвующие в отношениях, регулируемых валютным законодательством Республики Беларусь;

3) **нерезиденты** – это:

а) физические лица – иностранные граждане и лица без гражданства, за исключением иностранных граждан и лиц без гражданства, имеющих вид на жительство в Республике Беларусь;

б) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, с местом нахождения за пределами Республики Беларусь;

в) организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, с местом нахождения за пределами Республики Беларусь;

г) дипломатические и иные официальные представительства, консульские учреждения иностранных государств, находящиеся в Республике Беларусь и за ее пределами;

д) международные организации, их филиалы и представительства;

ж) филиалы и представительства нерезидентов, указанных в пункте б), находящиеся в Республике Беларусь и за ее пределами;

з) иностранные государства, их административно-территориальные единицы, участвующие в отношениях, регулируемых валютным законодательством Республики Беларусь;

4) **внешнеторговая операция** – это:

а) каждая экспортная отгрузка товаров по отдельной таможенной декларации в рамках одного внешнеторгового договора, которая должна быть завершена поступлением денежных средств либо иными способами, предусмотренными Указом № 178;

б) каждый этап выполнения работ, оказания услуг, передачи охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности в рамках одного внешнеторгового

договора, оформленный актом о приемке-сдаче выполненных работ, оказанных услуг, полученной охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности либо иным документом (иными документами), предусмотренным законодательством Республики Беларусь либо государства, являющегося местом нахождения (местом постоянного жительства) нерезидента-контрагента, который должен быть завершен поступлением денежных средств либо иными способами, предусмотренными Указом № 178;

в) каждый проведенный платеж в рамках одного внешнеторгового договора, который должен быть завершен получением товаров (охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности), выполнением работ, оказанием услуг либо иными способами, предусмотренными Указом № 178;

5) дата выполнения работ (оказания услуг, получения или передачи охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности) – это дата подписания сторонами акта о приемке-сдаче выполненных работ (оказанных услуг, полученной охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности) либо иного документа, предусмотренного законодательством Республики Беларусь либо государства, являющегося местом нахождения (местом постоянного жительства) нерезидента-контрагента, подтверждающего факт исполнения обязательства по внешнеторговой операции, а также:

– при осуществлении международных перевозок – дата получения груза грузополучателем, отмеченная им в товаросопроводительных документах;

– при оказании услуг по переработке сырья заказчика – дата отгрузки (поступления) готовой продукции, произведенной из этого сырья.

По каждому внешнеторговому договору, стоимость товаров (охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, работ, услуг), по которому составляет 3000 евро в эквиваленте и более, за исключением внешнеторговых договоров, предусматривающих предварительное исполнение обязательств нерезидентом в полном объеме, экспортер (импортер) обязан до отгрузки товаров, передачи охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выполнения работ и оказания услуг нерезиденту либо проведения платежей зарегистрировать сделку в банке, обслуживающем счет экспортера (импортера).

Для защиты внутреннего рынка и оказания влияния на развитие международной торговли в национальных интересах государственными органами устанавливаются порядок перемещения товаров, а также

системы таможенного контроля за ввозом и вывозом товаров. Таможенное оформление товаров по внешнеторговым договорам производится только при наличии регистрационного номера сделки (свыше 3000 евро в эквиваленте).

Резиденты при исполнении внешнеторговых договоров, когда в соответствии с законодательством *производится таможенное оформление товаров*, обязаны представить грузовую таможенную декларацию.

Грузовая таможенная декларация (ГТД) заполняется на каждую партию товаров и предназначена для декларирования в письменной форме точных сведений о товарах, о таможенном режиме и других сведениях, необходимых для таможенных целей, а также использования в качестве разрешительного документа таможенных органов, отражающего результаты таможенного оформления.

Резиденты при исполнении внешнеторговых договоров, когда в соответствии с законодательством **таможенное оформление товаров не производится**, обязаны представить статистическую декларацию или периодическую статистическую декларацию в центр статистического декларирования или в пункт таможенного оформления для регистрации.

Периодическая статистическая декларация – статистическая декларация, которая оформляется экспортером (импортером), грузоотправителем или грузополучателем для целей статистического учета экспорта (импорта) товаров, таможенное оформление которых в соответствии с законодательством не производится, *по двум и более фактам отгрузок (поставок) товаров* за отчетный месяц в рамках одного внешнеторгового договора. Периодическая статистическая декларация (ПСД) регистрируется должностными лицами таможенных органов и является документом валютного контроля внешнеторговых операций. ПСД представляется в таможенные органы не позднее 5-го числа месяца, следующего за отчетным.

Статистическая декларация – декларация установленной формы, которая оформляется экспортером (импортером), грузоотправителем или грузополучателем для целей статистического учета экспорта (импорта) товаров, таможенное оформление которых в соответствии с законодательством не производится, *по каждому факту отгрузки (поставки) товаров*, осуществляемой по одной товарно-транспортной накладной в рамках одного внешнеторгового договора, общая стоимость которых составляет сумму, эквивалентную 1000 евро и более. Статистическая декларация (СД) также регистрируется должностными лицами таможенных органов и является документом валютного контроля внешнеторговых операций. При экспорте товаров СД представляется не позднее 5 календарных дней с даты отгрузки

товаров со склада, а при импорте – не позднее 5 календарных дней с даты оприходования товаров в установленном порядке импортером.

Ставки таможенных пошлин на товары, ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь, устанавливаются Указом Президента Республики Беларусь № 699 от 31.12.2007 г.

Товары, происходящие из Республики Беларусь и стран, в торгово-экономических отношениях с которыми Республика Беларусь применяет режим свободной торговли, и ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь из этих стран, ввозными таможенными пошлинами не облагаются. Исключение составляют случаи, когда происхождение таких товаров не подтверждено сертификатом о происхождении товара формы СТ-1, либо когда такие товары ввозятся на таможенную территорию Республики Беларусь с нарушением условий, установленных Правилами определения страны происхождения товаров, утвержденными Решением Совета глав правительств Содружества Независимых Государств (в редакции протоколов от 18.10.2011 г., от 28.09.2012 г.).

Таможенная пошлина взимается в зависимости от таможенной стоимости товара или его количества (например, 5 % от таможенной стоимости или 15 % от таможенной стоимости, но не менее 0,15 евро за кг). Для целей применения ставок ввозных и вывозных таможенных пошлин товары определяются кодом Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Республики Беларусь.

Таможенные сборы взимаются помимо таможенной пошлины и представляют собой оплату за таможенное оформление товаров, их хранение, выдачу таможенных документов и оказание других услуг. Таможенные пошлины и сборы уплачиваются экспортерами (импортерами) предварительно или в момент представления товара к таможенному оформлению.

Задачами учета внешнеторговых операций являются:

1) обеспечение своевременной и достоверной информацией о выполнении заключенных договоров на экспорт (импорт) имущества, работ, услуг; состоянии дебиторской и кредиторской задолженностей по расчетам с иностранными поставщиками, подрядчиками, покупателями и заказчиками; финансовых результатах внешнеэкономических сделок;

2) правильное исчисление и своевременное перечисление в бюджет установленных налогов по внешнеторговым операциям;

3) осуществление контроля за соблюдением сроков исполнения договоров, своевременностью расчетов по ним, обязательной продажей части поступивших валютных средств;

4) своевременное представление отчетности о внешнеэкономической деятельности.

13.2 Бухгалтерский учет импортных операций

В соответствии с Указом № 178 **импорт** – это получение резидентом товаров (в том числе по сделкам, не связанным с перемещением товаров через Государственную границу Республики Беларусь), охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выполненных работ, оказанных услуг на возмездной основе от нерезидента.

Резиденты обязаны обеспечить завершение каждой внешнеторговой операции по импорту товаров не позднее 60 календарных дней с даты проведения платежа (то есть при осуществлении импортных операций резиденты обязаны обеспечить поступление товаров на таможенную территорию Республики Беларусь не позднее 60 календарных дней с даты проведения платежа). Если международными договорами Республики Беларусь установлены иные сроки прекращения обязательств по внешнеторговым операциям, то применяются правила таких международных договоров Республики Беларусь. Сроки завершения импортных операций могут быть продлены (без взимания платы) по объективным причинам, подтвержденным соответствующими документами, по заявлению резидента Национальным банком в установленном им порядке.

При импорте внешнеторговая операция может быть завершена путем:

- получения товаров (охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности), выполнения работ, оказания услуг и платы за них согласно внешнеторговому договору;
- получения страхового возмещения по договору страхования предпринимательского риска, заключенному между импортером и страховой организацией либо нерезидентом и страховой организацией;
- получения денежных средств по банковской гарантии;
- возврата денежных средств (за вычетом комиссий банков-нерезидентов), ранее перечисленных в качестве платы за товары (охраняемую информацию, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности), выполненные работы, оказанные услуги;
- неденежного прекращения обязательств способами, определенными Советом Министров Республики Беларусь совместно с Национальным банком.

Таким образом, датой завершения внешнеторговой операции при импорте может считаться:

- дата поступления товаров (получения охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности), выполнения работ, оказания услуг;
- дата поступления страхового возмещения;

- дата зачисления денежных средств на счет импортера;
- дата, определенная Советом Министров Республики Беларусь совместно с Национальным банком.

Учет импортных операций ведется по поставщикам, договорам, видам ценностей и партиям груза.

Расчеты за импортируемые ценности, выполненные работы, оказанные услуги ведутся на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Порядок оценки стоимости импортируемого имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте. Стоимость активов, приобретенных за иностранную валюту, определяется в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь **на дату принятия активов на бухгалтерский учет**, стоимость обязательств, выраженных в иностранной валюте, определяется в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь **на дату возникновения обязательств**. Переоценка активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь № 15 от 30.07.2000 г. с учетом изм. и доп., содержащихся в Декрете Президента Республики Беларусь № 7 от 29.05.2009 г., производится при изменении Национальным банком курсов иностранных валют **на дату совершения операции**, а также **на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период**.

Расходы по оплате таможенных пошлин, таможенных сборов, акцизов, а также по доставке импортируемых товаров включаются в их фактическую себестоимость.

Общая схема отражения на счетах бухгалтерского учета операций по импорту товаров, если внешнеторговым договором предусмотрена предварительная оплата, выглядит следующим образом (информация изложена в следующем порядке: основание записи, содержание хозяйственной операции, корреспонденция счетов):

1. Платежное поручение и выписка банка из расчетного счета.

Перечислены с расчетного счета организации денежные средства в оплату:

- стоимости приобретаемой иностранной валюты: Д-т сч. 57 «Денежные средства в пути» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
- комиссионного вознаграждения банку за услуги по покупке иностранной валюты: Д-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» К –т сч. 51«Расчетные счета».

Примечания:

А. Сумма перечисляемых денежных средств в рублях равна сумме рублевого эквивалента приобретаемой иностранной валюты, исчисленной по договорному (покупному) курсу, и комиссионного вознаграждения банку за услуги по ее покупке.

Б. Эта операция возникает в случае отсутствия у организации денежных средств в иностранной валюте для осуществления предоплаты за импортный товар согласно условиям контракта.

2. Выписка банка (валютный счет).

Зачислена на текущий валютный счет приобретенная иностранная валюта: Д-т сч. 52 «Валютные счета» К-т сч. 57 «Денежные средства в пути».

Примечания:

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте (утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 199 от 27.12.2007 г.), стоимость приобретенной иностранной валюты пересчитывается по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действовавшему на дату ее зачисления на валютный счет.

3. Справка бухгалтерии.

Выявлена и отражена разница между курсом покупки и курсом Национального банка Республики Беларусь на момент покупки:

Д -тсч. 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» К-т 57 «Денежные средства в пути» – в случае проведения расчетов в иностранной валюте за сырье, материалы, товары (работы, услуги);

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» К-т сч. 57 «Денежные средства в пути» – в случае проведения расчетов при осуществлении капитальных вложений в не завершенные строительством объекты, основные средства и нематериальные активы до ввода их в эксплуатацию;

Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» К-т сч. 57 «Денежные средства в пути» – во всех остальных случаях.

4. Мемориальный ордер банка.

Начислено комиссионное вознаграждение банку за оказанные услуги по покупке иностранной валюты: Д-т сч. 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 41 «Товары» и др. К-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

5. Выписка банка из валютного счета.

Перечислен аванс иностранному поставщику за импортируемый товар.

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 52 «Валютные счета».

6. Справка бухгалтерии.

Определена и отражена курсовая разница от переоценки денежных средств на валютном счете:

– положительная: Д-т сч. 52 «Валютные счета» К-т сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– отрицательная: Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» К-т сч. 52 «Валютные счета».

Примечания:

А. В соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь № 15 переоценка активов, выраженных в иностранной валюте, производится при изменении Национальным банком курсов иностранных валют не только **на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период**, но и **на дату совершения операции** (в данном случае – на дату перечисления предоплаты иностранному поставщику).

Б. Курсовые разницы признаются доходами либо расходами по финансовой деятельности.

7. Платежное поручение и выписка банка из расчетного счета.

Перечислены таможенные платежи:

– ввозная таможенная пошлина: Д-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» К-т сч. 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»;

– таможенный сбор: Д-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» К-т сч. 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

Примечание:

Таможенное оформление импортного товара осуществляется импортером. В случае привлечения к таможенному оформлению посредника – РУП «Белтаможсервис» – для учета расчетов по вознаграждению посреднику также будет использован счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

8. Платежное поручение и выписка банка из расчетного счета.

Оплачен НДС и акцизы по импортируемым товарам из третьих стран (всех стран, за исключением тех стран, с которыми у Республики Беларусь заключено соглашение о Таможенном союзе): Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч. 51 «Расчетные счета».

9. Грузовая таможенная декларация.

Начислены таможенные платежи, уплаченные при ввозе товаров:

– ввозная таможенная пошлина: Д-т сч. 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 41 «Товары» и др. К-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

– таможенный сбор: Д-т сч. 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 41 «Товары» и др. К-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Примечания:

А. Таможенные платежи начисляются на дату оформления ГТД.

Б. Таможенные платежи уплачиваются до таможенного оформления грузов.

10. Грузовая таможенная декларация.

Начислены налоги, уплаченные при ввозе товаров:

– акцизы: Д-т сч. 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 41 «Товары» и др. К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– НДС: Д-т сч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

11. ГТД и накладная поставщика.

Оприходован импортный товар: Д-т сч. 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 41 «Товары» и др. К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Примечания:

А. В случае расчетов за приобретаемые товары в порядке предварительной оплаты суммы дебиторской задолженности, учитываемые по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», подлежат переоценке при изменении Национальным банком курсов иностранных валют на дату принятия активов к бухгалтерскому учету, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если активы в отчетном периоде не приняты к бухгалтерскому учету). Возникающие при переоценке дебиторской задолженности курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете бухгалтерской записью:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (91-4 «Прочие расходы») К-т сч. 91-1 «Прочие доходы» (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»), кроме дебиторской задолженности по выданным авансам на выполнение работ и приобретение оборудования и материалов, возникшей при осуществлении капитальных вложений в не завершенные строительством объекты, основные средства и нематериальные активы до оприходования этих объектов в составе основных средств или нематериальных активов.

Б. В случае расчетов за активы в порядке последующей оплаты составляются бухгалтерские записи:

1. Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 52 «Валютные счета»;

2. Д-т сч. 52 «Валютные счета» (91-4 «Прочие расходы») К –т сч. 91-1 «Прочие доходы» (52 «Валютные счета»).

Данные записи будут выполнены после учетной записи:

Д-т сч. 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 41 «Товары» и др. К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Суммы кредиторской задолженности, учитываемые по кредиту счетов учета расчетов, подлежат переоценке при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату проведения расчетов по кредиторской задолженности, а также на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если расчеты в отчетном периоде не производились). Возникающие при переоценке кредиторской задолженности курсовые разницы отражаются записью:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (91-4 «Прочие расходы») К-т сч. 91-1 «Прочие доходы» (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»), кроме кредиторской задолженности, возникшей при осуществлении капитальных вложений в не завершенные строительством объекты, основные средства и нематериальные активы до оприходования этих объектов в составе основных средств или нематериальных активов.

13.3 Бухгалтерский учет экспортных операций

В соответствии с Указом № 178 **экспорт** – это передача резидентом товаров (в том числе по сделкам, не связанным с перемещением товаров через Государственную границу Республики Беларусь), охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выполнение работ, оказание услуг на возмездной основе нерезиденту. Резиденты (экспортеры) обязаны обеспечить завершение каждой внешнеторговой операции в полном объеме не позднее 90 календарных дней с даты отгрузки товаров (передачи охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности), выполнения работ, оказания услуг. Если международными договорами Республики Беларусь установлены иные сроки прекращения обязательств по экспортным операциям, то применяются правила таких международных договоров Республики Беларусь. Сроки завершения экспортных операций могут быть продлены (без взимания платы) по объективным причинам, подтвержденным соответствующими документами, по заявлению резидента Национальным банком (его главными управлениями по областям) в установленном им порядке.

Датой завершения внешнеторговой операции при экспорте может считаться:

- дата поступления денежных средств от экспорта;
- дата поступления страхового возмещения;

- дата поступления товаров (получения охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности);
- дата поступления денежных средств от фактора;
- дата, определенная Советом Министров Республики Беларусь совместно с Национальным банком;
- дата направления денежных средств на оплату соответствующих расходов (уплату налогов и других платежей);
- дата поступления денежных средств на счет другого резидента в соответствии с условиями договора уступки требования;
- другая дата, определенная Национальным банком.

Датой отгрузки товаров считается дата их помещения под таможенные режимы, предусмотренные Таможенным кодексом Республики Беларусь. Если в соответствии с законодательством таможенное оформление товаров не производится, датой отгрузки товаров считается дата их отпуска со склада, осуществленного в установленном порядке. Датой поступления денежных средств от экспорта товаров (охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности), выполненных работ, оказанных услуг считается дата их зачисления на счет экспортера в банке, а в случаях, предусмотренных законодательством, – на счета в банках-нерезидентах.

При экспорте внешнеторговая операция может быть завершена путем:

- поступления денежных средств за переданные товары (охраняемую информацию, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности), выполненные работы, оказанные услуги согласно внешнеторговому договору;
- получения страхового возмещения по договору страхования экспортного риска, заключенному между экспортером (банком) и страховой организацией либо нерезидентом и страховой организацией;
- возврата переданных по внешнеторговому договору резидентами товаров (охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности);
- поступления денежных средств (за вычетом дисконта) по договору финансирования под уступку денежного требования (факторинга), заключенному между экспортером и банком (небанковской кредитно-финансовой организацией);
- неденежного прекращения обязательств способами, определенными Советом Министров Республики Беларусь совместно с Национальным банком.

В соответствии с каждым заключенным внешнеторговым договором экспортеры обязаны:

- не позднее 7 рабочих дней со дня зачисления на их счета денежных средств, поступивших от экспорта товаров (охраняемой

информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности), выполненных работ, оказанных услуг либо со дня подписания документа, в соответствии с которым изменяются условия завершения внешнеторговой операции, представить банку документы, необходимые для осуществления банком функций агентов валютного контроля;

– по каждой экспортной отгрузке товаров, когда в соответствии с законодательством их таможенное оформление не производится, представить для регистрации таможенным органом статистическую декларацию или периодическую статистическую декларацию в порядке и случаях, установленных Советом Министров Республики Беларусь;

– получить разрешение Национального банка на продление срока завершения внешнеторговой операции с последующим уведомлением Национального банка о завершении данной внешнеторговой операции в случае, если предусмотренный договором либо фактический срок получения денежных средств за переданные товары (охраняемую информацию, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности), выполненные работы, оказанные услуги превышает срок, установленный законодательством;

– перерегистрировать сделку при реорганизации резидента либо перемене лиц в обязательстве по внешнеторговому договору со стороны экспортера;

– указать в таможенной декларации, а в случае, когда в соответствии с законодательством таможенное оформление не производится, – в статистической либо периодической статистической декларации регистрационный номер сделки;

– представить по требованию государственных органов и банков, уполномоченных согласно законодательству осуществлять контроль за проведением внешнеторговых операций, запрашиваемые в соответствии с их полномочиями документы в установленные ими сроки;

– предусмотреть в документах, посредством которых проводятся внешнеторговые операции, условия расчета. При этом под условиями расчета понимается установленное внешнеторговым договором обязательство осуществления одной стороной расчета до исполнения либо по факту исполнения обязательства другой стороной.

Общая методика отражения в бухгалтерском учете экспортных операций выглядит следующим образом:

1. Накладная на отпуск со склада.

Отгружена со склада резидента экспортная продукция (товары), оказаны экспортируемые услуги, выполнены работы: Д сч. 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» К сч. 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

2. Справка бухгалтерии.

Отражена экспортная выручка от реализации продукции (товаров), оказанных услуг: Д сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К сч. 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Примечание.

Экспортная выручка пересчитывается в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату отгрузки нерезиденту продукции (товаров), оказания услуг.

3. Платежное поручение и выписка банка из расчетного счета.

Перечислены с расчетного счета в банке таможенные платежи:

- вывозная таможенная пошлина: Д-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
- сбор за таможенное оформление экспортного груза: Д-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» К-т сч. 51 «Расчетные счета».

3. ГТД.

Начислены таможенные платежи:

- вывозная таможенная пошлина: Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» К-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;
- таможенные сборы за таможенное оформление грузов: Д-т сч. 44 «Расходы на реализацию» К-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Примечание.

По своему экономическому содержанию экспортные пошлины представляют собой расходы организации, связанные со сбытом (экспортом), которые следует учитывать на счете 44 «Расходы на реализацию». По дебету этого счета найдет отражение сумма экспортной пошлины, величина которой рассчитывается на основе одного из способов, предусмотренных в таможенном законодательстве (в зависимости от товара, вида ставки пошлины, страны происхождения товара) и по дате грузовой таможенной декларации.

5. Выписка банка из транзитного валютного счета.

Зачислена на транзитный валютный счет экспортная выручка: Д-т сч. 52 «Валютные счета» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Примечание.

Рублевый эквивалент экспортной выручки оценивается по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату зачисления выручки на транзитный валютный счет.

6. Справка бухгалтерии.

Определена и отражена курсовая разница, возникшая в результате переоценки денежных средств на валютном счете и задолженности покупателя за поставленную ему продукцию:

– положительная: Д-т сч. 52 «Валютные счета» К-т сч. 91-1 «Прочие доходы»; Д –т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К -тсч. 91-1 «Прочие доходы»;

– отрицательная: Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» К-т сч. 52 «Валютные счета»; Д-т сч. 91-4 «Прочие расходы» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Примечание.

Данная запись имеет место при изменении Национальным банком курсов иностранных валют на дату **совершения операции** (в данном случае – на дату зачисления экспортной выручки на транзитный валютный счет).

7. Справка бухгалтерии.

Списаны расходы, связанные с экспортом продукции (товаров, работ, услуг): Д-т сч. 90-6 «Расходы на реализацию» К-т сч. 44 «Расходы на реализацию».

8. Справка бухгалтерии.

Выявляется и отражается финансовый результат от экспорта продукции (товаров, работ, услуг):

– прибыль: Д-т сч. 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;

– убыток: Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

9. При осуществлении внешнеторговых операций с нерезидентами Республики Беларусь, расположенными на территории стран Таможенного союза (Российская Федерация, Республика Казахстан), контрагент внешнеторговой операции обязан предоставить экспортеру 3 экземпляра заявления об уплате косвенных налогов на территории своего государства с отметкой уполномоченных налоговых органов. Данное заявление должно содержаться в электронном виде в единой базе налоговых органов стран-участниц Таможенного союза. В случае непредставления контрагентом по операции указанного заявления в установленный срок передачи (180 календарных дней с даты отгрузки экспортером товаров) суммы косвенных налогов подлежат уплате в бюджет за налоговый период, на который приходится дата отгрузки товаров, либо иной налоговый период, установленный законодательством государства-члена таможенного союза, с территории которого экспортированы товары. При этом НДС начисляется бухгалтерской записью: Д -тсч. 90-2 К-т сч. 68.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь «Об обязательной продаже иностранной валюты» № 452 от 17.07.2006 г. с изменениями и дополнениями от 01.03.2007 г. организация-экспортер должна осуществлять обязательную продажу иностранной валюты на внутреннем валютном рынке в размере и в порядке, определенных Национальным банком Республики Беларусь.

Обязательная продажа иностранной валюты осуществляется на основании платежной инструкции, представляемой юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем в банк или небанковскую кредитно-финансовую организацию Республики Беларусь не позднее 7 рабочих дней со дня поступления выручки в иностранной валюте на их счета. Обязательная продажа иностранной валюты осуществляется через банки и небанковские кредитно-финансовые организации на торгах открытого акционерного общества «Белорусская валютно-фондовая биржа». В случае если сумма иностранной валюты, подлежащей обязательной продаже, менее лота, установленного на торгах открытого акционерного общества «Белорусская валютно-фондовая биржа», такая продажа осуществляется банкам и небанковским кредитно-финансовым организациям Республики Беларусь.

В соответствии с Указом № 452 обязательная продажа иностранной валюты осуществляется до исполнения платежных инструкций по беспорному списанию денежных средств со счетов юридического лица и индивидуального предпринимателя.

Несвоевременная обязательная продажа иностранной валюты влечет наложение штрафа на юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в размере до одного процента от непроданной валюты за каждый день просрочки, но не свыше суммы непроданных валютных средств (Д-т сч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»).

Необоснованное занижение суммы валютных средств, подлежащих обязательной продаже, влечет наложение штрафа на юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в размере необоснованно заниженных валютных средств.

Применение экономических санкций за указанные правонарушения осуществляется уполномоченными должностными лицами органов Комитета государственного контроля.

Наложение административных взысканий за несвоевременную обязательную продажу иностранной валюты либо необоснованное занижение суммы валютных средств, подлежащих обязательной продаже, не освобождает юридических лиц и индивидуальных предпринимателей от осуществления обязательной продажи иностранной валюты по выручке в иностранной валюте, по которой обязательная продажа не была произведена.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учебное пособие для студентов экономических спец. учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / П. Г. Пономаренко [и др.] ; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. – 2-е изд., испр. – Минск : Вышэйшая школа, 2007.

2. Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учебное пособие для студентов экономических спец. учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / П. Г. Пономаренко [и др.] ; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. – Минск : Вышэйшая школа, 2006. – 527 с.

3. Бухгалтерский учет: практикум : учебное пособие для студентов экономических спец. вузов / Г. Н. Нестерова [и др.] ; под общ. ред. Г. Н. Нестеровой. – Минск : БГЭУ, 2006.

4. Кожарский, В. В. Теория бухгалтерского учета в вопросах и ответах / В. В. Кожарский, Н. В. Кожарская. – Минск : Издательство Гревцова, 2009. – 223 с.

5. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет / Н. П. Кондраков. – Москва : Проспект, 2013. – 504 с.

6. Королев, Ю. Ю. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие для студентов экономических спец. учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / Ю. Ю. Королев. – Минск : Новое знание, 2007. – 303 с.

7. Ладутько, Н. И. Бухгалтерский учет в промышленности : учебное пособие / Н. И. Ладутько. – Минск : Книжный Дом, 2005. – 688 с.

8. Левкович, О. А. Бухгалтерский учет : учебное пособие / О. А. Левкович, И. Н. Тарасевич. – Минск : Амалфея, 2012. – 648 с.

9. Папковская, П. Я. Теория бухгалтерского учета : учебник для студентов спец. "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / П. Я. Папковская. – 2-е изд., доп. – Минск : Информпресс, 2006.

10. Снитко, М. А. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие для студентов экономических спец. вузов / М. А. Снитко. – Минск : Мисанта : ФУАинформ, 2003. – 271 с.

11. Снитко, М. А. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие для студентов экономических спец. учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / М. А. Снитко. – Минск : Современная школа, 2006. – 312 с.

Учебное издание

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Конспект лекций

Составители:

Касаева Тамара Васильевна
Бугаёв Александр Владимирович
Коваленко Жанна Анатольевна
Дулебо Елена Юрьевна
Линник Маргарита Владимировна
Соловьёва Анастасия Владимировна

Редактор *Д. Т. Солодкий*
Технический редактор *Т. В. Жиганова*
Корректор *Т. А. Осипова*
Компьютерная верстка *Т. В. Жиганова*

Подписано к печати _____. Формат 60x84 1/16. Бумага офсетная № 1.
Гарнитура «Таймс». Усл. печ. листов _____. Уч.-изд. листов _____.
Тираж _____ экз. Заказ № _____.

Учреждение образования «Витебский государственный
технологический университет» 210035, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования
«Витебский государственный технологический университет».
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.