МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Учреждение образования
«Витебский государственный технологический университет»

А.В. Бугаев

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Курс лекций

для студентов специальности
1-25 01 04 «Финансы и кредит»

Витебск
2017

Витебский государственный технологический университет

УДК 657.22:339.37
ББК 65.052
Б 90

Рецензенты :
главный бухгалтер РИУП «Научно-технологический парк Витебского государственного технологического университета» Сопп Е.С.;

к.э.н., доцент кафедры экономики УО «ВГТУ» Пакшина Т.П.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом УО «ВГТУ», протокол № 4 от 28.04.2017.

Витебский государственный технологический университет

**Бугаев, А. В.**
Б 90 Бухгалтерский учет и аудит : курс лекций / А. В. Бугаев. – Витебск : УО «ВГТУ», 2017. – 511 с.
ISBN 978-985-481-518-3

В курсе лекций излагается современный подход к бухгалтерскому учету и аудиту в Республике Беларусь. Содержание издания основывается на актуальных нормативных правовых актах Республики Беларусь. В то же время основные характеристики финансового учета и отчетности рассматриваются и под углом существующих подходов IFRS и US GAAP. Рассматриваются также теоретические вопросы, связанные с формализацией категорий прибыли, доходов, убытков, капитала и чистых активов с точки зрения современного бухгалтерского учета.

**УДК 657.22:339.37**
**ББК 65.052**

**ISBN 978-985-481-518-3**

© УО «ВГТУ», 2017

## СОДЕРЖАНИЕ

РАЗДЕЛ I. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА 9
1 ОСНОВЫ СОВРЕМЕННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 9
1.1 Методологические основы бухгалтерского учета 9
1.2 Объекты бухгалтерского учета 13
1.3 Ведение бухгалтерского учета 23
1.4 Учетная оценка 23
1.5 Учетная политика 24
1.6 Отчетность 25
РАЗДЕЛ II. УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИИ 51
2 УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В ДОЛГОСРОЧНОЕ ИМУЩЕСТВО (АКТИВЫ) 53
2.1 Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций 53
2.2 Организация учета долгосрочных инвестиций 54
2.3 Учет затрат по строительству объектов 56
2.4 Учет приобретения основных средств 59
2.5 Учет затрат по модернизации и техническому перевооружению объектов 61
2.6 Учет источников финансирования долгосрочных инвестиций 63
3 УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ 66
3.1 Понятие, классификация и оценка основных средств 66
3.2 Учет наличия и движения основных средств. Документальное оформление движения основных средств 76
3.3 Учет амортизации основных средств 83
3.4 Учет ремонта основных средств 94
3.5 Особенности учета арендованных основных средств 95
3.6 Учет лизинговых операций 98
3.7 Учет доходных вложений в материальные ценности 101
3.8 Учет долгосрочных активов, предназначенных для реализации 109
3. 9 Инвентаризация основных средств 113
3.10 Налоги по хозяйственным операциям движения основных средств 115
3.11 Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности 117
4 УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ 118
4.1 Понятие, классификация и оценка нематериальных активов 118
4.2 Учет поступления и создания нематериальных активов 122
4.3. Бухгалтерский учет изменений первоначальной стоимости нематериальных активов 126
4.4 Учет амортизации нематериальных активов 130

Витебский государственный технологический университет

4.5. Учет выбытия нематериальных активов 134
4.6. Бухгалтерский учет затрат на выполнение НИОКТР и результатов НТД 137
4.7. Бухгалтерский учет хозяйственных операций, связанных с предоставлением или получением в пользование нематериальных активов 141
5 УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ 142
5.1 Запасы, их классификация, оценка, задачи учета 142
5.2 Документальное оформление поступления и расходов производственных запасов 152
5.3 Учет запасов на складах и в бухгалтерии 157
5.4 Синтетический учет материалов 160
5.5 Особенности учета хозяйственного инвентаря (предметов) 169
5.6 Учет полуфабрикатов собственного производства и их оценка 173
5.7 Учет и инвентаризация незавершенного производства 174
5.8 Учет готовой продукции 176
5.9 Учет товаров 178
5.10 Учет формирования резервов под снижение стоимости запасов 180
5.11 Налоги по хозяйственным операциям движения производственных запасов 182
5.12 Инвентаризация запасов 184
6 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ 188
6.1 Учет кассовых операций 188
6.2 Безналичные формы расчетов 222
6.3 Учет операций по текущим (расчетным) счетам и другим счетам в банке 234
6.4 Учет переводов в пути 241
7 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ 242
7.1 Понятие, классификация и оценка финансовых вложений. Изменения оценки отдельных видов вложений 242
7.2 Учет вкладов в уставные капиталы других организаций 253
7.3 Учет финансовых вложений в акции 255
7.4 Учет долговых ценных бумаг 256
7.5 Учет финансовых вложений в займы 257
7.6 Учет финансовых векселей 258
7.7 Учет опционов и фьючерсных контрактов 259
7.8 Инвентаризация финансовых вложений 261
8 УЧЕТ ИМУЩЕСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ 262
8.1 Оценка имущества и обязательств организаций в иностранной валюте 262
8.2 Учет курсовой разницы 263
8.3 Учет приобретения и продажи имущества за иностранную

Витебский государственный технологический университет

валюту 264
8.4 Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте и операций по валютному счету 268
8.5 Учет операций по обязательной продаже валютной выручки 277
8.6 Учет операций по покупке иностранной валюты посредством уполномоченных банков 281
8.7 Учет ценных бумаг в иностранной валюте 286
РАЗДЕЛ III. УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ОРГАНИЗАЦИИ 288
9 УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ 288
9.1 Виды, формы и системы оплаты труда, порядок ее начисления 288
9.2 Состав фонда заработной платы и выплат социального характера 295
9.3 Документы по учету личного состава, труда и его оплаты 297
9.4 Документальное оформление работ и выплата по договорам гражданско-правового характера 303
9.5 Состав затрат на оплату труда, включаемых в расходы организации 304
9.6 Синтетический учет расчетов по оплате труда 305
9.7 Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению и других налогов на заработную плату 307
9.8 Учет удержаний из заработной платы 309
10 УЧЕТ РАСЧЕТОВ 313
10.1 Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковой давности 313
10.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками 316
10.3 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками 318
10.4 Учет резервов по сомнительным долгам 320
10.5 Учет расчетов с использованием векселей 322
10.6 Учет расчетов по посредническим операциям 324
10.7 Учет продажи продукции при товарообменных (бартерных) сделках 326
10.8 Учет уступки права требования 327
10.9. Учет авансов выданных и полученных 327
10.10 Учет кредитов и займов 328
10.11 Учет подотчетных сумм 332
10.12 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям 334
10.13 Учет расчетов с учредителями 336
10.14 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами 338
10.15 Учет внутрихозяйственных расчетов 342
10.16 Учет операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом 344
10.17 Учет расчетов с дочерними и зависимыми организациями (внутригрупповых расчетов) 347

Витебский государственный технологический университет

11 УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ 348
11.1 Особенности учета налогов и сборов 348
11.2 Учет расчетов по налогам 349
РАЗДЕЛ IV. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА 355
13 УЧЕТ КАПИТАЛА 355
13.1 Учет уставного капитала 352
13.2 Учет уставного капитала акционерного общества 359
13.3 Особенности учета капитала и прибыли (убытка) в товариществах и кооперативах 361
13.4 Учет резервного капитала 363
13.5 Учет добавочного капитала 364
13.6 Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убытка 366
13.7 Учет целевого финансирования 368
13.8 Учет операций по приобретению имущества на аукционе и по конкурсу 370
13.9 Чистые активы организации 371
13.10 Бухгалтерский учет при реорганизации и ликвидации юридических лиц 372
РАЗДЕЛ V. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ 373
14 УЧЕТ РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ 373
14.1 Учет расходов организации. Задачи учета расходов. 373
14.2 Основные принципы организации учета затрат на производство и расчет себестоимости продукции 377
14.3 Понятие расходов организации и определение их величины 380
14.4 Признание (учет) расходов организации 382
14.5 Классификация расходов организации по текущей деятельности (операционная деятельность) 383
14.6 Учет расходов по элементам затрат 386
14.7 Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции 389
14.8 Учет затрат на оплату труда 391
14.9 Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов и платежей 392
14.10 Учет расходов по обслуживанию производства и управлению 393
14.11 Учет потерь от брака 394
14.12 Учет потерь от простоев и прочих производственных расходов 396
14.13 Учет затрат на производство и расчет себестоимости работ и услуг вспомогательных производств 396
14.14 Учет расходов на реализацию 397
14.15 Сводный учет затрат на производство 400
14.16 Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции 401

Витебский государственный технологический университет

14.17 Учет затрат на содержание объектов непроизводственной сферы 402
14.18 Учет расходов по инвестиционной и финансовой деятельности 403
14.19 Состав затрат, включаемых в расходы организации, учитываемых при налогообложении прибыли 405
14.20 Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности 412
15 УЧЕТ ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ 413
15.1 Классификация доходов организации 413
15.2 Учет доходов по текущей деятельности. Реализованная продукция и ее оценка 417
15.3 Учет доходов по текущей деятельности. Учет продажи товаров 426
15.4 Особенности учета доходов от инвестиционной и финансовой деятельности 428
15.5 Налоговый учет доходов организации. 428
15.6 Инвентаризация готовой продукции и товаров 432
15.7 Раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о доходах 433
16 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ 434
16.1 Понятие и классификация доходов организации 434
16.2 Структура и порядок формирования финансового результата 436
16.3 Учет финансовых результатов от продажи продукции (работ, услуг) 437
16.4 Учет доходов и убытков по инвестиционной и финансовой деятельности 439
16.5 Учет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств 440
16.6 Учет недостач и потерь от порчи ценностей 446
16.7 Учет резервов предстоящих расходов 447
16.8 Учет расходов будущих периодов 448
16.9 Учет доходов будущих периодов 449
16.10 Учет прибылей и убытков 449
РАЗДЕЛ VI. ПРОЧИЕ ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА 450
17 УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ И ЦЕННОСТЕЙ, НЕ ПРИНАДЛЕЖАЩИХ ОРГАНИЗАЦИИ НА ПРАВАХ СОБСТВЕННОСТИ 450
17.1 Учет арендованных основных средств 450
17.2 Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку и на комиссию 452
17.3 Учет оборудования для монтажа 453
17.4 Учет бланков ценных бумаг и бланков строгой отчетности 453
17.5 Учет и сроки списания в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов 454

Витебский государственный технологический университет

17.6 Учет доверительных операций 454
17.7 Учет потерь стоимости основных средств, недвижимого имущества, находящегося в совместном домовладении и именных приватизационных чеков 455
18 УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИЙ 456
18.1 Понятие и формирование учетной политики 456
18.2 Изменения учетной политики 458
18.3 Раскрытие учетной политики 460
РАЗДЕЛ VII. ВВЕДЕНИЕ В АУДИТ 462
19 ОСНОВЫ СОВРЕМЕННОГО АУДИТА 462
19.1 Ревизия и аудит. Место аудита в системе финансового контроля 462
19.2 Сущность аудита и аудиторской деятельности 467
19.3 Цели и задачи аудита 472
19.4 Принципы проведения аудита 475
19.5 Этика аудитора 477
19.6 Методика аудита отдельных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности 481
19.6.1 Проверка основных средств 481
19.6.2 Проверка нематериальных активов 483
19.6.3 Проверка долгосрочных и краткосрочных финансовые вложения 484
19.6.4 Проверка капитальных вложений 485
19.6.5 Проверка производственных запасов и хозяйственного инвентаря в обороте 486
19.6.6 Затраты и себестоимость продукции 488
19.6.7 Готовая продукция 492
19.6.8 Проверка товаров отгруженных 492
19.6.9 Проверка товаров 493
19.6.10 Проверка реализации продукции (работ, услуг) 494
19.6.11 Проверка финансовых результатов 495
19.6.12 Проверка дебиторской задолженности 497
19.6.13 Проверка денежных средств 498
19.6.14 Проверка кредиторской задолженности 498
19.6.15 Проверка внутрихозяйственных расчетов 500
19.6.16 Проверка расчетов с бюджетом 500
19.7 Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита 501
19.8 Аудиторское заключение. Назначение аудиторского заключения 506
Литература 510

Витебский государственный технологический университет

# РАЗДЕЛ I. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

## 1 ОСНОВЫ СОВРЕМЕННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 1.1 Методологические основы бухгалтерского учета

Витебский государственный технологический университет

**Что такое бухгалтерский учет.** Статья 1 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» определяет бухгалтерский учет как систему непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности. Таким образом, бухгалтерский учет в Беларуси:

1) предназначен для создания потока информации о следующих объектах бухгалтерского учета: активах, обязательствах, собственном капитале, доходах, расходах организации;
2) непрерывен во времени;
3) применяет стоимостной измеритель для оценки объектов бухгалтерского учета;
4) использует следующий инструментарий для выполнения своей цели: документирование, инвентаризацию, учетную оценку, двойную запись на счетах бухгалтерского учета, обобщение в отчетности.

Стандарты IFRS не дают определение бухгалтерского учета.

В соответствии с US GAAP (CON 1) (S.O. 1) бухгалтерский учет может быть лучше определен путем описания его трех основных характеристик: (1) определения, оценки и передачи финансовой информации (2) об экономических предприятиях (3) всем заинтересованным лицам. Финансовый учет представляет собой процесс, который завершается подготовкой финансовых отчетов на предприятии как единого целого для использования как внутренними, так и внешними по отношению к предприятию сторонами (Accounting may best be defined by describing the three essential characteristics of accounting: (1) identification, measurement, and communication of financial information about (2) economic entities to (3) interested persons. Financial accounting is the process that culminates in the preparation of financial reports on the enterprise as a whole for use by parties both internal and external to the enterprise).

Если обобщить всевозможные подходы к определению термина «бухгалтерский учет», существующих в англоязычной литературе, то **бухгалтерский учет** – это система теоретических знаний и технических методов, которые используются для измерения,

регистрации и представления финансовой информации об экономическом субъекте (субъекте хозяйствования). Экономический субъект, как вообще полагают, является отдельным предприятием. Информация потенциально предоставляется множеству различных типов заинтересованных сторон. Они включают управляющих делами, владельцев, кредиторов, правительственные структуры, финансовых аналитиков и даже служащих. Так или иначе, эти пользователи бухгалтерской информации имеют свои собственные интересы в юридическом лице. Управляющие делами нуждаются в бухгалтерской информации, чтобы принять достойные их ранга и статуса управленческие решения. Инвесторы лелеют надежду на прибыль, которая может, в конечном счете, привести к некоторым поступлениям от их бизнеса (например, в виде «дивидендов»).

Кредиторы всегда обеспокоены способностью юридического лица оплатить его (лица) обязательства (долги). Правительственные структуры нуждаются в информации, чтобы обложить предприятие налогами и отрегулировать его доходность. Аналитики используют бухгалтерские данные, чтобы сформировать их мнение, на котором они основывают свои инвестиционные рекомендации. Служащие хотят работать на успешных компаниях и делать свои индивидуальные карьеры, и очень часто администрация компании привязывает их премии к результатам работы предприятия. Бухгалтерская информация о специфике юридических лиц помогает удовлетворить потребности всех этих заинтересованных сторон.

Разнообразие интересов заинтересованных сторон приводит к логическому делению бухгалтерского учета как единой дисциплины на две части: финансовый бухгалтерский учет и управленческий бухгалтерский учет. Финансовый бухгалтерский учет заинтересован в сообщении информации заинтересованным пользователям вне предприятия. Напротив, управленческий бухгалтерский учет, прежде всего, заинтересован в предоставлении информации для внутреннего пользования администрации компании.

**Финансовый бухгалтерский учет.** Полагают, что финансовый бухгалтерский учет предназначен для широкого круга внешних пользователей, ни один из которых не влияет на саму процедуру подготовки отчетности и не имеет доступа к подробной информации о деятельности субъекта. Их способности понять финансовую отчетность непосредственно зависят от стандартизации принципов и методов, которые используются, чтобы подготовить такую отчетность. Без такой стандартизации отчетность различных компаний было бы трудно понять и еще тяжелее сравнить. В результате были разработаны последовательные процедуры составления финансовой отчетности в определенном составе отчетных форм. С ростом глобальной торговли Совет по международным стандартам бухгалтерского учета (IASB) стал

Витебский государственный технологический университет

глобальным центром разработки правил бухгалтерского учета.

Финансовые отчеты, подготовленные по IFRS, являются основным ориентиром для компаний экономически развитых стран и Евросоюза. Это означает, что они не подготовлены специально для владельцев, или кредиторов, или никакой другой специфической пользовательской группы. Наоборот, они предназначены, чтобы быть одинаково полезными для всех пользовательских групп. Так сделано для того, чтобы подчеркнуть нейтральность и непредвзятость финансовых отчетов.

**Управленческий бухгалтерский учет.** В отличие от финансового бухгалтерского учета, информация управленческого учета предназначена для удовлетворения потребностей управления. Руководители различных уровней управления занимаются бизнес-планированием, контроллингом, принятием управленческим решений. Поэтому они могут желать представления им специализированных отчетов, бюджетов, результатов расчетов затрат и другой подробной информации, которая вообще не выходит за рамки предприятия. Кроме того, руководители могут указать те выходные параметры, согласно которым такая информация должна быть учтена и представлена. Например, IFRS могут потребовать, чтобы определенные затраты на проведение научных исследований были обязательно вычтены при расчете значения показателя прибыли вашего бизнеса. И именно полученное значение дохода представляется во внешней отчетности. С другой стороны, руководство может рассматривать эти затраты как долгосрочные инвестиции и предусмотреть, что принятие решений внутри организации должно быть основано на прибыли, рассчитанной без учета таких затрат. Это − их прерогатива. Хотелось бы надеяться, что такая внутренняя отчетность составляется логически и рационально, но ее составление не основано на использовании каких-либо руководящих принципов, утвержденных к применению извне.

Закон не предусматривает деление бухгалтерского учета в Беларуси на финансовый и управленческий. Так, в преамбуле Закона указывается, что Закон определяет правовые и методологические основы бухгалтерского учета, требования к составлению и представлению бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.

### Модель современного бухгалтерского учета

В основе современного бухгалтерского учета лежит модель Лука Пачиоли, имеющая более чем 500-летнюю историю. Лука Пачиоли (Luca Pacioli), монах эпохи Возрождения, описал и развил бухгалтерскую модель для того, чтобы на ее основе можно было бы определить успех или неудачу предприятий торговли. Основы его модели продолжают служить и современному деловому миру так

Витебский государственный технологический университет

хорошо, что являются краеугольным камнем даже для самых сложных компьютеризированных бухгалтерских систем. В основе модели лежит идея, что юридическое лицо может быть описано как имущественный комплекс, то есть как сумма ценностей (активов, имущества), с одной стороны, и соответствующих требований (обязательств, долгов) против этих ценностей, с другой стороны. Требования могут быть разделены на требования кредиторов и владельцев (то есть, долги «чужим» кредиторам и долги «своим» кредиторам, или собственникам). Такой подход дает начало основному бухгалтерскому уравнению и основанной на нем сбалансированности дебета и кредита

**Ценности (Имущество, Активы) = обязательства + долги собственникам (i.e. капитал) (Assets = liabilities + owners' equity).**

**Ценности (Имущество, Активы) (Assets)** − экономические ресурсы юридического лица, включают такие их виды как деньги, дебиторскую задолженность (сумму задолженности покупателей вашей фирме), материальные запасы, землю, недвижимость (здания, оборудование) и даже такие нематериальные активы как патенты и другие юридические права и права требования. Активы, как предполагают, влекут за собой вероятные будущие экономические выгоды их владельцу.

**Долги (Liabilities)** – суммы, которые должны другим лицам, касающимся ссуд, увеличения кредиторской задолженности и других обязательств, возникающих в ходе бизнеса.

**Капитал,** или сумма долгов перед собственниками (с позиции экономистов, но не бухгалтеров, капитал иногда определяется как Стоимость имущества, подлежащего распределению между собственниками) (owners' equity) – это «интерес» владельца в бизнесе. Капитал иногда называют «чистыми активами» потому, что он эквивалентен сумме имущества за вычетом долгов кредиторам.

Основное бухгалтерское уравнение является фундаментом бухгалтерского учета и отчетности. Оно является основой для понимания ключевого финансового отчета, известного как бухгалтерский баланс (иногда называемым отчетом о финансовом положении или финансовой позиции).

Любая коммерческая организация создается вовсе не для спортивного интереса, а для получения доходов. Доходы – это увеличение стоимости имущества при передаче товаров, работ, услуг клиентам. Наоборот, расходы могут вообще быть расценены как затраты на ведение бизнеса. Это приводит нас ко второму бухгалтерскому уравнению Лука Пачиоли

**доходы − расходы = прибыль (revenues - expenses = income).**



Витебский государственный технологический университет

**Доход (Revenue)** − это стоимость, соответствующая общему количеству выгод, полученных от ведения бизнеса.

**Прибыль (Income)** − стоимость "практического результата", который получается после вычитания расходов из дохода.

На основе второго бухгалтерского уравнения составляется отчет о финансовых результатах деятельности организации.

## 1.2 Объекты бухгалтерского учета

### Актив или имущество, ценности

Трактовка понятия «имущество» или «актив» − это одно из фундаментальных различий в методологии Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» и IFRS, и поэтому правильное понимание таких отличий крайне важно при ведении учета и формировании отчетности по белорусским инструкциям с прицелом на IFRS. Согласно статье 1 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», **активы** – имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод. Вам все понятно из приведенного определения актива? Скорее всего, нет. И не удивительно, ведь само определение актива было позаимствовано из IFRS, только несколько переделано и изложено другими словами. Но смысл остался тем же. В IFRS определение понятия имущества (которое в белорусском учете известно как «актив») приведено в Framework составления и представления финансовой отчетности: An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity (Framework Par 49a). Итак, согласно IFRS «имущество (assets) − это ресурсы, контролируемые компанией (controlled) в результате прошлых событий, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем». (Следует обратить внимание на несколько иное определение имущества в соответствии с CON 6 US GAAP. Согласно CON 6, имущество представляет собой вероятные будущие экономические выгоды, полученные или контролируемые конкретным предприятием как результат прошлых событий или операций (Assets. Probable future economic benefits obtained or controlled by a particular enterprise as a result of past transactions or events (CON 6)). Но согласитесь, определения имущества в Законе, Framework и US GAAP имеют общее происхождение.

В приведенных определениях следует выделить три ключевых момента: прошлые события, в результате которых у компании появились ресурсы; будущие экономические выгоды, которые несут



Витебский государственный технологический университет

компании ресурсы; и контроль над ресурсами.

**Признание имущества (активов)**

Признание элементов отчетности − термин достаточно новый для белорусского бухгалтерского учета. Практически в любом специальном издании по бухгалтерскому учету встречается данное определение.

Признание элемента отчетности − это установление возможности отражения его в учете в качестве относящегося к определенной группе объектов учета. Так, идентифицируя приобретаемое организацией имущество как товары, то есть, устанавливая, что данное имущество отвечает характеристикам инвентаря как объекта учета, мы осуществляем процесс признания приобретенных ценностей в качестве товаров для целей составления отчетности организации. Framework МСФО содержит общее определение понятия «признание», в соответствии с которым − это процесс включения в бухгалтерскую отчетность объекта, который отвечает определению элемента отчетности и удовлетворяет одновременно следующим критериям признания:

вероятно, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с данным элементом отчетности, будет получена или утрачена компанией;

объект имеет стоимость или ценность, которая может быть надежно измерена.

Таким образом, чтобы объект был признан в составе имущества баланса организации, в общем случае он должен отвечать определению имущества, при этом приток будущих экономических выгод от объекта должен быть вероятен, а самому объекту можно дать надежную денежную оценку.

Вторым условием признания актива является наличие у него стоимости или ценности, которая может быть надежно измерена. Во многих случаях измерение предполагает оценку, то есть определяется расчетным путем. Так, оценочные показатели применяются вплоть до 2017 при определении суммы дебиторской задолженности по договорам подряда, первоначальной стоимости объектов по договорам финансовой аренды, активов по отложенным налогам на доходы, активов по пенсионным планам компаний и т. д.

**Обязательства**

Согласно Закону РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» (статья 1), обязательства – задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации. **IFRS Framework** определяют обязательства как «имеющуюся обязанность предприятия, возникшую из прошлых

Витебский государственный технологический университет

событий, исполнение которой приведет к оттоку из предприятия ресурсов, содержащих экономические выгоды». (A liability is a present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits (**IFRS Framework** 4.4(b)).

Согласно CON 6, Обязательства – вероятные будущие потери экономических выгод от нынешних обязанностей предприятия передать имущество или оказывать услуги другим в будущем как результат прошлых операций или событий (Liabilities − Probable future sacrifices of economic benefits arising from present obligations of an enterprise to transfer assets or provide services to others in the future as a result of past transactions or events (CON 6). Элемент для претендования на категорию обязательства должен обладать следующими тремя характеристиками:

1. Обязательство требует, чтобы предприятие урегулировало текущую обязанность по вероятной будущей передаче актива по требованию, связанному с определенным событием, или с определенной датой (A liability requires that the enterprise settle a present obligation by the probable future transfer of an asset on demand, when a specified event occurs, or at a particular date).
2. Обязательства не избежать. (The obligation cannot be avoided).
3. Событие, которое обязывает предприятие, уже произошло (The event that obligates the enterprise has occurred).

**Признание обязательств по IFRS.** Согласно тексту IFRS Framework элемент, отвечающий определению обязательства, следует признать в балансе, «если (a) вероятно, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с данным элементом отчетности, будет утрачена компанией; и (b) объект имеет стоимость или ценность, которая может быть надежно измерена». Напомним, что согласно IFRS понятие «вероятно» означает, что рассматриваемое событие скорее всего произойдет. Таким образом, критериями признания обязательств в отчетности компании являются:

ожидание оттока ресурсов, служащих источником экономических выгод;

надежность измерения величины задолженности компании перед контрагентами.

Итак, в соответствии с IFRS обязательства признаются в балансе организации, если на отчетную дату у нее есть обязанность, которую можно оценить и выполнение которой повлечет за собой отток имущества (активов). Если один из этих моментов отсутствует, в бухгалтерском балансе обязательство не признается.

Особенностью бухгалтерского учета в Беларуси является отражение исключительно юридически свершившихся фактов

Витебский государственный технологический университет

хозяйственной жизни, то есть фактического изменения структуры и (или) состава имущества и обязательств фирмы в гражданско-правовой трактовке данных понятий.

**Собственный капитал**

Законодатель установил, что собственный капитал – активы организации за вычетом ее обязательств (статья 1 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности»).

Раскрывая содержание элементов финансовой отчетности компаний, Принципы IFRS определяют капитал как чистое имущество без долгов (в российской и белорусской практике перевода – чистые активы), а именно как *«остаточный интерес в имуществе организации после вычета всех ее обязательств» (* Equity is the residual interest in the assets of the enterprise after deducting all its liabilities (Framework, 49(c)*)*. Именно поэтому раздел баланса, раскрывающий обязательства организации перед собственниками, по-английски именуется «equity», что в одном из вариантов перевода означает «доля», а по смыслу – «доля собственников» в имуществе организации. Белорусское законодательство, как мы рассмотрели выше, в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» определили собственный капитал (или капитал) как разность между активами (т. е. имуществом организации) и ее обязательствами. US GAAP определили капитал или чистое имущество (чистые активы) как остаточный интерес в имуществе после вычитания всех обязательств (**Equity or net assets** is the residual interest in the assets of an entity that remains after deducting its liabilities (CON 6, 49). Таким образом, как видим, практически определение капитала совпадает в IFRS, US GAAP и Законе РБ «О бухгалтерском учете и отчетности».

**Две концепции капитала в US GAAP и IFRS.** Одной из ключевых теоретических конструкций, лежащих в основе методологии учета, определяемой US GAAP и IFRS, являются так называемые концепции капитала (concepts of capital). Их идея состоит в определении возможных трактовок прибыли компании и ее капитала, базирующихся на экономической концепции создания бухгалтерской информации. В белорусском законодательстве таких концепций не существует до настоящего времени.

Принципы US GAAP и IFRS позволяют компаниям выбрать в качестве базы учетной методологии одну из двух концепций капитала:

поддержания финансового капитала;

поддержания физического (или экономического) капитала.

Согласно концепции поддержания финансового капитала прибыль считается заработанной, только если имеет место прирост чистых монетарных активов за отчетный период без учета всех выплат собственникам организации и их вкладов в организацию в течение

Витебский государственный технологический университет

отчетного периода. Именно в соответствии с данной концепцией капитал трактуется как доля собственников в активах организации, а прибыль − как прирост фактической покупательной способности инвестированного собственниками капитала.

А в соответствии с концепцией поддержания физического капитала прибыль считается заработанной, только если за отчетный период имеет место прирост физической продуктивной (или операционной) способности организации (ресурсов, фондов, обеспечивающих эту способность) без учета всех выплат собственникам организации и их вкладов в организацию в течение отчетного периода. Очевидно, что в рамках данной концепции капиталом фирмы выступает вся ее продуктивная мощность, то есть совокупность всех ее активов как носителей будущей экономической выгоды.

**Поддержание капитала.** В US GAAP и в Принципах IFRS проводится общепринятая точка зрения, что организация может признавать прибыль за данный отчетный период только при условии сохранения своего капитала.

Согласно п.105 Принципов IFRS Концепция поддержания капитала основана на том, как предприятие определяет капитал, который оно стремится сохранить. Связь между концепциями капитала и концепциями прибыли обеспечивает ту точку отсчета, которая и лежит в основе измерения прибыли; она является необходимым условием для отличия обыкновенного возврата капитала предприятием и дохода с капитала. Только приток средств сверх сумм, необходимых для поддержания капитала может рассматриваться как прибыль и, следовательно, как прибыль с капитала. Таким образом, прибыль является остаточной суммой, которая остается после вычета расходов (включая расходы на поддержание капитала) из доходов. Если расходы превышают доходы, то оставшаяся сумма представляет собой чистый убыток. (The concept of capital maintenance is concerned with how an enterprise defines the capital that it seeks to maintain. It provides the linkage between the concepts of capital and the concepts of profit because it provides the point of reference by which profit is measured; it is a prerequisite for distinguishing between an enterprise's return on capital and its return of capital; only inflows of assets in excess of amounts needed to maintain capital may be regarded as profit and therefore as a return on capital. Hence, profit is the residual amount that remains after expenses (including capital maintenance adjustments, where appropriate) have been deducted from income. If expenses exceed income the residual amount is a net loss).

Традиционно считается, что прибыль − это количество денежных единиц, заработанных фирмой для ее собственников в течение отчетного периода. Прибыль может исчисляться как номинальная сумма заработанных денежных единиц. Так, если мы предположим, что первоначальный капитал компании составил 100, а

Витебский государственный технологический университет

его величина на конец периода равна 120, то прибыль фирмы равна 20.

Этот подход легко проиллюстрировать следующим примером.

Допустим, у нас есть партия товаров общей стоимостью 10 000 руб. В результате продажи этих товаров выручка, полученная за период, составила 12 000 руб. Исходя из стандартного подхода, прибыль, которую мы получили, равна 2 000 руб.

В рамках концепции поддержания капитала, в основе которой лежат, идеи Дж. Хикса (1946 г.), прибыль рассматривается как сумма, которую организация может потратить, не обеднев относительно своего финансового положения на начало периода.

Интерпретация этих идей состоит в том, что организация может не обеднеть, потратив прибыль, то есть сохранить (поддержать) капитал, если его оценка при исчислении прибыли принимает во внимание факторы временной ценности денежных средств, роста цен вследствие инфляции. То есть изменение капитала оценивается с поправкой на «сегодняшнюю» ценность денег. В этом случае прибыль определяется как сумма, заработанная фирмой сверх суммы, необходимой для замещения (восстановления) активов.

Допустим, что цена приобретения аналогичной партии товаров у поставщиков на отчетную дату для нашей компании составит уже не 10 000 руб., а 11 000 руб.

В этом случае прибыль и, соответственно, рост капитала нашей организации следует признать только в размере 1 000 руб. (12 000–11 000).

Таким образом, в рамках данной концепции прибыль может быть определена как доход, остающийся после того, как мы сохранили имущество или ресурсы, достаточные, чтобы иметь возможность делать то, что мы могли делать в начале периода, за который прибыль рассчитывается. При этом величина прибыли может быть определена после оценки имущества (активов) и обязательств компании по справедливой стоимости на дату составления финансовой отчетности.

**Доходы и расходы**

В белорусском бухгалтерском учете доходы и расходы признаются в соответствии с определенными принципами, предусмотрены действующими законодательными актами Республики Беларусь. Рассмотрим трактовку терминов доходы и расходы организации согласно белорусскому законодательству. Целью предпринимательской деятельности является получение прибыли и распределение этой прибыли между собственниками (прибыль является разницей между доходами и расходами организации, согласно подходам белорусского законодательства). В организации данная цель реализуется посредством хозяйственной деятельности, представляющей

Витебский государственный технологический университет

собой, согласно статье 2 Закона РБ «О бухгалтерском учете», совокупность хозяйственных операций, совершаемых организацией. Хозяйственная операция – действие или событие, вызывающие изменения в объеме, составе, размещении и использовании активов и (или) пассивов организации.

Целью таких операций является как извлечение доходов, так и осуществление затрат и расходов.

Таким образом, в процессе своей деятельности предприятия зарабатывают доходы и несут расходы.

Доход как экономическая категория выражает финансовые результаты деятельности предприятия. В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», доходы – увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации (статья 1).

Аналогичное определение доходов установлено и в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов (Минфин Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102), доходы – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников). Однако почему увеличение активов или увеличение капитала являются доходами, законодатель ни в одном из нормативных актов не объяснил бухгалтерскому сообществу. Практически речь идет о заимствовании термина «доходы» из международной практики без соответствующего концептуального обоснования.

Четкая классификация доходов является базой обоснованного определения чистого результата деятельности организации за определенный период. Для определения источников получения доходов вся деятельность предприятия (согласно Инструкции № 102) в Беларуси в настоящее время разделяется на:

доходы по текущей деятельности (текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности);

доходы по инвестиционной деятельности (инвестиционная деятельность − деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее – инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашении)

Витебский государственный технологический университет

финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации);

доходы по финансовой деятельности (финансовая деятельность − деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации);

иные доходы (включаются доходы, связанные с чрезвычайными ситуациями, прочие доходы, не связанные с текущей, инвестиционной и финансовой деятельностью).

Такое деление весьма важно, поскольку оно позволяет определить, каков удельный вес доходов, полученных как от основной деятельности предприятия, так и из других источников, в особенности из таких, которые вообще не являются характерными для деятельности данного предприятия и не могут рассматриваться как постоянный источник получения его доходов. Несомненно, что для финансового управления предприятием необходимо иметь промежуточные показатели доходов. Министерство финансов Республики Беларусь определило, начиная с отчетности за 2012 год, следующие показатели (Министерство финансов РБ от 31 октября 2011 г. № 111 Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 г. № 187; далее − Инструкция №111) дохода:

− выручка от реализации продукции (работ, услуг) – это доход от реализации за вычетом скидок (премий, бонусов), предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, стоимости возвращенной продукции, товаров, а также налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг. Автор специально показал равенство между выручкой и доходом от реализации. Именно это следует из содержания самой инструкции №102, а именно: инструкция называется доходы и расходы, но никак не выручка и расходы; более того, выручка рассматривается в разделах инструкции, рассматривающих бухгалтерский учет доходов. Тем самым законодатель, желая того или не желая, фактически поставил знак равенства между доходами и выручкой. Следует указать, что выручка – это доходы от текущей деятельности в контексте определений нормативных актов Минфина Республики Беларусь;

− валовая прибыль (доход) от реализации – чистая выручка от реализации за вычетом производственных расходов на реализованную



Витебский государственный технологический университет

продукцию. Этот показатель позволяет анализировать эффективность производственной деятельности предприятия;

− прибыль (доход (убыток) от текущей деятельности – валовая прибыль (доход) от реализации за вычетом расходов по управлению и расходов по сбыту. Этот показатель отражает влияние расходов по управлению и сбыту на финансовый результат от реализации;

− доход от финансовой деятельности – сальдо доходов и расходов по финансовой деятельности. Этот показатель необходим, для того чтобы отделить доход от производственно-хозяйственной деятельности предприятия от таких источников получения доходов, как получение процентов и дивидендов предприятием, операции с иностранной валютой и др.;

− доход от инвестиционной деятельности – сальдо доходов и расходов по инвестиционной деятельности;

− прибыль (доход (убыток) до налогообложения (уплаты налога). Этот показатель является точкой перехода от бухгалтерского дохода к налогооблагаемому доходу. Бухгалтерский доход – это доход, рассчитанный в соответствии с требованиями бухгалтерского учета. Основная цель определения бухгалтерского дохода – показать эффективность деятельности предприятия за отчетный период. Налогооблагаемый доход – это бухгалтерский доход, пересчитанный согласно налоговым требованиям;

− чистая прибыль (убыток) отчетного года – доход после уплаты налога. В условиях рыночной экономики это важнейший показатель деятельности предприятия. Именно он находится в центре внимания управляющих предприятия и финансовых рынков. От его динамики зависит само существование предприятия, рабочие места для его работников, выплата дивидендов в акционерной компании. Чистая прибыль (убыток) определяется как разность между прибылью (убытком) до налогообложения и налогом на прибыль, рассчитанным от суммы налогооблагаемого дохода по действующей в текущем периоде налоговой ставке;

− совокупная прибыль (убыток), определяемая как сумма чистой прибыли (убытка), результата от переоценки долгосрочных активов, не включаемого в чистую прибыль (убыток) и результата от прочих операций, не включаемого в чистую прибыль (убыток). Но что из себя представляет совокупная прибыль и зачем она нужна в отчетности, из содержания Инструкции № 111 и других нормативных актов Минфина Республики Беларусь так и не ясно. Таким образом, доходы предприятия с точки зрения законодательства – это увеличение активов, либо уменьшение обязательств в отчетном периоде, ведущие к увеличению капитала.

Зарабатывая доходы, предприятие несет определенные расходы.

Расходы − уменьшение экономических выгод в течение отчетного

Витебский государственный технологический университет

периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками) (статья 1 Закона и Инструкция № 102). Законодатель в очередной раз вводит понятие расходов, не дав соответствующего концептуального обоснования, а просто позаимствовав элементы различных учетных концепций, систем и теорий у других авторов и государств.

Расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на (Инструкция № 102):

расходы по текущей деятельности;

расходы по инвестиционной деятельности;

расходы по финансовой деятельности;

прочие расходы (включаются расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями, прочие расходы, не связанные с текущей, инвестиционной и финансовой деятельностью).

В зависимости от объема производства, согласно Инструкции № 102, различают переменные и постоянные расходы. Переменные − это такие расходы, которые находятся в прямой пропорциональной зависимости от объема производства. К ним относятся, в частности, затраты на материалы и оплату труда. Постоянными считаются расходы, которые при изменении объема производства или совершенно не меняются (например, амортизационные отчисления) или меняются незначительно (например, административные расходы).

Финансовый результат – это итог хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период. Финансовый результат согласно белорусскому законодательству может выражаться в форме нераспределенной прибыли (превышения доходов над расходами) или в форме непокрытого убытка (превышения расходов над доходами).

Полная прибыль (Comprehensive income) – это инвестиции от собственников за определенный период в результате осуществления финансово-хозяйственной деятельности (CON 6, 74). В состав полной прибыли не включаются и распределения изменение в собственном капитале компании средств в их пользу. Объяснение взаимосвязи между доходами и полной прибылью может быть проиллюстрировано следующими уравнениями:

Доходы – Расходы + Прочие доходы – Убытки ± Кумулятивный эффект от изменений в отражении хозяйственной деятельности = Чистая прибыль (Net Income);

Чистая прибыль ± Доходы и убытки, включаемые в полную прибыль, но не включаемые в чистую прибыль = Полная прибыль.



Витебский государственный технологический университет

## 1.3 Ведение бухгалтерского учета

**Профессиональное суждение**

Согласно статье 1 Закона, профессиональное суждение – точка зрения и действие главного бухгалтера организации, руководителя организации в случае, предусмотренном пунктом 2 статьи 7 настоящего Закона, организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, принятые организацией при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, которые излагаются организацией в положении об учетной политике и примечаниях к отчетности.

**Профессиональное суждение** – это мнение ответственного лица о деталях хозяйственной операции. При отсутствии четких правил бухгалтер должен самостоятельно принять решение о том, следует ли признавать ту или иную хозяйственную операцию в отчетности, а также определить дату отражения и количественно оценить такую операцию. **Цель** применения профессионального суждения в бухгалтерской практике − это обеспечение как можно большей объективности учетных данных и честности повествования о положении дел компании, а не манипуляции содержанием бухгалтерской отчетности. При этом в основу суждения должно быть положено осознание бухгалтером своей ответственности перед обществом за предоставляемую ему информацию. Попросту говоря, целью профессионального суждения является правильное отражение операции в финансовой отчетности и проведение ее количественной оценки. Само же профессиональное суждение формируется на основе анализа и обработки конкретной информации об определенном виде имущества (активе) или обязательстве, доходе или расходе организации. Несомненно, что суждение основывается на опыте и интуиции специалиста.

Профессиональное суждение может характеризоваться высокой степенью субъективности. При формировании суждения нужно помнить о вопросах профессиональной этики специалиста, принимающего решение. Суждение не бывает однозначным, оно способно до неузнаваемости исказить отчетность. Поэтому с помощью суждения можно манипулировать отчетностью.

## 1.4 Учетная оценка

Учетная оценка – стоимостная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в бухгалтерском учете и (или) отчетности. Именно так определяет термин «оценка»

Витебский государственный технологический университет

законодатель в статье 1 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» . Более подробно учетная оценка изложена в статье 12 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности». Согласно статье 12 Закона , учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации производится в официальной денежной единице Республики Беларусь. Для учетной оценки активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации применяются:

первоначальная стоимость – стоимость, по которой актив или обязательство принимаются к бухгалтерскому учету;

приведенная (дисконтированная) стоимость – текущая стоимость будущих поступлений и выбытия денежных средств от использования актива или текущая стоимость будущего использования денежных средств на погашение обязательства;

переоцененная стоимость – стоимость актива или обязательства после их переоценки;

другие виды учетной оценки, установленные законодательством Республики Беларусь.

Закон не устанавливает процедуры применения вышеперечисленных способов оценки объектов бухгалтерского учета. Он отсылает бухгалтеров к действующему законодательству: порядок применения видов учетной оценки устанавливается законодательством Республики Беларусь.

### 1.5 Учетная политика

Учетная политика – совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией (статья 1 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»).

Статья 9 Закона раскрывает понятие учетной политики. В частности, согласно подходов статьи, организация самостоятельно формирует свою учетную политику и излагает ее в положении об учетной политике, которое подписывается главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждается руководителем организации.

Кроме того, учетная политика организации должна основываться на принципах бухгалтерского учета и отчетности, предусмотренных настоящим Законом.

Учетная политика организации включает:

применяемые организацией виды учетной оценки;

Витебский государственный технологический университет

план счетов бухгалтерского учета организации;

разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов;

применяемую организацией форму бухгалтерского учета;

порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

иные способы организации и ведения бухгалтерского учета.

Если в отношении конкретных хозяйственных операций, отдельных составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве Республики Беларусь не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с применением профессионального суждения исходя из требований, установленных законодательством Республики Беларусь.

Учетная политика организации не изменяется, за исключением следующих случаев:

изменения законодательства Республики Беларусь;

изменения способов ведения бухгалтерского учета, применение которых приведет к повышению правдивости и уместности содержащейся в отчетности организации информации;

принятия решения о реорганизации или ликвидации организации.

Изменения в учетную политику организации в последнем случае вносятся с начала отчетного года.

Изменения в учетную политику организации вносятся в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности.

Изменения в учетной политике организации должны быть обоснованы, подписаны главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждены руководителем организации.

### 1.6 Отчетность

В соответствии со статьей 1 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», ***отчетность – система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации, а также иная информация, отражающая финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период.***

Витебский государственный технологический университет

Отчетность должна проинформировать заинтересованных пользователей об основных объектах бухгалтерского учета изучаемой организации (активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах). Основным недостатком приведенного выше определения является то, что данное определение не совсем четко указывает основную цель бухгалтерской отчетности. А именно: отражение информации о финансовом положении организации на отчетную дату, финансовых результатах деятельности и изменениях финансового положения организации за отчетный период, что представлено в определении в качестве иной информации.

Итак, белорусский законодатель установил, что информация об объектах бухгалтерского учета все же важнее, чем информация о финансовой позиции организации и результатах ее деятельности.

**Принципы бухгалтерского учета и отчетности**

Несомненно, что в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей должны лежать конкретные принципы. Иначе составленная финансовая отчетность мало того, что будет несопоставима, так она еще окажется и непонятной для внешних пользователей, поскольку будет составляться по индивидуальным правилам. И такие принципы, или допущения, были разработаны и представлены как в Framework, так и в IFRS (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Статья 3 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» устанавливает, что бухгалтерский учет и отчетность основываются на принципах непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности. И далее статья 3 в сжатой форме раскрывает основное содержание вышеназванных принципов.

Принцип непрерывности деятельности заключается в том, что информация об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации формируется в бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от намерения организации продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем.

Принцип обособленности означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации учитываются отдельно от активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов собственника имущества (учредителей, участников) организации.

Принцип начисления означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения

Витебский государственный технологический университет

расчетов по ним.

Принцип соответствия доходов и расходов означает, что расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии).

Принцип правдивости означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности при выполнении условий признания их таковыми, установленных законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности.

Принцип преобладания экономического содержания означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания.

Принцип осмотрительности означает, что учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена.

Принцип нейтральности означает отсутствие ориентации содержащейся в отчетности организации информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата.

Принцип полноты означает наличие в отчетности организации всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями на ее основе решения, касающиеся финансового положения организации.

Принцип понятности заключается в доступности для понимания пользователями содержащейся в отчетности организации информации.

Принцип сопоставимости означает возможность сравнения отчетности организации за разные отчетные периоды, а также с отчетностью других организаций.

Принцип уместности означает полезность содержащейся в отчетности организации информации для принятия пользователями решений, касающихся финансового положения организации.

Для сравнения мы приведем представленные в **Framework** следующие основополагающие допущения:

**Учет по методу начисления (п. 22).** С тем, чтобы выполнить поставленные задачи, финансовая отчетность составляется по методу начисления. Согласно этому методу, результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Финансовая отчетность, составленная по методу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных

Витебский государственный технологический университет

средств, но также и об обязательствах заплатить деньги в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем. Таким образом, они обеспечивают информацию о прошлых операциях и прочих событиях, которая чрезвычайно важна для пользователей при принятии экономических решений. IFRS (IAS) 1 устанавливает, что организация должна составлять финансовую отчетность, за исключением отчета о движении денежных средств, с использованием метода начислений. Метод начислений предполагает, что объекты в отчетности отражаются в качестве активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (элементов финансовой отчетности), если они отвечают определениям (и критериям признания) указанных элементов, которые сформулированы в Framework.

**Непрерывность деятельности (п. 23).** Финансовая отчетность обычно составляется на основе допущения, что компания действует и будет действовать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности; если такое намерение или необходимость существуют, финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и применяемая основа должна раскрываться. Согласно же IFRS (IAS) 1 при составлении финансовой отчетности в свете принципа непрерывности руководство должно оценить способность организации продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность должна составляться исходя из принципа непрерывности деятельности, за исключением тех случаев, когда руководство намеревается или ликвидировать организацию, или прекратить торговые операции, или не имеет реальной возможности не делать этого. В тех случаях, когда руководство осведомлено о существенной неопределенности дальнейших возможностей организации продолжать деятельность, т. е. когда реализация принципа непрерывности подвергается сомнению, информация о такой неопределенности должна раскрываться в отчетности.

Если финансовая отчетность составлена без учета принципа непрерывности, информация об этом должна быть раскрыта наряду с разъяснением оснований, используемых для составления финансовой отчетности, а также причин, объясняющих, почему деятельность организации не рассматривается как непрерывная.

При оценке приемлемости допущения о непрерывности деятельности руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем в течение как минимум двенадцати месяцев с отчетной даты.

Если в предшествующих отчетных периодах деятельность организации была рентабельной и это обеспечивало ее доступ к финансовым ресурсам, заключение о приемлемости принципа непрерывности деятельности может быть сделано и без проведения

Витебский государственный технологический университет

глубокого анализа.

В иных случаях, прежде чем сделать обоснованный вывод о приемлемости принципа непрерывности, руководству, возможно, потребуется расширить анализ факторов текущей и ожидаемой рентабельности, рассмотреть графики погашения задолженности в сравнении с наличием потенциальных источников дополнительного финансирования.

Согласно Framework, финансовая отчетность должна содержать определенные **качественные характеристики** (п. 24). Качественные характеристики являются атрибутами, делающими представляемую в финансовой отчетности информацию полезной для пользователей. Четырьмя основными качественными характеристиками являются **понятность, уместность, надежность и сопоставимость.**

**Понятность (п. 25).** Основным качеством информации, представляемой в финансовой отчетности является ее доступность для понимания пользователем. Предполагается, что для этого пользователи должны иметь достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучать информацию с должным старанием. Однако информация о сложных вопросах, которые должны быть отражены в финансовой отчетности ввиду их важности для принятия пользователями экономических решений, не должна исключаться только из-за того, что может оказаться слишком сложной для понимания определенными пользователями.

**Уместность (п. 26–28).** Чтобы быть полезной, информация должна быть уместной для пользователей, принимающих решения. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать, или исправлять их прошлые оценки. Прогнозная и подтверждающая функции информации взаимосвязаны. Например, информация о современном уровне и структуре имеющихся активов представляет ценность для пользователей, когда они стараются предсказать способность компании воспользоваться благоприятными возможностями и правильно отреагировать на неблагоприятную ситуацию. Эта же информация играет подтверждающую роль в отношении прошлых прогнозов, например, касающихся возможной структурной организации компании, или результата запланированных операций. Информация о финансовом положении и результатах деятельности в прошедших периодах часто используется для прогнозирования будущего финансового положения и результатов деятельности, а также других аспектов, непосредственно интересующих пользователей. К ним относятся выплаты дивидендов и заработной платы, изменение цен на ценные бумаги и способность компании в срок выполнять свои обязательства. Для того, чтобы иметь прогнозирующую ценность, информация не должна иметь форму явно выраженного

Витебский государственный технологический университет

прогноза. Однако способность прогнозировать на основании финансовой отчетности усиливается манерой представления информации об операциях и событиях прошлых периодов. Например, прогнозный потенциал отчета о прибылях и убытках повышается, если нестандартные, необычные и редко встречающиеся статьи доходов или расходов раскрываются отдельно.

**Существенность (п. 29–30).** На уместность информации серьезное влияние оказывает ее характер и существенность. В некоторых случаях одного характера информации достаточно для того, чтобы определить ее уместность. Например, сообщение о новом сегменте может повлиять на оценку рисков и возможностей, имеющихся у компании, независимо от существенности результатов, достигнутых новым сегментом в отчетном периоде. В других случаях важное значение имеет как характер, так и существенность, например, размеры имеющихся основных видов запасов, соответствующих данной компании. Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера объекта или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях пропуска или искажения. Таким образом, существенность, скорее, показывает порог или точку отсчета, и не является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной.

**Надежность (п. 31–32).** Чтобы быть полезной, информация также должна быть надежной. Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений, и когда пользователи могут положиться на нее, как представляющую правдиво то, что она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять. Информация может быть уместной, но настолько ненадежной по своему характеру или представлению, что ее признание может быть потенциально дезориентирующим. Например, если обоснованность и размер иска о возмещении убытков, рассматриваемого в суде, оспаривается, для компании может быть нецелесообразно признавать всю сумму иска в балансе, хотя может быть уместно будет раскрыть сумму и обстоятельства, связанные с иском.

**Правдивое представление (п. 33−34).** Для того, чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции и прочие события, которые она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять. Таким образом, например, баланс должен правдиво отражать операции и другие события, результатом которых на отчетную дату стали активы, обязательства и капитал компании, отвечающие критериям признания. Большая часть финансовой информации подвержена некоторому риску

Витебский государственный технологический университет

быть не настолько правдивой, как предполагается. Это не результат искажения, а скорее внутренне присущие трудности либо в идентификации операций и других событий для измерения, или в выборе и применении методов измерения и представления, которые могут передавать сообщения, соответствующие этим операциям и событиям. В определенных случаях величина финансового воздействия объектов могла бы быть настолько неопределенной, что компания в целом не признавала бы ее в финансовой отчетности. Например, хотя большинство компаний с течением времени создают свою деловую репутацию, обычно ее очень трудно измерить с достаточной степенью надежности. В других случаях, однако, может быть уместным признать статьи и раскрыть риск возникновения ошибки, связанный с их признанием и измерением.

**Преобладание сущности над формой (п. 35).** Если информация должна правдиво представлять операции и другие события, то необходимо, чтобы они учитывались и представлялись в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только их юридической формой. Сущность операций и других событий не всегда отвечает тому, что следует из их юридической или установленной формы. Например, компания может продать актив другой организации таким образом, что в документах будет предполагаться передача юридического права собственности этой организации, тем не менее, могут существовать соглашения, гарантирующие компании сохранение права пользования экономической выгодой, заключенной в этом активе. При таких обстоятельствах сообщение о продаже правдиво не представляет совершенную сделку (если в самом деле была сделка).

**Нейтральность (п. 36).** Чтобы быть надежной, информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть нейтральной, то есть должна быть непредвзятой. Финансовая отчетность не будет нейтральной, если самим подбором или представлением информации она оказывает влияние на принятие решения или формирование суждения с целью достижения запланированного результата.

**Осмотрительность (п. 37).** Составители финансовой отчетности, однако, в действительности вынуждены бороться с неопределенностями, неизбежно окружающими многие события и обстоятельства, такие как получение сомнительных долгов, вероятный срок службы машин и оборудования, и количество возможных гарантийных требований. Такие неопределенности признаются с помощью раскрытия их характера и степени, и соблюдения принципа осмотрительности при подготовке финансовой отчетности. Осмотрительность − это введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений, необходимых в производстве расчетов, требуемых в условиях неопределенности так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы −

Витебский государственный технологический университет

занижены. Однако соблюдение принципа осмотрительности не позволяет, к примеру, создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы, сознательно занижать активы или доходы, или преднамеренно завышать обязательства или расходы. Ведь в подобном случае финансовая отчетность не была бы нейтральной, и, следовательно, утратила бы качество надежности.

**Полнота (п. 38).** Чтобы быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее. Пропуск может сделать информацию ложной или дезориентирующей, а следовательно, ненадежной и несовершенной с точки зрения ее уместности.

**Сопоставимость (п. 39–42).** Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за разные периоды для того, чтобы определять тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности. Пользователи также должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность разных компаний с тем, чтобы оценивать их относительное финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении. Таким образом, измерение и отражение финансовых результатов от аналогичных операций и других событий должны осуществляться по методологии, единой для всей компании и на протяжении ее существования, равно как для разных компаний. Важным условием сопоставимости, как качественной характеристики, является то, что пользователи информируются о вариантах учетной политики, использованной при подготовке финансовой отчетности, любых изменениях в ней и результатах этих изменений. Пользователи должны уметь определять различия между вариантами учетной политики для аналогичных операций и других событий, применяемыми компанией из периода в период, а также другими компаниями. Соблюдение Международных стандартов финансовой отчетности, в том числе и раскрытие учетной политики, используемой компаниями, помогает достижению сопоставимости. Необходимость сопоставимости не следует путать с простой унификацией. Она не должна стать препятствием для введения усовершенствованных бухгалтерских стандартов. Для компании невыгодно продолжать ведение учета по-старому для операций и других событий, если принятая политика не обеспечивает такие качественные характеристики, как уместность и надежность. Для компании также невыгодно продолжать неизменную учетную политику, когда имеется более подходящая и надежная альтернатива. Так как пользователи хотят сравнивать финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении компании с течением времени, важно, чтобы финансовая отчетность содержала соответствующую информацию за предшествующие периоды.

Витебский государственный технологический университет

**Своевременность.** В случае неоправданной задержки в представлении информации она может потерять свою уместность. Руководству может быть необходимо сбалансировать относительные достоинства своевременности с представлением надежной информации. Для своевременного представления информации часто бывает необходимо отчитываться до выяснения всех аспектов операции или другого события, тем самым снижая надежность. И наоборот, если отчетность задержана до выяснения всех аспектов, информация может оказаться чрезвычайно надежной, но мало полезной для пользователей, которые должны были принимать решения раньше. В достижении баланса между уместностью и надежностью, превалирующим соображением является наилучшее удовлетворение потребностей пользователей для принятия экономического решения.

**Баланс между выгодами и затратами.** Соотношение между выгодами и затратами − это скорее принципиальное ограничение, а не качественная характеристика. Выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение. Оценка выгод и затрат, однако, в значительной степени вопрос суждения. Более того, затраты совсем необязательно ложатся на тех пользователей, которые получают выгоды. Кроме того, выгодами могут воспользоваться не только те пользователи, для которых информация была приготовлена. Например, представление дополнительной информации заимодавцам может снизить стоимость займа для компании. По этим причинам очень трудно применять тест оправданности затрат в любом конкретном случае. Тем не менее, специалисты, устанавливающие стандарты, как и составители и пользователи финансовой отчетности, должны знать об этом ограничении.

**Баланс между качественными характеристиками.** На практике часто необходимо равновесие или компромисс между качественными характеристиками. В общем цель состоит в том, чтобы достичь соответствующего соотношения между характеристиками, для выполнения основного предназначения финансовой отчетности. Относительная важность характеристик в различных случаях − это дело профессионального суждения.

**Достоверное и объективное представление.** О финансовой отчетности часто говорят, что она дает достоверное и объективное представление, или представляет беспристрастно финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении компании. Документ непосредственно не рассматривает эти концепции. Однако можно считать, что применение основных качественных характеристик и соответствующих бухгалтерских стандартов обычно обеспечивают составление финансовой отчетности, которая отвечает определению достоверной и объективной картины или беспристрастного представления подобной информации.

Витебский государственный технологический университет

**Качественные особенности бухгалтерского учета.** Указав на наличие первой и главной цели бухгалтерского учета, а именно, что главная цель бухгалтерского учета − предоставление полезной информации − US FASB обратил свое внимание на качество бухгалтерской информации, на основе которого бухгалтерская информация и становится полезной. SFAC 2 (CON 2) US GAAP отмечает, что полезная информация отличается уместностью, надежностью и сравнимостью/последовательностью.

**Первичные качества.** ***Уместность (Relevancy)*** – информация должна быть своевременной и предназначаться для принятия решений на основе обратной связи и/или прогнозирующей ценности. ***Надежность (Reliability)*** − информация должна быть правдивой в представлении; свободной от искажений, нейтральной, и поддающейся проверке.

**Вторичные качества.** ***Сравнимость (Comparability)*** – даже при том, что различные компании могут использовать различные бухгалтерские методы, все равно существует существенное основание для действительного сравнения. ***Последовательность (Consistency)*** – отклонения в измеренных результатах различных периодов должны быть результатом отклонений в основной работе (а не бухгалтерскими причудами).

**ПОНИМАЕМОСТЬ (UNDERSTANDABILITY).** Возможно самый большой вызов**,** стоящий перед бухгалтерской профессией, состоит в развитии способов измерения и методов представления, которые могут описать деятельность предприятия способом, который является понятным всем желающим. Важно, бухгалтерская отчетность должна быть постижима для разумного понимания деловых и экономических действий. Предполагается, что пользователи будут изучать информацию с разумным усердием, но это также предполагает и то, что таким пользователям нет необходимости быть узкими специалистами в области учета. Другими словами, это обязательно, чтобы финансовая информация удовлетворяла потребности людей, которые, возможно, не являются полностью сведущими в деталях бухгалтерии, но все же полагаются на бухгалтерскую отчетность. Необходимо поддерживать тонкий баланс; упрощение может исключить ценную информацию, в то время как чрезмерные детали могут перегрузить пользователя, затмив ключевые вопросы. Все пользователи учетной информации жалуются на то, что бухгалтерский учет стал слишком сложным. Много людей в пределах и вне бухгалтерской профессии выступают против растущего количества правил и уровня их детализации. Дебаты по учетным проблемам вообще проходят под лозунгом «принципы против правил».

Защитники **основанного на принципах** подхода (**principles-based** approach) утверждают, что общие понятия должны только указывать направление профессионального суждения бухгалтеров. Детализированные и специфические правила только должны

Витебский государственный технологический университет

использоваться только теми, кто выходит за определенные критерии бухгалтерских правил. Другие утверждают, что мир весьма сложен, и бухгалтерский учет должен обязательно быть **основан на правилах (rules-based**). Если полагаться только на профессиональные суждения, то это может привести к большим различиям в отчетности, что сделает невозможным проведение каких-либо сравнений. Это, согласитесь, интересные дебаты, и весьма трудно предсказать их окончательный результат. Обе точки зрения имеют право на существование, и решение проблемы все же должно быть все же эволюционным, а не революционным.

**ПОРОГОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ**. CON 2 (SFAC № 2) проясняет, что бухгалтер не должен интересоваться несущественными объектами; то есть теми вещами, которые являются столь относительно небольшими, что не влияют на результаты решения. Конечно, *существенность* походит на бревно, находящееся в глазу наблюдателя. Кроме того, бухгалтеры признают, что бухгалтерская информация стоит дорого, и объект в бухгалтерском учете не должен учитываться, если *затраты на учет превышают выгоды, полученные от такого учета (cost exceeds the benefits).* Но затраты на бухгалтерскую информацию трудно измерить, а тем более труднее измерить выгоды от ее использования.

**КЛЮЧЕВЫЕ ПРЕДПОЛОЖЕНИЯ в US GAAP.**

**ПРЕДПОЛОЖЕНИЕ (допущение) ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА.** Бухгалтерская информация должна быть представлена для специфических и отдельных отчитывающихся лиц. Другими словами, предположение юридического лица (entity assumption) требует, чтобы не происходило смешение хозяйственных операций собственников и других лиц с операциями отдельного юридического лица. С одной стороны, юридическое лицо может подготовить отдельные финансовые отчеты по бизнесу, владельцем которого оно является, даже если этот бизнес не является юридическим лицом. С другой стороны, объединенные финансовые отчеты могут быть подготовлены по группе юридических лиц, которые являются экономически смешивающимися, но технически это отдельные юридические лица.

**ПРЕДПОЛОЖЕНИЕ (допущение) ФУНКЦИОНИРУЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ.** В отсутствии обратных доказательств и аргументов против, бухгалтеры основывают свои оценки и отчеты на предположении функционирующего предприятия (going-concern assumption). Это означает, что бухгалтеры не рассматривают компанию как ликвидируемую или подлежащую ликвидации при составлении отчетности, пока не появляется такая уверенность в действительной ликвидации организации, основанная на событиях и фактах хозяйственной деятельности. Это позволяет правильно распределять долгосрочные затраты и доходы, основываясь на предположении, что бизнес продолжит работать в будущее. Бухгалтеры, как общеизвестно,

Витебский государственный технологический университет

консервативны (когда сомневаются, то выбирают способ с более низким уровнем оценки актива/дохода, и метод с более высоким уровнем оценки обязательства – долга/расходов), но не на основе предвзятого мнения, основанного на необоснованном страхе за будущее.

**ПРЕДПОЛОЖЕНИЕ ПЕРИОДИЧНОСТИ (PERIODICITY ASSUMPTION).** Бухгалтеры предполагают, что они могут разделить время на определенные измеренные интервалы (то есть месяцы, кварталы, годы). Это предположение периодичности вызвано регулярными и продолжающимися информационными потребностями пользователей финансовой отчетности. Несомненно, что большая точность бухгалтерской информации могла бы быть достигнута, если бы у бухгалтеров было достаточно времени ожидания окончания сделок или отдельных видов деятельности в течение многих лет для расчета конечных результатов, но пользователи нуждаются в своевременной информации. Например, фитнес-клуб может продать пожизненные членства за полную плату, действительно не зная, как долго их клиенты будут посещать клуб. Но бухгалтер клуба не может ждать долгие годы, пока его члены умрут, чтобы рассчитать и сообщить о финансовом результате их посещений Вместо этого используются методы, чтобы приписать часть дохода к каждому отчетному периоду. И это справедливо в соответствии с предположением периодичности.

**ПРЕДПОЛОЖЕНИЕ ДЕНЕЖНОЙ ЕДИНИЦЫ ИЗМЕРЕНИЯ.** Значение этого предположения очевидно: учет измеряет операции и события в денежных единицах. Чтобы понять воздействие предположения денежного измерения (monetary unit assumption), подумайте на мгновение о своем личном автомобиле. В Вашем сознании, несомненно, предстанет физический объект, индивидуализированный моделью, своим возрастом, функциональными возможностями и суммой в долларах. Если бы кто-то спросил у Вас о Вашем авто, Вы не сказали бы, что Вы ездите на 10 000 $; Вы просто сообщили бы о модели своего транспортного средства. Однако есть все-таки определенный смысл измерять все вещи в денежных единицах. Такое решение преодолевает проблемы, которые возникли бы при смешении различных мер измерения в финансовых отчетах (например, как сложно было бы объединить акры земли, наличные в банке, квадратные футы зданий, и т. д.). Предположение денежной единицы является основным и существенным для основанной на двойной записи, самоуравновешивающейся бухгалтерской модели.

**ПРЕДПОЛОЖЕНИЕ УСТОЙЧИВОЙ ВАЛЮТЫ** (stable currency assumption). Инфляция влияет на полноценность финансовых данных. Например, рассмотрим электростанцию, которая была построена в 1970 и все еще функционирует. Ее бухгалтерская отчетность может показывать прибыль путем сопоставления получаемых в настоящее время доходов с амортизацией старой (дешевой) стоимости ее строительства. Совсем

Витебский государственный технологический университет

другая картина получилась бы, если пересмотреть «стоимость» электростанции, которая была «израсходована» для производства текущего потока денег. Несомненно, последствия инфляции существенно искажают результаты измерения деятельности компании. Бухгалтеры боролись с этой проблемой много лет, и FASB даже экспериментировал с дополнительными требованиями к составлению отчетов в течение нескольких лет. В настоящее время инфляция не такая уж существенная, и ее наличие не является актуальным для бухгалтеров в том числе. Однако такая проблема существует для стран с большой инфляцией (как Беларусь). Тем временем бухгалтеры действуют согласно предположению устойчивости валюты, согласно которому расходы и доходы различных периодов могут благополучно учитываться и использоваться в бухгалтерском учете, без каких-либо регулировок на изменения ценности денег в течение продолжительного времени.

**Отчетная дата и отчетный период**

Предположение периодичности играет очень важную роль в бухгалтерском учете. Именно поэтому бухгалтерский учет делит непрерывную хозяйственную деятельность организации на отдельные периоды, что предполагает составление периодической отчетности. Годичный период обычно далее делится на квартальные периоды, состоящие из трех месяцев. Естественно, что существует определенная дата, на которую в отчетности фиксируется финансовая позиция и результаты финансовой деятельности организации. Эта дата получила название отчетной даты. Статья 1 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» определяет отчетную дату как последний календарный день отчетного периода. Следовательно, отчетная дата напрямую связана с отчетным периодом. Согласно статье 1 Закона отчетный период – это период, за который составляется отчетность.

Отчетным периодом для годовой отчетности (статья 14 Закона) является календарный год – с 1 января по 31 декабря, за исключением случаев создания, реорганизации или ликвидации организации.

Для годовой бухгалтерской отчетности в нашей стране традиционно отчетной датой является 31 декабря. Отчетным периодом для промежуточной отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная отчетность, за исключением случаев создания, реорганизации или ликвидации организации.

Учитывая наличие промежуточной отчетности в стране, отчетной датой по промежуточной отчетности – месячной, квартальной, полугодовой, за девять месяцев – будет соответственно последний день месяца, квартала, полугодия, 30 сентября.

При создании организации первым отчетным периодом для

Витебский государственный технологический университет

годовой отчетности является период с даты ее государственной регистрации по 31 декабря, для промежуточной отчетности – с даты ее государственной регистрации по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная отчетность.

Внутренние отчеты могут быть подготовлены и в еще более короткие ежемесячные интервалы. Как правило, чем более узко установлен отчетный период, тем более сложной представляется работа бухгалтера. Это связано с тем, что непрерывный вид хозяйственной деятельности должен быть разделен и распределен на отдельные периоды; чем больше таких периодов, тем более вероятно, что «продолжающиеся» хозяйственные операции должны быть отнесены к нескольким отчетным периодам. Как только отчетный период установлен, задача бухгалтера состоит в том, чтобы применить различные правила и процедуры бухгалтерских стандартов, чтобы отнести доходы и расходы к соответствующему отчетному периоду. Этот процесс называют «принципом накапливания», согласно которому необходимо соизмерять размеры накопленных в течение отчетного периода доходов с размерами накопленных понесенных расходов, связанных с получением этих доходов.

Если бы бухгалтерский учет не требовал измерений деятельности в отдельные им установленные периоды, и вместо этого давал только информацию, которая бы ложилась в основу отчетности только в конце процесса (окончания конкретной сделки, например), то сам бухгалтерский учет был бы достаточно прост, как и простой была бы методика измерения доходов предприятия. Например, если бы компания − разработчик программного обеспечения должна была сообщить о доходе в течение трехлетнего периода с 2010 по 2013 годы, то доход в 25 000 $ был бы легко измерен. И только предположение периодичности создает для всех нас проблемы. Почему же не для целей бухгалтерского учета не ждут окончания процесса? На это есть две причины:

1. Всем заинтересованным лицам (и в первую очередь фискальным органам) пришлось бы ждать достаточно долго, пока не закроется бизнес (может быть, и несколько сотен лет), после чего бухгалтеры смогли бы измерить величину доходов с достаточной степенью точности.

2. Инвесторы как потенциальные, так и собственники, к большому сожалению, не могут долго ждать, пока получат необходимую информацию о деятельности интересующей корпорации. И именно поэтому предположение периодичности было введено в практику бухгалтерского учета.

**Пользователи отчетности**

Статья 1 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» определяет, что пользователи – собственник имущества (учредители, участники) организации, инвесторы, кредиторы,



Витебский государственный технологический университет

государственные органы, иные лица, заинтересованные в содержащейся в отчетности организации информации.

**Инвесторы.** В основном эта группа состоит из имеющихся и потенциальных акционеров. Инвесторам, вкладывающим капитал, и их консультантам нужны сведения о риске, связанном с инвестициями и о доходе на них. Им нужна информация, которая помогла бы им определиться, покупать, держать или продавать ценные бумаги компании. Акционеры также заинтересованы в информации, позволяющей им оценить способность компании выплачивать дивиденды. Таким образом, у инвесторов одно желание или сочетание двух: рост прибыли (то есть получение доходов в виде дивидендов) и прирост капитала (рост цен акций на рынке и получение доходов при их продаже по более высоким ценам). Следовательно, основное внимание инвесторов сосредоточено на демонстрируемых в отчетности прибылях, которые определяют размеры будущих дивидендов и влияют на курс акций.

**Персонал.** Наемных работников и представляющие их интересы группы пользователей интересуют данные о стабильности и прибыльности своих нанимателей. Они также заинтересованы в информации, которая позволит им оценить способность компании обеспечить заработную плату, пенсии и возможность трудоустройства. Следует отметить, что работникам часто требуется информация не финансовая по своей природе. Например, им могут потребоваться данные о перспективах карьерного роста и т. п. Поэтому могут быть нужны определенные отчеты, содержащие информацию традиционно вовсе не рассматриваемую как «финансовая».

**Заимодавцы.** Заимодавцев интересует информация, позволяющая им определить, будет ли заем и причитающиеся проценты выплачены в срок. Таким образом, основной интерес заимодавцев составляет не прибыльность, а платежеспособность компании, то есть соотношение стоимости ее активов и величины существующих обязательств перед кредиторами.

**Поставщики и прочие торговые кредиторы.** Поставщикам и прочим торговым кредиторам важно знать, будет ли в срок погашена задолженность перед ними. Поэтому интересы поставщиков и торговых кредиторов практически совпадают с информационными потребностями заимодавцев. Единственное различие между ними состоит в том, что интересы торговых кредиторов, как правило, относятся к более короткому отрезку времени, чем заимодавцев, следовательно, их будет интересовать платежеспособность организации в более короткой перспективе.

Однако в случае, когда деятельность торговых кредиторов зависит от продолжения работы компании как основного покупателя, их интересы практически полностью совпадают с интересами заимодавцев.

Витебский государственный технологический университет

**Покупатели.** Покупателей интересует информация о стабильности компании, особенно, когда они имеют с ней долгосрочные отношения. При этом покупателям требуется оценивать надежность бизнеса отчитывающейся организации как в краткосрочной (смогут ли им поставить товары своевременно и в надлежащем состоянии), так и в долгосрочной перспективе (будет ли обеспечено послепродажное обслуживание и выполнение гарантийных обязательств, и сможет ли данный поставщик стать постоянным).

**Правительство и его органы.** Правительство и его органы заинтересованы в распределении ресурсов и, таким образом, в деятельности компаний в целом. Однако прежде всего регулирующим органам информация необходима для того, чтобы регулировать деятельность компании, определять свою налоговую политику. Таким образом, в первую очередь здесь можно говорить о фискальных целях. Отчетность с этой точки зрения должна представлять налогооблагаемые величины.

**Общественность.** Совершенно непривычно для нас называть общественность в качестве пользователя бухгалтерской информации. В Framework IFRS в связи с этим отмечается, что компании оказывают разнообразное воздействие на членов общества. Например, компании могут вносить значительный вклад в местную экономику самыми разными способами, в том числе путем предоставления рабочих мест и обеспечением работой местных производителей. Финансовая отчетность в этом случае может помочь общественности, предоставляя информацию о тенденциях и последних изменениях имущественного положения компании и о диапазоне ее деятельности.

**Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности**

Согласно требований статьи 15 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», годовая и промежуточная отчетность (за исключением месячной отчетности) коммерческих организаций состоят из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

отчета об изменении собственного капитала;

отчета о движении денежных средств;

примечаний к отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Месячная отчетность коммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса.

Остановимся более подробно на содержании отдельных отчетов.

**Отчет о финансовом положении**

Балансы (также известные как отчеты о финансовом положении

Витебский государственный технологический университет

или позиции) представляют информацию об имуществе (активах), обязательствах и капитале (в зависимости от типа отчитывающегося предприятия, капитал называется собственный капитал, чистые активы и т. п. ), и их взаимосвязь друг с другом.

Классификация и представление информации в балансе может быть либо сжатой, либо очень подробной, или же находиться где-нибудь между ними. В общем, достаточно сжатые балансы используются для составления ежегодных отчетов и других материалов, предназначенных для широкой общественности. Очень подробные балансы используются для целей управления предприятием, т.е. предназначены для менеджмента. Сжатые бухгалтерские балансы включают в себя только несколько линейных статей (позиций). Дополнительные детали, необходимые в соответствии с правилами бухгалтерского учета, обычно приводятся в примечаниях к финансовой отчетности. Ниже в таблице 1.1 нами приведена информация, которая должна быть приведена в отчете о финансовом положении организации в соответствии с IFRS, US GAAP и белорусским бухгалтерским законодательством.

Таблица 1.1 − Состав информации о финансовой позиции организации в соответствии с US GAAP, IFRS и белорусским законодательством

| IFRS | US GAAP | Инструкция № 111 МФ РБ |
|---|---|---|
| **Статьи отчета о финансовой позиции:**<br><br>Недвижимость, машины и оборудование;<br><br>Инвестиционная недвижимость;<br><br>Нематериальные активы;<br><br>Финансовые активы (помимо отраженных по статьям 5, 8 и 9);<br><br>Инвестиции, учитываемые долевым методом;<br>Биологические активы;<br><br>Запасы;<br>Торговые и прочие дебиторы;<br>денежные средства и их эквиваленты;<br><br>Совокупность активов, квалифицированных в качестве предназначенных для продажи, | **<u>Имущество (Assets):</u>**<br>**Оборотное имущество (*Current assets*):**<br>Денежные средства и их эквиваленты (Cash and cash equivalents);<br><br>Краткосрочные финансовые вложения (Short-term investments);<br><br>Дебиторская задолженность (Receivables);<br><br>Запасы (Inventories);<br><br>Расходы будущих периодов (Prepaid expenses);<br><br>**Внеоборотное имущество (*Noncurrent assets*):**<br>Долгосрочные финансовые вложения ( долговые и долевые ценные бумаги , материальные ценности , инвестиции , удерживаемые в специальных фондах )( Long-term investments (Debt and equity securities, Tangible assets, investments held | **<u>АКТИВЫ</u>**<br><br>**ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ**<br>Основные средства<br>Нематериальные активы,<br>Доходные вложения в материальные активы,<br>в том числе:<br>инвестиционная недвижимость;<br>предметы финансовой аренды (лизинга);<br>прочие доходные вложения в материальные активы;<br>Вложения в долгосрочные активы<br>Долгосрочные финансовые вложения<br>Отложенные налоговые активы<br>Долгосрочная дебиторская задолженность<br>Прочие долгосрочные активы<br>**КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ**<br>Запасы,<br>в том числе:<br>материалы<br>животные на выращивании и откорме |



Витебский государственный технологический университет

Продолжение таблицы 1.1

| | | |
|---|---|---|
| и активов, включенных в группы выбытия и квалифицированных как предназначенные для продажи (по IFRS 5);<br><br>Торговые и прочие кредиторы;<br><br>Оценочные обязательства;<br><br>Финансовые обязательства (помимо отраженных по статьям 11 и 12);<br><br>Обязательств и активы по текущему налогу по (IAS 12); обязательств и активы по отложенному налогу по (IAS 12);<br><br>Обязательства, включенные в группы выбытия и квалифицированные как предназначенные для продажи (по IFRS 5);<br><br>Доля меньшинства, представленная в капитале | in special funds));<br><br>Земля, здания и оборудование ( машины и оборудование , здания, мебель, природные ресурсы, и земля) (Property, plant, and equipment (machinery and equipment, buildings, furniture and fixtures, natural resources, and land));<br><br>Нематериальные активы (Intangible assets)<br><br>Прочие активы ( долгосрочные расходы будущих периодов , вклады на приобретение оборудования , отложенные налоговые активы (за вычетом любой требуемой оценочного резерва ) , расходы по выпуску облигаций , внеоборотная дебиторская задолженность , и средства с ограниченным правом )( Other assets (long-term prepaid expenses, deposits made to purchase equipment, deferred income tax assets (net of any required valuation allowance), bond issue costs, noncurrent receivables, and restricted cash);<br><br>**<u>Обязательства (Liabilities):</u>**<br>**Краткосрочные обязательства (*Current liabilities*):**<br>Кредиторская задолженность (Accounts payable);<br>Торговые векселя к оплате (Trade notes payable)<br>Кредиторская задолженность по дивидендам (Dividends payable)<br>Агентская задолженность по сборам и удержаниям (Agency collections and withholdings)<br>Текущая часть долгосрочной задолженности (Current portion of long-term debt)<br>Начисленные расходы (Accrued expenses)<br>**Внеоборотные обязательства (*Noncurrent liabilities*).**<br>Задолженность по векселям и облигациям (Notes and bonds payable);<br><br>Обязательства по финансовой аренде (Capital lease obligations); | незавершенное производство<br>готовая продукция и товары<br>товары отгруженные<br>прочие запасы<br>Долгосрочные активы, предназначенные для реализации<br>Расходы будущих периодов<br>Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам<br>Краткосрочная дебиторская задолженность<br>Краткосрочные финансовые вложения<br>Денежные средства и их эквиваленты<br>Прочие краткосрочные активы<br><br>**СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ**<br>Уставный капитал<br>Неоплаченная часть уставного капитала<br>Собственные акции (доли в уставном капитале)<br>Резервный капитал<br>Добавочный капитал<br>Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)<br>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода<br>Целевое финансирование<br>**<u>СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</u>**<br><br>**ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА**<br>Долгосрочные кредиты и займы<br>Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам<br>Отложенные налоговые обязательства<br>Доходы будущих периодов<br>Резервы предстоящих платежей<br>Прочие долгосрочные обязательства<br>**КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА**<br>Краткосрочные кредиты и займы<br>Краткосрочная часть долгосрочных обязательств<br>Краткосрочная кредиторская задолженность,<br>в том числе:<br>поставщикам, подрядчикам, исполнителям<br>по авансам полученным<br>по налогам и сборам<br>по социальному страхованию и |

Витебский государственный технологический университет

Продолжение таблицы 1.1

| | | |
|---|---|---|
| | Опционы на обыкновенные акции и форвардные контракты по приобретению акций эмитента, требующие оплаты (Written put options on the option writer's (issuer's) equity shares and forward contracts to purchase an issuer's equity shares that require physical or net cash settlement);<br><br>Некоторые финансовые инструменты , которые воплощают безусловное обязательство выдавать различное количество обыкновенных акций и финансовых инструментов, отличных от размещенных акций, чем в обращении акций , которые воплощают условное обязательство выдавать определенное количество обыкновенных акций (Certain financial instruments that embody an unconditional obligation to issue a variable number of equity shares and financial instruments other than outstanding shares that embody a conditional obligation to issue a variable number of equity shares);<br>Условные обязательства (Contingent obligations);<br><br>Подлежащие обязательному выкупу акций (Mandatorily redeemable shares);<br>Прочие внеоборотные обязательства ( определенные пенсионные обязательства, обязательства после прекращения трудовых договоров, и после пенсионные обязательства) (Other noncurrent liabilities (defined benefit pension obligations, postemployment obligations, and postretirement obligations);<br>**Акционерный капитал (Stockholders' Equity)**<br>Внесенный капитал (Contributed capital);<br>Капитал (Capital stock); .<br>Добавочный капитал (Additional paid-in capital);<br>Нераспределенная прибыль (Retained earnings); | обеспечению<br>по оплате труда<br><br>по лизинговым платежам<br>собственнику имущества (учредителям, участникам)<br>прочим кредиторам<br><br>Обязательства, предназначенные для реализации<br>Доходы будущих периодов<br>Резервы предстоящих платежей<br>Прочие краткосрочные обязательства |

Витебский государственный технологический университет

Окончание таблицы 1.1

| | | |
|---|---|---|
| | Накопленный прочий совокупный доход (Accumulated other comprehensive income); Собственные акции (Treasury stock). | |

Как видно из представленной таблицы, практически все представленные балансы отражают имущество, обязательства и капитал организации. Степень детализации представления в балансе тех или иных видов объектов бухгалтерского учета зависит только от требований стандартов. Бухгалтерское законодательство в Беларуси жестко регламентирует состав статей бухгалтерского баланса, в то время как IFRS и US GAAP устанавливают общие подходы к содержанию бухгалтерского баланса. При этом наличие определенных видов имущества в балансах в формате IFRS и US GAAP и их отсутствие в балансе в версии Минфина Республики Беларусь связано также и с ограничениями, например, по рынку ценных бумаг (или в его полном отсутствии) в Беларуси.

**Отчет о прибыли и полной (совокупной) прибыли. Особенности отражения доходов и расходов в финансовой отчетности по US GAAP , IFRS и белорусскому законодательству.**

Согласно Инструкции № 111 Министерства финансов Беларуси финансовая отчетность по прибыли начиная с 2012 представляется по строго установленной форме без всяких исключений отдельный статей из отчета. При этом каких-либо дополнительный и специфических требований по отражению информации в отчете о прибыли в Инструкции № 111 не приводится.

Итак, согласно белорусскому законодательству, отчет по прибыли представляется в одной форме, содержащей в себе информацию о чистой прибыли и о совокупной прибыли. В целях сравнения состава прибыли в Беларуси с отчетностью в формате US GAAP and IFRS нами предлагается вашему вниманию следующая таблица:

Таблица 1.2 − Состав информации в отчете о доходах в соответствии с US GAAP, IFRS и Белорусским законодательством

| IFRS | US GAAP | Инструкция № 111 МФ РБ |
|---|---|---|
| **Statement of comprehensive profit**<br>revenue; finance costs;<br>share of the profit or loss of associates and joint ventures accounted for using the equity | **Statement of income and comprehensive income**<br>**Income from continuing operations**<br>Sales or service revenues;<br>Costs of good sold;<br>Operating expenses; | **Отчет о прибыли и убытках**<br>Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг;<br>Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;<br>Валовая прибыль;<br>Управленческие расходы;<br>Расходы на реализацию;<br>Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг; |



Витебский государственный технологический университет

Продолжение таблицы 1.2

| | | |
|---|---|---|
| method;<br><br>tax expense;<br><br>a single amount comprising the total of:<br><br>the post-tax profit or loss of discontinued operations and<br><br>the post-tax gain or loss recognised on the measurement to fair value less costs to sell or on the disposal of the assets or disposal group(s) constituting the discontinued operation;<br><br>profit or loss;<br><br>each component of other comprehensive income classified by nature (excluding amounts in next article);<br><br>share of the other comprehensive income of associates and joint ventures accounted for using the equity method; and<br><br>**total comprehensive income.** | Gains and losses;<br>Other revenues and expenses;<br><br>Items that are unusual or infrequent, but both;<br>Income tax expense related to continuing operations;<br>**Results from discontinued operations;**<br>Income (loss) from operations of a discontinued component;<br>Gain (loss) from disposal of a discontinued component;<br><br>**Extraordinary items;**<br>Items that are both are unusual or infrequent;<br>Remaining excess of fair value over cost of acquired net assets in a business combinations;<br>Investor's share of an equity method investee's extraordinary item;<br>**Cumulative effect of a change in accounting principle;**<br><br>**Net income;**<br><br>**Other comprehensive income;**<br>Foreghn currency adjustments;<br>Unrealized gains (losses) on securities;<br>Minimum pension liability;<br>Gains/losses on cash-flow hedging items;<br>Gains/losses on hedges of forcasted foreghn-currency-denominated transactions;<br>Income tax relatied to other comprehensive income (if components are not shown net of tax);<br><br>**Comprehensive income;**<br>**Earnings per share information**. | Прочие доходы по текущей деятельности;<br>Прочие расходы по текущей деятельности;<br>Прибыль (убыток) от текущей деятельности.<br>Доходы по инвестиционной деятельности,<br>В том числе:<br>доходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;<br>доходы от участия в уставном капитале других организаций;<br>проценты к получению;<br>прочие доходы по инвестиционной деятельности;<br>Расходы по инвестиционной деятельности,<br>В том числе:<br>расходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;<br>прочие расходы по инвестиционной деятельности;<br>Доходы по финансовой деятельности,<br>в том числе:<br>курсовые разницы от пересчета активов и обязательств;<br>прочие доходы по финансовой деятельности;<br>Расходы по финансовой деятельности,<br>в том числе:<br>проценты к уплате;<br>курсовые разницы от пересчета активов и обязательств;<br>прочие расходы по финансовой деятельности;<br>Прочие доходы и расходы;<br>Прибыль (убыток) от инвестиционной, финансовой и прочей деятельности;<br>Прибыль (убыток) до налогообложения;<br>Налог на прибыль;<br>Изменение отложенных налоговых активов;<br>Изменение отложенных налоговых обязательств;<br>Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли (дохода);<br>Чистая прибыль (убыток);<br>Результат от переоценки долгосрочных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток); |

Витебский государственный технологический университет

Окончание таблицы 1.2

| | | |
|---|---|---|
| | | Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток);<br>Совокупная прибыль (убыток);<br>Базовая прибыль (убыток) на акцию;<br>Разводненная прибыль (убыток) на акцию*. |

Примечания:

*термин «разводненная прибыль на одну акцию» является чуждым действующему законодательству РБ по ценным бумагам. Разводненная прибыль на акцию применима к компаниям, у которых более сложные **структуры капитала**. В качестве примера можно привести компании, которые выпустили опционы и варранты по акциям, которые дают право их держателям покупать дополнительные обыкновенные акции компании, а также конвертируемые облигации и привилегированные акции, которые должны потенциально быть обменены на обыкновенные акции. Эти финансовые инструменты представляют возможность большего выпуска обыкновенных акций, в результате чего произойдет, как говорят «разводнение» существующих акционеров. Бухгалтерские правила диктуют, что компании с **разводненными ценными бумагами** имеют потенциал разводнения, что влияет на расчет вспомогательного коэффициента EPS (доход или прибыль на одну акцию). Когда вы видите в отчетности компании раскрытие Разводненного коэффициента EPS, это означает, что был сделан ряд (довольно сложных) вычислений, основанных на предположениях, что разводненные ценные бумаги преобразованы в обыкновенные акции. Эффект разводнения никогда не должен игнорироваться при принятии инвестиционного решения.

В соответствии с IFRS 1, совокупная прибыль является суммой чистой прибыли и добавочной полной прибыли. Исходя из изложенного, организации в соответствии с IFRS обязаны составлять:

1) единый Отчет о полной прибыли (убытке) или

2) два отчета: Отчет о чистой прибыли (убытке) и Отчет о добавочной полной прибыли (убытке).

Единый Отчет о полной прибыли (убытке) представляет собой расширенную модификацию привычного Отчета о прибыли. В данном случае после строки «Прибыль за период» построчно раскрываются все компоненты добавочной полной прибыли, суммарное значение добавочной полной прибыли и общая сумма полной прибыли (убытка). Если информация о полной прибыли (убытке) раскрывается посредством составления двух отчетов, то Отчет о прибыли составляется в обычном формате. Но необходимо будет составить дополнительный отчет, в котором первой строкой будет идти сумма

Витебский государственный технологический университет

прибыли за период (последняя строка Отчета о прибыли), а после будет приводиться добавочная полная прибыль (убыток) общей суммой и в разрезе компонентов. Предприятия вправе сами выбирать, в какой форме раскрывать информацию о признанной прибыли (убытке) за период.

Итак, согласно IFRS, все доходы и расходы должны быть представлены в одном отчете (отчете о полной прибыли) или двух отчетах (в отчете о прибылях и убытках и отчете о полной прибыли) − отдельно от изменений капитала при участии собственников. Прочие статьи полной прибыли (то есть помимо отражаемых в отчете о прибылях и убытках) должны быть включены в отчет о полной прибыли. А в отчетности нужно отражать общую полную прибыль.

**US GAAP.** US GAAP предлагают три варианта раскрытия информации о полной (совокупной) прибыли (убытке): Расширенный Отчет о прибылях и убытках, в котором раскрывается не только сумма чистой прибыли (убытка) за период, но и сумма полной прибыли; Сумма добавочной полной прибыли раскрывается в отдельном отчете, начинающемся строкой «Чистая прибыль за период»; Сумма добавочной полной прибыли раскрывается в Отчете об изменениях капитала.

Расходы, участвующие в формировании чистой прибыли, представляются в соответствии с их классификацией либо по характеру (то есть по их природе), либо по функции (назначению). Группировка расходов по характеру отвечает раскрытию элементов затрат: изменение запасов готовой продукции и НЗП, использованные материалы, расходы на вознаграждения работников, амортизационные расходы, прочие расходы.

В рамках метода «анализ по характеру расходов» расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, амортизация основных средств, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и затраты на рекламу) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри субъекта.

В рамках метода «анализ по функции расходов» классификации расходы обобщаются по их функции в соответствии с их функциональными направлениями (например, сбытовые расходы, административные затраты). В соответствии с этим методом субъект, как минимум, раскрывает себестоимость продаж отдельно от других расходов.

Приветствуется представление предприятиями такого анализа непосредственно в самом отчете о прибылях и убытках.

Следует отметить, что группировка расходов по их функции также хорошо известна белорусским бухгалтерам в связи с практикой составления годовой бухгалтерской отчетности за несколько последних

Витебский государственный технологический университет

лет: выручка, себестоимость проданных товаров, валовая прибыль, прочие доходы, затраты на реализацию, административные расходы, прочие расходы.

**Отчет об изменениях в капитале**

Представление капитала в разрезе составляющих его статей, то есть выделение элементов капитала организации, демонстрируемого в отчетности, определяется интересами пользователей бухгалтерской информации. В Принципах IFRS, в US GAAP отмечается, что хотя капитал и определен в целом как остаточная величина, в балансе он может разбиваться на подгруппы (подэлементы).

Таблица 1.3 − Структура капитала (Equity) в IFRS, US GAAP и Белорусском бухгалтерском законодательстве

| | IFRS | US GAAP | Инструкция № 111 МФ РБ |
|---|---|---|---|
| Структура капитала (Equity) | Equity may be sub-classified in the balance sheet. For example, in a corporate enterprise, funds contributed by shareholders, retained earnings, reserves representing appropriations of retained earnings and reserves representing capital maintenance adjustments may be shown separately. Such classifications can be relevant to the decision-making needs of the users of financial statements when they indicate legal or other restrictions on the ability of the enterprise to distribute or otherwise apply its equity. They may also reflect the fact that parties with ownership interests in an enterprise have differing rights in relation to the receipt of dividends or the repayment of capital ( Framework, 65) | In a corporation, shareholders' equity arises from three sources: contributed (paid-in) capital, retained earnings and accumulated other comprehensive income. Contributed (paid-in) capital is amount of equity invested in a corporation by its owners. It consist of capital stock and additional paid-in capital. Capital stock is the par or stated value of preferred and common shares. Retained earnins are cumulative net income of the corporation from the date of its inception (or reorganization) to the date of the financial statement, less the cumulative distribution to shareholders either directly (dividends) or indirectly (treasury stock). Other comprehensive income is the change in equity of a business enterprise during a period that arises from sources other than net income and transactions with its owners: net unrealized holding gains and losses on investments classified as available-for-sale securities (FAS 115), | Уставный капитал; Неоплаченная часть уставного капитала; Собственные акции (доли в уставном капитале); Резервный капитал; Добавочный капитал; Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) ; Чистая прибыль (убыток) отчетного периода ; Целевое финансирование |

Витебский государственный технологический университет

Окончание таблицы 1.3

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | the effective portion of the gain or loss on derivative instruments designated and qualified as either cash-flow hedges or hedges of forecasted foreign-currency-denominated transactions (FAS 133), the excess of minimum pension liability over unrecognized prior service cost (FAS 87), and unrealized gains (losses) on foreign currency translations (FAS 52) | |

В белорусском отчете об изменении капитала (Инструкция № 111) за отчетный год отражается информация об изменениях отдельных статей капитала (рассмотренных нами несколько ранее), а именно: уставного капитала, неоплаченной части капитала, собственных акций, резервного капитала, добавочного капитала, нераспределенной прибыли, чистой прибыли, всего капитала.

В качестве причин изменения отдельных статей капитала в отчете приводятся: корректировки в связи с изменением учетной политики; корректировки в связи с исправлением бухгалтерских ошибок; увеличения капитала (за счет чистой прибыли; переоценки долгосрочных активов; выпуска дополнительных акций; увеличения номинальной стоимости акций; дополнительных вкладов участников); уменьшения капитала (убыток; переоценка долгосрочных активов; расходы от прочих операций, не включаемых в чистую прибыль; уменьшение номинальной стоимости акций; выкуп акций; дивиденды; реорганизация); изменения резервного капитала; изменения добавочного капитала.

В пояснительной записке, составляемой акционерными обществами, подлежит раскрытию следующая информация:

количество акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных;

количество акций, выпущенных акционерным обществом, неоплаченных или оплаченных частично;

номинальная стоимость акций акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ;

количество акций в обращении на конец предыдущего года и отчетного периода.

**Отчет о движении денежных средств**

Отчет о движении денежных потоков является обязательной частью полного комплекта финансовой отчетности для предприятий и для некоммерческих организаций. Основной целью отчета о движении

Витебский государственный технологический университет

денежных потоков является предоставление информации о денежных поступлениях и денежных выплатах субъекта в течение периода. Вторая цель заключается в предоставлении информации об инвестиционной и финансовой деятельности предприятия за отчетный период. Отчет о движении денежных средств, используемый в увязке с другими компонентами финансовой отчетности, представляет информацию, которая помогает пользователям оценить изменения чистых активов компании, ее финансовой структуры (в том числе ликвидности и платежеспособности), а также способность компании влиять на объемы (и сроки) денежных потоков в целях адаптации к изменяющимся обстоятельствам и возможностям.

В частности, отчет о движении денежных потоков помогает инвесторам и кредиторам оценить:

1. Способность генерировать будущие положительные денежные потоки.

2. Возможность выполнения обязательств и выплаты дивидендов;

3. Причины различий между чистой прибылью и чистыми денежными поступлениями и платежами.

4. Денежные и неденежные аспекты операций по инвестированию и финансированию и их влияние на финансовое положение предприятия.

Отчет о движении денежных потоков предполагает классификацию денежных поступлений и выплат денежных средств на три категории. Классификация потоков по категориям деятельности обеспечивает представление информации, позволяющей пользователям оценить влияние каждого вида деятельности на финансовое положение компании и на сумму денежных средств (и их эквивалентов). Данная информация может также использоваться для анализа связи между указанными категориями деятельности. Компания представляет движение денежных средств в результате ведения операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в такой форме, которая наиболее адекватна специфике ее хозяйственной деятельности.

Инвестиционная деятельность включает в себя приобретение и выбытие ( 1 ) долгосрочных производственных активов или ( 2 ) ценных бумаг, удерживаемых в наличии для продажи, которые не считаются денежными эквивалентами. Инвестиционная деятельность также включает в себя кредитование деньгами и операции по возврату кредитов.

Денежные потоки классифицируются как операционные денежные потоки, если они происходят в результате покупки или продажи кредитов, задолженностей, или долевых инструментов, приобретенных специально для перепродажи и отражаются в отчетности по рыночной стоимости.

Финансовая деятельность связана с операциями с

Витебский государственный технологический университет

собственниками и кредиторами, которые предоставляют финансовые ресурсы для предприятия, включая операции по возврату и погашению денежных средств владельцам и кредиторам.

Операционная деятельность включает все операции, которые не классифицируются как инвестиционная или финансовая деятельность. Операционная деятельность включает доставку или производство товаров для продажи и оказания услуг. Большинство денежных потоков, связанных с налогообложением доходов, классифицируются как операционная деятельность .

Информация о движении денежных средств используется для анализа способности компании создавать денежные средства (и их эквивалентны), что позволяет пользователям разрабатывать модели для сопоставления приведенной стоимости денежных потоков различных компаний. Такая информация также расширяет возможности сопоставления отчетности разных компаний, так как устраняет эффект применения различных методов в учете аналогичных операций. Информация о движении денежных средств за предыдущие периоды часто используется в качестве основы для формирования представлений о размерах, сроках и определенности денежных потоков в будущем. Она также полезна при проверке точности составления прогнозов о будущих потоках денежных средств и при анализе связей между рентабельностью, чистыми денежными потоками и ценовыми изменениями.

## РАЗДЕЛ II. УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИИ

Первое уравнение модели бухгалтерского учета Лука Пачиоли описывает организацию как имущественный комплекс, состоящий из имущества, обязательств и капитала, а именно:

**Ценности (Имущество, Активы) = обязательства + долги собственникам (i.e. капитал) (Assets = liabilities + owners' equity).**

Первое уравнение модели Лука Пачиоли лежит в основе составления отчета о финансовом положении (финансовой позиции) организации, или формы бухгалтерского баланса. В данном разделе мы остановимся на учете имущества организации. **Имущество** – это полученные в результате прошлых операций или событий имущественные и личные неимущественные блага и права, имеющие стоимостную оценку, от которых ожидается получение доходов в будущем.

Витебский государственный технологический университет

Имущество для целей бухгалтерского учета и отчетности классифицируется на текущее (или оборотное) и долгосрочное (внеоборотное). Имущество классифицируется как оборотное, когда оно удовлетворяет одному из следующих критериев: (а) его предполагается продавать или оно предназначено для целей продажи или потребления при обычных условиях операционного цикла организации; (б) оно предназначено главным образом для целей продажи; (с) его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; либо (д) оно представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств, кроме случаев, когда его запрещено обменивать или использовать для погашения какого-либо обязательства в течение, по меньшей мере, двенадцати месяцев после отчетной даты. Все прочее имущество классифицируется как долгосрочное.

В соответствии с международными требованиями к составлению отчетности организация обязана представлять краткосрочное и долгосрочное имущество как отдельные разделы непосредственно в балансе, за исключением случаев, когда разбивка на основе ликвидности дает такую информацию, которая является надежной и более значимой. Когда применяется это исключение, все имущество в обязательном порядке должно представляться в целом в порядке его ликвидности.

Ликвидность означает наличие денег в ближайшем будущем после погашения обязательств организации за этот период. Платежеспособность означает наличие денег в более длительном промежутке времени для своевременного выполнения обязательств организации.

Организация обязана раскрывать в балансе или в примечаниях к нему дальнейшие подклассы каждой из представленных линейных статей имущества, классифицированных таким способом, который соответствует осуществленным операциям организации.

Итак, имущество в бухгалтерском балансе может располагаться либо в порядке возрастания его ликвидности, либо в порядке его убывания. В соответствии с белорусским бухгалтерским законодательством, имущество в отчетности располагается в порядке возрастания его ликвидности. Поэтому рассмотрение методики учета имущества организации в данном разделе будет осуществляться в порядке возрастания его ликвидности. А само рассмотрение начнем с наименее ликвидного имущества.

Витебский государственный технологический университет

# 2 УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В ДОЛГОСРОЧНОЕ ИМУЩЕСТВО (АКТИВЫ)

## 2.1 Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций

Под **инвестициями** понимаются любое имущество, включая денежные средства, ценные бумаги, оборудование и результаты интеллектуальной деятельности, принадлежащие инвестору на праве собственности или ином вещном праве, и имущественные права, вкладываемые инвестором в объекты инвестиционной деятельности в целях получения прибыли (дохода) и (или) достижения иного значимого результата.

***Долгосрочные инвестиции*** – это затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотного (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 непроизводственной 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.).

Законченные долгосрочные инвестиции оценивают исходя из инвентарной стоимости законченных строительных объектов и приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов (см. 2.2 и 2.3).

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 инвестора или лицо,

Витебский государственный технологический университет

уполномоченное инвестором, выполняющее функции по реализации инвестиционного проекта до заключения договора строительного подряда либо осуществляющее реализацию инвестиционного проекта собственными силами. Под инвестором понимается лицо (юридические и физические лица, государство в лице уполномоченных органов и его административно-территориальные единицы в лице уполномоченных органов), осуществляющее инвестиционную деятельность. Под инвестиционной деятельностью понимаются действия юридического лица, или (и) физического лица, или (и) государства (административно-территориальной единицы государства) по вложению инвестиций в производство продукции (работ, услуг) или иному использованию для получения прибыли (дохода) и (или) достижения иного значимого результата.

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. Итак, заказчик − инвестор или лицо, уполномоченное инвестором, привлекающее подрядчика для реализации инвестиционного проекта путем заключения договора строительного подряда или государственного контракта для выполнения подрядных работ.

## 2.2 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,



Витебский государственный технологический университет

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.

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

Витебский государственный технологический университет

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 завершенным 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.

## 2.3 Учет затрат по строительству объектов

Строительная деятельность (строительство) – это деятельность по возведению, реконструкции, ремонту, реставрации, благоустройству объекта, сносу, консервации не завершенного строительством объекта, включающая выполнение организационно-технических мероприятий, подготовку разрешительной и проектной документации, выполнение строительно-монтажных, пусконаладочных работ.

Витебский государственный технологический университет

Учет затрат по строительству объектов ведется по следующей технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией:

а) на строительные работы;

б) на работы по монтажу оборудования;

в) на приобретение оборудования, сданного в монтаж;

г) на приобретение оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;

д) на прочие капитальные затраты;

е) на затраты, не увеличивающие стоимость основных средств.

**Учет затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования.**

Порядок учета затрат по данным работам зависит от способа их производства – подрядного или хозяйственного.

При ***подрядном*** способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика-заказчика на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций. При выявлении завышения стоимости строительных и монтажных работ по оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций заказчик уменьшает на сумму завышения принятые от них затраты с соответствующим возмещением за счет полученных подрядчиками сумм использованных источников финансирования или уменьшения задолженности по принятому к оплате счету от подрядной организации за выполненные работы.

При ***хозяйственном*** способе производства указанных работ учет затрат ведется застройщиком также на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы». При этом на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражают фактически произведенные застройщиком затраты.

Указанные расходы **у заказчика, в отличие от строительной организации,** списывают в дебет счета 08 с кредита счета 10 «Материалы» (на стоимость использованных в строительстве материалов), 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на сумму начисленной заработной платы работникам, занятым в строительстве), 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (на суммы, начисленные во внебюджетные фонды) и других счетов.

**Учет затрат на приобретение оборудования, сданного в монтаж**

В случае приобретения оборудования для строительства непосредственно заказчиком при осуществлении строительных работ

Витебский государственный технологический университет

подрядным способом, а также при строительстве хозяйственным способом учет приобретения, монтажа и ввода в эксплуатацию оборудования осуществляет застройщик (заказчик).

При поступлении оборудования, требующего монтажа, его учитывают по фактической себестоимости приобретения по дебету счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.

К счету 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» могут быть открыты следующие субсчета:

07-1 «Оборудование к установке на складе»;

07-2 «Оборудование к установке, переданное в монтаж»;

07-3 «Строительные материалы».

Расходы по приобретению оборудования складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке оборудования и заготовительно-складских расходов (включая наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, таможенных пошлин и др.).

Сумму НДС по поступившему оборудованию отражают по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» с кредита счета 60 и других счетов.

Первичный учет движения оборудования ведут в порядке, установленном для учета материалов, но с использованием первичных документов, предназначенных специально для учета оборудования.

При строительстве объектов подрядным способом заказчик передает оборудование для монтажа строительной организации на основании первичных документов. При этом оборудование продолжает учитываться у заказчика на счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», а у строительной организации оно принимается на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

После сдачи строительной организацией оборудования в монтаж на основании справок о выполненных работах или актов инвентаризации незавершенного производства строительных работ стоимость оборудования списывают у заказчика с кредита счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» в дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

В учете застройщика оборудование, сданное в монтаж, отражают на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» по фактическим расходам. Монтаж оборудования фиксируется оформлением соответствующих первичных документов в установленном порядке.

Расходы по доставке оборудования до приобъектного склада и заготовительно-складские расходы учитывают предварительно на счете

Витебский государственный технологический университет

учета оборудования в общей сумме отклонений фактической стоимости приобретения оборудования от их стоимости по счетам поставщиков и включают в состав затрат по строительству объекта пропорционально стоимости сданного в монтаж оборудования с учетом суммы данных расходов, приходящейся на стоимость оборудования, которое числится в остатке на конец отчетного периода. В тех случаях, когда указанные расходы составляют значительную величину, застройщики могут учитывать транспортные и заготовительно-складские расходы до их списания на счет «Оборудование к установке и строительные материалы» на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов». Учет этих расходов ведут на счете 15 по номенклатуре статей, утвержденной заказчиком. Ежемесячно расходы, учтенные на счете 15, списывают с кредита этого счета в дебет счета 07 и включают их в состав отклонений фактической стоимости приобретения оборудования от их стоимости по счетам поставщиков.

При осуществлении строительно-монтажных работ хозяйственным способом переданное в монтаж оборудование списывают с кредита счета 07 в дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и отражают на счете 08.

## 2.4 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.

Витебский государственный технологический университет

**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 зачисляют 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 отражают в бухгалтерском учете на основании акта о приеме–передачи нематериальных активов.

Витебский государственный технологический университет

## 2.5 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.

Витебский государственный технологический университет

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 (переоцененной) 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:

Дебет 08 Кредит *60.*

Проведение реконструкции хозяйственным способом отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

Дебет *08* Кредит *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 (восстановительной) стоимости основных средств и отражаются записью:

Дебет *01* Кредит *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.

Необходимо отметить, что на практике реконструкция (модернизация) зданий и сооружений редко встречаются в «чистом» виде. В большинстве случаев часть восстановительных работ представляет собой капитальный (текущий) ремонт, а часть –



Витебский государственный технологический университет

реконструкцию (модернизацию), то есть работы осуществляются так называемым комбинированным способом. Следовательно, затраты на проведение подобного вида работ должны быть разделены на текущие и капитальные. Также должны быть разделены проектно-сметная документация, акты приемки выполненных работ и т. д.

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.).

## 2.6 Учет источников финансирования долгосрочных инвестиций

Источниками финансирования долгосрочных инвестиций может быть только имущество в виде собственных средств организаций и привлеченных − долевое участие в строительстве, дополнительные взносы участников, долгосрочные кредиты банков, долгосрочные займы, средства бюджетных фондов, средства бюджета, представляемого на безвозвратной и возвратной основе. Финансирование долгосрочных инвестиций может осуществляться за счет как одного, так и нескольких источников.

К собственным средствам, являющимся источником финансирования долгосрочных инвестиций, относят имущество организации в размере нераспределенной прибыли, в размере амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, страховые возмещения, полученные в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, и др.

По мере ввода в эксплуатацию объектов основных средств и нематериальных активов учтенные на соответствующих счетах обязательства долгосрочных инвестиций (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 86 «Целевое финансирование» и др.) не уменьшаются.

При данной методике по конечному сальдо счетов 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 86 «Целевое финансирование», 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» невозможно определить источники финансирования долгосрочных инвестиций.

Как известно, к привлеченным источникам финансирования долгосрочных инвестиций относят долгосрочные кредиты банков, долгосрочные займы, долевое участие в строительстве, средства внебюджетных фондов, средства бюджета и некоторые другие.

Витебский государственный технологический университет

Полученные долгосрочные кредиты банков учитывают по кредиту счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 60 « Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. На суммы погашенных кредитов дебетуют счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетами денежных средств. Порядок кредитования, оформления кредитов и их погашения регулируется правилами банков и кредитными договорами.

Поступление средств от заимодавцев (кроме банков) отражают по дебету счетов учета денежных средств или других счетов и кредиту счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». При возврате (погашении полученных кредитов) счет 67 дебетуют и кредитуют счета учета денежных средств.

Расходы предприятия по уплате процентов по кредитам банков и иным заемным средствам, использованным на долгосрочные инвестиции, относят в дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы». Проценты, уплаченные после ввода в действие основных средств и нематериальных активов, подлежат отнесению в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». На этот же счет относят и проценты по просроченным ссудам.

При передаче средств основному застройщику в порядке долевого участия в строительстве объекта перечисленные средства отражают на счетах расчетов с основным застройщиком (дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или других счетов, кредит счетов 51, 52 и др.). После окончания строительства инвентарную стоимость объектов отражают по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» (с кредита счетов расчетов), а после ввода объектов в эксплуатацию списывают со счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» на счет 01 «Основные средства».

У основного застройщика полученные денежные средства в порядке долевого участия отражают по дебету счетов денежных средств и кредиту счета 86 «Целевое финансирование». Затраты по строительству учитывают по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» с кредита соответствующих счетов (60, 76 и др.).

По окончании строительства основной застройщик отражает стоимость введенной в эксплуатацию своей части основных средств по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Стоимость законченных объектов, переданных другим участникам, застройщик списывает с кредита счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в дебет счета 86 «Целевое финансирование».

Полученная экономия по смете в зависимости от условий договора либо возвращается участникам (дебет счета 86 «Целевое финансирование», кредит счета 51 «Расчетный счет»), либо является

Витебский государственный технологический университет

прибылью застройщика (дебет счета 86 «Целевое финансирование», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»).

Финансирование государственных централизованных капитальных вложений за счет средств государственного бюджета, предоставляемых на безвозвратной основе, осуществляется в соответствии с перечнем строек и объектов для государственных нужд при отсутствии других источников или в порядке государственной поддержки; строительства приоритетных объектов производственного назначения при максимальном привлечении собственных, заемных и других средств.

Средства республиканского бюджета, предоставляемые на возвратной основе для финансирования государственных централизованных капитальных вложений, выделяются Министерству финансов Республики Беларусь в пределах кредитов, выдаваемых Национальным банком Республики Беларусь.

Министерство финансов Республики Беларусь направляет указанные средства заемщикам (застройщикам) через коммерческие банки в соответствии с заключенными с этим банком договорами.

При заключении договоров на получение указанных средств заемщики представляют в банки выписки из перечня строек и объектов для государственных нужд, государственные контракты (договоры подряда), расчеты, обосновывающие сроки выхода введенных в действие производств на проектную мощность, расчеты сроков возврата выданных средств и процентов по ним, заключения государственной вневедомственной экспертизы и государственной экологической экспертизы по проектной документации и документы, подтверждающие платежеспособность заемщика (застройщика) и возвратность средств.

Полученные коммерческим банком средства республиканского бюджета, предоставленные на возвратной основе, должны использоваться строго по назначению и не могут зачисляться на депозитные счета, использоваться для предоставления межбанковских кредитов и покупки свободно конвертируемой валюты, отвлекаться на другие операции краткосрочного характера.

Средства государственного бюджета на возвратной основе предоставляются заемщикам под залог зданий, сооружений, оборудования, объектов незавершенного строительства, материальных ценностей и другого имущества с оформлением соответствующих документов, предусмотренных залоговым законодательством Республики Беларусь.

Процентная ставка за пользование средствами бюджета, предоставляемыми на возвратной основе, не может превышать размера ставки, установленной в договоре между Национальным банком Республики Беларусь и Министерством финансов Республики Беларусь.

Финансирование капитальных вложений за счет собственных

Витебский государственный технологический университет

средств инвесторов, а также за счет собственных средств банка производится по договоренности сторон.

Договаривающиеся стороны самостоятельно определяют порядок внесения инвесторами (заказчиками) собственных средств на счета в банки для финансирования капитальных вложений, кредитования и взаиморасчетов между участниками инвестиционного процесса за выполненные подрядные работы и поставку оборудования, материальных и энергетических ресурсов, оказание услуг. Формы оплаты определяются договорами (контрактами).

Средства бюджетных фондов и республиканского бюджета, выделенные предприятию на возвратной или безвозвратной основе, учитывают по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» и дебету счетов учета денежных средств или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в зависимости от того, на каких условиях выделены средства.

Средства целевого финансирования и целевых поступлений расходуют в строгом соответствии с установленными сметами. При использовании этих средств они списываются в дебет счета 86 «Целевое финансирование»с кредита соответствующих счетов. Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведут по назначению целевых средств и по каждому источнику поступления.

# 3 УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

## 3.1 Понятие, классификация и оценка основных средств

Основные средства – это часть имущества, имеющая материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

а) использование их в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

б) использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

д) первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Не относится к основным средствам следующее имущество организации:

Витебский государственный технологический университет

а) машины, оборудование и иное аналогичное имущество, числящееся как готовые изделия (продукция) на складах организаций-изготовителей;

б) имущество, числящееся как товары на складах организаций, осуществляющих торгово-закупочную деятельность.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются: правильное документальное оформление и своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия; правильный расчет и отражение в учете суммы амортизации основных средств; точное определение финансовых результатов при ликвидации основных средств; контроль за затратами на ремонт основных средств, за их сохранностью и эффективностью использования.

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

В организациях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим основным признакам: секторному, назначению, видам, принадлежности, использованию.

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

***По назначению*** основные средства организации подразделяются на производственные основные средства основного вида деятельности; производственные основные средства других отраслей; непроизводственные основные средства.

***По видам*** основные средства организаций подразделяются на следующие группы: здания, сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, инструмент, инвентарь и принадлежности, основные средства прочие, используемые в сельском и лесном хозяйстве (включая рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и пр.).

К основным средствам относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие

Витебский государственный технологический университет

мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

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 и частичной ликвидации;

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 в оперативном управлении или хозяйственном ведении, то есть принадлежащие ей по вещному праву;

объекты основных средств, полученные организацией в аренду и находящиеся у организации по обязательственному праву.

**Оценка основных средств.** Различают первоначальную, остаточную и переоцененную стоимость основных средств.

В бухгалтерском учете основные средства отражаются, как правило, по первоначальной стоимости, которая определяется для объектов:

а) изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц – исходя из фактических затрат по возведению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке;

б) внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал (фонд) определяется исходя из оценки их стоимости, произведенной в соответствии с законодательством;

в) полученных от других организаций и лиц безвозмездно, а также неучтенных объектов основных средств определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы;

г) приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами – по стоимости

Витебский государственный технологический университет

ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость этих ценностей устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей;

д) 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.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств слагаются из:

1) сумм, уплачиваемых организацией в соответствии с договором купли-продажи продавцу, а также за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам и за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

2) регистрационных сборов, государственных пошлин и других аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств; таможенных пошлин и иных платежей;

3) невозмещаемых налогов, уплачиваемых в связи с приобретением объекта основных средств;

4) вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

5) иных затрат, непосредственно связанных с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, и затрат по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию.

Первоначальная стоимость основных средств может быть увеличена на сумму резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам, если при принятии к бухгалтерскому учету данных основных средств организация имеет обязательства по выполнению работ по демонтажу и ликвидации данных основных средств, восстановлению природных ресурсов на занимаемых ими земельных участках.

При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы: данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне

Витебский государственный технологический университет

цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и других организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением основных средств.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Республики Беларусь.

Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается также в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки соответствующих объектов.

Остаточная стоимость основных средств определяется вычитанием из первоначальной стоимости амортизации основных средств.

Основные средства после принятия к бухгалтерскому учету могут учитываться:

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

по переоцененной стоимости. Переоцененная стоимость − это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях (при современных ценах, современной технике и т. п.). Переоценка основных средств производится на основании актов законодательства Президента Республики Беларусь и Правительства Республики Беларусь.

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

Витебский государственный технологический университет

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. При определении будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования не учитываются предполагаемые денежные потоки

вследствие будущей реструктуризации, относительно которой организацией

не признаны обязательства, будущих вложений в основное средство, финансовой деятельности, выплат (поступлений) налога на прибыль. 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 по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет).

Сумма восстановления обесценения основного средства, учитываемого по первоначальной стоимости, отражается по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Витебский государственный технологический университет

Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости без применения обесценения, результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (дооценка, уценка) отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке. Сумма дооценки основного средства отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки данного основного средства, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Оставшаяся сумма дооценки основного средства отражается на счете 83 «Добавочный капитал». Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:

по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму восстановления уценки первоначальной стоимости основного средства;

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» – на сумму восстановления уценки накопленной амортизации основного средства;

по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» – на оставшуюся сумму дооценки первоначальной стоимости основного средства;

по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» – на оставшуюся сумму дооценки накопленной амортизации основного средства.

Если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы», то вся сумма дооценки данного основного средства отражается на счете 83 «Добавочный капитал».

Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:

по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» – на сумму дооценки первоначальной стоимости основного средства;

по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» – на сумму дооценки накопленной амортизации основного средства;

сумма уценки основного средства относится в уменьшение добавочного фонда в пределах имеющегося его остатка по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства. Оставшаяся сумма уценки основного средства отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:

по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 01 «Основные средства» – на сумму уценки первоначальной стоимости основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству;

Витебский государственный технологический университет

по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» – на сумму уценки накопленной амортизации основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству;

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 01 «Основные средства» – на оставшуюся сумму уценки первоначальной стоимости основного средства;

по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на оставшуюся сумму уценки накопленной амортизации основного средства.

Если по основному средству не имеется остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, то вся сумма уценки данного основного средства отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 01 «Основные средства» – на сумму уценки первоначальной стоимости основного средства;

по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму уценки накопленной амортизации основного средства.

Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости с применением обесценения, сумма его обесценения отражается в бухгалтерском учете:

по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет) – на сумму обесценения основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства;

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет) – на оставшуюся сумму обесценения основного средства.

Сумма восстановления обесценения основного средства, учитываемого по переоцененной стоимости с применением обесценения, отражается в бухгалтерском учете:

по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму восстановления обесценения основного средства, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;

по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет) и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» – на оставшуюся сумму восстановления обесценения основного средства.

Сумма обесценения основного средства, по которому не имеется остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее

Витебский государственный технологический университет

проведенных переоценок данного основного средства, отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет). Сумма восстановления обесценения данного основного средства отражается по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При переоценке ранее обесцененного основного средства изначально восстанавливается сумма обесценения основного средства в порядке, установленном в части второй настоящего пункта. Результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (дооценка, уценка) данного основного средства в бухгалтерском учете отражаются в порядке, рассмотренном нами ранее.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации (кредитуют счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», дебетуют счет 83 «Добавочный капитал»).

Результаты переоценки основных средств, проведенной организацией в добровольном порядке, учитываются для целей налогообложения.

Для целей налогообложения сумма добавочного капитала, списанного при выбытии основных средств, учитываться не будет.

Фактические затраты, связанные с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) основных средств, проведением иных аналогичных работ, отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 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. Суммы данных затрат, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», списываются с этого счета в дебет счета 01 «Основные средства» по окончании работ. Фактические затраты на поддержание основных средств в рабочем состоянии (технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта) признаются расходами в том отчетном периоде, в котором они произведены. Суммы вложений в улучшение земель в части затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, в конце отчетного года отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» независимо от даты окончания всего комплекса работ. Суммы произведенных арендатором вложений в арендованные основные средства арендатором отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 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

Витебский государственный технологический университет

кредиторами» и других счетов. Если в соответствии с договором аренды арендатор передает произведенные вложения в арендованные основные средства арендодателю до их принятия к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, то суммы данных вложений, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Если в соответствии с договором аренды арендатор не передает арендодателю произведенные вложения в арендованные основные средства, то суммы данных вложений, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», списываются в дебет счета 01 «Основные средства».

Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, под которым понимают объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплексом конструктивно сочлененных предметов является один или несколько предметов, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять определенные функции только в составе комплекса.

Если основное средство состоит из частей, имеющих различные сроки полезного использования, то каждая такая часть принимается к бухгалтерскому учету как отдельный инвентарный объект основных средств при выполнении условий, указанных в частях второй, третьей настоящего пункта. Основное средство, находящееся в собственности нескольких организаций, отражается каждой из них как основное средство в соответствующей доле.

Каждому инвентарному объекту присваивают определенный инвентарный номер, который сохраняется за данным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или на консервации. Инвентарный номер прикрепляется или обозначается на учитываемом предмете и обязательно указывается в документах, связанных с движением основных средств.

Применительно к сложным инвентарным объектам, т.е. включающим те или иные приспособления, обособленные элементы, составляющим вместе с ним одно целое, как правило, на каждом элементе обозначают тот же номер, что и на основном объединяющем их объекте.

Инвентарные номера выбывших объектов могут присваиваться другим, вновь поступившим основным средствам не ранее чем через пять лет после выбытия.

Арендуемые основные средства могут учитываться у арендатора

Витебский государственный технологический университет

под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

Аналитический учет основных средств по инвентарным объектам ведется в инвентарных карточках учета основных средств или в иных регистрах аналитического учета.

## 3.2 Учет наличия и движения основных средств. Документальное оформление движения основных средств

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств. Указанные операции обычно являются частью сделок гражданско-правового характера и оформляют типовыми формами первичной учетной документации.

Операциями по поступлению основных средств являются ввод их в действие в результате осуществления сделок строительного подряда (капитальных вложений), безвозмездного поступление основных средств (сделки дарения), аренды, лизинга, а также оприходование неучтенных ранее основных средств, выявленных при инвентаризации, внутреннее перемещение.

Перечень первичных документов по учету основных средств устанавливается учетной политикой организации.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре **«Акт о приеме-передаче объекта основных средств» (форма ОС-1)** на каждый объект основных средств в отдельности. Общий акт на несколько объектов можно составлять лишь в том случае, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица.

В актах указывают наименование объекта, год постройки или выпуска заводом, краткую характеристику объекта, первоначальную стоимость, присвоенный объекту инвентарный номер, место использования объекта и другие сведения, необходимые для аналитического учета основных средств.

После оформления акт приемки-передачи основных средств передают в бухгалтерию организации. К акту прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи и т.п.).

На основании этих документов бухгалтерия производит соответствующие записи в инвентарные карточки основных средств, после чего техническую документацию передают в технический или другой отделы предприятия.

Витебский государственный технологический университет

Акт утверждает руководитель организации. При передаче основных средств другой организации акт составляют в двух экземплярах (для организации, сдающей, и организации, принимающей основные средства).

Поступившее на склад оборудование для установки оформляют первичными документами (например, актами). Обычно в таких документах указывают наименование оборудования, тип, марку, количество единиц, стоимость, обнаруженные дефекты. Акт составляется в двух экземплярах и подписывается всеми членами приемной комиссии. В случае невозможности произвести качественную приемку оборудования при его поступлении на склад акт о приемке оборудования является предварительным, составленным по наружному осмотру.

Передачу оборудования монтажным организациям оформляют товарными или товарно-транспортными накладными. На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется соответствующие акты о выявленных дефектах оборудования. В них указывают по каждому наименованию оборудования выявленные дефекты и мероприятия или работы для устранения выявленных дефектов. Акты подписывают представители заказчика, подрядчика и организации-исполнителя.

Приемку законченных работ по ремонту, реконструкции и модернизации объекта оформляют актом установленной формы учетной политикой организации. В акте указывают изменение в технической характеристике и первоначальной стоимости объекта, вызванное реконструкцией и модернизацией (стоимость выполненных работ − по договору и фактическую). Акт подписывают работник цеха (отдела), уполномоченный на приемку основных средств, и представитель цеха (предприятия), производящего реконструкцию и модернизацию, после чего акт сдают в бухгалтерию организации, которая производит соответствующие записи в инвентарной карточке по учету основных средств. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию осуществляет сторонняя строительная организация, то выполненные работы оформляются актом по форме С-2 «Акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ», который составляют в четырех экземплярах (по два экземпляра обеим сторонам).

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (производства, отдела, участка) в другой, а также их передачу из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляют накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств. Накладную выписывает в двух экземплярах работник цеха (отдела) сдатчика. Первый экземпляр с распиской получателя и сдатчика передают в бухгалтерию для записи в инвентарной карточке, а второй остается у сдатчика для отметки о

Витебский государственный технологический университет

выбытии соответствующего объекта в инвентарном списке основных средств.

Операции по списанию всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют актом на списание.

В актах на списание основных средств указывают техническое состояние и причину списания объекта, первоначальную стоимость, сумму амортизации, затраты на списание, стоимость материальных ценностей (запасных частей, металлолома и т. п.), полученных от ликвидации объекта (выручки от ликвидации), результат от списания.

***Аналитический учет основных средств***. Основным регистром аналитического учета основных средств являются инвентарные карточки учета объекта основных средств. На лицевой стороне инвентарных карточек указывают наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска (постройки), дату и номер акта о приемке, местонахождение, первоначальную стоимость, норму амортизационных отчислений, шифр затрат (для отнесения сумм амортизации), сумму начисленной амортизации, внутреннее перемещение и причину выбытия.

На оборотной стороне инвентарных карточек указывают сведения о дате и затратах по достройке, дооборудовании, реконструкции и модернизации объекта, выполненных ремонтных работах, а также краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Они могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно-хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце.

При размещении в одном здании нескольких структурных подразделений (цехов, отделов и т. п.), по которым затраты планируются отдельно, в дополнение к общей инвентарной карточке следует открыть справочные инвентарные карточки отдельно по каждому направлению и по (коду) затрат с пометкой «для начисления амортизации» в соответствии с утвержденным распределением площади и первоначальной стоимости инвентарного объекта между соответствующими пользователями.

Инвентарные карточки заполняют на основе первичных документов (актов приемки-передачи, технических паспортов и др.) и передают затем под расписку в соответствующий отдел организации.

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств для контроля за их сохранностью можно вести инвентарные книги по учету объектов основных средств. В них записывают номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии

Витебский государственный технологический университет

(перемещении) — дату и номер документа и причину выбытия. Разрешается вести учет объектов по месту их нахождения в инвентарных карточках. В этом случае инвентарные карточки выписывают в двух экземплярах и второй экземпляр передают по месту нахождения объекта. Учет объектов основных средств по месту нахождения осуществляют лица, ответственные за сохранность этих средств.

В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку, в которой они разделены на группы по видам основных средств.

***Синтетический учет наличия и движения основных средств.*** Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих организации на правах собственности или иных вещных правах, осуществляется на следующих счетах:

01 «Основные средства» (активный);

02 «Амортизация основных средств» (пассивный);

91 «Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный).

Счет 01 «Основные средства» предназначен для получения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности или иных вещных правах основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в текущую аренду.

Сумма дебиторской задолженности учредителя по вкладу в уставный фонд отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Стоимость основных средств, поступивших в качестве вклада в уставный капитал, оформляют бухгалтерскими записями:

**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».**

Основные средства, приобретенные за плату у других организаций и лиц, а также созданные в самой организации, отражают по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Безвозмездно принятые основные средства приходуют по дебету счетов 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Стоимость безвозмездно полученных от других лиц основных средств отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 98 «Доходы будущих периодов» (если по основным средствам начисляется амортизация в соответствии с законодательством), 91 «Прочие доходы и расходы» (если по основным средствам не начисляется амортизация в

Витебский государственный технологический университет

соответствии с законодательством). Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость безвозмездно полученных основных средств отражается на протяжении сроков их полезного использования по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму начисленной в отчетном периоде амортизации основных средств от их первоначальной стоимости. Стоимость основных средств, полученных при исполнении товарообменных операций, отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Фактические затраты, связанные с приобретением (созданием) основных средств, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования, отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 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 по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Первоначальная стоимость основных средств, выявленных в результате инвентаризации как излишки, отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Первоначальная стоимость полученных организацией от ее обособленных подразделений, имеющих отдельные балансы (далее – обособленные подразделения), основных средств, равная стоимости данных основных средств, по которой они числились в бухгалтерском учете обособленных подразделений на счете 01 «Основные средства», отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Накопленные по полученным основным средствам суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». Первоначальная стоимость принятых доверительным управляющим на отдельный баланс основных средств, равная стоимости данных основных средств, по которой они числились в бухгалтерском учете передающей стороны на счете 01 «Основные средства», отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»). Накопленные по принятым основным средствам суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом») и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». Основные

Витебский государственный технологический университет

средства, полученные в безвозмездное пользование, в аренду (за исключением финансовой аренды (лизинга) в соответствии с законодательством) учитываются на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

При выбытии основных средств накопленная амортизация по объекту списывается в уменьшение его первоначальной стоимости. При этом дебетуют счет 02 «Амортизация основных средств» и кредитуют счет 01 «Основные средства».

При выбытии основных средств вследствие продажи, по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, по дебету счета 91 отражают все расходы, связанные с выбытием основных средств, а по кредиту – все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи объектов, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объектов, и др.).

Таким образом, на счете 91 «Прочие доходы и расходы» рассчитывается финансовый результат от выбытия основных средств. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Бухгалтерские записи по списанию основных средств:

| | |
|---|---|
| Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»<br>Кредит счета 01 «Основные средства» | на сумму амортизации объекта |
| Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»<br>Кредит счета 01 «Основные средства» | на остаточную стоимость объекта |
| Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»<br>Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом<br>Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» | на расходы по демонтажу объекта материалов |
| Дебет счета 10 «Материалы»<br>Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» | на стоимость полученных от списания объекта материалов |
| Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»<br>Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» | на сумму прибыли от списания объекта |
| Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»<br>Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» | на сумму убытка от списания объекта |

Витебский государственный технологический университет

При продаже основных средств их отпускную стоимость отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно остаточную стоимость основных средств списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91, а сумму амортизации по проданным основным средствам − в дебет счета 02 «Амортизация основных средств» и кредит счета 01. В дебет счета 91 списывают также НДС по основным средствам (с кредита счета 68 «Расчеты по налогам и сборам») и расходы по продаже основных средств с кредита счетов 44 «Расходы на реализацию», 23 «Вспомогательные производства» и др.

При безвозмездной передаче основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», а сумму амортизации − с кредита счета 91 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Расходы по демонтажу, упаковке, транспортировке и др. по безвозмездно передаваемым объектам отражают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных и других счетов. Финансовый результат от безвозмездной передачи основных средств списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Основные средства, переданные в счет вклада в уставный капитал (фонд) других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества списывают по остаточной стоимости в дебет счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» или 58 «Краткосрочные финансовые вложения» с кредита счета 01 «Основные средства», а сумму амортизации по переданным основным средствам − с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Дополнительные расходы, связанные с передачей основных средств, списывают в дебет счета 91 с кредита соответствующих счетов.

Разница между согласованной оценкой вклада (которая должна быть отражена по счетам 06 или 58) и остаточной стоимостью основных средств отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве дохода или расхода по инвестиционной деятельности. При этом если согласованная оценка превышает остаточную стоимость основных средств, то на сумму разницы дебетуют счета 06 или 58 и кредитуют счет 91. Если согласованная оценка ниже остаточной стоимости, то разницу отражают по дебету счета 91 и кредиту счетов 06 или 58.

По окончании отчетного периода (месяца, квартала) определяют разность между дебетовыми и кредитовыми оборотами по каждому субсчету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и списывают ее на счет 99 «Прибыли и убытки». Превышение дебетового оборота над кредитовым отражают по дебету счета 99 и кредиту счета 91, а превышение кредитового оборота над дебетовым − по дебету счета 91 и

Витебский государственный технологический университет

кредиту счета 99.

Выявленные по инвентаризации неучтенные основные средства подлежат учету по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы» с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц (у бюджетных организаций излишки относят на увеличение финансирования или фондов).

### 3.3 Учет амортизации основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. Амортизация представляет собой процесс перенесения стоимости объектов основных или части стоимости основных средств на стоимость вырабатываемых с их использованием в процессе предпринимательской деятельности продукции, работ, услуг. Объектами начисления амортизации являются числящиеся на бухгалтерском учете (кроме числящихся на забалансовых счетах) организации (в учете у индивидуального предпринимателя) основные средства и нематериальные активы 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 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, за исключением зданий и сооружений, используемых организациями для осуществления предпринимательской деятельности, кроме зданий и сооружений, числящихся на балансовых счетах бюджетных организаций и некоммерческих организаций культуры;

основные средства государственных организаций, находящихся за границей;

земельные участки.

Амортизация объектов основных средств производится одним из следующих способов начисления амортизационных начислений:

а) линейный способ;

Витебский государственный технологический университет

б) нелинейные способы:

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (прямой и обратный);

в) производительный способ начисления амортизации − способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Один из способов применяется к группе однородных объектов основных средств в течение всего срока их полезного использования.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету вне зависимости от использования (неиспользования) объектов основных средств в предпринимательской деятельности.

Нормативный срок службы объектов основных средств, в том числе ранее находившихся в эксплуатации, определяется при приобретении каждым балансодержателем или собственником с даты принятия их к бухгалтерскому учету при вводе в эксплуатацию в годах (соответствующем им количестве месяцев).

По объектам, ранее находившимся в эксплуатации, комиссия вправе:

определить нормативные сроки службы вдвое ниже соответствующих значений, приведенных в классификации амортизируемых основных средств, но не ниже чем до трех лет – по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам и двух лет – по другим объектам основных средств;

если срок фактического использования объекта на дату приобретения, перехода к использованию нормативных сроков службы, установленных законодательством, окажется равным или более соответствующего значения, приведенного в классификации амортизируемых основных средств, определить в целях амортизации уплаченной стоимости приобретенного объекта основных средств нормативный срок службы самостоятельно с учетом технического состояния объекта, требований техники безопасности и других факторов на срок не менее 1 года.

Срок полезного использования устанавливается в годах (соответствующем им количестве месяцев) в пределах между нижней и верхней границами диапазонов (с точностью до двух знаков после запятой) по группам амортизируемых объектов основных средств.

Нижняя и верхняя границы диапазона срока полезного использования рассчитываются путем умножения нормативного срока службы на соответствующий коэффициент. При этом нижняя граница диапазона не может быть менее 1 года, за исключением случая возобновления начисления амортизации по ранее самортизированным объектам основных средств после завершения по ним модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки, проведенного

Витебский государственный технологический университет

технического диагностирования и освидетельствования, по которым срок полезного использования определяется комиссией с учетом технического состояния объекта, требований техники безопасности и других факторов.

Наибольший срок полезного использования, которому соответствует наименьшее значение годовой (месячной) суммы амортизационных отчислений, выбирается по усмотрению комиссии при освоении рынка, ухудшении возможности реализации продукции (работ, услуг) по причине неконкурентоспособности с учетом особенностей отдельных видов производства.

Наименьший срок полезного использования, которому соответствует наибольшее значение годовой (месячной) суммы амортизационных отчислений, выбирается по усмотрению комиссии в случаях высокой конкурентоспособности производимой продукции (нарастание объема продаж, благоприятная конъюнктура рынка) с учетом особенностей отдельных видов производства.

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, проведенного технического диагностирования и освидетельствования, оформленных в качестве капитальных вложений актами сдачи-приемки выполненных работ, в случаях проведения переоценки с привлечением оценщика и др.

Определение срока полезного использования объекта основных средств при его отсутствии в технических условиях или неустановлении в централизованном порядке производится исходя из:

ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения;

ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы всех планово-предупредительных видов ремонта;

нормативно-правовых и других ограничений использования объекта (например, срок аренды).

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев нахождения объекта на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации и перевода его на консервацию на срок более трех месяцев.

Витебский государственный технологический университет

По жилищному фонду, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и др.), продуктивному скоту, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста, амортизация не начисляется.

По указанным объектам основных средств и объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация начисляется в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм амортизации по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете.

При принятии амортизируемого объекта к бухгалтерскому учету для использования в предпринимательской деятельности организация самостоятельно рассчитывает годовые (месячные) нормы амортизационных отчислений в соответствии с выбранным способом начисления амортизации исходя из установленных сроков полезного использования. 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.

Если активы приняты к бухгалтерскому учету в составе основных средств, но их фактическая эксплуатация не начата по причинам производственного и иного характера, начисление амортизации линейным и нелинейным способами начинается с месяца, следующего за месяцем начала их фактической эксплуатации, в соответствии с назначением их использования в данной организации. При этом течение срока полезного использования, установленного при приобретении указанных объектов, также начинается с месяца, следующего за месяцем начала их фактической эксплуатации.

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

Начисление амортизации прекращается:

по объектам основных средств и нематериальных активов, амортизация по которым начислялась линейным и нелинейным способами, – с первого числа месяца, следующего за месяцем их выбытия, принятия к бухгалтерскому учету в качестве активов, предназначенных для реализации в соответствии с законодательством (включения в выбывающую группу), утверждения акта о списании;

по объектам основных средств, амортизация по которым начислялась производительным способом, – с даты окончания эксплуатации в связи с выбытием, принятием к бухгалтерскому учету в

Витебский государственный технологический университет

качестве активов, предназначенных для реализации в соответствии с законодательством (включением в выбывающую группу), утверждением акта о списании;

по самортизированным объектам основных средств и нематериальных активов – 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, прочих расходов.

В зависимости от конкретных условий начисления амортизации и условий функционирования объектов амортизируемой стоимостью, от которой рассчитываются амортизационные отчисления, может выступать:

– первоначальная (переоцененная) стоимость объектов;

– недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок (обесценения, восстановления обесценения) в соответствии с законодательством.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

***при линейном способе*** − исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта, либо делением амортизируемой стоимости на установленный нормативный срок службы (срок полезного использования) в годах (месяцах); линейный способ заключается в равномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств. Годовые нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока эксплуатации объекта у одного собственника должны совпадать. Несовпадение этих норм возможно в случаях изменения условий эксплуатации объектов, иных изменений порядка начисления амортизации вне зависимости от причин таких изменений.

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.

***При способе уменьшаемого остатка*** амортизация начисляется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения,

Витебский государственный технологический университет

установленного в соответствии с законодательством Республики Беларусь (от 1 до 2,5 раз).

***Прямой метод суммы чисел лет*** заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и нематериальных активов 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

$$СЧЛ = \frac{С_{пи} \times (С_{пи} + 1)}{2}, \qquad (3.1)$$

где *СЧЛ* – сумма чисел лет выбранного организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срока полезного использования объекта; $С_{пи}$ – 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 нематериальных активов 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 формуле

$$\boldsymbol{А_{год} = АС \times \frac{(С_{пи} - С_{опи} + 1)}{СЧЛ}}, \qquad (3.2)$$

где $А_{год}$ – годовая сумма амортизационных отчислений; *АС* – амортизируемая стоимость основных средств; $С_{пи}$ – срок полезного использования объекта основных средств; $С_{опи}$ – 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 производительном способе начисления амортизации объекта основных средств (способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ))*** − исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного

Витебский государственный технологический университет

использования объекта основных средств.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания.

При изменении порядка начисления амортизации вне зависимости от причин такого изменения базой для расчета амортизационных отчислений является недоамортизированная стоимость объекта.

Нормы амортизации определяются исходя из остаточного нормативного срока службы/остаточного срока полезного использования объекта (за исключением производительного способа ее начисления).

Остаточный нормативный срок службы/остаточный срок полезного использования каждого объекта на дату изменения порядка начисления амортизации исчисляется как разница между нормативным сроком службы/сроком полезного использования, действующим на дату изменения порядка начисления амортизации, с учетом возможного пересмотра в установленных законодательством случаях, и сроком фактической эксплуатации данного объекта на дату изменения порядка начисления амортизации (полных лет, месяцев).

Остаточный нормативный срок службы/остаточный срок полезного использования по полностью самортизированным объектам на дату изменения порядка начисления амортизации не устанавливается.

При пересмотре способов и методов начисления амортизации основных средств амортизационные отчисления рассчитываются:

при переходе с линейного на нелинейный способ или наоборот – исходя из недоамортизированной стоимости объекта и остаточного срока его полезного использования на первое число месяца, следующего за месяцем, в котором было принято решение об изменении способа. Расчет амортизационных отчислений вновь устанавливаемым способом (методом) производится с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором было принято решение о

Витебский государственный технологический университет

переходе;

при переходе от производительного к линейному или нелинейному способу начисления амортизации – исходя из недоамортизированной стоимости объекта на дату перехода и остаточного срока его полезного использования с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором было принято решение о переходе. Остаточный срок полезного использования определяется комиссией как разница между сроком полезного использования, установленного для данного объекта, и сроком фактической эксплуатации объекта до изменения порядка начисления амортизации (полных лет, месяцев). В случае, если срок фактической эксплуатации объекта на дату перехода равен или превышает установленный срок полезного использования, остаточный срок полезного использования устанавливается комиссией исходя из технических характеристик объекта и его потребительских свойств на дату перехода.

При переходе с линейного или нелинейного к производительному способу начисления амортизации амортизационные отчисления рассчитываются исходя из недоамортизированной стоимости объекта на дату перехода и ресурса объекта. Расчет амортизационных отчислений производительным способом производится начиная с даты принятия решения о переходе.

При выборе производительного способа амортизация по объекту начисляется исходя из его остаточного ресурса, определяемого комиссией с учетом технического состояния объекта как разности установленного в ресурса объекта и использованного ресурса объекта (фактического объема выпущенной продукции (работ, услуг).

Пример расчета годовых сумм амортизации по методу уменьшаемого остатка представлен в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Начисление амортизации по методу уменьшаемого остатка

| Период | Годовая сумма амортизации, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Остаточная стоимость, руб. |
|---|---|---|---|
| Конец первого года | 100 х 40 % = 40 | 40 | 60 |
| Конец второго года | 60 х 40 % = 24 | 64 | 21,6 |
| Конец третьего года | 36 х 40 % = 14 ,4 | 78, 4 | 21,6 |
| Конец четвертого года | 21,6 х 40 % = 8,640 | 87,040 | 12,960 |
| Конец пятого года | 7,960 | 95,000 | 5,000 |

Первоначальная стоимость объекта составляет 100 руб. Организация решила применять удвоенную норму амортизации. Ликвидационная стоимость объекта − 5 руб.

При сроке службы в пять лет норма амортизации при прямолинейном методе составляет 20 % в год (100 % : 5 лет). При методе уменьшаемого остатка с удвоенной нормой списания норма



Витебский государственный технологический университет

амортизации будет равна 40 % (20 % х 2). Эта фиксированная ставка в 40 % относится к остаточной стоимости в конце каждого года. Предполагаемая ликвидационная стоимость не принимается во внимание при расчете амортизации по годам, кроме последнего года. В последний год сумма амортизации исчисляется вычитанием из остаточной стоимости на начало последнего года ликвидационной стоимости.

При методе уменьшаемого остатка сумма амортизации по годам уменьшается.

Пример расчета годовых сумм амортизации при способе списания стоимости объекта по сумме чисел лет срока полезного использования (прямой) представлен в таблице 3.2.

Предполагаемый срок эксплуатации объекта − 5 лет. Сумма чисел лет эксплуатации составит 15(1+2 + 3 + 4 + 5). В первый год указанный ранее коэффициент соотношения составит 5/15, во второй − 4/15, в третий − 3/15, четвертый − 2/15, пятый − 1/15. Первоначальная стоимость объекта 150 руб.

Таблица 3.2 − Начисление амортизации по методу суммы чисел

| Период | Годовая сумма износа, руб. | Накопленная амортизация, руб. | Остаточная стоимость, руб. |
|---|---|---|---|
| Конец первого года | 150 х 5/15 = 50 | 50 | 100 |
| Конец второго года | 150 х 4/15 = 50 | 90 | 60 |
| Конец третьего года | 150 х 3/15 = 50 | 120 | 30 |
| Конец четвертого года | 150 х 2/15 = 50 | 140 | 10 |
| Конец пятого года | 150 х 1/15 = 50 | 150 | - |

Данные таблицы 3.2 показывают, что с годами сумма амортизации уменьшается. Соответственно изменяются накопленная амортизация и остаточная стоимость.

Способы уменьшаемого остатка и по сумме чисел лет срока полезного использования являются способами ускоренной амортизации.

При решении вопроса о введении ускоренной амортизации следует иметь в виду, что начисленная сумма амортизации влияет на величину себестоимости продукции, на прибыль.

На практике сумму амортизации за отчетный период определяют следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют сумму амортизации со стоимости поступивших основных средств за прошлый месяц и вычитают сумму амортизации со стоимости основных средств, выбывших в прошлом месяце.

Для учета амортизации основных средств используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». Этот счет предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается по

Витебский государственный технологический университет

дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию» и других счетов и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Бухгалтерская запись по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности») и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» составляется при начислении амортизации:

– по объектам основных средств, участвующим в предпринимательской деятельности, при нахождении объектов в простое продолжительностью свыше 3 месяцев, в том числе в связи с проведением ремонта, в простое, вызванном полной остановкой производства продукции (работ, услуг) в структурном подразделении организации или организации в целом, а также в запасе;

– по объектам основных средств, не участвующим в предпринимательской деятельности;

– по объектам основных средств при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации (или исключения из выбывающей группы) за период нахождения этих объектов в составе долгосрочных активов, предназначенных для реализации (или выбывающей группы).

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Срок полезного использования объекта основных средств устанавливается в годах в пределах между нижней и верхней границами диапазонов по группам амортизируемых объектов основных средств в соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации. Нижняя и верхняя границы диапазона срока полезного использования рассчитываются путем умножения нормативного срока службы на соответствующий коэффициент.

Затраты коммерческой организации на приобретение объектов основных средств возмещаются в составе доходов от предпринимательской деятельности и (или) включаются в состав прочих расходов по текущей деятельности, прочих расходов. Аналогичное уточнение касается также некоммерческих (за исключением бюджетных) организаций.

Организация вправе определить амортизируемую стоимость основного средства за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости объекта. Решение о применении амортизационной ликвидационной стоимости при расчете амортизируемой стоимости организация принимает самостоятельно и закрепляет в учетной политике.

Витебский государственный технологический университет

В настоящее время нормативно закреплено право комиссии по проведению амортизационной политики самостоятельно устанавливать нормативные сроки службы и сроки полезного использования при пересмотре нормативных сроков службы основных средств, если срок фактического использования объектов на дату такого перехода окажется равным или более соответствующего значения нормативного срока службы, приведенного в классификации амортизируемых основных средств, нормативный срок службы (остаточный) организации необходимо определить самостоятельно с учетом технического состояния объектов, требований техники безопасности и других факторов на срок не менее 1 года.

Начисление амортизации по объектам, не оконченным строительством или не оформленным актами приемки, объектам строительства или их частям, фактически эксплуатируемым организациями, не предусмотрено.

В случае применения организациями механизма обесценения величина недоамортизированной (остаточной) стоимости объектов определяется как разница между стоимостью, по которой эти объекты числятся в бухгалтерском учете, и величинами накопленной амортизации и обесценения. Соответственно, в случае применения механизма обесценения подлежит изменению амортизируемая стоимость основных средств и нематериальных активов с учетом обесценения.

Процедура обесценения стоимости основных средств не является обязательной. Необходимость ее проведения организация определяет самостоятельно. Организация вправе на основании решения руководителя организации отражать в бухгалтерском учете на конец отчетного периода сумму обесценения основного средства при наличии документального подтверждения признаков обесценения основного средства и возможности достоверного определения суммы обесценения. При этом обесценение не следует отождествлять с переоценкой основных средств. Суммы обесценения определяются по другой методике расчета. Вместе с тем, при отражении в бухгалтерском учете обесценения учитываются результаты ранее проведенных переоценок основных средств. Обязательное условие для отражения в бухгалтерском учете обесценения основных средств – документальное подтверждение имеющихся признаков обесценения. В качестве документального подтверждения признаков обесценения могут быть использованы внутренние документы организации (например, дефектная ведомость), заключение оценщика и др.

Начисление амортизации и обесценения основных средств отражается на счете 02 «Амортизация основных средств».

Витебский государственный технологический университет

### 3.4 Учет ремонта основных средств

По объему и характеру производимых ремонтных работ различают капитальный и текущий ремонты основных средств. Они отличаются сложностью, объемом и сроками выполнения. Ремонты основных средств могут осуществляться хозяйственным способом, т.е. силами самой организации, или подрядным способом (силами сторонних организаций).

В обоих случаях на каждый ремонтируемый объект составляют ведомость дефектов. В ней указывают работы, подлежащие выполнению, сроки начала и окончания ремонта, намечаемые к замене детали, нормы времени на работы и изготовление заменяемых деталей, сметную стоимость ремонта в постатейном разрезе.

Если капитальный ремонт выполняется хозяйственным способом, то на основании ведомости дефектов в отделе главного механика выписывают наряды-заказы. Первый экземпляр наряда-заказа передается цеху − производителю ремонта, второй − в бухгалтерию для ведения аналитического учета по данному заказу, а третий остается в отделе главного механика для контроля за сроками выполнения заказа. На основании ведомости дефектов и наряда-заказа выписываются документы на получение со склада необходимых запасных частей и материалов, рабочие наряды на изготовление, монтаж и реставрацию отдельных деталей и узлов.

Расходы по ремонту основных средств относят на затраты того периода, в котором они возникли.

Фактические расходы, связанные с проведением или оплатой работ по ремонту основных средств, организации могут относить прямо на счета издержек производства и обращения с кредита соответствующих материальных, денежных и расчетных счетов (счета 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.). На счетах издержек производства и обращения расходы по ремонту основных средств будут отражаться по соответствующим элементам затрат (материальные затраты, расходы на оплату труда и др.).

Отражение в учете строительных и других материалов, полученных при ремонте объектов основных средств, осуществляется по дебету соответствующих материальных счетов (10) и кредиту счета 23 «Вспомогательные производства».

Приемка отремонтированного объекта из капитального ремонта оформляется актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов. По поступлении акта в бухгалтерию в инвентарной карточке делают отметку о произведенных работах. Кроме того, акт о приемке-сдаче служит основанием для списания фактической себестоимости капитального

Витебский государственный технологический университет

ремонта.

Списание фактической себестоимости ремонта, осуществленного хозяйственным способом с использованием счета 23, оформляют следующей записью:

Дебет счетов расходов;

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

На капитальный ремонт, осуществляемый подрядным способом, организация заключает договор с подрядчиком. Приемка законченного капитального ремонта оформляется актом приемки-сдачи. Законченные капитальные работы оплачиваются подрядчику из расчета сметной стоимости их фактического объема. На стоимость законченных капитальных работ подрядчики представляют заказчику счета, акцепт которых оформляется следующей записью:

Дебет счетов расходов;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Затраты по капитальному ремонту, осуществляемому подрядным способом, могут быть списаны с кредита счета 60 в дебет счетов издержек производства и обращения.

Оплата счетов производится с расчетного или другого счета и оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Кредит счета 51 «Расчетный счет» или других счетов.

Ремонт и содержание основных средств непроизводственного назначения осуществляют за счет прибыли организации. Фактические расходы по ремонту указанных объектов списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита материальных, денежных и расчетных счетов (10, 70, 69, 60, 76 и др.).

### 3.5 Особенности учета арендованных основных средств

По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное владение. В арендный период права и обязанности собственника остаются у арендодателя, к арендатору переходит лишь право владения и пользования или владения имуществом. Арендодатель учитывает сданное в аренду имущество на своем балансе в составе собственных основных средств с соответствующей отметкой их выбытия в инвентарной карточке по учету основных средств. При значительном количестве объектов, сдаваемых в текущую аренду, такие карточки группируют в отдельную группу.

Передача в аренду имущества производится по договору аренды и оформляется приемно-передаточным актом. В договоре аренды

Витебский государственный технологический университет

предусматривают состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, сроки аренды, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в состоянии, соответствующем условиям договора и назначению имущества, оговаривается срок их предстоящей службы, рассчитанной исходя из оценки имущества с учетом его фактического износа и действующих норм амортизационных отчислений, и величину арендной платы. Арендная плата за имущество включает в себя, как правило, средства, предусмотренные нормами отчислений на полное восстановление и сметами затрат на ремонт основных средств, и часть прибыли, устанавливаемую договором на уровне, как правило, не ниже банковского процента (арендный процент).

Доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности или в составе прочих доходов и расходов.

При первом варианте сдача имущества в аренду признается обычным видом деятельности. Расходы по этой деятельности учитывают на счетах учета производственных затрат (20, 26, 44 и др.), а доходы − на счете учета выручки от реализации (счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»).

При втором варианте сдача имущества в аренду не является предметом деятельности организации и поэтому доходы и расходы от сдачи имущества в аренду учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе инвестиционных доходов и расходов.

Произведенные затраты на ремонт сданных в текущую аренду основных средств арендодатель списывает в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита материальных, расчетных и денежных счетов (10, 70, 69 и др.).

Начисление амортизационных сумм по сданным в аренду основным средствам арендодатель относит на уменьшение прибыли и оформляет следующей записью:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
Кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

Начисление арендной платы за отчетный период отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Выручка от сумм по сдаче в аренду имущества, в том числе по лизингу, облагается НДС. Начисление НДС отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Арендная плата, начисленная авансом за будущие периоды, отражается по дебету счета 76 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Поступившие арендные платежи записывают в дебет счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные

Витебский государственный технологический университет

счета» с кредита счета 76. При начислении авансовых платежей на сумму арендной платы, начисленной в виде текущего платежа, дебетуют счет 98 и кредитуют счет 91.

На стоимость произведенных арендатором капитальных вложений в арендованные основные средства производится дооценка основных средств, которая приходуется по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по первоначальной стоимости, обозначенной в договоре аренды. Аналитический учет ведется по объектам, принятым в аренду, и арендодателям.

На сумму арендной платы, начисленной арендодателю, арендатор дебетует счета издержек производства и обращения (25 «Общепроизводственные затраты» и др.) и кредитует счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Перечисленные суммы арендной платы отражают по дебету счета 76 и кредиту счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Начисление арендной платы за будущие периоды отражают по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 76. Текущие начисления арендной платы списываются с кредита счета 97 в дебет счетов издержек производства и обращения.

Если по условиям договора аренды капитальный ремонт основных средств производится арендатором и за его счет, то затраты на его осуществление списывают с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов в дебет счетов издержек производства или счета 97 «Расходы будущих периодов». Со счета 97 затраты частями списывают на счета издержек производства.

Если капитальный ремонт осуществляет арендатор за счет арендодателя, то затраты по его осуществлению относят в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с кредита счета 97 или соответствующих материальных и расчетных счетов (23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.).

Договором аренды может быть предусмотрено осуществление капитальных вложений арендатором в арендованные основные средства. Капитальные вложения арендатора, осуществленные за счет арендодателя, списываются у него в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если договором предусмотрены капитальные вложения в арендованные основные средства за счет средств арендатора, то по окончании срока аренды они безвозмездно передаются арендодателю. Передача оформляется бухгалтерскими записями на безвозмездную передачу основных средств.

Витебский государственный технологический университет

### 3.6 Учет лизинговых операций

Предмет договора лизинга в течение срока лизинга учитывается как у лизингодателя, так и у лизингополучателя.

В зависимости от того, на балансе у какой из сторон договора числится предмет лизинга, вторая сторона осуществляет бухгалтерский учет предмета лизинга на забалансовых счетах.

**Учет у лизингодателя**

Затраты, связанные с осуществлением капитальных вложений по приобретению лизингового имущества, отражаются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств».

Лизинговое имущество приходуется по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» с кредита счета 08.

Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается записями в аналитическом учете по счету 03.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество поставляется его продавцом непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, то указанные выше записи осуществляют в бухгалтерском учете транзитом на основании первичного учетного документа лизингополучателя.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности, за исключением затрат по капитальным вложениям в долгосрочное имущестсво, формируются в общеустановленном порядке по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов» и другими счетами.

Начисление амортизации на полное восстановление лизингового имущества отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Ежемесячно учтенные на счете 20 расходы по лизинговому имуществу списывают с кредита этого счета в дебет счета «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Причитающаяся исходя из условий договора лизинга сумма лизинговых платежей отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы». Поступление от лизингополучателя лизинговых

Витебский государственный технологический университет

платежей отражается по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При возврате лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга его стоимость списывают с кредита счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» в дебет счета 01 «Основные средства».

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то передача лизингового имущества лизингополучателю отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом составляют следующие бухгалтерские записи:

| | |
|---|---|
| Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»<br>субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»<br>Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» | на сумму задолженности по лизинговым платежам |
| Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»<br>Кредит счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» | на стоимость лизингового имущества |
| Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»<br>Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» | на разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью имущества |

Вместо указанных трех бухгалтерских записей передачу лизингового имущества лизингодателем лизингополучателю можно оформить одной бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» − на сумму лизинговых платежей;

Кредит счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» − на стоимость лизингового имущества;

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» − на разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества.

Сумма лизингового платежа признается доходом (выручкой) в соответствии с учетной политикой и в бухгалтерском учете отражается:

по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы» в части платежа, возмещающего первоначальную стоимость объекта лизинга;

по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета

Витебский государственный технологический университет

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы» в части платежа, включающего вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение расходов в составе лизингового платежа (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга).

Поступающие по договору лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно на сумму поступивших платежей дебетуют счет 98 «Доходы будущих периодов» и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При возврате лизингового имущества лизингодателю его остаточная стоимость приходуется по счету 03 «Доходные вложения в материальные активы» с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

При возврате имущества с полностью погашенной стоимостью оно приходуется на счет 03 по условной оценке 1 руб.

Основные средства, сданные в лизинг, учитывают на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» в оценке, указанной в договорах лизинга.

Аналитический учет по счету 011 ведут по лизингополучателям и по каждому объекту основных средств, сданных в лизинг.

**Учет у лизингополучателя**

Как уже отмечалось, по условиям договора лизинговое имущество может учитываться на балансе лизингодателя и лизингополучателя.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя поступившее лизинговое имущество учитывается на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Начисленные лизингодателю лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета издержек производства и обращения (20, 26, 44) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам». При погашении задолженности дебетуют счет 76 и кредитуют счета учета денежных средств. При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывают со счета 001.

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывают с забалансового счета 001 и приходуют по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

В случае выкупа лизингового имущества до истечения срока договора лизинга досрочно начисленные платежи относят в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» или в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (при решении использовать собственные источники) с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Витебский государственный технологический университет

субсчет «Арендные обязательства».

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то на стоимость поступившего лизингового имущества дебетуют счет 08 «Вложения в долгосрочные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств», и кредитуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства».

Стоимость поступившего лизингового имущества и затраты, связанные с его получением, списывают с кредита счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

Начисленные лизингодателю платежи отражают по дебету счета 26, субсчет «Арендные обязательства», и кредиту счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

Начисление амортизации по лизинговому имуществу осуществляют исходя из утвержденных норм амортизации или норм, увеличенных в связи с применением механизма ускоренной амортизации на коэффициент не выше 2. Начисленная амортизация отражается по дебету счетов учета издержек или обращения (20, 25, 26, 44 и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Возврат лизингового имущества при условии полной выплаты лизинговых платежей отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом остаточную стоимость лизингового имущества списывают в дебет счета 91 с кредита счета 01 «Основные средства».

Сумма амортизации по лизинговому имуществу списывается в дебет счета 02 с кредита счета 01 «Основные средства».

При выкупе лизингового имущества при условии погашения всей суммы лизинговых платежей на счетах 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» осуществляют внутреннюю запись по переходу лизингового имущества в собственные основные средства. Досрочно начисленные платежи за лизинговое имущество относят в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» или счета 91 «Прочие доходы и расходы» (в случае принятия решения об использовании собственных источников) и кредит счета 02 «Амортизация основных средств». Одновременно указанная сумма отражается по дебету счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», и кредиту счета 76, субсчет «Арендные обязательства».

### 3.7 Учет доходных вложений в материальные ценности

Доходные вложения в материальные ценности − это инвестиции в приобретение имущества, предназначенного для сдачи в аренду. Имущество может передаваться в аренду с правом выкупа после

Витебский государственный технологический университет

окончания срока аренды (договора на прокат) или на условиях возврата собственнику имущества.

В качестве инвестиционной недвижимости принимается к бухгалтерскому учету недвижимое имущество при одновременном выполнении следующих условий признания:

− недвижимое имущество сдано в аренду;

− организацией предполагается получение экономических выгод, связанных с недвижимым имуществом;

− стоимость недвижимого имущества может быть достоверно определена.

Согласно законодательству, инвестиционная недвижимость − это земельные участки, здания, сооружения, изолированные помещения, машино-места, находящиеся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации, которые сданы другим лицам в аренду (за исключением финансовой аренды (лизинга), проката)

В качестве инвестиционной недвижимости имущество принимается к учету, если деятельность по сдаче данного имущества в аренду относится к инвестиционной деятельности согласно учетной политике организации.

Если недвижимое имущество состоит из части, относящейся к инвестиционной недвижимости, и части, относящейся к операционной недвижимости, которые могут быть отчуждены по отдельности, то каждая такая часть принимается к бухгалтерскому учету как инвентарный объект инвестиционной недвижимости (если часть относится к инвестиционной недвижимости) или инвентарный объект основных средств (если часть относится к операционной недвижимости). Организация самостоятельно распределяет недвижимое имущество на отдельные инвентарные объекты (операционная недвижимость – недвижимое имущество, находящееся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации, которое используется в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации).

Инвестиции в приобретение имущества, предназначенного для сдачи в аренду, учитывают на счете 03 «Доходные вложения в материальные активы». Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода.

Материальные ценности, предназначенные для сдачи в аренду, принимаются к бухгалтерскому учету на счет 03 с кредита счета 08

Витебский государственный технологический университет

«Вложения в долгосрочные активы» по первоначальной стоимости, исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение, включая расходы по доставке, монтажу, установке.

Первоначальная стоимость приобретенной инвестиционной недвижимости определяется в сумме фактических затрат на ее приобретение, включая:

стоимость приобретения инвестиционной недвижимости;

проценты по кредитам и займам;

затраты на услуги других лиц, связанные с приведением инвестиционной недвижимости в состояние, пригодное для использования;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние, пригодное для использования.

Первоначальная стоимость созданной в организации инвестиционной недвижимости определяется в сумме фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на ее создание, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменных операций, определяется исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов, определяемой в порядке, установленном законодательством.

Фактические затраты, связанные с приобретением (созданием) инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние, пригодное для использования, отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 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 приобретенной (созданной) инвестиционной недвижимости отражается по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость») и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Стоимость инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменной операции, отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Фактические затраты, связанные с получением инвестиционной недвижимости при исполнении товарообменной операции и приведением ее в состояние, пригодное для использования, отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту

Витебский государственный технологический университет

счетов 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 инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменной операции, отражается по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость») и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Перевод недвижимого имущества, числящегося в составе основных средств, из операционной недвижимости в инвестиционную недвижимость при сдаче организацией данного имущества в аренду отражается:

по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельные субсчета) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельные субсчета) – на накопленные по недвижимому имуществу за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения;

по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость») и кредиту счета 01 «Основные средства» – на первоначальную (переоцененную) стоимость недвижимого имущества.

При переводе недвижимого имущества из операционной недвижимости в инвестиционную недвижимость сумма числящегося по недвижимому имуществу добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного недвижимого имущества, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Передачу имущества в аренду (при условии учета сданного имущества на балансе организации-собственника) и напрокат отражают записями по счету 03.

По переданному в аренду имуществу начисляют амортизацию, отражаемую по дебету счетов учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и т. п.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». Начисленная сумма амортизации по указанным объектам учитывается обособленно от суммы амортизации по остальным основным средствам.

Приобретенная (созданная) инвестиционная недвижимость принимается к бухгалтерскому учету по счету 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость») по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость приобретенной инвестиционной недвижимости определяется в сумме фактических затрат на ее приобретение, включая:

стоимость приобретения инвестиционной недвижимости;

проценты по кредитам и займам;

Витебский государственный технологический университет

затраты на услуги других лиц, связанные с приведением инвестиционной недвижимости в состояние, пригодное для использования;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние, пригодное для использования.

Первоначальная стоимость созданной в организации инвестиционной недвижимости определяется в сумме фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на ее создание, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменных операций, определяется исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов, определяемой в порядке, установленном законодательством.

Фактические затраты, связанные с приобретением (созданием) инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние, пригодное для использования, отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 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 приобретенной (созданной) инвестиционной недвижимости отражается по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость») и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Стоимость инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменной операции, отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Фактические затраты, связанные с получением инвестиционной недвижимости при исполнении товарообменной операции и приведением ее в состояние, пригодное для использования, отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 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 инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменной операции, отражается по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость») и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Витебский государственный технологический университет

Перевод недвижимого имущества, числящегося в составе основных средств, из операционной недвижимости в инвестиционную недвижимость при сдаче организацией данного имущества в аренду отражается:

по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельные субсчета) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельные субсчета) – на накопленные по недвижимому имуществу за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения;

по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость») и кредиту счета 01 «Основные средства» – на первоначальную (переоцененную) стоимость недвижимого имущества.

При переводе недвижимого имущества из операционной недвижимости в инвестиционную недвижимость сумма числящегося по недвижимому имуществу добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного недвижимого имущества, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости не подлежит изменению, кроме случаев:

реконструкции (модернизации, реставрации) инвестиционной недвижимости, проведения иных аналогичных работ;

переоценки инвестиционной недвижимости в соответствии с законодательством;

иных случаев, установленных законодательством.

Инвестиционная недвижимость после принятия к бухгалтерскому учету по счету 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость») может учитываться:

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

по переоцененной стоимости.

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

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

значительное (более чем на 20 процентов) уменьшение текущей рыночной стоимости инвестиционной недвижимости;

Витебский государственный технологический университет

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

увеличение рыночных процентных ставок;

физическое повреждение инвестиционной недвижимости;

иные признаки обесценения инвестиционной недвижимости.

При наличии признаков обесценения инвестиционной недвижимости определяется ее возмещаемая стоимость на конец отчетного периода как наибольшая из текущей рыночной стоимости инвестиционной недвижимости за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с ее реализацией, и ценности использования инвестиционной недвижимости.

Ценностью использования инвестиционной недвижимости является приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от сдачи инвестиционной недвижимости в аренду и ее выбытия по окончании срока полезного использования.

Приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от сдачи инвестиционной недвижимости в аренду и ее выбытия по окончании срока полезного использования определяется путем умножения ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков от сдачи инвестиционной недвижимости в аренду и ее 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 инвестиционной недвижимости. В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования, устанавливаемая Национальным банком Республики Беларусь.

При определении будущих денежных потоков от сдачи инвестиционной недвижимости в аренду и ее выбытия по окончании срока полезного использования не учитываются предполагаемые денежные потоки вследствие будущей реструктуризации, относительно которой организацией не признаны обязательства, будущих вложений в инвестиционную недвижимость, финансовой деятельности, выплат (поступлений) налога на прибыль.

Если признаки обесценения инвестиционной недвижимости в отчетном периоде прекращают иметь место, то на основании решения руководителя организации в бухгалтерском учете на конец отчетного периода отражается сумма восстановления обесценения инвестиционной недвижимости в пределах накопленной суммы обесценения по данной инвестиционной недвижимости.

Сумма обесценения инвестиционной недвижимости отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет).

Сумма восстановления обесценения инвестиционной

Витебский государственный технологический университет

недвижимости отражается по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (дооценка, уценка) инвестиционной недвижимости отражаются:

по дебету (кредиту) счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость») и кредиту (дебету) счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму дооценки (уценки) первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости;

по дебету (кредиту) счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту (дебету) счета 02 «Амортизация основных средств» – на сумму дооценки (уценки) накопленной амортизации инвестиционной недвижимости.

Фактические затраты, связанные с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) инвестиционной недвижимости, проведением иных аналогичных работ, отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 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. Суммы данных затрат, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», списываются с этого счета в дебет счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость») по окончании работ.

Фактические затраты на поддержание инвестиционной недвижимости в рабочем состоянии (технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта) отражаются как расходы по инвестиционной деятельности на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в том отчетном периоде, в котором они произведены.

Перевод недвижимого имущества из инвестиционной недвижимости в операционную недвижимость при прекращении сдачи организацией данного имущества в аренду отражается:

по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельные субсчета) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельные субсчета) – на накопленные по инвестиционной недвижимости за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения;

по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость») – на первоначальную (переоцененную) стоимость инвестиционной недвижимости.

Выбытие инвестиционной недвижимости в результате списания (в случае физического износа, утраты (гибели) в связи с чрезвычайными

Витебский государственный технологический университет

обстоятельствами и т. п.) оформляется актом о списании имущества.

При выбытии инвестиционной недвижимости накопленные по ней за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость»). Остаточная стоимость выбывающей инвестиционной недвижимости отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость»).

Расходы, связанные с выбытием инвестиционной недвижимости, отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 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 материалов, полученных при выбытии инвестиционной недвижимости, отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При выявлении недостачи инвестиционной недвижимости в результате инвентаризации накопленные по ней за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость»). Остаточная стоимость недостающей инвестиционной недвижимости отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость»).

### 3.8 Учет долгосрочных активов, предназначенных для реализации

Долгосрочный актив (или выбывающая группа) принимается к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации при выполнении следующих условий признания:

балансовая стоимость долгосрочного актива (или выбывающей группы) будет возмещена в результате его реализации;

долгосрочный актив (или выбывающая группа) имеется в наличии для реализации в текущем состоянии и на условиях, обычных для реализации аналогичных активов (или выбывающих групп);

реализация долгосрочного актива (или выбывающей группы)

Витебский государственный технологический университет

имеет высокую вероятность и ее предполагается завершить в течение 12 месяцев с даты принятия долгосрочного актива (или выбывающей группы) к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации.

Подтверждением высокой вероятности реализации долгосрочного актива (или выбывающей группы) является:

наличие решения руководителя организации о реализации долгосрочного актива (или выбывающей группы);

принятие мер по поиску покупателя и реализации ему долгосрочного актива (или выбывающей группы) по стоимости, сопоставимой с его текущей рыночной стоимостью.

Долгосрочный актив (или выбывающая группа) принимается к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации в том отчетном периоде, в котором начинают выполняться условия признания, указанные нами выше.

Долгосрочный актив на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации отражается по наименьшей из балансовой стоимости долгосрочного актива и текущей рыночной стоимости долгосрочного актива за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией (далее – расходы на реализацию).

Если балансовая стоимость долгосрочного актива превышает его текущую рыночную стоимость за вычетом расходов на реализацию на дату принятия данного актива к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации, то сумма превышения балансовой стоимости долгосрочного актива над его текущей рыночной стоимостью за вычетом расходов на реализацию (далее – сумма первоначального обесценения) в бухгалтерском учете отражается в составе расходов по инвестиционной деятельности на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В случае изменения текущей рыночной стоимости долгосрочного актива, предназначенного для реализации, в период с даты принятия данного актива к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации до даты фактической его реализации суммы изменения балансовой стоимости данного актива отражаются:

как расходы по инвестиционной деятельности на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в сумме превышения балансовой стоимости долгосрочного актива, предназначенного для реализации, над текущей рыночной стоимостью данного актива за вычетом расходов на реализацию (далее – сумма последующего обесценения);

как доходы по инвестиционной деятельности на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в сумме превышения текущей рыночной стоимости долгосрочного актива, предназначенного для реализации, за вычетом расходов на реализацию над балансовой стоимостью данного актива, не

Витебский государственный технологический университет

превышающей сумму накопленного обесценения по данному активу (далее – сумма последующего дохода).

Балансовая стоимость активов (за исключением долгосрочных активов, предназначенных для реализации) и обязательств, входящих в выбывающую группу, предназначенную для реализации, определяется в соответствии с законодательством.

Балансовая стоимость долгосрочных активов, предназначенных для реализации, входящих в выбывающую группу, предназначенную для реализации, определяется в порядке, описанном ранее.

Признание долгосрочного актива (или выбывающей группы) в бухгалтерском учете в качестве предназначенного для реализации прекращается в том отчетном периоде, в котором перестают выполняться описанные ранее условия признания.

Долгосрочный актив, признание которого в бухгалтерском учете в качестве предназначенного для реализации прекращено (или который исключен из выбывающей группы), в бухгалтерском учете отражается по стоимости, по которой данный актив числился в бухгалтерском учете до даты принятия его к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации (или включения в выбывающую группу), скорректированной на суммы амортизации, обесценения и результаты переоценок (дооценка, уценка), которые были бы отражены в бухгалтерском учете, если бы данный актив не был принят к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации (или включен в выбывающую группу).

В случае исключения отдельного актива (или отдельного обязательства) из выбывающей группы, предназначенной для реализации, оставшиеся активы и обязательства в бухгалтерском учете отражаются как выбывающая группа, предназначенная для реализации, если по отношению к данной группе после исключения из нее отдельного актива (или отдельного обязательства) выполняются условия признания.

При принятии долгосрочных активов (или выбывающих групп) к бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации производятся записи:

по дебету счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» – на накопленные по долгосрочным активам, предназначенным для реализации (или долгосрочным активам, входящим в выбывающие группы) суммы амортизации и обесценения;

по дебету счета 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» и кредиту счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и других счетов – на балансовую стоимость долгосрочных активов, предназначенных для реализации (или активов,

Витебский государственный технологический университет

входящих в выбывающие группы);

по дебету счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и других счетов и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой») – на сумму обязательств, входящих в выбывающие группы;

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» – на сумму первоначального обесценения долгосрочных активов, предназначенных для реализации (в том числе входящих в выбывающие группы).

Сумма последующего обесценения (сумма последующего дохода) долгосрочных активов, предназначенных для реализации (в том числе входящих в выбывающие группы), отражается по дебету (кредиту) счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту (дебету) счета 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации».

Реализация долгосрочных активов (или выбывающих групп), предназначенных для реализации, отражается:

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» – на стоимость долгосрочных активов (или активов, входящих в выбывающие группы), предназначенных для реализации, числящуюся на счете 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» на дату реализации;

по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой») и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму обязательств, входящих в выбывающие группы, числящуюся на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой»);

по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму доходов от реализации долгосрочных активов (или выбывающих групп), предназначенных для реализации.

Сумма числящегося по реализованным долгосрочным активам (или выбывающим группам), предназначенным для реализации, добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных долгосрочных активов (в том числе входящих в выбывающие группы), числившихся в составе основных средств, нематериальных активов до их признания долгосрочными активами (или активами, входящими в выбывающие группы), предназначенными для реализации, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При прекращении признания долгосрочных активов (или

Витебский государственный технологический университет

выбывающих групп) в бухгалтерском учете в качестве предназначенных для реализации производятся записи:

по дебету счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» – на накопленные по долгосрочным активам (в том числе входящим в выбывающие группы) суммы амортизации и обесценения на дату принятия долгосрочных активов (или выбывающих групп) к бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации;

по дебету счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и других счетов и кредиту счета 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» – на балансовую стоимость долгосрочных активов (или активов, входящих в выбывающие группы) на дату принятия долгосрочных активов (или выбывающих групп) к бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации;

по дебету (кредиту) счета 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» и кредиту (дебету) счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на восстанавливаемую сумму первоначального и последующего обесценения (сумму последующего дохода) долгосрочных активов, предназначенных для реализации (в том числе входящих в выбывающие группы).

Суммы начисленной амортизации, обесценения, результатов переоценок (дооценок, уценок) долгосрочных активов с даты принятия их к бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации (или включения в выбывающие группы) до даты прекращения признания данных активов в бухгалтерском учете в качестве предназначенных для реализации (или исключения из выбывающих групп) определяются и отражаются в бухгалтерском учете в порядке, установленном законодательством.

### 3.9 Инвентаризация основных средств

До начала инвентаризации рекомендуется проверить:

наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета, а также технических паспортов и другой технической документации;

наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение (при отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление).

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

Витебский государственный технологический университет

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи их полное наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации.

Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности организации.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Основные средства вносят в описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то его вносят в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, то необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера, организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и др.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и другие одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на типовой инвентарной карточке группового учета, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Основные средства, которые на момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и др.), инвентаризируются до момента временного их выбытия. На основные

Витебский государственный технологический университет

средства, не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т. п.). Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные.

По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.

Выявленные излишки основных средств приходуют по рыночной стоимости по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При недостаче и порче объектов основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а сумму амортизации – с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». При выявлении конкретных виновников недостающие или испорченные основные средства оценивают по отпускным (рыночным) ценам, действовавшим в данной местности на день причинения ущерба, и списывают с кредита счета 94 в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Разницу между рыночной ценой и остаточной стоимостью основных средств отражают по дебету счета 94 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере погашения задолженности ее виновником соответствующую часть списывают со счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если конкретные виновники не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то недостающие и испорченные основные средства списывают у организаций с кредита счета 94 на финансовые результаты у коммерческой организации (счет 91) или увеличение расходов у некоммерческой организации.

### 3.10 Налоги по хозяйственным операциям движения основных средств

Хозяйственные операции по движению основных средств облагаются следующими основными налогами:

НДС по операциям поступления, выбытия, ремонта основных средств подрядным способом;

таможенная пошлина на импорт;

налог на прибыль по основным средствам, полученным безвозмездно от других организаций;

налог на прибыль, полученную от реализации основных средств.

Витебский государственный технологический университет

Взимание НДС при выбытии основных средств зависит от вида выбытия объектов, даты поступления и выбытия и правил исчисления и уплаты НДС, действовавших на дату движения объектов.

Основными видами сделок по выбытию основных средств и др. случаи выбытия являются:

передача в счет вклада в уставный капитал другой организации;

реализация (продажа);

передача на условиях (обмена) бартера;

безвозмездная передача;

ликвидация в связи с физическим и моральным износом;

сдача в аренду;

списание в результате недостачи, стихийных бедствий.

Передача основных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации НДС не облагается.

**НДС по реализуемым объектам**

При начислении НДС по реализуемым основным средствам на сумму исчисленного налога дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

**При безвозмездной передаче основных средств** плательщиком НДС является сторона, передающая основные средства. Сумма начисленного НДС отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

**При сдаче в аренду основных средств** необходимо иметь в виду, что выручка от услуг по сдаче в аренду имущества, в том числе по лизингу, облагается НДС.

При текущей аренде начисленную сумму НДС отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», а при финансовой аренде − по дебету 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

**Со стоимости ликвидируемых основных средств** в связи с физическим или моральным износом, а также **списываемых в результате недостачи и стихийных бедствий** НДС также взимается. При этом сумма начисленного НДС отражается записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

***Налог на прибыль по безвозмездно поступившим основным средствам.***

Согласно действующему законодательству налогооблагаемая прибыль организаций, получивших безвозмездно от других организаций основные средства, товары и иное имущество, увеличивается на стоимость этих средств и имущества.

***Налог на прибыль, полученную от реализации основных средств.***

Витебский государственный технологический университет

При определении прибыли от реализации основных средств и иного имущества организации для целей налогообложения учитывается разница между ценой реализации этого имущества и их первоначальной или остаточной стоимостью.

При несвоевременном перечислении налогов в бюджет, предоставлении деклараций на организацию налагаются штрафные санкции, что отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

### 3.11 Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности как минимум следующая информация:

о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;

о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т. п.).

Кроме того, в пояснительной записке к годовому отчету должна быть раскрыта следующая информация:

о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);

о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);

об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;

об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;

о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;

об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

Витебский государственный технологический университет

# 4 УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

## 4.1 Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

Согласно действующему законодательству к нематериальным активам относят имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям:

а) не имеет материально-вещественной (физической структуры);

б) может быть идентифицировано (выделено, отделено) от другого имущества;

в) предназначено для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

г) используется в течение длительного времени (свыше 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);

д) не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способно приносить организации экономическую выгоду;

ж) имеются оформленные соответствующим образом документы, подтверждающие существование самого актива и исключительные права организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы и т. п.).

В соответствии с перечисленными условиями к нематериальным активам относят следующие объекты интеллектуальной собственности:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

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

организацией предполагается завершить создание нематериального актива;

организацией определена возможность использования



Витебский государственный технологический университет

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.

В составе нематериальных активов согласно МСФО учитывается также деловая репутация организации.

При классификации можно выделить следующие виды нематериальных активов: объекты интеллектуальной собственности; деловая репутация организации.

Объекты интеллектуальной собственности можно разделить на два вида: регулируемые патентным правом и регулируемые авторским правом.

Патентное право охраняет содержание произведения. Для охраны изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, фирменных наименований, товарных знаков, знаков обслуживания необходима их регистрация по установленной процедуре в соответствующих органах. Перечень объектов, охраняемых патентным правом, исчерпывающий.

Регистрация объектов, регулируемых авторским правом, не нужна. Автор обязан выразить свое произведение в любой объективной форме, позволяющей воспроизводить указанный объект. Перечень объектов, регулируемых авторским правом, примерный и может быть расширен за счет создания новых произведений.

***Объекты, регулируемые патентным правом*** (объекты промышленной собственности). Правовое регулирование объектов промышленной собственности осуществляется Патентным и иным законодательством РБ, а также подзаконными нормативными актами, регулирующими процедуру оформления и регистрации объектов, размеры пошлин и иные вопросы.

***Изобретение*** подлежит правовой охране, если оно является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо (устройство, способ, вещество, штамм, микроорганизм, культуры клеток растений и животных) или является известным устройством, способом, веществом, штаммом, но имеет новое применение. Патент на изобретение выдается сроком до 20 лет и удостоверяет приоритет изобретения, авторство, а также исключительное право на его использование.

Витебский государственный технологический университет

***Промышленный образец*** − художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид. Отличительными признаками патентоспособности промышленного образца являются его новизна, оригинальность и промышленная применимость. Патент на промышленный образец выдается на срок до 10 лет и может быть продлен еще на срок до 5 лет.

***Полезная модель*** представляет собой конструктивное выполнение из составных частей. Отличительные признаки полезной Модели − новизна и промышленная применимость. Правовая охрана полезной модели осуществляется при наличии свидетельства, выдаваемого Патентным отделом на срок до 10 лет и продлеваемого по ходатайству патентообладателя на дополнительный срок до 3 лет.

Основные формы использования охраняемых патентным правом объектов − передача прав по лицензионному договору и внесение объекта в качестве вклада в уставный капитал организации. Лицензионный договор существенно отличается от договора купли-продажи и найма, поскольку патентовладелец передает по лицензионному договору не само изобретение, а лишь исключительное право на его использование; патентовладелец может передать право на использование изобретения широкому кругу третьих лиц и сам использовать изобретение. Стоимость охраняемых патентом объектов складывается из затрат на их приобретение, юридических, консультационных и других затрат.

***Товарный знак и знак обслуживания*** − обозначения, позволяющие различать соответственно однородные товары и услуги разных юридических или физических лиц.

Правовая охрана товарного знака и знака обслуживания осуществляется на основе свидетельства Патентного ведомства, удостоверяющего приоритет товарного знака, исключительное право владельца на товарный знак в отношении товаров, указанных в свидетельстве. Свидетельство выдается на срок 10 лет и может продлеваться каждый раз на этот же срок.

***Наименование места происхождения товара*** − название страны, населенного пункта или другого географического объекта, используемого для обозначения товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными или людскими факторами либо обоими факторами одновременно. Правовая охрана наименования места происхождения товара осуществляется на основе свидетельства Патентного ведомства, выдаваемого на срок 10 лет и продлеваемого каждый раз на этот же срок.

***Объекты, регулируемые авторским правом.*** Регулирование объектов авторским правом осуществляется в соответствии с законами РБ.

***Программа для ЭВМ*** − объективная форма представления



Витебский государственный технологический университет

совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств. К ней относятся также подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы, и аудиовизуальные отображения.

***База данных*** − объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и др.), систематизированных с целью нахождения и обработки этих данных.

***Топология интегральных микросхем*** − зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними.

Помимо указанных объектов авторских прав могут быть и другие произведения науки, а также литературы и искусства.

Правовой формой подачи объектов авторского права является авторский договор (на воспроизведение произведения, его переработку и распространение).

К объектам интеллектуальной собственности следует отнести ***лицензии,*** дающие право заниматься определенным видом деятельности (торговлей ликеро-водочными изделиями и др.), если они выдаются на срок более 1 года.

***Деловая репутация организации*** − это разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и балансовой стоимостью ее имущества. При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Объектом нематериальных активов согласно МСБУ является положительная деловая репутация, которая рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю, и учитывается как доходы будущих периодов. В Беларуси деловая репутация не является объектом нематериальных активов.

***Оценка нематериальных активов***. В учете и отчетности нематериальные активы отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают амортизацию нематериальных активов.

Первоначальная стоимость определяется для объектов:

внесенных в счет вкладов в уставный капитал (фонд) − по договоренности сторон (согласованной стоимости);

приобретенных за плату у других организаций и лиц − по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию;

Витебский государственный технологический университет

полученных безвозмездно от других организаций и лиц − по рыночной стоимости на дату оприходования (учета).

Затраты по приобретению нематериальных активов включают суммы, выплаченные продавцу объекта, посредникам, за информационные и консультационные услуги, регистрационные сборы и пошлины, таможенные расходы и другие расходы, связанные с приобретением объектов.

Расходы по созданию нематериальных активов и доведению их до состояния, пригодного к использованию, складываются из начисленной соответствующим работникам оплаты труда, отчислений на социальные нужды, материальных затрат и общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Нематериальные активы, поступающие в организацию по сделке мены, оценивают исходя из стоимости обмениваемого имущества.

Первоначальная стоимость созданного в организации веб-сайта, принимаемого к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива, определяется в сумме фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат организации на разработку и подготовку веб-сайта к использованию по назначению, включая:

затраты на размещение веб-сайта на внешнем сервере;

затраты на первичную регистрацию доменного имени;

стоимость приобретенного или разработанного программного обеспечения, обеспечивающего функционирование веб-сайта;

затраты на установку программного обеспечения, обеспечивающего функционирование веб-сайта;

затраты на разработку графического дизайна веб-сайта;

иные затраты, непосредственно связанные с разработкой и подготовкой веб-сайта к использованию по назначению.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Национального банка РБ, действующему на дату приобретения объекта.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Республики Беларусь**.**

## 4.2 Учет поступления и создания нематериальных активов

**Документальное оформление движения нематериальных активов.** Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов является совокупность имущественных прав, возникающих из

Витебский государственный технологический университет

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.

Аналитический учет затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ (далее – НИОКТР) ведется по видам работ, договорам (заказам) и т. п. В настоящее время отсутствуют какие-либо рекомендации по документальному оформлению движения нематериальных активов. Поэтому организации должны сами разрабатывать формы соответствующих документов исходя из Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете и Закона о бухгалтерском учете и отчетности, определивших перечень обязательных реквизитов в документах, и особенностей учитываемых объектов.

В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по их поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты. Особое внимание следует обратить на правильность перехода права на владение нематериальными активами. Например, приобретение права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должно подтверждаться соответствующими лицензионными договорами, зарегистрированными в установленном порядке. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами.

Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения и свои должностные инструкции, а также другие необходимые сведения.

***Синтетический и аналитический учет поступления и создания 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 законодательству. Синтетический учет поступления нематериальных активов осуществляют на счетах 08 «Вложения в долгосрочные активы» субсчет «Приобретение и создание нематериальных активов», 04 «Нематериальные активы», 18 «Налог на

Витебский государственный технологический университет

добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам», и счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на вещных правах. Учет нематериальных активов на счете 04 осуществляют в первоначальной оценке. По некоторым видам нематериальных активов со счета 04 списывают на счета затрат начисленную амортизацию по этим активам.

При наличии в организации нескольких видов нематериальных активов значительной стоимости возможно для каждого вида активов открывать субсчета в соответствии с классификацией нематериальных активов, принятой в организации, в частности:

04-1 «Объекты интеллектуальной собственности»;

04-2 «Отложенные затраты»;

04-4 «Прочие объекты».

**Основные виды поступления нематериальных активов:**

их приобретение по сделкам гражданско-правового характера, в том числе:

создание своими силами и с привлечением сторонних исполнителей на договорной основе;

приобретение на условиях обмена;

поступление в счет вклада в уставный капитал организации;

безвозмездное поступление;

поступление нематериальных активов для осуществления совместной деятельности.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» с кредита расчетных, материальных и других счетов. После принятия на учет приобретенных или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08.

Поступление нематериальных активов в порядке исполнения сделки мены (обмена) также первоначально отражают на счете 08 с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с последующим учетом по дебету счета 04 с кредита счета 08. Переданные в порядке бартера объекты имущества списывают с кредита соответствующих счетов (01, 10, 12, 40 и др.) в дебет счетов реализации (90, 91).

Нематериальные активы, внесенные учредителями или участниками в счет их вкладов в уставный капитал, отражаются на счете 08 (по аналогии с основными средствами).

При этом задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал отражают по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и

Витебский государственный технологический университет

кредиту счета 80 «Уставный капитал». На стоимость поступивших в счет вклада в уставный капитал нематериальных активов составляют бухгалтерские записи:

Дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»;

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»
Кредит счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Нематериальные активы, полученные по договору дарения или иным образом безвозмездно, необходимо учитывать по рыночной стоимости в составе доходов организации.

Безвозмездно полученные нематериальные активы приходуются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления». Со счета 08 первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счет 04 «Нематериальные активы».

Стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов, учтенная на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления», в дальнейшем списывается ежемесячно в размере начисленных сумм амортизационных отчислений по объекту в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Первоначальная стоимость нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации как излишки, отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По приобретенным нематериальным активам организации уплачивают НДС по установленным ставкам. Порядок дальнейшего отражения операций по НДС зависит от назначения нематериальных активов (для производственных нужд, непроизводственных нужд и др.), вида организаций (сельскохозяйственные и малые организации, фермерские хозяйства) и осуществляется таким же образом, как и по основным средствам.

Вместе с тем следует иметь в виду, что в соответствии с Налоговым законодательством НДС по приобретенным нематериальным активам учитывается в общеустановленном порядке по дебету счета 18, субсчет «НДС по приобретенным нематериальным активам», в корреспонденции с кредитом счетов 60 и 76. Ежемесячно после принятия на учет нематериальных активов сумма НДС списывается с кредита счета 18 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в размере суммы НДС.

По безвозмездно поступившим нематериальным активам налогооблагаемая прибыль увеличивается на стоимость поступивших активов.

Витебский государственный технологический университет

Аналитический учет нематериальных активов осуществляют в ***карточке учета нематериальных активов.*** Карточка применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности.

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

На оборотной стороне карточки изложена характеристика объекта нематериальных активов.

### 4.3. Бухгалтерский учет изменений первоначальной стоимости нематериальных активов

Первоначальная стоимость нематериальных активов не подлежит изменению, за исключением случаев, установленных законодательством.

Нематериальные активы после принятия к бухгалтерскому учету могут учитываться по первоначальной стоимости или по переоцененной стоимости.

Организация вправе на конец отчетного периода переоценивать нематериальные активы по текущей рыночной стоимости в случае возможности достоверного ее определения исключительно по данным активного рынка данных нематериальных активов, на котором обращающиеся нематериальные активы имеют однородный характер, информация о ценах на них является общедоступной и в любой момент может быть совершена сделка купли-продажи данных нематериальных активов.

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

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

значительное (более чем на 20 процентов) уменьшение текущей рыночной стоимости нематериального актива;



Витебский государственный технологический университет

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

увеличение рыночных процентных ставок;

существенное изменение способа использования нематериального актива;

иные признаки обесценения нематериального актива.

При наличии признаков обесценения нематериального актива определяется его возмещаемая стоимость на конец отчетного периода как наибольшая из текущей рыночной стоимости нематериального актива за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, и ценности использования нематериального актива.

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

Приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования нематериального актива и его выбытия по окончании срока полезного использования определяется путем умножения ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков от использования нематериального актива 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 нематериального актива. В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования, устанавливаемая Национальным банком Республики Беларусь.

При определении будущих денежных потоков от использования нематериального актива и его выбытия по окончании срока полезного использования не учитываются предполагаемые денежные потоки вследствие будущей реструктуризации, относительно которой организацией не признаны обязательства, будущих вложений в нематериальный актив, финансовой деятельности, выплат (поступлений) налога на прибыль.

Если признаки обесценения нематериального актива в отчетном периоде прекращают иметь место, то на основании решения руководителя организации в бухгалтерском учете на конец отчетного периода отражается сумма восстановления обесценения нематериального актива в пределах накопленной суммы обесценения по данному нематериальному активу.

Сумма обесценения нематериального актива, учитываемого по первоначальной стоимости, отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных

Витебский государственный технологический университет

активов» (отдельный субсчет).

Сумма восстановления обесценения нематериального актива, учитываемого по первоначальной стоимости, отражается по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если нематериальный актив учитывается по переоцененной стоимости без применения обесценения, результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (дооценка, уценка) отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

а) сумма дооценки нематериального актива отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки данного нематериального актива, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Оставшаяся сумма дооценки нематериального актива отражается на счете 83 «Добавочный капитал». Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:

по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму восстановления уценки первоначальной стоимости нематериального актива;

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» – на сумму восстановления уценки накопленной амортизации нематериального актива;

по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» – на оставшуюся сумму дооценки первоначальной стоимости нематериального актива;

по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» – на оставшуюся сумму дооценки накопленной амортизации нематериального актива.

Если сумма уценки нематериального актива ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы», то вся сумма дооценки данного нематериального актива отражается на счете 83 «Добавочный капитал». Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:

по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» – на сумму дооценки первоначальной стоимости нематериального актива;

по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» – на сумму дооценки накопленной амортизации нематериального актива;

б) сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного фонда в пределах имеющегося его остатка по данному нематериальному активу, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного нематериального актива. Оставшаяся сумма уценки нематериального актива отражается на счете 91 «Прочие

Витебский государственный технологический университет

доходы и расходы». Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:

по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы» – на сумму уценки первоначальной стоимости нематериального актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному нематериальному активу;

по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» – на сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному нематериальному активу;

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы» – на оставшуюся сумму уценки первоначальной стоимости нематериального актива;

по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на оставшуюся сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива.

Если по нематериальному активу не имеется остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного нематериального актива, то вся сумма уценки данного нематериального актива отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы» – на сумму уценки первоначальной стоимости нематериального актива;

по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива.

Если нематериальный актив учитывается по переоцененной стоимости с применением обесценения, сумма его обесценения отражается в бухгалтерском учете:

по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) – на сумму обесценения нематериального актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному нематериальному активу, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного нематериального актива;

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) – на оставшуюся сумму обесценения нематериального актива.

Сумма восстановления обесценения нематериального актива, учитываемого по переоцененной стоимости с применением обесценения, отражается в бухгалтерском учете:

Витебский государственный технологический университет

по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму восстановления обесценения нематериального актива, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;

по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» – на оставшуюся сумму восстановления обесценения нематериального актива.

Сумма обесценения нематериального актива, по которому не имеется остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного нематериального актива, отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет). Сумма восстановления обесценения данного нематериального актива отражается по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При переоценке ранее обесцененного нематериального актива изначально восстанавливается сумма обесценения нематериального актива в порядке.

### 4.4 Учет амортизации нематериальных активов

Нематериальные активы используются длительное время, и в течение этого времени их стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги путем начисления по ним амортизации.

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

а) распределение амортизируемой стоимости объектов нематериальных активов между отчетными периодами, составляющими в совокупности расчетный (ожидаемый) срок службы, рациональным способом, выбранным организацией самостоятельно;

б) систематическое включение организацией (за исключением бюджетной) относящейся к данному отчетному периоду части стоимости используемых объектов нематериальных активов:

в затраты на производство с отражением в бухгалтерском учете по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (при условии обособленного учета их коммерческой

Витебский государственный технологический университет

деятельности) в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов»;

в расходы на реализацию с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 44 «Расходы на реализацию» в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов»;

в прочие расходы по текущей деятельности с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» либо прочие расходы с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

К используемым в предпринимательской деятельности относятся также объекты, переданные в безвозмездное пользование сторонним организациям для осуществления ими:

реализации товаров, производимых (продаваемых) передающими такие объекты коммерческими организациями, реализации работ (услуг) данных коммерческих организаций;

производства товаров (работ, услуг) для данных коммерческих организаций.

Амортизационные отчисления от стоимости не используемых в предпринимательской деятельности коммерческих организаций объектов нематериальных активов включаются в состав прочих расходов по текущей деятельности организации с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов». При ведении раздельного учета предпринимательской деятельности обслуживающих производств и хозяйств амортизационные отчисления от стоимости объектов в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов». При списании амортизационных отчислений в составе расходов некоммерческой деятельности обслуживающих производств и хозяйств – по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в корреспонденции с кредитом счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

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 (обесценения, восстановления

Витебский государственный технологический университет

обесценения) в соответствии с законодательством.

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

Величина амортизационных отчислений исчисляется ежемесячно по нормам, установленным самой организацией исходя из амортизируемой стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования (но не свыше срока деятельности организации). Срок полезного действия нематериальных активов определяется самой организацией.

По объектам нематериальных активов сроки полезного использования и нормативные сроки службы устанавливаются равными друг другу по величине и подтверждаются соответствующими документами и договорами, предусмотренными законодательством. При этом нормативный срок службы и срок полезного использования объектов нематериальных активов определяется исходя из времени их использования (срока службы), устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя.

При невозможности определения нормативного срока службы нематериального актива нормы амортизационных отчислений по нему устанавливаются по решению комиссии:

− по средствам индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, услуг: фирменным наименованиям, товарным знакам − на срок до 40 лет, но не более срока деятельности организации;

− объектам промышленной собственности: изобретениям, полезным моделям, промышленным образцам, топологиям интегральных схем, секретам производства (ноу-хау), селекционным достижениям, другим объектам интеллектуальной собственности, на которые распространяется право промышленной собственности, − на срок до 20 лет, но не более срока деятельности организации;

− другим объектам нематериальных активов − на срок до 10 лет, но не более срока деятельности организации.

Пересмотр сроков службы и/или сроков полезного использования нематериальных активов комиссия вправе производить при условии возобновления или продления срока их функционирования в соответствии с установленными в Инструкции по амортизации правилами.

По окончании срока полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

Амортизируемая стоимость нематериальных активов изменяется в случаях:

Витебский государственный технологический университет

− проведения переоценки нематериальных активов в соответствии с законодательством;

− внесения установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с поддержанием имущественных прав, в том числе в силе патента (свидетельства) на объект права промышленной собственности, а также связанных с выплатой вознаграждения за предоставленное право на использование по лицензионному договору объекта права промышленной собственности;

− вложений, связанных с доведением объекта интеллектуальной собственности до использования в запланированных целях, улучшением объектов права промышленной собственности, компьютерных программ, баз данных, литературных произведений, не влекущих за собой создание нового объекта нематериального актива;

− других в соответствии с законодательством.

Амортизационные отчисления по объектам нематериальных активов, используемым в предпринимательской деятельности производятся на протяжении всего срока полезного использования:

− при условии фактической эксплуатации в отчетном месяце объектов нематериальных активов сумма амортизационных отчислений включается в затраты на производство или расходы на реализацию;

− если данный объект нематериальных активов в отчетном месяце не использовался, сумма начисленной в соответствии с выбранным для него порядком амортизации включается в состав текущих расходов (Дебет счета 90).

Амортизация по объектам нематериальных активов, не используемым в предпринимательской деятельности, в том числе по тем, которые в отчетном месяце не эксплуатировались, начисляется линейным способом исходя из установленных нормативных сроков службы и включается в состав внереализационных расходов непосредственно или при списании расходов обслуживающих производств и хозяйств.

Амортизационные отчисления от стоимости объектов нематериальных активов, одновременно используемых в предпринимательской деятельности и в деятельности, не являющейся предпринимательской, в каждой из этих частей производятся линейным способом по нормам, рассчитанным исходя из установленных нормативных сроков службы и равных им сроков полезного использования.

Разрешенные способы начисления амортизации нематериальных активов:

− линейный;

− нелинейный (метод суммы чисел лет и метод уменьшаемого остатка);

− производительный.

Витебский государственный технологический университет

По объектам нематериальных активов, не используемым в предпринимательской деятельности, может применяться только линейный способ начисления амортизации.

**Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:**

при линейном способе − исходя из амортизируемой стоимости объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта;

при способе уменьшаемого остатка − исходя из остаточной стоимости объекта на начало года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта;

при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) − исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования.

По аналогии с основными средствами начисление амортизации по нематериальным активам целесообразно начинать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объектов в эксплуатацию, и прекращать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия из эксплуатации.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражают в бухгалтерском учете двумя способами:

**а) накоплением начисленных сумм на отдельном счете;**

**б) путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.**

При первом способе при начислении амортизации по нематериальным активам дебетуют счета издержек производства или обращения (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.) и кредитуют счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

(На счете 05 «Амортизация нематериальных активов» отражают начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 05).

### 4.5 Учет выбытия нематериальных активов

Основными причинами выбытия нематериальных активов являются их продажа, списание вследствие непригодности, безвозмездная передача, передача нематериальных активов в счет

Витебский государственный технологический университет

вклада в уставные капиталы других организаций.

При выбытии нематериальных активов в результате их продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается в дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость нематериальных активов списывается со счета 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет счета 91 списываются также все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и сумма НДС по проданным и безвозмездно переданным нематериальным активам. По кредиту счета 91 отражается сумма выручки от продажи или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете 91 и затем списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки». При этом если сумма выручки от продажи нематериальных активов превышает их остаточную стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 и кредит счета 99. Если же остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита счета 91 в дебет счета 99.

Обороты по продаже и безвозмездной передаче нематериальных активов облагаются НДС у передающей стороны.

Для определения суммы НДС по проданным нематериальным активам нужно выяснить факты приобретения активов − с НДС или без НДС.

При безвозмездной передаче нематериальных активов плательщиком НДС является передающая сторона (принимающая сторона уплачивает налог на прибыль). Облагаемый оборот определяется исходя из цены продажи (без учета НДС).

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества остаточная стоимость нематериальных активов списывается с кредита счета 04 в дебет счета 06 или 58. Сумма амортизации по переданным нематериальным активам списывается в дебет счета 05 с кредита счета 04.

Превышение согласованной стоимости над остаточной стоимостью по переданным нематериальным активам отражают по дебету счета 58 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Обратная разница учитывается по дебету счета 91 и кредиту счета 06 или 58.

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить наличие документов, подтверждающих права организации на использование нематериальных активов; правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе.

При выявлении недостачи нематериальных активов в результате

Витебский государственный технологический университет

инвентаризации накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость недостающих нематериальных активов отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы».

Сумма числящегося по недостающим нематериальным активам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных нематериальных активов, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Стоимость переданных организацией обособленным подразделениям нематериальных активов, по которой они числились в бухгалтерском учете организации на счете 04 «Нематериальные активы», отражается по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Накопленные по переданным нематериальным активам суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Стоимость переданных вверителем доверительному управляющему в доверительное управление нематериальных активов, по которой они числились в бухгалтерском учете вверителя на счете 04 «Нематериальные активы», отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом») и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Накопленные по переданным нематериальным активам суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»).

Следует отметить, что нематериальные активы как объекты учета еще недостаточно изучены и не регламентированы должным образом поэтому возможны разногласия (особенно с налоговыми органами) по порядку учета некоторых объектов. Организации должны в этом случае искать варианты решения подобных проблем (в том числе с помощью специалистов-экспертов). В качестве примера неодинакового подхода к порядку учета отдельных объектов можно привести лицензии на право осуществления определенной деятельности: если срок действия лицензии составляет более одного года, то затраты, связанные с ее приобретением, учитывают на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» затем списывают с этого счета на счет 04 «Нематериальные

Витебский государственный технологический университет

активы»; если срок действия лицензии составляет один год или менее одного года, то по действующему определению нематериальных активов стоимость такой лицензии не может быть отнесена к нематериальным активам.

### 4.6 Бухгалтерский учет затрат на выполнение НИОКТР и результатов НТД

Организациями-заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, или организациями-исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, фактические прямые и распределяемые переменные косвенные затраты на выполнение НИОКТР отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов:

10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» – на стоимость запасов (в том числе специального оборудования), использованных при выполнении НИОКТР;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму затрат на услуги других лиц, связанных с выполнением НИОКТР;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений на социальное страхование и обеспечение, исчисленную от начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР;

других счетов – на суммы иных фактических затрат на выполнение НИОКТР.

Первоначальная стоимость имущественных прав на результаты НТД, принимаемых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, определяется в сумме фактических затрат на их создание за вычетом фактических затрат на изготовление материальных объектов, пригодных для дальнейшего использования, в которых выражены результаты НТД, созданные в процессе исполнения договоров на выполнение НИОКТР.

Первоначальная стоимость имущественных прав на результаты НТД, принимаемых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы». Стоимость материальных объектов отражается по дебету счетов 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 08

Витебский государственный технологический университет

«Вложения в долгосрочные активы».

Если в результате НТД нематериальные активы не созданы, то сумма фактических затрат на их создание за вычетом фактических затрат на изготовление материальных объектов отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы». Стоимость материальных объектов отражается по дебету счетов 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Хозяйственные операции, связанные с выполнением НИОКТР на условиях долевого участия, заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, или исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, отражаются в бухгалтерском учете:

по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму денежных средств, полученных от организаций-дольщиков;

по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов – на сумму затрат на выполнение НИОКТР;

по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» – на сумму затрат, переданных организациям-дольщикам, соответствующую их доле в стоимости выполненных НИОКТР в целом или этапов НИОКТР.

При безвозмездной передаче заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, или исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, организациям имущественных прав на результаты НТД накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость переданных имущественных прав на результаты НТД отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы».

Стоимость безвозмездно переданных заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, или исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, организациям материальных объектов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, отражается по

Витебский государственный технологический университет

дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 01 «Основные средства». Стоимость безвозмездно переданных заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, или исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, организациям материальных объектов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве запасов, отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности») и кредиту счетов 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция».

Исполнителями, не являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, фактические затраты на выполнение НИОКТР отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счетов:

10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» – на стоимость запасов (в том числе специального оборудования), использованных при выполнении НИОКТР;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму затрат на услуги других лиц, связанных с выполнением НИОКТР;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений на социальное страхование и обеспечение, исчисленную от начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР;

других счетов – на суммы иных фактических затрат на выполнение НИОКТР.

После приемки выполненных НИОКТР в целом или этапов НИОКТР учтенные на счете 20 «Основное производство» фактические затраты на выполнение НИОКТР списываются с этого счета в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»).

Стоимость использованного при выполнении НИОКТР специального оборудования отражается по дебету забалансового счета 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» до окончания НИОКТР. Стоимость безвозмездно полученного исполнителями специального оборудования после окончания НИОКТР отражается:

по кредиту забалансового счета 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»;

как основные средства по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов»;

как запасы по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 98

Витебский государственный технологический университет

«Доходы будущих периодов» или счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»).

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость специального оборудования, принятого к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, отражается на протяжении срока его полезного использования по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму начисленной амортизации специального оборудования от его первоначальной стоимости.

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость специального оборудования, принятого к бухгалтерскому учету в качестве запасов, отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности») по мере списания его стоимости на расходы организации.

Стоимость специального оборудования, возвращаемого после окончания НИОКТР заказчикам, отражается по кредиту забалансового счета 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение».

Стоимость безвозмездно полученных исполнителями материальных объектов отражается:

как основные средства по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов»;

как запасы по дебету счетов 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» или счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»).

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость материальных объектов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, отражается на протяжении сроков их полезного использования по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму начисленной амортизации материальных объектов от их первоначальной стоимости.

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость материальных объектов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве запасов, отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности») по мере списания их стоимости на расходы организации.

Средства республиканского и (или) местных бюджетов, в том числе средства государственных целевых бюджетных фондов, а также средства государственных внебюджетных фондов (далее – государственные средства), полученные коммерческими организациями

Витебский государственный технологический университет

на выполнение НИОКТР, отражаются по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

Учтенные в составе доходов будущих периодов суммы государственных средств, использованных на выполнение НИОКТР, на протяжении сроков полезного использования имущественных прав на результаты НТД, принятых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, отражаются по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму начисленной амортизации имущественных прав на результаты НТД от их первоначальной стоимости.

Витебский государственный технологический университет

### 4.7 Бухгалтерский учет хозяйственных операций, связанных с предоставлением или получением в пользование нематериальных активов

Предоставленные правообладателями (лицензиарами) нематериальные активы в пользование (за исключением отчуждения нематериальных активов) пользователям (лицензиатам) учитываются правообладателями на счете 04 «Нематериальные активы».

Расходы, связанные с передачей пользователям нематериальных активов, правообладателями отражаются по дебету счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.

Причитающиеся от пользователей платежи по договорам в зависимости от их вида (единовременные или периодические) и периода пользования предоставленными нематериальными активами правообладателями отражаются:

по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» – на полную сумму единовременного платежа, причитающуюся по договору;

по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму единовременного платежа, приходящуюся на отчетный период;

по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму периодического платежа по договору, приходящуюся на отчетный период.

Начисленные по договорам суммы единовременных и периодических платежей пользователями отражаются по дебету счетов 08 «Вложения в долгосрочные активы», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» и других счетов и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Перечисленные суммы единовременных и периодических платежей пользователями отражаются по дебету счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов.

Витебский государственный технологический университет

# 5 УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

## 5.1 Запасы, их классификация, оценка, задачи учета

В качестве запасов к бухгалтерскому учету принимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или 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.

Таким образом, в бухгалтерском учете в качестве **запасов** принимаются активы:

а) используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), предназначенной для продажи (сырье и основные материалы, покупные полуфабрикаты и др.);

б) предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);

в) используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.).

Основная часть запасов используется в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Основными задачами учета запасов являются контроль за сохранностью материальных ресурсов, соответствием складских запасов нормативам, за выполнением планов снабжения материалами; выявление фактических затрат, связанных с заготовкой материалов; контроль за соблюдением норм производственного потребления; правильное распределение стоимости израсходованных в производстве

материалов по объектам калькуляции; рациональная оценка запасов.

Для правильной организации учета запасов важное значение имеют их классификация, оценка и выбор единицы учета.

**Классификация запасов.** В зависимости от той роли, которую играют разнообразные запасы в процессе производства, их подразделяют на следующие группы:

− 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;

− животные на выращивании и откорме;

− незавершенное производство;

− готовая продукция;

− товары.

**Сырье и основные материалы** − предметы труда, предназначенные для использования в процессе производства продукции и представляющие собой материальную (вещественную) основу при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг). К сырью относится продукция сельского хозяйства и добывающей промышленности (зерно, хлопок, древесина, нефть и др.), а к материалам − продукция обрабатывающей промышленности (бумага, металл, бензин и т. п.).

**Покупные полуфабрикаты** − это те же сырье и основные материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией.

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

**Вспомогательные материалы** − материалы, которые используют для воздействия на сырье и основные материалы, для придания продукции определенных потребительских свойств (пищевые красители, вкусовые добавки) или для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (смазочные и обтирочные материалы и т. п.). В группе вспомогательных материалов ввиду особенностей использования выделяют топливо, тару и тарные материалы, а также запасные части.

**Животные на выращивании и откорме** − это принадлежащие организации животные: молодняк; взрослые животные, находящиеся на откорме и в нагуле; птицы; звери; кролики; семьи пчел; служебные собаки; взрослый скот, выбракованный из основного стада для реализации (без постановки на откорм); скот, принятый от населения

Витебский государственный технологический университет

для реализации.

Под **незавершенным производством** понимается продукция, не прошедшая всех стадий и операций обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также испытаний и технической приемки.

**Готовая продукция** − это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, в том числе по комплектности, принятые на склад или заказчиком и снабженные сертификатом или другим документом, удостоверяющим их качество. Если в организации нет склада готовой продукции, то продукция включается в состав готовой продукции по моменту ее отгрузки. Продукция, подлежащая сдаче заказчикам на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и в состав готовой продукции не включается.

**Товары** − это товарно-материальные ценности, приобретенные в качестве товаров для реализации.

**Производственный инвентарь** − рабочие столы, верстаки, шкафы, сбруя, орудия лова, ульи пчел и др.

**Хозяйственный инвентарь** − конторская и другая мебель, обстановка (столы, стулья, шкафы и др.), противопожарный инвентарь и др.

**Прочие инвентарь и хозяйственные принадлежности** − это столовая посуда и принадлежности, инвентарь социально-культурных мероприятий, спортивный и туристский инвентарь и др.

К **инструментам и приспособлениям общего пользования** относят режущий, абразивный, слесарно-монтажный и подобные им инструменты, измерительные приборы и приспособления.

**Временные (нетитульные) сооружения и приспособления** − это приобъектные конторы и кладовые; складские помещения и навесы при объекте строительства; настилы, стремянки, лестницы, переходные мостики, ходовые доски, обноски при разбивке здания; сооружения, приспособления и устройства по технике безопасности и т. п.

**Специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь** (далее − специальная одежда) − это специальная одежда, предназначенная для предотвращения или уменьшения воздействия на работников вредных и (или) опасных производственных факторов, а также для защиты от загрязнения и неблагоприятных температурных условий.

**Специальная оснастка и приспособления** − это специальные приспособления, специальное оборудование, которые обеспечивают условия для производства строительных работ, конкретных видов продукции, специфических технологических операций. К ним относят штампы, стапели, деревянную и металлическую опалубку и др. В

Витебский государственный технологический университет

зависимости от стоимости и срока службы такие специальные средства могут учитываться как в составе основных средств, так и в составе оборотных активов.

Кроме того, материалы классифицируют по техническим свойствам и делят на группы: черные и цветные металлы, прокат, трубы и др.

Указанные классификации запасов используются для построения синтетического и аналитического учета, а также составления статистического отчета об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

Для учета запасов применяют следующие синтетические счета:

10 «Материалы»;

11 «Животные на выращивании и откорме»;

15 «Заготовление и приобретение запасов»;

16 «Отклонение в стоимости запасов »;

41 «Товары»;

43 «Готовая продукция»;

забалансовые счета 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию».

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета:

1 «Сырье и материалы»;

2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

3 «Топливо»;

4 «Тара и тарные материалы»;

5 «Запасные части»;

6 «Прочие материалы»;

7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;

8 «Временные сооружения»;

9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;

10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;

11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы».

Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности подразделяются на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименованию, сорту, размеру присваивают краткое числовое обозначение и записывают их в специальный реестр.

**Оценка запасов.** Запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за

Витебский государственный технологический университет

исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Беларуси).

К фактическим затратам на приобретение запасов относятся:

− стоимость запасов по ценам приобретения;

− таможенные сборы и пошлины;

− вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы;

− затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;

− затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях;

− транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Торговые и другие аналогичные скидки не включаются в фактическую себестоимость приобретенных запасов.

В организациях оптовой торговли товары оцениваются по стоимости их приобретения, в организациях, осуществляющих розничную торговлю, − могут оцениваться по розничным ценам.

Фактическая себестоимость запасов при их изготовлении в организации определяется в сумме фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Фактическая себестоимость запасов, внесенных в качестве вклада в уставный фонд организации, определяется исходя из оценки их стоимости, произведенной в соответствии с законодательством (согласованной собственником имущества (учредителями, участниками) организации).

Фактическая себестоимость запасов, полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация устанавливает стоимость таких же или аналогичных запасов, или исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Не включаются в фактические затраты на приобретение запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением запасов.

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных в обмен на другие неденежные активы, признается рыночная стоимость полученных запасов. Разница между рыночной стоимостью полученных запасов и стоимостью запасов передающей стороны относится на финансовые результаты. Если рыночную стоимость запасов, полученных в обмен на неденежные активы, невозможно определить, то запасы принимаются к бухгалтерскому учету по

Витебский государственный технологический университет

стоимости передаваемых или подлежащих передаче другой организации неденежных активов, по которой они были отражены в бухгалтерском учете передающей стороны.

В фактическую себестоимость запасов включаются также фактические затраты организации на доставку запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования. Затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, включают затраты организации по доработке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

В фактическую себестоимость приобретенных запасов, таким образом, включается:

− стоимость запасов по ценам приобретения (определяется по товарным накладным, товарно-транспортным накладным);

− транспортно-заготовительные затраты (на основании актов об оказании услуг, товарных накладных, товарно-транспортных накладных, авансовых отчетов);

− расходы по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

Запасы, на которые текущая рыночная стоимость в течение года снизилась либо которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости запасов.

Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре.

Материальные ценности отражают на синтетических счетах по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам.

Исчисление фактической себестоимости заготовления каждого вида сырья и материалов требует значительных затрат труда и времени. Поэтому фактическую себестоимость заготовления исчисляет лишь небольшая часть организаций по основным видам сырья или материалов. На большей части организаций текущий учет материальных ценностей ведут по твердым учетным ценам − по средним покупным ценам, по плановой себестоимости и др. Отклонения фактической себестоимости материалов от средней покупной цены или от плановой себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов.

Планом счетов разрешается осуществлять синтетический учет материальных ценностей на счетах 10 «Материалы» и другое по



Витебский государственный технологический университет

учетным ценам, в качестве которых используются плановая себестоимость приобретения (заготовления), средние покупные цены и др. В этом случае отклонения фактической себестоимости материальных ценностей от стоимости их по учетным цепам учитываются на синтетическом счете 16 «Отклонение в стоимости запасов».

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, разрешается производить следующими методами оценки запасов:

− по себестоимости каждой единицы;

− по средней себестоимости;

− по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО).

Применение одного из этих методов по виду (группе) запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

По себестоимости каждой единицы оценивают материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), или запасы, которые не могут быть обычным образом заменены на другие.

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в течение месяца.

Первый и второй способы оценки материальных ресурсов являются традиционными для белорусской учетной практики. В течение отчетного месяца материальные ресурсы списывают на производство (как правило, по учетным ценам), а в конце месяца списывают соответствующую долю отклонений фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам.

При методе ФИФО применяют правило: первая партия на приход − первая в расход. Это означает, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и так далее в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц.

Если учет материалов ведется на счете 10 «Материалы» по учетным ценам, то для учета отклонений фактической себестоимости от учетной используются счета 15 «Заготовление и приобретение запасов» и 16 «Отклонение в стоимости запасов».

Витебский государственный технологический университет

Отражение в бухгалтерском учете:

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|---|
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 1 | Отражено поступление материалов от поставщиков на сумму без НДС | 10 | 60 |
| 2 | Отражен НДС, указанный в первичном документе поставщика | 18 | 60 |
| 3 | Перечислено поставщику за материалы | 60 | 51 |
| 4 | Списаны материалы, отпущенные на производство | 20, 23, 25 | 10 |

В качестве учетных цен на материалы применяются:

– цены приобретения. В этом случае другие затраты, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных затрат;

– фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего отчетного периода. В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов отчетного периода и их учетной ценой учитываются в составе транспортно-заготовительных затрат;

– планово-расчетные цены. В этом случае отклонения цен приобретения от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных затрат;

– средняя цена группы. В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе транспортно-заготовительных затрат. Средняя цена группы устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах;

– средняя цена каждого наименования материалов. В этом случае величина отклонения (разница между фактическими затратами по приобретению материала и его ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов по средним ценам.

Сумма отклонений распределяется пропорционально стоимости израсходованных материалов на производство.

Отражение в бухгалтерском учете:

Витебский государственный технологический университет

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|---|
| 1 | Отражено поступление материалов от поставщиков по фактической себестоимости | 15 | 60 |
| 2 | Отражена учетная стоимость поступивших материалов | 10 | 15 |
| 3 | Списание отклонений в стоимости материалов | 16 | 15 |
| 4 | Отражен расход материалов на производство по учетным ценам | 20, 23, 25 | 10 |
| 5 | Списание отклонений фактической себестоимости от учетной цены на производство | 20, 23, 25 | 16 |

Метод ФИФО, или метод оценки запасов по себестоимости первых по времени закупок, − это метод, при котором независимо от того, из каких закупок запасы отпущены в производство, сначала списываются запасы по себестоимости первой по времени закупленной партии (с учетом остатка на начало месяца), затем по себестоимости второй партии и так далее в порядке очередности, пока не будет получен общий расход запасов за месяц. В этом случае в остатке оказываются неиспользованные материальные ресурсы по стоимости последних закупок, а в себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Произведем расчет отпуска материалов в производство по методу ФИФО:

| № п/п | Показатели | Количество, кг | Цена за 1 кг, руб. | Сумма, руб. |
|---|---|---|---|---|
| 1 | Остаток на начало месяца | 300 | 1900 | 570 000 |
| 2 | Поступило в течение месяца: | | | |
| | 02.05.2015 | 250 | 1900 | 475 000 |
| | 10.05.2015 | 500 | 1950 | 975 000 |
| | 26.05.2015 | 350 | 2000 | 700 000 |
| 3 | Итого поступило за месяц | 1100 | – | 2 150 000 |
| 4 | Израсходовано за месяц: | | | |
| | из остатков на 01.05.2015 | 300 | 1900 | 570 000 |
| | из партии, поступившей | 250 | 1900 | 475 000 |

Витебский государственный технологический университет

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 02.05.2015 | | | |
| | из партии, поступившей 10.05.2015 | 500 | 1950 | 975 000 |
| | из партии, поступившей 26.05.2015 | 150 | 2000 | 300 000 |
| 5 | Итого израсходовано | 1200 | – | 2 320 000 |
| 6 | Остаток на конец месяца | 200 | 2000 | 400 000 |

Отражение в бухгалтерском учете:

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|---|
| **1** | **3** | **4** | **5** |
| 1 | Отражено поступление материалов от поставщиков на сумму без НДС | 10 | 60 |
| 2 | Отражен НДС, указанный в первичном документе поставщика | 18 | 60 |
| 3 | Перечислено поставщику за материалы | 60 | 51 |
| 4 | Списаны материалы, отпущенные на производство | 20, 23, 25, 44 | 10 |

Выбор метода ФИФО позволяет в условиях роста цен показывать пользователям отчетности максимальную величину прибыли. Однако при этом при формировании оценки запасов организации остатку запасов дается оценка, максимально соответствующая условию роста цен.

Оценка запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии.

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

Стоит отметить, что в годовом бухгалтерском балансе стоимость запасов показывается за минусом сформированного резерва по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости запасов», если такой резерв создается.

Счет 14 применяется также для обобщения информации о

Витебский государственный технологический университет

резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров.

Наряду с определением учетной цены очень важно установить ***единицу учета*** материальных ценностей. Такой единицей может быть каждый вид, сорт, марка, размер материалов, то есть каждый номенклатурный номер, каждая партия, однородная группа и тому подобное. Единица учета материальных ценностей выбирается организацией самостоятельно. Она должна обеспечить формирование полной и достоверной информации о материальных запасах, надлежащий контроль за их наличием и движением.

## 5.2 Документальное оформление поступления и расходов производственных запасов

Первичные документы по поступлению и расходу производственных запасов являются основой организации материального учета. Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, текущий и последующий контроль за движением, сохранностью и рациональным использованием материальных ресурсов.

Первичные документы по движению материалов должны тщательно оформляться, обязательно содержать подписи лиц, совершивших операции, и коды соответствующих объектов учета. Контроль за соблюдением правил оформления движения материальных ресурсов возложен на главного бухгалтера и руководителей соответствующих подразделений.

**Документальное оформление поступления материалов.**

Поступление материалов в организацию осуществляется:

− по договорам купли-продажи, договорам поставки, другим аналогичным договорам в соответствии с законодательством;

− путем изготовления материалов самой организацией;

− путем внесения в счет вклада в уставный фонд организации;

− путем получения организацией безвозмездно (включая договор дарения);

− от подотчетных лиц;

− от ликвидации основных средств.

Излишки при инвентаризации также считаются поступившими материалами.

Поступающие в организацию материалы оформляют бухгалтерскими документами в следующем порядке.

Для получения материалов на складе поставщика бухгалтерия выписывает доверенность в одном экземпляре по форме М-2. Разовые



Витебский государственный технологический университет

доверенности выписываются на срок до 10 дней, а постоянные − до 1 года. Доверенности действительны при предъявлении паспорта.

Учет выданных доверенностей ведется в специальном журнале формы М-3. Неиспользованные доверенности подлежат возврату и аннулированию.

На материалы, поступающие по договорам купли-продажи, поставки и другим аналогичным договорам, организация получает от поставщика (грузоотправителя) расчетные и сопроводительные документы (товарно-транспортные и товарные накладные, спецификации, сертификаты и др.).

По поступающим документам проверяют соответствие объема, ассортимента, сроков поставки, цен, качества материалов и др. договорным условиям. В результате такой проверки на самом расчетном или другом документе делают отметку о полном или частичном акцепте (согласии на оплату). Кроме того, осуществляется контроль за поступлением грузов и их розыск. С этой целью ведут ***Журнал учета поступающих грузов,*** в котором указывают: регистрационный номер, дату записи, наименование поставщика, дату и номер транспортного документа, номер, дату и сумму счета, род груза, номер и дату приходного ордера или акта о приемке запроса о розыске груза. В примечаниях делают отметку об оплате счета или отказе от акцепта.

Проверенные платежные требования передают в бухгалтерию, а квитанции транспортных организаций − экспедитору для получения и доставки материалов.

Экспедитор принимает на станции прибывшие материалы по количеству мест и массе. При обнаружении им признаков, вызывающий сомнение в сохранности груза, он может потребовать от транспортной организации проверки груза. В случае обнаружения недостачи мест или массы, повреждения тары, порчи материалов составляется ***коммерческий акт,*** который служит основанием для предъявления претензий к транспортной организации или поставщику.

Для получения материалов со склада иногородних поставщиков экспедитору выдают ***доверенность,*** в которых указывают перечень материалов, подлежащих получению. При приемке материалов экспедитор производит не только количественную, но и качественную приемку.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад организации и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материала данным счета поставщика. Принятые кладовщиком материалы оформляют ***приходными ордерами.*** Приходный ордер подписывают заведующий складом и экспедитор.

Материальные ценности приходуют в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, числовых). Если материалы

Витебский государственный технологический университет

поступают в одной единице, а расходуются в другой, то они учитываются одновременно в двух единицах измерения.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными разрешается осуществлять учет материалов без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп, в оттисках которого содержатся основные реквизиты приходного ордера. Количество первичных документов при этом сокращается.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет ***акт о приемке материалов,*** который служит основанием для предъявления претензии поставщику. В составе комиссии должен быть представитель поставщика или представитель незаинтересованной организации. Акт составляют также при приемке материалов, поступивших на предприятие без счета поставщика (неотфактурованные поставки).

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют ***товарно-транспортную накладную,*** которую составляет грузоотправитель в четырех экземплярах: первый из них служит основанием для списания ценностей у грузоотправителя; второй − для учета ценностей получателем; третий − для расчетов с автотранспортной организацией и является приложением к счету на оплату за перевозку ценностей; четвертый является основанием для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу. Товарно-транспортную накладную применяют в качестве приходного документа у покупателя в случае отсутствия расхождения количества поступивших грузов с данными накладной. При наличии такого расхождения приемку материалов оформляют актом о приемке материалов.

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства и др. оформляют одно- или многострочными требованиями-накладными, которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах: первый является основанием для списания материалов с цеха-сдатчика, второй направляется на склад и используется в качестве приходного документа. Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходуются на основании ***акта об оприходовании материальных ценностей,*** полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений.

Подотчетные лица приобретают материальные ценности в организациях или у населения за наличные деньги. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является ***товарный чек или акт,*** предоставляемый подотчетным лицом, в котором он излагает содержание хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, наименования и количества материалов и цены, а

Витебский государственный технологический университет

также данных паспорта продавца товара. Акт (справку) прилагают к авансовому отчету подотчетного лица.

**Документальное оформление расхода материальных запасов.** Материалы отпускают со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов.

Для обеспечения контроля за расходованием материальных ценностей и правильного документального его оформления организации осуществляют соответствующие организационные мероприятия. Важным условием контроля за рациональным использованием материалов, например, являются их нормирование и отпуск на основе установленных лимитов. Лимиты рассчитываются на основе данных об объеме выпуска продукции и норм расхода материалов на единицу продукции.

Все службы предприятия должны иметь список должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со склада ценностей, а также выдавать разрешение на вывоз их с предприятия. Отпускаемые материальные ценности должны быть точно взвешены, измерены и подсчитаны.

Порядок документального оформления отпуска материальных ценностей зависит прежде всего от организации производства, направления расхода и периодичности их отпуска.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды ежедневно, оформляют ***лимитно-заборными картами.*** Их выписывают в двух экземплярах на один или несколько видов материалов и, как правило, сроком на 1 месяц. Могут применяться квартальные и полугодовые лимитно-заборные карты с отрывными месячными талонами на фактический отпуск. В них указывают: вид операций, номер склада, отпускающего материалы, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляют в соответствии с производственной программой на месяц и действующими нормами расхода.

Один экземпляр лимитно-заборной карты вручают цеху-получателю, другой − складу. Кладовщик записывает количество отпущенного материала и остаток лимита в обоих экземплярах карты и расписывается в карте цеха-получателя. Представитель цеха расписывается в получении материалов в карте, находящейся на складе.

Отпуск материалов со складов производят в пределах установленного лимита. Сверхлимитный отпуск материалов и замену одного материала другим (при отсутствии материала на складе) оформляют выпиской отдельного ***требования-накладной*** на замену (дополнительный отпуск материалов). При замене в лимитно-заборной карте заменяемого материала делают запись «Замена, смотри

Витебский государственный технологический университет

требование № _» и уменьшают остаток лимита. Не использованные в производстве и возвращенные на склад материалы записывают в лимитно-заборную карту без составления каких-либо дополнительных документов.

Применение лимитно-заборных карт значительно сокращает количество разовых документов. Расчеты лимитов и выписка лимитно-заборных карт на современных компьютерах позволяет повысить обоснованность исчисляемых лимитов и уменьшить трудоемкость составления карт.

Если материалы со склада отпускаются нечасто, то их отпуск оформляют ***одно-*** или ***многострочными требованиями-накладными на отпуск материалов,*** которые выписываются цехом-получателем в двух экземплярах: первый, с распиской кладовщика, остается в цехе, второй, с распиской получателя − у кладовщика.

Для учета движения материалов внутри предприятия применяют ***однострочные*** или ***многострочные требования-накладные.*** Накладные составляют материально ответственные лица участка, отпускающего ценности, в двух экземплярах, один из которых остается на месте с распиской получателя, а второй с распиской лица, отпускающего ценности, передается получателю ценностей.

Отпуск материалов сторонним организациям или хозяйствам своей организации, расположенным за ее пределами, оформляют ***товарными накладными установленного образца,*** которые выписывает отдел снабжения в двух экземплярах на основании нарядов, договоров и других документов: первый экземпляр остается на складе и является основанием для аналитического и синтетического учета материалов, второй передается получателю материалов. Если материалы отпускаются с последующей оплатой, то первый экземпляр служит также для выписки бухгалтерией расчетно-платежных документов.

При перевозке материальных ценностей автотранспортом вместо накладной применяют ***товарно-транспортную накладную.***

Вместо первичных документов по расходу материала можно использовать ***карточки учета материалов.*** *С* этой целью представители цехов-получателей расписываются в получении материалов в самих карточках, которые становятся в связи с этим оправдательными документами. При этом в карточках проставляют шифр производственных затрат с целью последующей группировки записей по объектам калькуляции и статьям затрат. Такое совмещение расходных документов и карточек учета материалов уменьшает объем учетной работы и усиливает контроль за соблюдением норм складских запасов.

В небольших организациях отпуск материалов на производство продукции и оказание услуг осуществляется без оформления



Витебский государственный технологический университет

специальными документами. Фактически израсходованные материалы по их видам отражаются в актах или отчетах о выпуске и реализации готовой продукции. Акты составляются, как правило, подекадно работником предприятия, ответственным за приемку, хранение и реализацию продукции. После утверждения руководителем организации акт служит основанием для списания соответствующих материалов.

В установленные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию организации по реестру приемки-сдачи документов, составленному в двух экземплярах: первый сдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера на втором экземпляре, а второй остается на складе.

### 5.3 Учет запасов на складах и в бухгалтерии

**Учет запасов на складах.** Для обеспечения производственной программы соответствующими материальными ресурсами на предприятиях создаются специализированные склады для хранения основных и вспомогательных материалов, топлива, запасных частей и других материалов. Кроме центральных заводских складов в различных структурных подразделениях организации могут быть кладовые, выполняющие функции промежуточных складов. Каждому складу приказом по предприятию присваивается постоянный номер, который впоследствии указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада. Склады должны быть обеспечены исправными весами, измерительными приборами и мерной тарой. На складах (кладовых) материальные ценности размещают по секциям, а внутри них − по группам, типо- и сорторазмерам в штабелях, ящиках, контейнерах, на стеллажах, полках, ячейках, поддонах, что обеспечивает быструю их приемку, отпуск и контроль за соответствием фактического наличия установленным нормам запаса (лимиту).

Учет запасов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально ответственным лицом, которого принимают на работу, как правило, по согласованию с главным бухгалтером предприятия. С кладовщиком заключается типовой договор по установленной форме о полной индивидуальной материальной ответственности.

Если в штатном расписании организации отсутствует должность заведующего складом, то его обязанности могут быть возложены на любого работника организации с его согласия и с обязательным заключением договора об индивидуальной материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации товарно-

Витебский государственный технологический университет

материальных ценностей и передачи их по акту, утвержденному руководителем предприятия.

На каждый номенклатурный номер материальных ценностей кладовщик заполняет материальный ярлык и прикрепляет его к месту хранения материалов. В ярлыке указывают наименование запаса, номенклатурный номер, единицу измерения, цену и лимит наличия материалов.

Учет движения и остатков материалов и др.запасов осуществляют в ***карточках учета материалов.*** На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют сортовым учетом и осуществляют его только в натуральном выражении.

Карточки открывают в бухгалтерии или вычислительной установке и записывают в них номер склада, наименование материала, марку, сорт, профиль, размер, единицу измерения, номенклатурный номер, учетную цену и срок годности. После этого карточки передают на склад, и кладовщик заполняет колонки прихода, расхода и остатка материалов.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований-накладных и др.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов. Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов. Если остаток материалов выше или ниже установленной нормы запасов, то заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Ведение учета материалов допускается также в ***книге учета материалов,*** которая содержит те же реквизиты, что и карточки учета материалов.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета передают в бухгалтерию; сюда же передают лимитно-заборные карты по мере использования лимита, но не позднее 1-го числа следующего месяца. Сдачу документов оформляют реестром, в котором указывают наименование и номера сдаваемых документов.

В цехах, имеющих кладовые, а также в подотчетных организациях (пункты, отделения, заводы) материально ответственные лица (заведующие пунктами и отделениями, мастера заводов) составляют месячные ***отчёты об остатках и движении материалов в подотчете*** и представляют их в бухгалтерию. В отчетах содержатся сведения об остатках материалов на начало месяца, их поступлении, расходе и остатке на конец месяца. В отчетах мастеров организаций наряду с фактическим расходом материалов указывают их расход по норме. Нормативный расход материалов исчисляют в бухгалтерии, где производится, кроме того, и таксировка отчета.

При использовании материальных отчетов отпадает необходимость в составлении других документов на расход материалов

Витебский государственный технологический университет

и упрощается учет материалов в подотчете, поскольку в качестве регистров аналитического учета используются отчеты материально ответственных лиц.

**Учет материалов в бухгалтерии.** Все первичные документы по движению материалов со складов и подразделений предприятия поступают в бухгалтерию. Именно на этой стадии учетного процесса работники бухгалтерии обязаны осуществлять действенный контроль за законностью, целесообразностью и правильностью документального оформления операции по движению материалов и запасов. После проверки первичные документы подвергаются таксировке (умножением количества материалов на цену).

Существует несколько вариантов учета материалов в бухгалтерии. При первом варианте в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которых записывают на основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. Эти карточки отличаются от карточек учета материалов лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составляют сортовые количественно-суммовые оборотные ведомости аналитического учета и сверяют их с оборотами и остатками на соответствующих синтетических счетах и данными карточек складского учета.

При втором варианте все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материалов записывают в ***оборотные ведомости***, составляемые в натуральном и денежном выражениях по каждому складу отдельно по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам.

Этот вариант значительно уменьшает трудоемкость учета, поскольку отпадает необходимость ведения карточек аналитического учета. Однако учет и в этом случае остается громоздким, поскольку в оборотную ведомость приходится записывать сотни, а иногда и тысячи номенклатурных номеров материалов.

Более прогрессивным является ***оперативно-бухгалтерский, или сальдовый, метод учета материалов***, при котором бухгалтерия не дублирует складского сортового учета ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки учета материалов, ведущиеся на складах.

Ежедневно или в другие установленные сроки (как правило, не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В

Витебский государственный технологический университет

конце месяца заведующий складом, а в отдельных случаях работник бухгалтерии, переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек учета материалов в ***ведомость учета остатков материалов на складе*** (без оборотов прихода и расхода).

После проверки и визирования работником бухгалтерии ведомость остатков передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

При сальдовом методе учета материалов поступившие в бухгалтерию первичные документы по движению материалов после их проверки и таксировки раскладывают в контрольной картотеке отдельно по приходу и расходу с учетом складов и номенклатурных групп материалов. По данным контрольной картотеки документов составляют ежемесячную статистическую отчетность о движении и остатках важнейших видов материалов и топлива. Кроме того, по истечении месяца картотеку используют для составления групповых оборотных ведомостей в суммовом выражении по каждому складу в отдельности. Таких групп бывает несколько десятков (вместо тысяч наименований материалов). Данные этих ведомостей сверяют со стоимостными данными ведомости остатков и с итогами записей в регистрах синтетического учета.

Сальдовый метод учета материалов − один из наиболее эффективных, особенно в условиях ручной обработки учетных данных и малой механизации учета.

При использовании компьютерной техники все необходимые регистры при сальдовом методе учета материалов (групповые оборотные ведомости, ведомости остатков, сальдово-сличительные ведомости) составляют в системе компьютерной обработки данных.

### 5.4 Синтетический учет материалов

Синтетический учет производственных запасов ведут, как уже отмечалось, на синтетических счетах 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости запасов», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Перечень субсчетов, которые могут быть открыты к счету 10 «Материалы», указан выше. Сельскохозяйственные организации могут открывать к счету 10 «Материалы» отдельные субсчета для учета семян, посадочного материала и кормов (покупных и собственного производства); минеральных удобрений; ядохимикатов, используемых в

Витебский государственный технологический университет

борьбе с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; биопрепаратов, медикаментов и др.

На синтетических счетах учет материальных ценностей ведут по фактической себестоимости или по учетным ценам. При учете материалов по фактической себестоимости в дебет материальных счетов относят затраты по их приобретению.

В состав транспортно-заготовительных затрат, связанных с приобретением и доставкой материалов в организацию, включаются:

− затраты по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов;

− вознаграждения за оказанные услуги, причитающиеся посредническим организациям;

− затраты на хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах;

− другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и доставкой материалов в организацию.

Ежемесячно, если необходимо, бухгалтерия рассчитывает сумму и процент транспортно-заготовительных затрат ко всему объему ценностей данной группы. Это необходимо для расчета сумм транспортно-заготовительных затрат, подлежащих к списанию на израсходованные в отчетном месяце материалы.

Однако не включаются в фактическую себестоимость материалов, а относятся на расходы того отчетного периода, в котором они были осуществлены:

− проценты за пользование кредитами, займами, полученными для приобретения этих материалов, а также вознаграждения банкам за обслуживание этих кредитов. Учитываются в составе прочих расходов:

Дебет 90

Кредит 60, 66, 67, 76;

− вознаграждения банкам по открытию и исполнению аккредитивов по расчетам за приобретенные материалы. Учитываются в составе себестоимости продукции, работ, услуг:

Дебет 20, 23, 25, 26, 44

Кредит 60, 76;

− затраты на содержание отделов снабжения и других служб организации с аналогичными функциями, а также на хранение материалов в организации. Учитываются в составе себестоимости продукции, работ, услуг:

Дебет 20, 23, 25, 26, 44

Кредит 60, 69, 70, 76;

− курсовые разницы по обязательствам в иностранной валюте перед поставщиками за приобретенные материалы. Учитываются в составе доходов или расходов:

Витебский государственный технологический университет

Дебет (Кредит) 91, 60

Кредит (Дебет) 52;

− затраты, связанные с приобретением иностранной валюты для расчетов с поставщиками или погашения кредитов за приобретенные материалы. Учитываются в составе себестоимости продукции, работ, услуг:

Дебет 90

Кредит 51, 57, 76;

− расходы на реализацию. Учитываются в составе:

Дебет 44

Кредит 60, 69, 70, 76,

ежемесячно списываются в:

Дебет 90-2

Кредит 44

и подлежат распределению между товарными остатками и реализованными товарами;

− другие затраты, непосредственно не связанные с приобретением и доставкой материалов и доведением их до состояния, пригодного к использованию. Эти расходы списываются на себестоимость продукции, работ, услуг того отчетного периода, в котором они были осуществлены.

Транспортно-заготовительные затраты организации принимаются к бухгалтерскому учету путем:

− отнесения транспортно-заготовительных затрат на счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» или 16 «Отклонение в стоимости материалов»;

− непосредственного (прямого) включения транспортно-заготовительных затрат в фактическую себестоимость материала (присоединение к цене приобретения материала, присоединение к оценке вклада в уставный фонд, внесенного в виде материалов, присоединение к стоимости безвозмездно полученных материалов и др.).

Непосредственное (прямое) включение транспортно-заготовительных затрат в фактическую себестоимость материала целесообразно в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов.

Учет материалов можно вести по счетам 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов» или только по счету 10 «Материалы», что предусматривается учетной политикой организации. Если для учета поступающих материалов используются вспомогательные счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов», то изначально по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материалов»

Витебский государственный технологический университет

учитывается покупная стоимость материалов и расходы по их приобретению (затраты по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов; вознаграждения за оказанные услуги, причитающиеся посредническим организациям; затраты на хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях). После этого в дебет счета 10 «Материалы» списывается стоимость материалов по ценам приобретения (указанная в товарных или товарно-транспортных накладных поставщиков) в корреспонденции с кредитом счета 15 «Заготовление и приобретение материалов». Разница между фактической стоимостью заготовления и стоимостью материалов по ценам приобретения составляет отклонение в стоимости и списывается с кредита счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» в дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Счет 16 «Отклонение в стоимости материалов» предназначен для обобщения информации о разнице в стоимости приобретенных материальных ценностей, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах. При использовании счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» сумма разницы между фактической стоимостью приобретения (заготовления) материальных ценностей и их стоимостью по учетным ценам списывается с кредита (дебета) счета 15 «Заготовление и приобретение материало» в дебет (кредит) счета 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов» разницы в стоимости приобретенных материальных ценностей, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах (суммы отклонений), подлежат ежемесячному списанию на те же бухгалтерские счета, по дебету которых отражен расход соответствующих материальных ценностей.

Приведем пример расчета суммы отклонений и процента транспортно-заготовительных затрат:

| № п/п | Показатели | Оценка материалов | |
|---|---|---|---|
| | | по учетным ценам, руб. | по фактической себестоимости, руб. |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 1 | Остаток материалов на начало месяца | 1 500 000 | 2 000 000 |
| 2 | Поступило за месяц | 3 500 000 | 4 500 000 |
| 3 | Итого поступило с остатком | 5 000 000 | 6 500 000 |



Витебский государственный технологический университет

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4 | Сумма транспортно-заготовительных затрат (6 500 000−5 000 000) | 1 500 000 | |
| 5 | Процент транспортно-заготовительных затрат (1 500 000 / 5 000 000 х 100) | 30 % | |
| 6 | Израсходовано материалов за месяц (4 000 000 х 30 / 100) | 4 000 000 | 1 200 000 |
| 7 | Остаток на конец месяца | 1 000 000 | 1 300 000 |

Отражение в бухгалтерском учете:

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|---|---|---|---|
| 1 | Списаны материалы на производство по учетным ценам | 20, 23, 25 | 10 | 4 000 000 |
| 2 | Списана доля транспортно-заготовительных затрат, относящаяся к израсходованным материалам | 20, 23, 25 | 16 | 1 200 000 |

Существует возможность распределения транспортно-заготовительных затрат с применением упрощенных вариантов:

– при небольшом удельном весе транспортно-заготовительных затрат или величины отклонений в стоимости материалов (не более 10 % к учетной стоимости материалов) их сумма может полностью списываться на счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и на увеличение стоимости реализованных материалов;

– удельный вес транспортно-заготовительных затрат или величины отклонений (в процентах к учетной стоимости материала) может округляться до целых единиц;

– в течение отчетного периода транспортно-заготовительные затраты или величина отклонений могут распределяться исходя из удельного веса (в процентах к учетной стоимости соответствующих материалов), сложившегося на начало данного отчетного периода. В случае существенного недосписания или излишнего списания отклонений или транспортно-заготовительных затрат (более 5 %) в следующем отчетном периоде сумма списываемых (распределяемых) отклонений или транспортно-заготовительных затрат корректируется на

Витебский государственный технологический университет

указанную сумму прошлого отчетного периода;

– транспортно-заготовительные затраты или величина отклонений могут распределяться пропорционально их удельному весу (нормативу), закрепленному в плановых (нормативных) калькуляциях, к учетной стоимости используемых материалов;

– транспортно-заготовительные затраты или отклонения могут ежемесячно (в отчетном периоде) полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных (отпущенных) материалов, если их удельный вес (в процентах к стоимости по цене приобретения материалов или учетной цене) не превышает 5 %.

Отражение в бухгалтерском учете:

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|---|
| 1 | Отражена покупная стоимость материалов без НДС | 15 | 60 |
| 2 | Отражен НДС, предъявленный поставщиком материалов | 18 | 60 |
| 3 | Отражены расходы транспортной организации по доставке материалов | 15 | 60 |
| 4 | Отражен НДС, предъявленный поставщиком транспортной организации | 18 | 60 |
| 5 | Принят НДС в зачет уплаты в бюджет | 68 | 18-3 |
| 6 | Оприходованы поступившие материалы по учетной цене | 10 | 15 |
| 7 | Списана разница между фактической себестоимостью материалов и их учетной ценой (транспортно-заготовительные затраты) | 16 | 15 |
| 8 | Отпущены материалы в производство | 20, 23, 25 | 10 |
| 9 | Списаны отклонения фактической стоимости приобретения от учетной цены по материалам, отпущенным в производство | 20, 23, 25 | 16 |

Чтобы определить сумму отклонений (разницу в стоимости приобретенных материалов и учетных ценах) нужно найти процент транспортно-заготовительных затрат, а затем сумму отпущенных



Витебский государственный технологический университет

материалов в производство умножить на полученный процент.

Первичные документы по приходу и расходу материальных ценностей поступают в бухгалтерию в соответствии с графиком документооборота, где они подвергаются контролю по существу операций и правильности их оформления. Записи в приходных ордерах сверяются с записями в относящихся к ним платежных документах, счетах-фактурах, товарно-транспортных накладных.

Все приходные и расходные документы группируются по синтетическим счетам и субсчетам по каждому складу. Итоги подсчетов этих документов записываются в накопительные ведомости синтетического учета материалов. Формы ведомостей движения материалов устанавливаются организацией самостоятельно.

Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с данными оборотных и сальдовых ведомостей.

В аналитическом учете и местах хранения материалов могут применяться учетные цены.

Учет материалов, находящихся на складах (в кладовых) организации и подразделений, организация может вести в карточках (книгах) складского учета, материальных отчетах.

Аналитический учет материалов ведется с использованием оборотных ведомостей или сальдовым методом в разрезе каждого склада, подразделения, других мест хранения материалов, а внутри их − в разрезе каждого наименования (номенклатурного номера), групп материалов.

При использовании сальдового метода количественный и суммовой учет движения (прихода и расхода) материалов в разрезе их номенклатуры не ведется, вместо оборотных ведомостей составляются сальдовые и сводные ведомости. На основании сальдовых ведомостей составляется сводная сальдовая ведомость, в которую переносятся итоги сальдовых ведомостей складов и подразделений по группам материалов, по субсчетам и складам, подразделениям в целом.

Синтетический учет движения материалов ведется на счете 10 «Материалы», к которому открываются субсчета, и зависит от источника поступления материалов в организацию.

Фактическая себестоимость материалов, поступивших на склад от бракованных изделий и возвратных отходов производства, от ремонта объектов основных средств, от списания и прочего выбытия основных средств, определяется по чистой стоимости реализации, если такие материалы предназначены для реализации, или по ценам возможного их использования.

Учет поступления материалов:

Витебский государственный технологический университет

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|---|
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 1 | Отражено поступление материалов от поставщиков на сумму без НДС | 10 | 60 |
| 2 | Отражен НДС, указанный в документах поставщика | 18 | 60 |
| 3 | Учтены транспортно-заготовительные и прочие затраты по приобретению материалов | 10 | 60, 76 |
| 4 | Отражено поступление возвратных отходов из производства | 10 | 20 |
| 5 | Отражено поступление материалов, полуфабрикатов из вспомогательного производства | 10 | 20, 23 |
| 6 | Отражено поступление материалов от подотчетных лиц | 10 | 71 |
| 7 | Принята к учету стоимость материалов, полученных от собственника имущества (учредителей, участников) в счет вклада в уставный фонд организации | 10 | 75 |
| 8 | Принята к учету стоимость материалов, полученных организацией безвозмездно | 10 | 98 |
| 9 | Списаны доходы будущих периодов на доходы по мере списания стоимости материалов на счета учета затрат на производство, расходов на реализацию | 98 | 90 |
| 10 | Отражено поступление материалов, полученных в процессе модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки, иных работ по капитальным вложениям | 10 | 08 |
| 11 | Отражена фактическая себестоимость материалов, поступивших на склад от бракованных изделий | 10 | 28 |
| 12 | Отражено поступление материалов от списания и прочего выбытия основных средств | 10 | 91 |
| 13 | Отражена сумма излишков материалов, выявленных при инвентаризации | 10 | 90 |

Учет отпуска материалов на производство продукции, работ, услуг и другие нужды:

Витебский государственный технологический университет

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|---|
| 1 | Отпущены материалы на выработку продукции (работ, услуг) цехами основного производства | 20 | 10 |
| 2 | Переданы материалы во вспомогательное производство | 23 | 10 |
| 3 | Отражена передача материалов на содержание машин, оборудования производственных цехов и хозяйств, их хозяйственные и другие нужды | 25 | 10 |
| 4 | Отпущены материалы на общехозяйственные нужды | 26 | 10 |
| 5 | Отражена стоимость материалов, использованных на исправление брака | 28 | 10 |
| 6 | Отражен отпуск материалов обслуживающим производствам и хозяйствам | 29 | 10 |
| 7 | Отражен отпуск материалов на освоение новых видов продукции | 97 | 10 |
| 8 | Списаны материалы на капитальные вложения | 08 | 10 |
| 9 | Учтены расходы, связанные с упаковкой готовой продукции на складе | 43 | 10 |
| 10 | Отражена стоимость материалов, израсходованных в связи с реализацией продукции (работ, услуг) | 44 | 10 |

Реализация материалов на сторону отражается на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». При этом производятся следующие записи в учете:

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|---|
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 1 | Списана фактическая себестоимость материалов | 90 | 10 |
| 2 | Отражены услуги сторонних организаций по реализации материалов | 90 | 60, 76 |
| 3 | Отражено поступление выручки от реализации материалов на расчетный счет | 62 | 90 |
| 4 | Отражено поступление выручки от реализации материалов в кассу | 50 | 90 |

Витебский государственный технологический университет

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5 | Начислен НДС от суммы выручки | 90 | 68 |
| 6 | Отражена прибыль от реализации | 90 | 99 |
| 7 | Отражен убыток от реализации | 99 | 90 |

Финансовый результат реализации материалов списывают со счета 90 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При продаже материальных запасов, синтетический учет которых ведется по фактической себестоимости, их списывают со счета 10 в дебет счета 90 в течение месяца по учетным ценам, а по окончании месяца такой же проводкой списывают отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам (способом «красное сторно» или способом дополнительных проводок).

## 5.5 Особенности учета хозяйственного инвентаря (предметов)

К отдельным предметам в составе средств в обороте относятся:

− инвентарь;

− хозяйственные принадлежности;

− инструменты;

− оснастка и приспособления;

− сменное оборудование;

− специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь;

− временные (нетитульные) сооружения и приспособления.

К предметам в обороте также относятся:

− орудия лова, в том числе тралы, неводы, сети, мережи;

− 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, одежда и обувь для выдачи контингенту в организациях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других организациях;

− технологическая тара (в том числе контейнеры, поддоны для транспортировки отдельных деталей);

− посуда, кухонный и столовый инвентарь и принадлежности;

− временные нетитульные здания и сооружения;

− сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу со сроком эксплуатации до двух лет (передвижные обогревательные домики, котлопункты,

Витебский государственный технологический университет

пилоточные мастерские, бензозаправки) и иные подобные объекты лесного и лесоперерабатывающего хозяйства;

− животные на выращивании и откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, собаки, используемые для служебных целей, подопытные животные;

− многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала или не достигшие эксплуатационного возраста;

− строительные конструкции и детали, части и агрегаты машин, оборудования и подвижного состава, предназначенные для строительства, ремонтных целей и комплектации;

− готовая продукция и товары для перепродажи, числящиеся на складах организации;

− машины и оборудование, требующие монтажа, а также законченные монтажом, но не введенные в эксплуатацию;

− не оконченные строительством или не оформленные актами ввода в эксплуатацию объекты капитального строительства и иные вложения во внеоборотные активы до их ввода в эксплуатацию;

− земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);

− вооружение, военная, специальная техника и другое военное, специальное имущество, находящиеся в Вооруженных Силах Республики Беларусь, иных воинских формированиях.

Эти объекты относятся к предметам и инвентарю и учитываются на счете 10 «Материалы» по соответствующим субсчетам.

Организации могут списывать стоимость предметов в составе средств в обороте согласно учетной политике. Можно применять любой порядок списания стоимости, например спецодежды, в том числе без привязки к срокам службы, предусмотрев это учетной политикой:

в размере 50 % стоимости предметов − при передаче их со складов в эксплуатацию и 50 % стоимости (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) − при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью; или в размере 100 % − при передаче их со склада в эксплуатацию; или в размере 100 % (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) − при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью;

− стоимость предметов до двух (или трех и т. д.) базовых величин списывается единовременно на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг, расходы на реализацию товаров по мере передачи их в эксплуатацию. Материально ответственными лицами учет указанных предметов осуществляется в количественном выражении.

Стоимость отдельных предметов в составе средств в обороте переносится на счета учета затрат на производство, расходов на



Витебский государственный технологический университет

реализацию в следующем порядке:

− по специальным инструментам и специальным приспособлениям (инструменты и приспособления целевого назначения, штампы, пресс-формы и подобные им предметы) − 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 (сосуды для выплавки стекла, фильеры, фильерные питатели, катализаторные сетки твердого агрегатного состояния и другие аналогичные приспособления 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 остальным предметам − в соответствии с учетной политикой организации.

***Пример***

*Стоимость изготовления пресс-формы составляет 1 800 000 руб. Срок полезного использования −12 месяцев. Ежемесячное списание на себестоимость продукции, работ, услуг составит 150 000 руб. (1 800 000 руб. / 12 мес.).*

**Дебет 20, 23, 25**

**Кредит 10-11**

*− 150 000 руб. − ежемесячное списание стоимости пресс-формы;*

**Дебет 20, 23, 25**

**Кредит 10-11**

*− 1 800 000 руб. − единовременное списание стоимости специальных инструментов и специальных приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов.*

Таким образом, если организация предусмотрела в учетной политике, что стоимость активов, учтенных в составе средств в обороте (кроме активов, для которых законодательством уже предусмотрен способ списания), переносится на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг, расходы на реализацию товаров в размере 50 % стоимости предметов при передаче их со складов в эксплуатацию и 50 % стоимости (за вычетом стоимости этих предметов

Витебский государственный технологический университет

по цене возможного использования) при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью, то такое списание (погашение стоимости) средств в обороте будет правомерным.

По мере износа и непригодности или по истечении сроков службы предметы и инвентарь подлежат списанию. Списание производит комиссия, которая составляет акт на списание. В акте устанавливается полная непригодность, возможность использования возвратных отходов или возможность реализации этих предметов по пониженной стоимости. На основании акта на списание в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|---|
| 1 | Списано 50 % или 100 % стоимости предметов и инвентаря (как предусмотрено учетной политикой организации) за минусом стоимости возвратных отходов | 20, 23, 25, 26, 44 | 10-9 |
| 2 | Отражена стоимость возвратных отходов по цене возможного использования | 10-5 | 10-9 |

***Пример***

*Организация приобрела телефонный аппарат. Поставщику была сделана предоплата. В товарной накладной указана стоимость без НДС – 500 000 руб., сумма НДС – 100 000 руб. Аппарат введен в эксплуатацию. Согласно учетной политике при вводе в эксплуатацию списывается 50 % стоимости предметов, а оставшиеся 50 % за минусом стоимости возвратных отходов – при выбытии из эксплуатации. Через 5 лет телефонный аппарат списан из эксплуатации как не подлежащий ремонту. Оприходовано запчастей на сумму 70 000 руб. по цене возможного использования.*

Отражение в бухгалтерском учете:

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|---|
| 1 | Перечислено поставщику, предоплата | 60 | 51 |
| 2 | Учтен телефонный аппарат | 10 | 60 |
| 3 | Отражен НДС, выделенный в товарной накладной поставщика | 18 | 60 |
| 4 | Принят НДС в зачет уплаты в бюджет | 68 | 18 |
| 5 | Списано 50 % стоимости телефона при вводе в эксплуатацию | 26, 44 | 10 |

Отражение в бухгалтерском учете через 5 лет:

Витебский государственный технологический университет

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|---|
| 1 | Отражено 50 % стоимости телефона за минусом запасных частей при списании из эксплуатации | 26, 44 | 10 |
| 2 | Оприходованы запчасти по цене возможного использования | 10 | 10 |

Списание материалов со счетов учета запасов может осуществляться в случаях, если материалы пришли в негодность по истечении сроков хранения, если материалы морально устарели, выявления недостач, хищений или порчи и в иных случаях.

### 5.6 Учет полуфабрикатов собственного производства и их оценка

Полуфабрикаты собственного производства могут быть использованы в собственном производстве или реализованы другим организациям в качестве материалов или комплектующих изделий (пряжа и суровье в текстильной промышленности, чугун передельный в черной металлургии, сырая резина и клей в резиновой промышленности и т. д.).

Для получения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства организации могут вести их обособленный учет на активном счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства». По дебету счета 21 отражают расходы по изготовлению полуфабрикатов, списываемые со счета 20. С кредита счета 21 полуфабрикаты списывают в зависимости от направления их использования либо в дебет счета 20 (при использовании в собственном производстве), либо в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (при продаже).

Аналитический учет по счету 21 ведут по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.).

В балансе полуфабрикаты собственного производства учитывают по статье «Незавершенное производство».

**Оценка полуфабрикатов собственного производства.** Поскольку в балансе указанные объекты учета учитывают по статье «Незавершенное производство», то на них распространяется и порядок оценки для незавершенного массового и серийного производства: по нормативной или плановой себестоимости продукции, по прямым статьям расходов или по стоимости сырья, материалов и

Витебский государственный технологический университет

полуфабрикатов.

В организациях, не использующих счет 21, полуфабрикаты собственного производства отражают в составе незавершенного производства (т. е. на счете 20) и оценивают способами, принятыми для оценки незавершенного производства.

## 5.7 Учет и инвентаризация незавершенного производства

При расчете себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца, т. е. к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

К незавершенному производству относятся продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки. Объем незавершенного производства определяют следующими методами: фактическим взвешиванием, штучным учетом, объемным измерением, условным пересчетом, по данным партионного учета. Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода в массовом и серийном производстве можно оценивать в учете по нормативной или плановой неполной производственной себестоимости, по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве незавершенное производство отражают в учете по фактическим производственным затратам.

Для уточнения учетных данных о незавершенном производстве в установленные сроки производят инвентаризацию незавершенного производства.

При инвентаризации незавершенного производства необходимо:

определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;

определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);

выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Витебский государственный технологический университет

Проверка заделов незавершенного производства производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания.

Описи составляют отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам − с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включают, а инвентаризируют и фиксируют в отдельных описях.

Забракованные детали в описи незавершенного производства не включают − по ним составляют отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья, в описях, а также в сличительных ведомостях приводят два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

При выявлении недостач или излишков инвентаризационная комиссия определяет причины и виновников и готовит предложения о порядке их списания.

По выявленным недостачам или излишкам незавершенного производства производят следующие бухгалтерские записи.

На общую сумму выявленных недостач:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;

Кредит счета 20 «Основное производство»;

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

На сумму недостач по вине работников цехов:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

При отсутствии виновных лиц:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты»;

Дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты»;

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» и других счетов;

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

На сумму излишков:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Витебский государственный технологический университет

Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Недостачи, связанные с естественной убылью товарно-материальных ценностей, включаются в затраты организации на основании соответствующих первичных документов записью:

Дебет счета 20 «Основное производство», 44 «Расходы на реализацию»;

Кредит счета 10 «Материалы».

## 5.8 Учет готовой продукции

**Учет поступления готовой продукции.** Готовая продукция представляет собой изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад организации или заказчиком.

Основными задачами бухгалтерского учета готовой продукции являются:

правильный и своевременный учет наличия и движения готовой продукции на складах, холодильниках и других местах хранения продукции;

контроль над сохранностью готовой продукции;

контроль над своевременностью оплаты проданной продукции;

выявление рентабельности всей продукции и ее отдельных видов.

Готовая продукция обычно должна быть сдана на склад подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте их изготовления, комплектации и сборки.

Учет готовой продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях. Условно-натуральные показатели используют для получения обобщенных данных об однородной продукции. Например, количество произведенных консервов измеряется в условных банках и т. д.

Поступление готовой продукции из производства на склад оформляется накладными, спецификациями, приемными актами и другими первичными документами.

Количественный учет готовой продукции по ее видам и местам хранения традиционно осуществляется аналогично учету материальных запасов. В условиях применения системы КОД (компьютерной обработки данных) ежедневно составляют оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовой продукции в разрезе мест хранения. Остатки готовой продукции периодически инвентаризируют

Витебский государственный технологический университет

в случаях, установленных учетной политикой организации.

Как и по материальным запасам, по готовой продукции разрабатываются справочники продукции, в которых содержатся сведения об облагаемой и необлагаемой различными видами налогов продукции, о плательщиках и грузополучателях, и др.

**Оценка готовой продукции.** В настоящее время применяют следующие виды оценки готовой продукции:

***по фактической производственной себестоимости.*** Такой способ оценки готовой продукции для целей бухгалтерского финансового учета используется сравнительно редко, поскольку в настоящее время довольно сложно рассчитать видовую производственную себестоимость калькуляционной единицы готовой продукции при широком ассортименте выпускаемой продукции, комплексном использовании сырья для производства нескольких видов продукции, применении повременной формы оплаты труда и трудоемкости учетного процесса. Может применяться в организациях с ограниченной номенклатурой массовой продукции;

***по неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции,*** рассчитываемой по фактическим прямым затратам;

***по отпускным ценам реализации без налога на добавленную стоимость***. Применяется в основном для оперативного учета выпуска готовой продукции с целью последующего расчета фактической себестоимости реализованной продукции; при этом сама стоимость готовой продукции по ценам реализации на счете 43 «Готовая продукция» не отражается; налог на добавленную стоимость не принимается во внимание с целью нивелирования влияния его размера (0 %, 10 % или 20 %) на результат расчета себестоимости проданной продукции (один и тот же товар может при различных обстоятельствах облагаться различными налогами);

***по отпускным (оптовым) ценам реализации с налогом на добавленную стоимость***. Применяется для оценки готовой продукции в ценах продаж с целью отражения объема продаж на счетах бухгалтерского учета и в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

***по розничным ценам*** — при учете товаров, реализуемых через розничную сеть.

**Синтетический учет готовой продукции.** Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства. Стоимость выполненных работ и оказанных услуг также не отражают на счете 43 «Готовая продукция». Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на производство в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного

Витебский государственный технологический университет

производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается.

Готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической себестоимости.

Учет готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

Если готовая продукция полностью используется в самой организации, то ее можно учитывать по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производство».

Сельскохозяйственные организации учитывают движение сельскохозяйственной продукции в течение года по плановой себестоимости, а по окончании года ее доводят до фактической себестоимости.

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от условий поставки, оговоренных в договоре на поставку продукции, списывают с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счетов 45 «Товары отгруженные» (например, по договорам комиссии или консигнации) или 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Готовую продукцию, переданную другим организациям для реализации на комиссионных началах, списывают с кредита счета 43 в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

### 5.9 Учет товаров

Под товарами понимают материально-производственные запасы, приобретенные или полученные безвозмездно от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи или перепродажи.

Для обобщения информации о наличии и движении товаров используют синтетический счет 41 «Товары». Этот счет используют в основном организации, осуществляющие торговую деятельность и оказывающие услуги общественного питания.

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, счет 41 «Товары» применяют для учета материалов, изделий, продуктов, приобретенных специально для продажи, или когда стоимость готовых изделий, приобретенных для комплектации, не включается в себестоимость проданной продукции, а возмещается покупателем отдельно.

Организации торговли на счете 41 учитывают помимо товаров покупную тару и тару собственного производства (кроме инвентарной тары, служащей для производственных или хозяйственных нужд и

Витебский государственный технологический университет

учитываемой на счетах 01 «Основные средства» или 10 «Материалы»).

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

41-1 «Товары на складах»;

41 -2 «Товары в розничной торговле»;

41-3 «Тара под товаром и порожняя»;

41-4 «Покупные изделия» и др.

На субсчете 41-1 «Товары на складах» учитывают наличие и движение товаров, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций, оказывающих услуги общественного питания, овощехранилищах, холодильниках и т. п.

На субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле» учитывают наличие и движение товаров в организациях розничной торговли (магазинах, палатках, ларьках, киосках и т. п.), а также в буфетах организаций общественного питания. На этом же субсчете указанные организации учитывают наличие и движение стеклянной посуды (бутылок, банок и др.).

На субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожняя» учитывают наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях розничной торговли и буфетах организаций общественного питания).

На субсчете 41-4 «Покупные изделия» учитывают наличие и движение товаров организаций, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность.

Учет товаров ведется в порядке, предусмотренном для учета производственных запасов.

Приобретенные товары и тара принимаются на учет по счету 41 «Товары» по стоимости их приобретения. Принятые на учет товары отражают по дебету счета 41 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов. Поступление товаров можно отражать с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном для учета соответствующих операций с материалами.

Организации торговли могут включать в цену приобретения (фактическую себестоимость) затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), произведенных до передачи товаров в продажу, или же включать их в состав расходов на реализацию.

Организациям розничной торговли разрешается оценивать приобретенные товары по розничным ценам с отдельным учетом наценок (скидок). В этом случае поступившие товары приходуют по стоимости приобретения по дебету счета 41 и кредиту счета 60 и других счетов. Одновременно на разницу между стоимостью приобретения товаров и их стоимостью по розничным ценам дебетуют счет 41 и кредитуют счет 42 «Торговая наценка».

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения

Витебский государственный технологический университет

информации о торговых наценках (скидках, надбавках) на товары, налогах, включаемых в цену товаров, если учет товаров ведется по розничным ценам.

На счете 42 «Торговая наценка» учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных затрат.

Суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, приходящихся на реализованные товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются сторнировочной записью по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, приходящихся на недостающие товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются сторнировочной записью по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Товары, переданные для переработки другим организациям, со счета 41 не списывают. На счете 41 они учитываются обособленно.

Товары, принятые на ответственное хранение и на комиссию, учитывают на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию».

Аналитический учет по счету 41 ведут по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

## 5.10 Учет формирования резервов под снижение стоимости запасов

Резерв под снижение стоимости запасов образуется за счет финансовых результатов организации (убытков) 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.

Стоит учесть, что 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.

Витебский государственный технологический университет

Рассмотрим порядок формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Пример

На складе организации на 05.01.2015 числятся материалы (10 единиц) по цене 3000 руб., фактическая себестоимость которых − 30 000 руб. Стоимость реализации 1 единицы − 2500 руб. Так как фактическая себестоимость запасов выше чистой стоимости реализации, формируем резерв под снижение стоимости материальных ценностей на сумму 5 000 руб. (10 ед. х (3000 руб. – 2500 руб.)). В мае 2015 г. материалы отпущены на производство в количестве 5 единиц на сумму 15 000 руб. (5 ед. х 3000 руб.). Резерв, сформированный по этим материалам, подлежит восстановлению на сумму 2500 руб. (5 ед. х (3000 руб.– 2500 руб.)).

Отражение в бухгалтерском учете:

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
|---|---|---|---|---|
| 1 | Формирование резерва под снижение стоимости запасов | 90 | 14 | 50 000 |
| 2 | Списание расходов в состав убытков отчетного года | 99 | 90 | 50 000 |
| 3 | Отпущены материалы на производство в апреле | 20, 23, 25 | 10 | 150 000 |
| 4 | Восстановление резерва | 14 | 90 | 25 000 |
| 5 | Закрытие счета 90 «Расходы и доходы по текущей деятельности» в конце мая на сумму финансового результата | 90 | 99 | 25 000 |

По данным бухгалтерского учета рыночную стоимость материальных ценностей определяют вычитанием из фактической их себестоимости сумм резервов под снижение стоимости материальных ценностей, которые учитываются на счете 14 «Резервы под снижение стоимости запасов».

Сумму резерва под снижение стоимости материальных запасов определяют сопоставлением фактической себестоимости с рыночной стоимостью по каждому номенклатурному номеру или по группам однородных материальных ценностей (в случае, когда рыночная фактическая себестоимость превышает рыночную стоимость материалов).

Витебский государственный технологический университет

На общую сумму резервов под снижение стоимости материальных ценностей дебетуют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредитуют счет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов».

В начале периода, следующего за периодом, в котором произведена указанная выше запись, зарезервированная сумма восстанавливается записью по дебету счета 14 и кредиту счета 90. Закрытие счета 14 осуществляют исходя из предположения полного расходования материальных ценностей в следующем отчетном периоде.

Остаток на счете 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» показывает превышение фактический себестоимости материальных ценностей над их рыночной стоимостью только на конец отчетного периода.

Следует отметить, что счет 14 применяется для обобщения информации о резервах под отклонение стоимости не только по счету 10 «Материалы», но и по другим запасам, а именно: незавершенному производству, готовой продукции, товарам и т.п. Поэтому при составлении бухгалтерского баланса сумма резерва под снижение стоимости запасов (сальдо по счету 14) сопоставляется с сальдо по счетам 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары».

### 5.11 Налоги по хозяйственным операциям движения производственных запасов

По хозяйственным операциям движения производственных запасов как составных частей сделок гражданско-правового характера исчисляют НДС, налог на прибыль и подоходный налог.

НДС по производственным запасам организации учитывают на субсчете 18-3 «Налог на добавленную стоимости по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам» счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

Порядок учета НДС по производственным запасам зависит от назначения используемых производственных ресурсов (на производственные нужды, непроизводственные нужды, в продажу, безвозмездную передачу), секторной принадлежности организации и ряда других особенностей.

В расчетных документах поставщиков по поступившим производственным запасам отдельно выделяется сумма НДС.

Сумму НДС отражают по дебету счета 18 «Налог на добавленную



Витебский государственный технологический университет

стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

В зависимости от направления расхода производственных запасов сумма НДС, учтенная на субсчете 18-3, подлежит зачету в счет платежей НДС в бюджет (при использовании материальных ресурсов на производственные нужды) или списанию на счета реализации (при продаже запасов) и соответствующих источников покрытия (при пользовании на непроизводственные нужды, при безвозмездной передаче и др.).

По товарам, работам и услугам, использованным при изготовлении продукции и осуществлении операций, которые освобождены от НДС, суммы НДС, уплаченные поставщиками по таким товарам, зачету не подлежат, а относятся на счета издержек производства и обращения.

В случаях, когда в первичных учетных документах, подтверждающих стоимость приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг), не выделена сумма НДС, в расчетных документах исчисление НДС не производится. Именно поэтому стоимость таких приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг), включая предполагаемые по ним НДС, приходуется по счетам материальных ресурсов (10 и др.) на всю сумму счета с последующим списанием на издержки производства и обращения.

В соответствии с установленным порядком учета НДС суммы НДС, подлежащие возмещению (вычету) за материальные ресурсы, списывают с кредита счета 18 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В случае если материальные ресурсы, по которым в установленном порядке произведено возмещение (вычет) НДС, использованы для непроизводственной сферы, имеющей специальные источники финансирования, делается исправительная бухгалтерская запись: дебет соответствующих источников финансирования, кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

При использовании материальных ресурсов для непроизводственных нужд сумму НДС, приходящуюся на эти ресурсы, списывают с кредита счета 18 в дебет источников покрытия непроизводственных затрат (счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства») или сразу в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Сумму НДС по материальным ресурсам, используемым при изготовлении продукции и осуществления операций, освобожденных от НДС, списывают в дебет счетов учета затрат на производство (счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.).

При продаже материальных ресурсов приходящуюся на

Витебский государственный технологический университет

проданные материалы долю НДС списывают с кредита субсчета 3 счета 18 в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Объем реализации для целей налогообложения определяет в том же порядке, как и при реализации основных средств (глава 3,10).

В случае продажи производственных запасов населению, включая своих работников, а также при натуральной оплате товаров по ценам не выше себестоимости облагаемый оборот определяется исходя из рыночных цен, сложившихся на момент реализации продукции.

При безвозмездной передаче производственных запасов плательщиком НДС является организация, передающая эти запасы.

**Налог на прибыль.** По безвозмездно полученным от других организаций производственным запасам организация-получатель увеличивает налогооблагаемую прибыль на стоимость полученных ценностей.

**Подоходный налог с физических лиц.** Организация может приобретать производственные запасы по договорам купли-продажи, в которых должны быть отражены необходимые реквизиты: фамилия, имя, отчество продавца, его паспортные данные, адрес постоянного места жительства, а также факт регистрации физического лица в качестве предпринимателя.

Если продавец зарегистрирован в качестве предпринимателя и в качестве плательщика в налоговой инспекции, то с него не удерживают подоходный налог с физических лиц.

Организация обязана вести учет расчетов с физическими лицами при приобретении у них производственных запасов, для того чтобы иметь данные о совокупных выплаченных суммах налога с начала года, обеспечивающих правильное исчисление и удержание подоходного налога. Если предприниматель не зарегистрирован в налоговой инспекции как налогоплательщик, то с него также удерживают подоходный налог с физических лиц.

### 5.12 Инвентаризация запасов

Инвентаризация средств − это проверка и документальное подтверждение фактического наличия средств и их источников, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета. Инвентаризацию проводят:

− при смене руководителя предприятия или материально ответственного лица;

− перед составлением годовой отчетности;

− при установлении фактов хищений, порчи, утраты имущества,

Витебский государственный технологический университет

после пожаров или стихийных бедствий;

− по решению судебных или контролирующих органов;

− при ликвидации субъекта хозяйствования.

По объему проверки инвентаризации делятся на сплошные и выборочные, а по времени — на плановые и внезапные. Для проведения инвентаризации приказом директора назначается комиссия, в состав которой входит бухгалтер. Перед началом инвентаризации кладовщик обязан сделать все записи в карточках складского учета материалов и все документы сдать в бухгалтерию, о чем он расписывается в инвентаризационной описи. Комиссия перевешивает, пересчитывает все товарно-материальные ценности, полученные данные записывает в инвентаризационные описи, которые подписываются председателем и членами комиссии и материально ответственными лицами. Описи передаются в бухгалтерию, где заполняются графы по данным бухгалтерского учета на основании карточек складского учета или сальдовой книги. Далее производится сверка фактических данных с данными учета. Все наименования, по которым обнаружены излишки или недостачи, переносятся в сличительную ведомость. По всем излишкам и недостачам материально ответственные лица дают письменные объяснения. После этого комиссия принимает решение и составляет акт.

Товарно-материальные ценности (производственные запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Инвентаризация товарно-материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении.

При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение опломбировывается и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимают материально ответственные лица в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуют их по реестру или товарному отчету после инвентаризации.

Эти ценности заносят в отдельную опись. В ней указывают дату поступления, наименование поставщика, дату и номер приходного документа, наименование товара, количество, цену и сумму. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

Витебский государственный технологический университет

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Эти ценности заносят в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». Оформляется опись по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делают отметку за подписью председателя инвентаризационной комиссии или (по его поручению) члена комиссии.

В описях на товарно-материальные ценности, переданные в переработку другой организации, указывают наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическую стоимость по данным учета, дату передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

Инструменты и хозяйственные принадлежности (ИХП), находящиеся в эксплуатации, инвентаризируются по местам их нахождения и материально ответственным лицам, на хранении у которых они находятся.

Инвентаризацию проводят путем осмотра каждого предмета. В описи ИХП заносят по наименованиям в соответствии с номенклатурой, принятой в бухгалтерском учете.

При инвентаризации ИХП, выданных в индивидуальное пользование работникам, допускается составление групповых инвентаризационных описей с указанием в них ответственных за эти предметы лиц, на которых открыты личные карточки, с распиской их в описи.

Предметы спецодежды и столового белья, отправленные в стирку и ремонт, должны записываться в инвентаризационную опись на основании ведомостей-накладных или квитанций организаций, осуществляющих эти услуги.

ИХП, пришедшие в негодность и несписанные, в инвентаризационную опись не включаются, а составляется акт с указанием времени эксплуатации, причин негодности, возможности использования этих предметов в хозяйственных целях.

Тару заносят в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и др.).

На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационная комиссия составляет акт на списание с указанием причин порчи.

Излишки материально-производственных запасов, выявленные в

Витебский государственный технологический университет

результате проведенной инвентаризации, отражаются в бухгалтерском учете как внереализационные доходы для целей налогообложения (дебетуют счет 10 «Материалы», кредитуют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»).

Стоимость выявленных при инвентаризации излишков материалов при принятии их к бухгалтерскому учету определяется на основании заключения об их оценке, проведенной юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющими оценочную деятельность, или организацией самостоятельно исходя из прейскурантов, бюллетеней, каталогов и иных документов, определяющих стоимость аналогичных активов. Стоимость выявленных при инвентаризации излишков материалов в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов учета финансовых результатов.

Отражение в бухгалтерском учете:

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|---|
| 1 | Отражена стоимость излишков материалов, выявленных при инвентаризации | 10 | 90 |
| 2 | Списан финансовый результат от внереализационных операций (прибыль) | 90 | 99 |

При выявлении фактов недостач, хищений, порчи материалов их фактическая себестоимость или ее часть (при порче материалов) списывается с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

Со счета 94 стоимость недостающих и испорченных материалов списывают на счета издержек производства и обращения (если потери в пределах норм), в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» (при установлении конкретных виновников), в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (при отсутствии конкретных виновников или если во взыскании недостающих или испорченных ценностей отказано судом).

При выявлении недостач, хищений или порчи материалов их фактическая себестоимость списывается в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» независимо от причин их возникновения. Суммы недостач увеличиваются на сумму НДС. При этом недостачи в пределах норм естественной убыли относятся на счета учета затрат на производство, расходов на реализацию, а сверх норм − на виновных лиц. Если конкретные виновники не установлены или суд отказал во взыскании с них, то суммы недостач погашаются за счет результатов

Витебский государственный технологический университет

хозяйственно-финансовой деятельности субъекта хозяйствования.

Списание недостач в учете отражается следующим образом:

| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|---|
| 1 | Списана фактическая себестоимость недостач материалов (отраженная в учете), выявленных в результате инвентаризации | 94 | 10, 16 |
| 3 | Списаны суммы недостач в пределах норм естественной убыли по фактической себестоимости | 20, 25, 26, 44 | 94 |
| 4 | Списаны суммы недостач при наличии конкретных виновников | 73-2 | 94 |
| 5 | Списаны суммы недостач при отсутствии конкретных виновников либо если суд отказал во взыскании с них | 90 | 94 |

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношение товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском учете. Стоимость недостач, хищений, умышленного уничтожения имущества организации определяется по свободным ценам, сложившимся на день их выявления.

Списанные за счет прибыли предприятия недостачи и хищения в течение 5 лет учитываются на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных кредиторов» на случай выявления виновных лиц.

# 6 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

## 6.1 Учет кассовых операций

Денежные средства – это наличные денежные средства в белорусских рублях и иностранной валюте, средства на корреспондентских счетах в Национальном банке Республики Беларусь.

Денежные средства организаций находятся в кассе в виде наличных денег, на счетах в банках, в выставленных аккредитивах и на открытых особых счетах, чековых книжках и т. д.

Витебский государственный технологический университет

Основными задачами бухгалтерского учета денежных средств являются: точный, полный и своевременный учет этих средств и операций по их движению; контроль за наличием денежных средств, их сохранностью и целевым использованием; контроль за соблюдением кассовой и расчетно-платежной дисциплины; выявление возможностей более рационального использования денежных средств.

В соответствии с действующим законодательством организации независимо от организационно-правовых форм и вида деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков.

Организации производят расчеты по своим обязательствам с другими организациями, как правило, в безналичном порядке через банки и применяют формы безналичных расчетов, устанавливаемые Национальным банком Республики Беларусь в соответствии с законодательством Беларуси.

Расчеты наличными деньгами между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь проводятся за счет следующих источников:

наличные деньги, полученные с текущих (расчетных) банковских счетов, карт-счетов;

выручка;

личные денежные средства физических лиц, используемые в интересах юридических лиц, их обособленных подразделений, с которыми указанные физические лица состоят в трудовых отношениях.

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме.

Прием наличных денег организациями при осуществлении расчетов с населением производится с обязательным применением контрольно-кассовых машин.

Наличные деньги могут быть получены организациями в обслуживающих банках на цели, установленные законодательством.

Наличные деньги, полученные организациями в кассах банков, расходуются на цели, указанные в чеке.

Наличные деньги, поступившие в кассы организаций в качестве возврата наличных денег, ранее полученных по чеку в обслуживающих банках и выданных на командировочные расходы, расчеты, осуществляемые между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями, и оплату труда, расходуются организациями только на те цели, на которые были получены по чеку в обслуживающих банках.

Организации, открывшие текущие (расчетные) банковские счета, расходуют наличные деньги из выручки для проведения текущих операций (в том числе для проведения расчетов по платежам в бюджет,

Витебский государственный технологический университет

государственные внебюджетные фонды) и в размерах, установленных законодательством для осуществления предстоящих расходов (при наличии таких размеров), договорами.

Организация (независимо от наличия у нее текущего (расчетного) банковского счета) осуществляет расчеты наличными деньгами с другими юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями на территории Республики Беларусь, в том числе путем внесения наличных денег непосредственно в кассы банков с последующим зачислением их на текущие (расчетные) банковские счета получателей, в общей сумме не более 100 базовых величин на протяжении одного дня.

Количество юридических лиц, их обособленных подразделений, индивидуальных предпринимателей, с которыми организация проводит расчеты наличными деньгами в общей сумме не более 100 базовых величин на протяжении одного дня, не ограничивается.

Расчеты наличными деньгами по платежам в бюджет, государственные внебюджетные фонды осуществляются без ограничения размеров как для плательщика, так и для получателя.

Организации, открывшие текущие (расчетные) банковские счета, самостоятельно определяют порядок и сроки сдачи выручки в приказе руководителя юридического лица, в письменном виде.

Установленные руководителем организации, порядок и сроки сдачи выручки действительны в течение срока, указанного в приказе руководителя. Порядок и сроки сдачи выручки могут быть пересмотрены по решению руководителя в случае изменения объемов кассовых оборотов и по другим причинам.

При установлении сроков сдачи выручки учитываются необходимость ускорения оборачиваемости и своевременного поступления наличных денег в банки, обеспечение сохранности, специфика работы организации.

Организации сообщают обслуживающему банку (по решению руководителя банка или лица, им уполномоченного) установленные сроки сдачи выручки, размеры выручки, планируемой для сдачи в банк, а также сведения об изменении сроков сдачи выручки и ее размеров в сроки, определенные договором между организацией и обслуживающим банком.

При несовпадении дней работы организации и обслуживающего банка либо организации Министерства связи и информатизации Республики Беларусь выручка сдается в первый рабочий день обслуживающего банка, организации Министерства связи и информатизации Республики Беларусь и организации.

Если организация и обслуживающий банк работают в общеустановленные выходные дни, выручка, поступившая в эти дни в кассу организации, сдается в обслуживающий банк при условии, что на

Витебский государственный технологический университет

эти дни приходится срок сдачи выручки организации.

**Порядок приема и выдачи наличных денег, оформления кассовых документов.**

Ведение кассовых операций возложено на кассира, который несет полную материальную ответственность за сохранность принятых ценностей.

При приеме наличных денег кассиры (лица, на которых возложены обязанности кассира) обязаны проверять их подлинность и платежность.

При определении подлинности наличных денег кассиры (лица, на которых возложены обязанности кассира) руководствуются требованиями законодательства, справочной и методической литературой по определению подлинности денежных знаков, информацией, размещенной на официальном сайте Национального банка в глобальной компьютерной сети Интернет, официальными материалами и оперативной информацией органов внутренних дел.

Кассовые операции по приему и выдаче наличных денег оформляются по формам первичных учетных документов, установленным в соответствии с законодательством.

Прием наличных денег юридическими лицами, имеющими право не использовать кассовое оборудование, платежные терминалы, осуществляется по приходным кассовым ордерам и (или) другим приходным документам.

Подтверждением приема наличных денег являются:

квитанция к приходному кассовому ордеру формы КО-1;

другие приходные документы, предусмотренные законодательством.

Выдача наличных денег из касс юридических лиц, привлекающих для осуществления предпринимательской деятельности физических лиц по трудовым и (или) гражданско-правовым договорам, производится по:

расходному кассовому ордеру формы КО-2;

платежной ведомости с приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости (ведомостям) без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

На общую сумму выданных наличных денег по нескольким платежным ведомостям допускается составление одного расходного кассового ордера, дата и номер которого проставляются на каждой платежной ведомости.

При выдаче наличных денег по платежной ведомости получатели предъявляют документы, удостоверяющие (справку, подтверждающую) их личность, и расписываются за получение денег в соответствующей графе платежной ведомости.

Витебский государственный технологический университет

Выдача юридическими лицами наличных денег своим работникам может производиться по удостоверению, выданному данным юридическим лицом, при наличии на нем фотографии и личной подписи владельца удостоверения, подписи должностного лица и оттиска печати юридического лица, выдавшего удостоверение.

Платежная ведомость выписывается либо оформляется с помощью технических средств с указанием по итогу суммы наличных денег цифрами и прописью.

В графе напротив фамилии, собственного имени, отчества (при его наличии) получателя средств цифрами проставляется сумма причитающихся к получению наличных денег.

Выдача наличных денег лицам, не состоящим в штате юридического лица, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной платежной ведомости с составлением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости (ведомостям).

Выдача наличных денег лицам, привлекаемым на сельскохозяйственные и погрузочно-разгрузочные работы, а также для ликвидации последствий стихийных бедствий, может производиться по платежной ведомости.

Выдачу наличных денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере, платежной ведомости, других документах, либо лицу, указанному в доверенности, при предъявлении им ранее указанных документов.

В случае выдачи наличных денег по доверенности, оформленной в установленном законодательством порядке, в тексте расходного кассового ордера после фамилии, собственного имени, отчества (при его наличии) получателя наличных денег бухгалтером, учиняется запись «По доверенности», указываются фамилия, собственное имя, отчество (при его наличии) лица, которому доверено получение наличных денег.

Если выдача наличных денег производится по платежной ведомости, перед подписью получателя наличных денег кассир учиняет запись «По доверенности».

В случае если доверенность выдана на разовое получение наличных денег, она прилагается к расходному кассовому ордеру или платежной ведомости.

В случае если доверенность выдана на получение наличных денег в течение определенного времени, ее копия, удостоверенная в установленном законодательством порядке, хранится у юридического лица.

Разовые выдачи наличных денег на оплату труда, выплату алиментов, под отчет на расходы, связанные со служебными командировками работников, и другие выдачи отдельным лицам

Витебский государственный технологический университет

производятся по расходным кассовым ордерам.

Выдача нескольким лицам наличных денег на оплату труда, выплату алиментов, под отчет на расходы, связанные со служебными командировками работников, и другие выдачи производятся кассиром по платежным ведомостям.

На титульном (заглавном) листе платежной ведомости делается разрешительная надпись о выдаче наличных денег за подписями руководителя и главного бухгалтера юридического лица, подразделения, индивидуального предпринимателя или лиц, ими уполномоченных, с указанием сроков выдачи и суммы наличных денег прописью.

Выдача денежных средств под отчет на предстоящие расходы на цели, установленные законодательством, работникам юридического лица производится как наличными деньгами, так и с использованием корпоративных карточек.

Порядок выдачи денежных средств под отчет на предстоящие расходы заключается, как правило, в предварительном обеспечении работников авансом на предстоящие расходы.

Юридические лица выдают наличные деньги, в том числе с использованием корпоративных карточек, под отчет на предстоящие расходы на сроки, определяемые руководителем юридического лица, включая день выдачи (получения с корпоративной карточки) наличных денег под отчет:

не более 3 рабочих дней – на расходы, производимые в месте нахождения юридического лица;

не более 10 рабочих дней – на расходы, производимые вне места нахождения юридического лица;

до 30 рабочих дней – в сумме, не превышающей размера одной базовой величины, в целом по юридическому лицу.

Юридические лица выдают наличные деньги, в том числе с использованием корпоративных карточек, под отчет на предстоящие расходы для осуществления расчетов с юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в размерах, определяемых руководителем юридического лица или лицом, им уполномоченным, но не более размера расчетов наличными деньгами между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями, установленного законодательством.

Лица, получившие наличные деньги, в том числе с использованием корпоративных карточек, под отчет на предстоящие расходы, обязаны не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, представить в бухгалтерскую службу отчет об израсходованных суммах и возвратить в кассу неиспользованные наличные деньги.

Лица, получившие денежные средства с использованием

Витебский государственный технологический университет

корпоративных карточек под отчет на предстоящие расходы, обязаны не позднее 15 рабочих дней с даты проведения оплаты в безналичной форме, исключая день оплаты, либо при проведении оплаты частично в безналичной форме, частично в наличной форме, исключая день оплаты, представить в бухгалтерскую службу отчет об израсходованных суммах.

Отчет об израсходованных суммах представляется в бухгалтерскую службу работником лично, с использованием автоматизированной подсистемы документационного обеспечения или по почте (при этом датой представления отчета считается дата отправления заказного письма).

Лица, получившие денежные средства под отчет, осуществляют их расходование на цели, определенные руководителем юридического лица, в соответствии с законодательством. Передача другим лицам наличных денег, полученных под отчет, в том числе с использованием корпоративных карточек, а также использование корпоративных карточек другими лицами не допускается.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета по ранее выданным суммам.

Документами, подтверждающими расходы по приобретению (поступлению, изготовлению, выполнению) товаров (работ, услуг), является кассовый чек (его копия, заверенная руководителем юридического лица, подразделения или лицом, им уполномоченным, индивидуальным предпринимателем, частным нотариусом), содержащий номер, наименование юридического лица, инициалы, фамилию индивидуального предпринимателя, дату продажи (выполнения работы, оказания услуги), наименование, количество и цену товара (выполнения работы, оказания услуги), сумму, идентификатор кассира. В случае отсутствия в кассовом чеке указанных реквизитов документами, подтверждающими расходы по приобретению (поступлению, изготовлению, выполнению) товаров (работ, услуг), являются кассовый чек и товарный чек, содержащий номер, наименование юридического лица, инициалы, фамилию индивидуального предпринимателя, дату продажи (выполнения работы, оказания услуги), наименование, количество и цену товара (выполнения работы, оказания услуги), сумму, подписанные лицом, непосредственно осуществившим отпуск товаров (выполнение работ, оказание услуг), с указанием его должности, фамилии и инициалов; и другие установленные законодательством документы.

Допускается использование личных денежных средств физических лиц для приобретения ими товаров (работ, услуг) в интересах юридического лица, с которым указанные физические лица состоят в трудовых отношениях.

Физические лица, израсходовавшие наличные деньги в интересах



Витебский государственный технологический университет

организаций, обязаны не позднее 3 рабочих дней со дня их приобретения, исключая день приобретения, представить отчет об израсходованных суммах лично, с использованием автоматизированной подсистемы документационного обеспечения или по почте (при этом датой представления отчета считается дата отправления заказного письма) для возмещения средств, использованных ими в интересах юридического лица.

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками работников юридического лица, подразделения, индивидуального предпринимателя, частного нотариуса, производится в порядке и размерах, установленных законодательством.

Работники, получившие денежные средства под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, посредством их зачисления на карт-счет и расходовавшие денежные средства с использованием корпоративных (личных) карточек, обязаны представить в бухгалтерскую службу юридического лица отчет об израсходованных суммах, а также карт-чеки (их копии, заверенные руководителем юридического лица) или выписку по карт-счету и иные документы, подтверждающие целевой характер расходования денежных средств.

Отчет об израсходованных суммах представляется в бухгалтерскую службу работником лично, с использованием автоматизированной подсистемы документационного обеспечения или по почте (при этом датой представления отчета считается дата отправления заказного письма).

При использовании корпоративной (личной) карточки исключительно для получения наличных денег работник представляет отчет об израсходованных суммах не позднее 3 рабочих дней (работники подразделений юридического лица, расположенных в населенных пунктах вне места нахождения юридического лица, представляющие отчет в бухгалтерскую службу юридического лица, – не позднее 5 рабочих дней) со дня возвращения из служебной командировки, исключая день прибытия.

При использовании корпоративной (личной) карточки частично для проведения безналичных расчетов, частично для получения наличных денег работник представляет отчет об израсходованных суммах с приложением к нему карт-чеков (их копий, заверенных руководителем юридического лица или лицом, им уполномоченным) или выписки по карт-счету и иных документов не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из служебной командировки, исключая день прибытия.

При использовании корпоративной (личной) карточки для осуществления безналичных расчетов работник представляет отчет об израсходованных суммах с приложением к нему карт-чеков (их копий,

Витебский государственный технологический университет

заверенных руководителем юридического лица или лицом, им уполномоченным) или выписки по карт-счету и иных документов не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из служебной командировки, исключая день прибытия.

В случае если работнику под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, выдавались наличные деньги, работник обязан не позднее 3 рабочих дней (работники подразделений юридического лица, расположенных в населенных пунктах вне места нахождения юридического лица, представляющие отчет в бухгалтерскую службу юридического лица, – не позднее 5 рабочих дней) со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, представить в бухгалтерскую службу отчет об израсходованных суммах и возвратить в кассу неиспользованные наличные деньги.

В случае если денежные средства выдавались работнику под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, частично наличными, частично посредством зачисления денежных средств на карт-счет с использованием корпоративной (личной) карточки, отчет об израсходованных суммах с приложением к нему карт-чеков (их копий, заверенных руководителем юридического лица) или выписки по карт-счету и иных документов представляется работником в следующие сроки:

не позднее 3 рабочих дней (работниками подразделений юридического лица, расположенных в населенных пунктах вне места нахождения юридического лица, представляющими отчет в бухгалтерскую службу юридического лица, – не позднее 5 рабочих дней) со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, при условии, что выданные под отчет с использованием корпоративной (личной) карточки денежные средства расходовались работником только в наличной форме;

не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, при условии, что выданные под отчет с использованием корпоративной (личной) карточки денежные средства расходовались в безналичной форме либо как в наличной, так и в безналичной форме.

Возврат неиспользованных сумм денежных средств, полученных под отчет, осуществляется в сроки, установленные для представления отчета об израсходованных суммах.

При использовании личной карточки неизрасходованная сумма наличных денежных средств, оставшаяся в распоряжении работника, а также неизрасходованная сумма денежных средств, оставшаяся на карт-счете работника, должны быть возвращены работником юридическому лицу путем внесения денежных средств в кассу либо осуществления работником банковского перевода на счет юридического лица.

При использовании корпоративной карточки неизрасходованная

Витебский государственный технологический университет

работником сумма денежных средств остается на карт-счете юридического лица.

В случае если выданная под отчет сумма денежных средств полностью либо частично получалась работником наличными деньгами с использованием корпоративной карточки, оставшаяся у работника неиспользованная сумма денежных средств должна быть возвращена работником юридическому лицу путем внесения денежных средств в кассу либо осуществления работником банковского перевода на счет юридического лица.

Выдача работнику юридическим лицом наличных денег под отчет (перечисление денежных средств на карт-счет) на расходы, связанные со служебными командировками, без представления полного отчета по ранее выданным данному работнику суммам денежных средств не допускается.

Но в период нахождения работника в одной служебной командировке юридическое лицо, направившие работника в служебную командировку, может дополнительно перечислять на карт-счет юридического лица либо на карт-счет работника при использовании им личной карточки денежные средства для оплаты расходов, связанных со служебной командировкой, без представления полного отчета данного работника по ранее перечисленным на карт-счет суммам денежных средств, предназначенных для расходования в данной служебной командировке.

Юридические лица выдают наличные деньги на оплату труда, выплату стипендий, пенсий своим работникам (ранее состоявшим в штате работникам), пособий, дивидендов, алиментов, как правило, в течение 3 рабочих дней (для сельскохозяйственных организаций – в течение 5 рабочих дней).

По истечении установленных сроков выдачи наличных денег на оплату труда, выплату стипендий, пенсий, пособий, дивидендов, алиментов кассир должен:

в платежной ведомости напротив фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать запись «Депонировано»;

составить реестр депонированных сумм;

в платежной ведомости сделать запись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах наличных денег, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и подтвердить запись своей подписью. Если наличные деньги выдавались не кассиром, а раздатчиком, то на ведомости дополнительно делается запись «Деньги по ведомости выдавал» и ставится подпись раздатчика. Выдача наличных денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости не допускается;

заполнить расходный кассовый ордер на отдельном бланке на



Витебский государственный технологический университет

общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости;

записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму наличных денег.

Депонированные суммы сдаются в обслуживающий банк на 4-й и 6-й рабочий день соответственно. На сумму сдаваемых наличных денег составляется один общий расходный кассовый ордер.

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

Выдача приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей на руки лицам, вносящим или получающим наличные деньги, не допускается.

При получении приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей кассир обязан проверить:

на приходном кассовом ордере наличие подписи главного бухгалтера или лица, им уполномоченного;

на расходном кассовом ордере, платежной ведомости наличие подписей руководителя юридического лица, главного бухгалтера, индивидуального предпринимателя, частного нотариуса или лиц, ими уполномоченных;

правильность заполнения в расходном кассовом ордере реквизитов предъявленного документа, удостоверяющего (справку, подтверждающую) личность получателя;

наличие документов, подлежащих приложению.

В случае несоответствия приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей предъявляемым к их заполнению требованиям кассир возвращает документы бухгалтеру, индивидуальному предпринимателю, частному нотариусу для надлежащего оформления.

Кассир подписывает приходные и расходные кассовые ордера только после приема или выдачи наличных денег.

Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу заполняются бухгалтером, индивидуальным предпринимателем, частным нотариусом.

Типовые формы первичных учетных документов по оформлению кассовых операций КО-1 «Приходный кассовый ордер», КО-1в «Приходный кассовый ордер», КО-2 «Расходный кассовый ордер», КО-2в «Расходный кассовый ордер» (далее – ордера КО-1, КО-1в, КО-2, КО-2в) заполняются следующим образом.

Ордера КО-1, КО-1в, КО-2, КО-2в заполняются как вручную, так и с помощью технических средств.

Ордера КО-1, КО-1в заполняются при поступлении в кассы наличных денег соответственно в белорусских рублях и иностранной валюте.

Витебский государственный технологический университет

В строке «Принято от» указываются фамилия, собственное имя и отчество (если таковое имеется) физического лица, от которого принимаются наличные деньги, а также наименование организации в случае, если лицо действует по доверенности от ее имени. В строке «Основание» указывается основание (вид, источник) поступления наличных денег. В строке «Приложение» перечисляются прилагаемые документы (при их наличии).

В подтверждение факта приема наличных денег выдается отрывная часть ордеров КО-1, КО-1в – квитанция к ним, заверенная печатью (штампом).

Ордера КО-2, КО-2в заполняются при выдаче из кассы наличных денег соответственно в белорусских рублях и иностранной валюте.

В строке «Основание» указывается основание выдачи наличных денег. В строке «Приложение» перечисляются прилагаемые документы (при их наличии). В строке «Предъявлен документ» указываются данные о документе, удостоверяющем (подтверждающем) личность физического лица, которое получает наличные деньги.

В случае наличия прилагаемого к ордерам КО-2, КО-2в документа (заявление, счет и др.) с разрешительной надписью руководителя его подпись на ордерах КО-2, КО-2в не требуется.

По усмотрению руководителя юридического лица 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.

Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров открывается отдельно на приходные и расходные кассовые ордера либо один на приходные и расходные кассовые ордера.

Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться посредством программно-технических средств. Выходная форма «Вкладной лист журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров» составляется за соответствующий день и должна содержать данные учета движения наличных денег по целевому назначению.

**Порядок ведения кассовой книги и хранения наличных денег**

Юридические лица отражают все поступления и выдачи наличных денег в кассовой книге.

Кассовую книгу вправе не вести юридические лица, применяющие упрощенную систему налогообложения в соответствии с законодательством и ведущие учет в книге учета доходов и расходов.

Кассовую книгу вправе вести все подразделения юридического лица. Необходимость ведения кассовой книги подразделениями

Витебский государственный технологический университет

юридического лица определяется руководителем юридического лица. Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера организации.

Основанием для записей в кассовую книгу являются оформленные в соответствии с законодательством приходные и расходные кассовые ордера, а также иные документы. Так, для юридических лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения в соответствии с законодательством и ведущих учет в книге учета доходов и расходов, при получении наличных денег в обслуживающих банках основанием для осуществления записей в кассовую книгу по усмотрению руководителя юридического лица или лица, им уполномоченного, являются приходные кассовые ордера либо корешки чеков из чековых книжек для получения наличных денег.

В случае сдачи наличных денег самостоятельно в обслуживающий банк либо работникам служб инкассации для юридических лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения в соответствии с законодательством и ведущих учет в книге учета доходов и расходов, основанием для осуществления записей в кассовую книгу по усмотрению руководителя юридического лица или лица, им уполномоченного, являются:

расходные кассовые ордера;

квитанции к объявлению на взнос наличными, оформленные в соответствии с требованиями нормативных правовых актов Национального банка по организации кассовой работы в Национальном банке, банках;

препроводительные ведомости, оформленные в соответствии с требованиями нормативных правовых актов Национального банка по организации кассовой работы в Национальном банке, банках;

другие документы, применяемые банками для оформления операций приема наличных денег в соответствии с локальными нормативными правовыми актами банков.

В случае принятия решения подразделением юридического лица о ведении кассовой книги прием и выдача наличных денег оформляется приходными и расходными кассовыми документами.

Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена печатью юридического лица. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера.

Каждый лист кассовой книги состоит из двух равных частей. Неотрывная часть листа (с горизонтальной линовкой) как первый экземпляр остается в кассовой книге. Отрывная часть листа (без горизонтальной линовки) является вторым экземпляром и заполняется с лицевой и оборотной стороны через копировальную бумагу. Вторые экземпляры листов служат отчетом кассира.

Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми

Витебский государственный технологический университет

номерами.

Подчистки и незаверенные исправления в кассовой книге не допускаются. Исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера или лица, его заменяющего.

На каждом листе кассовой книги проставляются дата и остаток наличных денег в кассе за предыдущий день (период).

Исполнение записей в кассовой книге начинается на лицевой стороне неотрывной части листа после строки «Остаток на начало дня». Предварительно лист необходимо согнуть пополам по линии отреза так, чтобы отрывная часть была подложена под неотрывную часть листа, которая остается в книге. Для ведения записей после строки «Итого по странице» отрывную часть листа накладывают на лицевую сторону неотрывной части и продолжают записи по горизонтальным линиям оборотной стороны неотрывной части листа.

Осуществление записей в кассовую книгу осуществляется кассиром сразу после получения или выдачи наличных денег отдельно по каждому ордеру.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег по кассе на конец дня и передает в бухгалтерскую службу в качестве отчета кассира второй отрывной экземпляр листа кассовой книги с приложенными приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Режим рабочего времени кассы определяется правилами внутреннего трудового распорядка или графиком работ (сменности).

Бланк отчета кассира до конца операций за день не отрывается.

В строке «В том числе на оплату труда» указывается сумма остатка наличных денег, не выплаченных по платежной ведомости на оплату труда.

Записи в кассовой книге ведутся до полного использования листов кассовой книги.

В период выдачи наличных денег остаток наличных денег в кассе выводится по учтенным в кассовой книге приходным и расходным кассовым ордерам либо иным документам. При этом сумма выданных за день наличных денег по платежной ведомости на оплату труда расходным кассовым ордером не оформляется и не отражается в кассовой книге. Платежная ведомость на оплату труда в обязательном порядке хранится в кассе вместе с остатком наличных денег и является документом, подтверждающим отсутствие недостачи наличных денег в кассе.

В аналогичном порядке записи в кассовую книгу учиняются при выплате по платежным ведомостям стипендий, пенсий, пособий, дивидендов, алиментов.

Ведение кассовой книги допускается с помощью программно-

Витебский государственный технологический университет

технических средств при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов и выведения остатка наличных денег на начало и конец рабочего дня. При этом листы кассовой книги формируются в виде выходной формы «Вкладной лист кассовой книги». Одновременно с ней формируется выходная форма «Отчет кассира». Названные выходные формы должны составляться на конец рабочего дня и иметь одинаковое содержание.

В последней выходной форме «Вкладной лист кассовой книги» за каждый месяц должно быть автоматически напечатано общее количество листов кассовой книги за каждый месяц, а в последней за календарный год – общее количество листов кассовой книги за год.

Кассир после получения выходных форм «Вкладной лист кассовой книги» и «Отчет кассира» обязан проверить правильность составления указанных документов, подписать их и передать отчет кассира вместе с приходными и расходными кассовыми ордерами и другими приходными и расходными документами в бухгалтерскую службу под расписку в выходной форме «Вкладной лист кассовой книги».

Нумерация листов кассовой книги в этих выходных формах осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала года.

Выходные формы «Вкладной лист кассовой книги» брошюруются в хронологическом порядке в течение года и хранятся кассиром отдельно за каждый месяц. По окончании календарного года (или по мере необходимости) общее количество листов за год заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера юридического лица и печатью юридического лица.

Оприходование наличных денег юридическим лицом означает документальное оформление приема наличных денег в кассу по приходным кассовым ордерам, другим приходным документам, с использованием кассового оборудования, платежных терминалов, автоматических электронных аппаратов, торговых автоматов в день совершения операции и учинение в этот же день кассиром соответствующих записей в кассовой книге, товарно-денежных, сменных отчетах (для уполномоченных лиц), регистрах бухгалтерского учета, книгах учета на конец рабочего дня (смены) либо показаний денежных оборотов в книге кассира.

Документальное оформление приема наличных денег в кассу по приходным кассовым ордерам, другим приходным документам, с использованием кассового оборудования, платежных терминалов, автоматических электронных аппаратов, торговых автоматов в день совершения операции и неосуществление кассиром соответствующих записей в кассовой книге, товарно-денежных, сменных отчетах (для уполномоченных лиц), регистрах бухгалтерского учета, книгах учета либо показаний денежных оборотов в книге кассира в день совершения

Витебский государственный технологический университет

операции являются несвоевременным оприходованием наличных денег юридическим лицом, подразделением, индивидуальным предпринимателем, частным нотариусом.

Сдача наличных денег юридическому лицу его подразделениями, расположенными вне места нахождения юридического лица, должна осуществляться в срок, установленный юридическим лицом. Осуществление записей в кассовую книгу осуществляется кассиром в день оформления приходных кассовых ордеров по факту приема наличных денег от подразделений, уполномоченных лиц.

Сдача наличных денег юридическому лицу его подразделениями, уполномоченными лицами, с нарушением установленного срока расценивается как факт несвоевременного оприходования в кассу наличных денег.

Недостача наличных денег отражается в бухгалтерском учете и подлежит взысканию в соответствии с законодательством.

Излишки наличных денег подлежат оприходованию и отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с законодательством.

Главный (старший по должности) кассир перед началом рабочего дня выдает другим кассирам авансом необходимую для расходных операций сумму наличных денег под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром наличных денег по установленной законодательством форме, которая должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена печатью юридического лица, подразделения. Количество листов в книге учета принятых и выданных кассиром наличных денег заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера юридического лица, подразделения.

Книга учета принятых и выданных кассиром наличных денег применяется для учета наличных денег, выданных главным (старшим по должности) кассиром из кассы юридического лица, подразделения другим кассирам, а также для учета возврата наличных денег и кассовых документов по проведенным операциям главному (старшему по должности) кассиру. Книгу учета принятых и выданных кассиром наличных денег ведет главный (старший по должности) кассир. При необходимости перечень показателей книги учета принятых и выданных кассиром наличных денег может быть расширен, форма ее – изменена.

Кассиры в конце рабочего дня обязаны отчитаться перед главным (старшим по должности) кассиром о полученном авансе и принятых наличных деньгах по произведенным операциям под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром наличных денег.

Выдача наличных денег из касс юридических лиц, подразделений раздатчикам для последующей выплаты ими оплаты труда, стипендий, пенсий, пособий, дивидендов, алиментов производится под отчет:

по расходному кассовому ордеру каждому раздатчику. При этом



Витебский государственный технологический университет

записи в кассовой книге либо в других регистрах бухгалтерского учета производятся на основании каждого расходного кассового ордера;

по платежной ведомости с указанием всех раздатчиков с приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости без составления расходного кассового ордера на каждого получателя. Запись в кассовой книге либо в других регистрах бухгалтерского учета производится по одному расходному кассовому ордеру на общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости.

Раздатчики выдают наличные деньги по расходным кассовым ордерам либо по платежной(ым) ведомости(ям) без составления расходного кассового ордера на каждого получателя

По истечении установленного срока в платежной ведомости напротив фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, ставится штамп или учиняется запись: «Депонировано», составляется реестр депонированных сумм, в платежную ведомость вносится запись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах наличных денег, суммы сверяются с общим итогом по платежной ведомости, учиняется запись: «Деньги по ведомости выдал», заверенная подписью раздатчика.

Раздатчики представляют отчет об израсходованных суммах и возвращают неиспользованные наличные деньги в кассу юридического лица, подразделения по приходному кассовому ордеру, выписываемому на каждую возвращенную сумму.

Руководители юридических лиц обязаны обеспечить сохранность наличных денег в кассе, а также при доставке их из банка (в банк).

Юридические лица обязаны принять меры по обеспечению сохранности транспортируемых крупных сумм (в тысячу и более раз превышающих размер базовой величины) самостоятельно либо совместно со службами инкассации банков, специализированными подразделениями Министерства внутренних дел Республики Беларусь, с иными организациями в соответствии с законодательством и заключенными договорами.

Все наличные деньги юридических лиц могут храниться в кассах в металлических шкафах или сейфах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются.

Ключи от металлических шкафов и сейфов, печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в замочных скважинах металлических шкафов, сейфов, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты.

Учтенные дубликаты ключей помещаются в упаковку, исключающую какую-либо возможность несанкционированного доступа к дубликатам ключей, и хранятся у лиц, ответственных за сохранность ценностей. Не реже одного раза в квартал проводится

Витебский государственный технологический университет

проверка их наличия. При обнаружении утраты ключа руководителю юридического лица, подразделения, индивидуальному предпринимателю, частному нотариусу необходимо сообщить о происшествии в органы внутренних дел и принять меры к немедленной замене замка металлического шкафа или сейфа.

Не допускается хранение в кассах наличных денег, принятых без использования кассового оборудования, платежных терминалов или приходных документов, формы которых установлены законодательством.

Перед открытием кассы, металлических шкафов, сейфов кассир обязаны осмотреть сохранность печатей, замков, дверей и оконных решеток, убедиться в исправности охранной, тревожной, пожарной сигнализации (в случае их наличия).

В случае повреждения или снятия печати, поломки замков, дверей, решеток или неисправности охранной сигнализации кассир обязан немедленно сообщить об этом руководителю юридического лица. Руководитель юридического лица сообщает о происшествии в органы внутренних дел, и принимают меры к охране кассы до прибытия их сотрудников. Руководитель, главный бухгалтер или лица, их замещающие, а также кассир после получения согласия сотрудников органов внутренних дел проверяют наличие в кассе наличных денег.

Проверка наличия в кассе наличных денег должна быть проведена до начала операций по приему и выдаче наличных денег из кассы юридического лица. По результатам проверки составляется акт произвольной формы, который подписывается всеми участвовавшими в проверке лицами. Один экземпляр акта передается в органы внутренних дел, второй – остается у юридического лица, в случае наличия договора страхования третий экземпляр акта отсылается в страховую организацию, в случае наличия вышестоящей организации четвертый экземпляр акта отсылается в вышестоящую организацию.

Не допускается передоверие кассиром, раздатчиком выполнения порученной работы другим лицам.

Юридические лица, не имеющие по штатному расписанию должности кассира или имеющие одного кассира, в случае необходимости временной его замены исполнение обязанностей кассира возлагают на другого работника.

Не допускается исполнение руководителями, бухгалтерами, работниками юридического лица, пользующимися правом подписи кассовых документов, обязанностей кассира, за исключением случаев, когда в штате нет другого лица, на которое можно возложить обязанности кассира. Возможность возложения обязанностей кассира на отдельных работников определяется юридическим лицом самостоятельно.

В случае внезапного оставления кассиром работы (болезнь, по

Витебский государственный технологический университет

иной уважительной причине) находящиеся у него под отчетом наличные деньги немедленно пересчитываются другим кассиром, которому они передаются, в присутствии руководителя и главного бухгалтера или комиссии из лиц, назначенных руководителем юридического лица.

Результаты пересчета и передачи наличных денег отражаются в акте произвольной формы, в котором делается отметка об отсутствии кассира при проведении пересчета и передачи наличных денег.

В случае если пересчет наличных денег и других ценностей невозможен, касса закрывается и опечатывается без пересчета наличных денег.

Не позднее следующего рабочего дня со дня опечатывания кассы пересчет наличных денег осуществляется лицом (лицами), назначенным (назначенными) руководителем юридического лица в присутствии руководителя и главного бухгалтера юридического лица или комиссии, назначенной руководителем юридического лица, в количестве не менее 3 человек.

В сроки, установленные руководителем юридического лица, но не реже одного раза в квартал, проводится внеплановая инвентаризация с полным полистным (поштучным) пересчетом наличных денег, находящихся в кассе, в соответствии с общими правилами, установленными в Инструкции по инвентаризации активов и обязательств.

**Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте**

Юридические лица в соответствии с законодательством сдают наличную иностранную валюту:

в обслуживающие и (или) иные банки;

работникам службы инкассации.

Наличная иностранная валюта сдается в обслуживающий банк с зачислением на один из текущих (расчетных) банковских счетов, открытых для юридических лиц, в течение времени, установленного банком для их обслуживания.

Допускается получение юридическими лицами, имеющими несколько текущих (расчетных) банковских счетов в различных банках, наличной иностранной валюты в одном из банков, в которых открыты текущие (расчетные) банковские счета.

Юридические лица могут иметь в своих кассах наличную иностранную валюту на конец рабочего дня в пределах лимита остатка кассы.

Наличная иностранная валюта, полученная от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) после сдачи выручки работникам службы инкассации либо самостоятельно, не является сверхлимитной

Витебский государственный технологический университет

при наличии документального подтверждения времени реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) и сдачи наличной иностранной валюты на следующий рабочий день обслуживающего банка. В этом случае учитывается время на подготовку и формирование инкассаторской сумки, выписку соответствующих сопроводительных документов и их последующую передачу работникам службы инкассации, а также подготовку выручки для сдачи в обслуживающий банк.

При установлении юридическому лицу лимита остатка кассы по видам иностранных валют его превышение рассчитывается как сумма всех выявленных превышений лимита остатка кассы.

При установлении юридическому лицу лимита остатка кассы в эквиваленте одной из иностранных валют превышение лимита остатка кассы рассчитывается с учетом превышения сложившегося на конец рабочего дня юридического лица остатка кассы в наличной иностранной валюте, пересчитанного в эквиваленте иностранной валюты, в которой установлен лимит остатка кассы. Такой эквивалент определяется исходя из официального курса белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленного Национальным банком на дату превышения лимита остатка кассы.

Юридическим лицам в фактический остаток наличной иностранной валюты по состоянию на конец рабочего дня включается сумма наличной иностранной валюты, находящейся в кассе юридического лица, подразделения, при условии соблюдения уполномоченными лицами сроков сдачи наличной иностранной валюты.

При несоблюдении сроков сдачи уполномоченными лицами выручки в кассу юридического лица в фактический остаток наличной иностранной валюты по состоянию на конец рабочего дня включается сумма наличной иностранной валюты, находящейся в кассе юридического лица, подразделения и у уполномоченных лиц юридических лиц, подразделений, нарушивших срок сдачи выручки.

В кассе юридического лица, которым установлен лимит остатка кассы, может храниться наличная иностранная валюта в пределах лимита остатка кассы независимо от установленного обслуживающим банком срока сдачи наличной иностранной валюты.

При образовании сверхлимитного остатка кассы наличная иностранная валюта сдается в обслуживающий банк либо по решению юридического лица в подразделение обслуживающего банка и (или) иной банк независимо от установленного срока сдачи наличной иностранной валюты.

При несовпадении дней работы юридического лица и обслуживающего банка наличная иностранная валюта сдается в первый рабочий день обслуживающего банка.

Витебский государственный технологический университет

Если юридическое лицо и обслуживающий банк работают в общеустановленные выходные дни, выручка, поступившая в эти дни в кассу юридического лица сдается в обслуживающий банк при условии, что на указанные дни приходится срок сдачи выручки юридическим лицом.

Для клиентов банка, не представивших заявку на установление лимита остатка кассы, порядка и сроков сдачи выручки, поступившей в кассу в установленный срок, лимит остатка кассы считается нулевым, срок сдачи наличной иностранной валюты – ежедневным со следующего рабочего дня и после календарной даты, установленной для подачи заявки в банк (за исключением юридических лиц, подразделений, которым в соответствии с законодательством лимит остатка кассы не устанавливается), а не сданная в банк наличная иностранная валюта – сверхлимитной. Срок подачи заявки в банк определяется в договоре текущего (расчетного) банковского счета либо в решении банка на основании представленной ранее юридическим лицом заявки.

Юридические лица, которым установлен лимит остатка кассы, имеют право хранить в своих кассах наличную иностранную валюту сверх установленного лимита остатка кассы не более 3 рабочих дней, включая день получения наличной иностранной валюты в обслуживающем банке, только для оплаты труда. По истечении этого срока (на 4-й рабочий день) не использованная по назначению наличная иностранная валюта депонируется и сдается в обслуживающий банк.

Порядок и сроки сдачи наличной иностранной валюты, при необходимости размер потребности в разменной наличной иностранной валюте для уполномоченных лиц устанавливаются решениями руководителей юридического лица и доводятся каждому уполномоченному лицу. Уполномоченные лица могут сдавать выручку в кассу юридического лица, обслуживающий банк, его подразделение, иной банк.

Сроки сдачи выручки для уполномоченных лиц устанавливаются исходя из необходимости обеспечения сохранности наличной иностранной валюты, но не реже одного раза в 7 календарных дней.

Вся выручка уполномоченных лиц (за исключением размера потребности в разменной наличной иностранной валюте в случае его установления) сдается в порядке и сроки, установленные юридическим лицом.

Юридическим лицам , имеющим несколько текущих (расчетных) банковских счетов в различных банках, лимит остатка кассы, порядок и сроки сдачи выручки устанавливаются одним из обслуживающих банков по выбору юридического лица.

Юридические лица обязаны в течение 10 рабочих дней направить во все банки, в которых открыты текущие (расчетные) банковские

Витебский государственный технологический университет

счета, копию заявки.

**Порядок приема и выдачи наличной иностранной валюты и оформления кассовых документов.** Кассовые операции по приему и выдаче наличной иностранной валюты оформляются по формам первичных учетных документов, установленным законодательством.

При приеме наличной иностранной валюты кассиры (лица, на которых возложены обязанности кассира) (далее – кассиры) юридических лиц обязаны проверять ее подлинность и платежность, руководствуясь нормативными правовыми актами Национального банка, информацией, размещенной на официальных сайтах банков-эмитентов в глобальной компьютерной сети Интернет, официальными материалами и оперативной информацией органов внутренних дел, а также перечнем признаков платежности банкнот, установленным обслуживающим банком на основании требований иностранных банков или банков-посредников, с которыми заключены соответствующие договоры.

Прием наличной иностранной валюты юридическими лицами при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с использованием кассового оборудования, платежных терминалов осуществляется в соответствии с законодательством.

Прием наличной иностранной валюты юридическими лицами, имеющими право не использовать кассовое оборудование, платежные терминалы, осуществляется по приходным кассовым ордерам и (или) другим приходным документам в соответствии с законодательством.

Подтверждением приема наличной иностранной валюты являются:

квитанция к приходному кассовому ордеру формы КО-1в;

другие приходные документы, предусмотренные законодательством.

Приходные кассовые ордера и другие документы установленных в соответствии с законодательством форм заполняются в порядке, определенном законодательством.

Выдача наличной иностранной валюты из касс юридических лиц, привлекающих для осуществления предпринимательской деятельности физических лиц по трудовым договорам, производится по:

расходному кассовому ордеру формы КО-2в;

платежной ведомости с приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченной наличной иностранной валюты по платежной ведомости (ведомостям) без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

Расходные кассовые ордера заполняются в порядке, установленном законодательством.

На общую сумму наличной иностранной валюты, выданной по нескольким платежным ведомостям, допускается составление одного

Витебский государственный технологический университет

расходного кассового ордера, дата и номер которого проставляются на каждой платежной ведомости.

Выдача наличной иностранной валюты под отчет на расходы, связанные со служебными командировками работников юридического лица за границу, производится в порядке и размерах, установленных законодательством.

Работник, получивший наличную иностранную валюту под отчет на расходы, связанные со служебными командировками за границу, обязан не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, предъявить в бухгалтерскую службу юридического лица отчет об израсходованных суммах иностранной валюты с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы, и возвратить в кассу неиспользованную наличную иностранную валюту.

Работник, получивший иностранную валюту под отчет на расходы, связанные со служебной командировкой за границу, посредством ее зачисления на счет клиента, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка, либо частично наличными и частично посредством зачисления на счет клиента, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка, обязан не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из служебной командировки, исключая день прибытия, представить в бухгалтерскую службу юридического лица отчет об израсходованных суммах иностранной валюты с приложением к нему карт-чеков (их копий, заверенных руководителями юридического лица, подразделения (лицами, ими уполномоченными), или выписки по счету клиента – физического лица и иных документов независимо от того, в наличной либо безналичной форме работник осуществлял расчеты, связанные со служебной командировкой.

Отчет об израсходованных суммах иностранной валюты представляется в бухгалтерскую службу работником лично, с использованием автоматизированной подсистемы документационного обеспечения с досылкой на бумажном носителе или почтой, в том числе заказным письмом (при этом датой представления отчета считается дата отправления заказного письма).

Отчет об израсходованных суммах иностранной валюты составляется в валюте произведенных операций.

Возврат работником либо возмещение работнику суммы, меньшей установленного номинала банкноты соответствующей иностранной валюты, производится в белорусских рублях по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты.

В случае выдачи работнику аванса в наличной иностранной

Витебский государственный технологический университет

валюте, отличной от валюты страны командирования, сумма наличной иностранной валюты, израсходованная на территории Республики Беларусь, пересчитывается в иностранную валюту, в которой получен аванс, с применением обменного курса банка, где совершена валютно-обменная операция. Сумма наличной иностранной валюты, израсходованная за границей, пересчитывается в иностранную валюту, в которой получен аванс, с использованием обменного курса банка (организации) страны командирования, где совершена валютно-обменная операция. Если на дату составления отчета об израсходованных суммах наличной иностранной валюты отсутствует информация об использованном обменном курсе банка, то пересчет произведенных расходов осуществляется по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты. К отчету об израсходованных суммах иностранной валюты прилагаются чеки, подтверждающие совершение валютно-обменных операций.

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится в иностранной валюте, в которой получен аванс.

При перечислении на счет клиента – физического лица аванса в иностранной валюте, отличной от валюты страны командирования, пересчет израсходованной работником суммы иностранной валюты в иностранную валюту, в которой перечислен аванс, осуществляется с использованием обменного курса банка-эмитента, установленного для проведения операций при использовании карточек, и (или) обменного курса, установленного платежной системой.

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится в иностранной валюте, в которой на счет клиента – физического лица перечислен аванс.

Если нормы расходов по служебной командировке в иностранной валюте, установленные законодательством, отличаются от валюты страны командирования, аванс работнику может быть выдан в валюте страны командирования. Пересчет суммы иностранной валюты в валюту страны командирования проводится по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на дату выдачи аванса.

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится в иностранной валюте, в которой получен аванс. Сумма иностранной валюты, выданная на расходы по проживанию вне места жительства (суточные), на дату составления отчета об израсходованных суммах не пересчитывается.

В случае выдачи в соответствии с законодательством работнику аванса в наличных белорусских рублях для оплаты расходов, связанных

Витебский государственный технологический университет

со служебными командировками за границу, наличная иностранная валюта, купленная работником в обменном пункте (кассе банка), не подлежит оприходованию в кассу юридического лица, индивидуального предпринимателя. При составлении отчета об израсходованных суммах иностранной валюты, приобретенной за полученные белорусские рубли, работник прилагает чеки кассового суммирующего аппарата либо специальной компьютерной системы, полученные в обменном пункте (кассе банка) и свидетельствующие о покупке соответствующей суммы иностранной валюты. Израсходованные суммы иностранной валюты пересчитываются в белорусские рубли с использованием курса обменного пункта (кассы банка), в котором работником была приобретена иностранная валюта за белорусские рубли. Если на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты отсутствуют документы, подтверждающие покупку работником соответствующей суммы иностранной валюты, то для пересчета расходов используется официальный курс белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленный Национальным банком на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты. В случае приобретения наличной иностранной валюты, отличной от валюты страны командирования, отчет об израсходованных суммах иностранной валюты составляется в порядке, предусмотренном законодательством .

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится по решению нанимателя в иностранной валюте либо белорусских рублях по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты.

При получении работником наличной иностранной валюты со счета клиента, открытого в белорусских рублях, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка, сумма иностранной валюты, израсходованная за границей, пересчитывается в белорусские рубли по обменному курсу банка-эмитента, установленному для проведения операций при использовании карточек, и (или) обменному курсу, установленному платежной системой.

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится по решению нанимателя в иностранной валюте либо белорусских рублях по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты.

Если Национальным банком не устанавливается официальный курс белорусского рубля к валюте страны командирования и работником не представлены документы,

Витебский государственный технологический университет

подтверждающие совершение валютно-обменной операции, то при составлении отчета об израсходованных суммах иностранной валюты используется кросс-курс доллара США к иностранной валюте, установленный на основании информации агентства «Рейтер» или «Блумберг».

Выдача наличной иностранной валюты индивидуальному предпринимателю на расходы, связанные с его разъездами (проезд к месту назначения и обратно, наем жилого помещения), производится в размере оплаченных счетов, квитанций и других документов, подтверждающих размер фактически понесенных расходов.

Выдача наличной иностранной валюты на расходы, связанные со служебными командировками работников за границу, может производиться за счет возврата ранее полученных со счета в иностранной валюте юридического лица, индивидуального предпринимателя и выданных на эту цель средств, хранящихся в кассе юридического лица, подразделения, индивидуального предпринимателя в пределах установленного лимита остатка кассы.

Не допускается выдача работнику юридическим лицом наличной иностранной валюты под отчет (перечисление денежных средств на счет клиента – физического лица) на расходы, связанные со служебными командировками за границу, без представления полного отчета по ранее выданным этому работнику суммам наличной иностранной валюты.

Зачисление иностранной валюты на счет клиента, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка для оплаты расходов, связанных со служебной командировкой за границу, допускается без представления работником полного отчета по ранее перечисленным на счет клиента суммам иностранной валюты.

Не допускается передача другим лицам наличной иностранной валюты, полученной под отчет, в том числе с использованием корпоративных дебетовых карточек, а также использование корпоративных дебетовых карточек физическими лицами, не являющимися держателями этих карточек.

Работник, направляемый в служебную командировку за границу, может не сдавать наличную иностранную валюту, полученную в обслуживающем банке, в кассу юридического лица, если сумма наличной иностранной валюты не превышает сумму наличной иностранной валюты, предназначенную для выдачи этому работнику юридическим лицом, подразделением, индивидуальным предпринимателем.

Работники юридического лица, получившие наличную иностранную валюту за пределами Республики Беларусь в качестве авансов в счет оплаты по договорам транспортной экспедиции, заключенным между экспедитором и нерезидентом, обязаны

Витебский государственный технологический университет

представить отчет об израсходованных суммах иностранной валюты и сдать неизрасходованную сумму валюты в кассу юридического лица, индивидуальному предпринимателю.

По истечении срока выдачи наличной иностранной валюты на оплату труда, кассир:

в платежной ведомости напротив фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, ставит штамп или делает запись «Депонировано»;

составляет реестр депонированных сумм;

в платежной ведомости учиняет запись о фактически выданных и подлежащих депонированию суммах наличной иностранной валюты, сверяет их с общим итогом по платежной ведомости и подтверждает запись личной подписью;

заполняет расходный кассовый ордер на общую сумму наличной иностранной валюты, выданной по платежной ведомости;

записывает в кассовую книгу фактически выданную сумму наличной иностранной валюты.

Депонированная наличная иностранная валюта на 4-й рабочий день сдается в обслуживающий банк. На сумму сдаваемой наличной иностранной валюты составляется один общий расходный кассовый ордер.

Бухгалтеры юридического лица проверяют отметки, сделанные кассирами в платежных ведомостях, и подсчитывают выданные и депонированные по ним суммы.

Не допускается выдача приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей на руки лицам, вносящим или получающим наличную иностранную валюту.

При получении приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей кассир обязан проверить:

наличие на приходном кассовом ордере подписи главного бухгалтера (лица, им уполномоченного);

наличие на расходном кассовом ордере, платежной ведомости подписей руководителя юридического лица, главного бухгалтера (лиц, ими уполномоченных), индивидуального предпринимателя;

правильность заполнения в расходном кассовом ордере реквизитов предъявленного документа, удостоверяющего (справки, подтверждающей) личность получателя;

наличие прилагаемых документов.

В случае несоответствия приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей предъявляемым к их заполнению требованиям кассир возвращает документы бухгалтеру, индивидуальному предпринимателю для надлежащего оформления.

Кассир подписывает приходные и расходные кассовые ордера только после приема или выдачи наличной иностранной валюты.

Витебский государственный технологический университет

Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу заполняются бухгалтером, индивидуальным предпринимателем.

По решениям руководителя юридического лица (лица, им уполномоченного) определяется необходимость регистрации приходных и расходных кассовых ордеров до передачи их в кассу в журналах регистрации приходных (расходных) кассовых ордеров в иностранной валюте по установленным законодательством формах. Журнал используется для учета движения наличной иностранной валюты по целевому назначению.

Форма ведения журнала определяется руководителями, главными бухгалтерами юридического лица, подразделения (лицами, ими уполномоченными), индивидуальным предпринимателем.

Журнал регистрации приходных (расходных) кассовых ордеров в иностранной валюте по форме 1 ведется отдельно для приходных и расходных кассовых ордеров.

Журнал регистрации приходных (расходных) кассовых ордеров в иностранной валюте по форме 1-а оформляется единый для приходных и расходных кассовых ордеров.

Регистрация приходных и расходных кассовых ордеров может осуществляться посредством программно-технических средств. Выходная форма «Вкладной лист журнала регистрации приходных (расходных) кассовых ордеров в иностранной валюте» составляется за соответствующий день и содержит данные учета движения наличной иностранной валюты по целевому назначению.

Юридические лица отражают все поступления и выдачи наличной иностранной валюты в кассовой книге. Необходимость ведения кассовой книги подразделениями, индивидуальным предпринимателем определяется решениями руководителя юридического лица, индивидуального предпринимателя.

Внесение записей в кассовую книгу осуществляется кассиром сразу после получения или выдачи наличной иностранной валюты отдельно по каждому ордеру.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает сумму операций за день, выводит остаток наличной иностранной валюты по кассе на конец дня и передает в бухгалтерскую службу в качестве отчета второй экземпляр отрывной части листа кассовой книги с приложенными приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Недостача наличной иностранной валюты отражается в бухгалтерском учете и подлежит взысканию в соответствии с законодательством.

Излишки наличной иностранной валюты оприходуются и отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с законодательством.

Обслуживающий банк по согласованию с руководителями

Витебский государственный технологический университет

юридического лица, ежегодно, как правило в первом квартале, устанавливает исходя из необходимости своевременного поступления наличной иностранной валюты в банк порядок и сроки сдачи наличной иностранной валюты юридическим лицам, лимит остатка кассы юридическим лицам, подразделениям.

Лимит остатка кассы, порядок и сроки сдачи выручки устанавливаются обслуживающим банком каждому юридическому лицу, подразделению по согласованию с руководителем юридического лица либо подразделения (лицом, им уполномоченным).

Лимит остатка кассы не устанавливается юридическим лицам, подразделениям с круглосуточным режимом работы, вся выручка которых (за исключением размера потребности в разменной наличной иностранной валюте, необходимой для работы юридического лица, подразделения) сдается в порядке и сроки, установленные обслуживающим банком.

Размер фактической потребности в разменной наличной иностранной валюте для юридических лиц устанавливается при необходимости и определяется с учетом особенностей их деятельности, а также минимальной потребности в наличной иностранной валюте по согласованию с обслуживающим банком.

Обслуживающие банки не вправе отказать при обращении юридических лиц, подразделений, индивидуальных предпринимателей, указанных в части первой настоящего пункта, в установлении им лимита остатка кассы. В этом случае юридические лица, подразделения, индивидуальные предприниматели обязаны соблюдать установленный обслуживающим банком лимит остатка кассы в течение срока, указанного в решении обслуживающего банка.

Для установления порядка и сроков сдачи наличной иностранной валюты юридическим лицам, а также лимита остатка кассы юридическим лицам, подразделениям в обслуживающий банк представляется заявка на бумажном носителе или в электронном виде с соблюдением требований законодательства по созданию, обработке, хранению, передаче и приему информации в электронном виде. Контроль за достоверностью отраженных в заявке сведений осуществляют юридические лица, подразделения, индивидуальные предприниматели.

Установленные лимит остатка кассы, порядок и сроки сдачи наличной иностранной валюты действительны в течение срока, указанного в решении обслуживающего банка.

**Синтетический учет операций с денежными средствами.** Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитывают на активном синтетическом счете 50 «Касса». Счет 50 «Касса» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации, в том числе филиалов и представительств,

Витебский государственный технологический университет

имеющих отдельный баланс.

На отдельном субсчете к счету 50 «Касса» учитываются наличие и движение денежных средств в иностранных валютах в кассах организации.

Поступление денежных средств в кассу организации отражается по дебету счета 50 «Касса» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 57 «Денежные средства в пути», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и других счетов. Выплата денежных средств из кассы организации отражается по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и других счетов и кредиту счета 50 «Касса».

К счету 50 «Касса» могут быт открыты субсчета:

50-1 «Касса организации»;

50-2 «Операционная касса»;

50-3 «Денежные документы» и др.

Порядок движения денежных средств в кассе организации отражается следующими бухгалтерскими записями:

| Наименование операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Отражено поступление денежных средств в кассу организации | 50 | 51, 52, 57, 62, 90 |
| Отражено поступление денежных средств в кассу организации в иностранной валюте | 50-2 | 52, 57, 62, 90 и др. |
| Отражена выплата денежных средств из кассы организации | 51, 52, 70, 71 и др. | 50 |
| Отражена выплата работнику из кассы организации денежных средств, израсходованных сверх выданного аванса | 71 | 50 |

Основанием для отражения в бухгалтерском учете выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) является приходный кассовый ордер, выписанный на сумму наличности, сданной кассиром в кассу организации. В бухгалтерском учете при этом составляется следующая запись:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 90-1 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

− поступила в кассу предприятия выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг).

При применении кассовых аппаратов в розничной торговле (выполнении работ, оказании услуг за наличный расчет) основанием для отражения выручки служат соответствующие записи в книге кассира-

Витебский государственный технологический университет

операциониста либо в кассовом (товарно-денежном, товарном, сменном) отчете, других регистрах бухгалтерского учета в день совершения операции по приему наличных денег. На их основании в учете выполняется проводка:

Дебет 50-2 «Операционная касса»

Кредит 90-1 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

− поступила в операционную кассу выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг).

Суммы наличных денег, сдаваемые кассиров в кассу предприятия, отражаются в учете следующей записью:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 50-2 «Операционная касса»

− поступили наличные деньги в кассу предприятия из операционной кассы.

Поступление наличных денег от покупателей в оплату за реализованный товар является выручкой, отражение которой в бухгалтерском учете зависит от того, розничная это торговля или оптовая.

Основанием для отражения в бухгалтерском учете поступивших денежных средств с расчетного счета является приходный кассовый ордер, выписанный в соответствии с чеком из чековой книжки. В бухгалтерском учете при поступлении денежных средств со счетов, открытых в учреждениях банков, составляются следующие записи:

Дебет 50 Кредит 51

− поступили в кассу предприятия наличные деньги с расчетного счета, открытого в обслуживающем учреждении банка;

Дебет 50 Кредит 52

− поступила в кассу предприятия наличная иностранная валюта с валютного счета, открытого в обслуживающем учреждении банка;

Дебет 50 Кредит 55

− поступили в кассу предприятия наличные деньги со специальных счетов, открытых в банках, например, со счета, на котором хранятся средства целевого финансирования.

Возможны ситуации, когда поставщики в добровольном порядке возмещают наличными деньгами стоимость недостачи (недогруза) материальных ценностей или возвращают излишне полученные суммы. В учете предприятия это отражается следующей записью:

Дебет 50 Кредит 60

− возмещена наличными деньгами стоимость недостачи (недогруза) материальных ценностей или произведен возврат излишне полученных сумм.

Организации могут получать наличные денежные средства в свою кассу через подотчетное лицо или представителя покупателя (в пределах установленного ему лимита расходования наличных денег из

Витебский государственный технологический университет

выручки) в счет погашения дебиторской задолженности за заранее отгруженные товары (продукцию), выполненные работы и оказанные услуги. Такая хозяйственная операция отражается проводкой:

Дебет 50 Кредит 62

− на выручку от реализации продукции, работ, услуг, прочих активов, поступившую от покупателей согласно акцептованным расчетным документам при расчетах, производимых наличными денежными средствами, на сумму полученных авансов.

Поступление от покупателей (заказчиков) наличных денег в кассу в виде аванса в счет предстоящей поставки товаров (продукции), выполнения работ, оказания услуг учитывается следующим образом:

Дебет 50 Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

− получены наличные деньги в виде аванса от покупателя (заказчика) в счет предстоящей поставки товаров (продукции), выполнения работ, оказания услуг.

Наличные денежные средства кредитополучателям − юридическим лицам предоставляются на выдачу заработной платы, выплату вознаграждения физическим лицам по договорам подряда или закупку у физических лиц сельскохозяйственной и (или) другой продукции, приобретение которой разрешено за наличный расчет законодательством Республики Беларусь.

В большинстве случаев оплата части стоимости путевок, приобретенных за счет средств Фонда социальной защиты населения, производится их получателями. В этом случае поступление денежных средств от работников в кассу предприятия отражается так:

Дебет 50 Кредит 69

− поступила в кассу предприятия частичная оплата стоимости путевок, приобретенных за счет средств Фонда социальной защиты населения.

В случае возникновения переплат по заработной плате возврат работниками излишне полученных ими сумм по оплате труда оформляется проводкой:

Дебет 50 Кредит 70

− возвращены в кассу организации излишне полученные работниками суммы по оплате труда.

Правда, при этом нельзя забывать о правиле, установленном ст. 107 Трудового кодекса Республики Беларусь (далее − ТК), в соответствии с которым заработная плата, излишне выплаченная работнику нанимателем, в том числе при неправильном применении закона, не может быть с него взыскана, за исключением случаев счетной ошибки. Другими словами, если переплата по заработной плате не была результатом счетной ошибки, ее возврат − это своеобразный «жест доброй воли» со стороны работника, а не его обязанность.

Возврат остатка неизрасходованных подотчетных сумм в кассу

Витебский государственный технологический университет

отражается записью:

Дебет 50 Кредит 71

− возвращены в кассу предприятия неиспользованные суммы, полученные под отчет.

По кредиту того же сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в корреспонденции с дебетом сч. 50 «Касса» учитывается поступление выручки в кассу от реализации продукции на рынке, выручки столовых буфетов и тому подобное, а также приобретение денежных документов за наличный расчет (почтовых марок и конвертов, проездных билетов и т. п.).

При проведении расчетов с работниками организации по предоставленным им займам (выданным, например, на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и т. п.) в учете выполняется следующая запись:

Дебет 50 Кредит 73-1 «Расчеты по предоставленным займам»

− поступили от работников в кассу предприятия наличные деньги в погашение задолженности по предоставленным им предприятием займам.

Все расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником предприятию в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба отражаются в учете проводкой:

Дебет 50 Кредит 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

− поступили от работников в кассу предприятия наличные деньги в возмещение материального ущерба, причиненного ими предприятию.

Отражение в бухгалтерском учете взносов учредителей (участников) наличными денежными средствами в счет их вкладов в уставный фонд предприятия делается следующей записью :

Дебет 50 Кредит 75

− поступили в кассу предприятия наличные деньги от учредителей.

Поступление наличных денег в погашение различного рода дебиторской задолженности (плата родителей за содержание их детей в детских дошкольных учреждениях, квартирная плата и т.п.) отражается по дебету сч. 50 «Касса» в корреспонденции со сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»:

Дебет 50 Кредит 76

− поступили в кассу предприятия наличные деньги в погашение дебиторской задолженности.

Аналогичной записью отражаются в учете:

− суммы выручки, поступившей в пользу комитента по учетным

Витебский государственный технологический университет

(согласованным) ценам при реализации товаров, принятых на комиссию;

− возврат кредиторами излишне полученных ими сумм.

Денежные средства, поступившие в кассу предприятия в счет погашения задолженности по претензиям, отражаются на счетах бухгалтерского учета записью:

Дебет 50 Кредит 76 "Расчеты по претензиям"

− поступили в кассу предприятия наличные деньги в счет погашения задолженности по претензиям.

Наличные деньги могут поступать в кассу предприятия от его структурных подразделений, в счет причитающейся учредителю управления прибыли (дохода) при заключении договоров доверительного управления имуществом, при поступлении денег от продажи ранее выкупленных собственных акций, в счет вкладов товарищей простого товарищества и за счет целевого финансирования. При этом в учете выполняются следующие записи:

Дебет 50 Кредит 79

− получены в кассу предприятия наличные деньги от его структурных подразделений (учредителем доверительного управления в счет причитающейся ему прибыли или дохода);

Дебет 50 Кредит 75

− поступили в кассу наличные деньги от продажи ранее выкупленных собственных акций;

Дебет 50 Кредит 86

− поступили в кассу предприятия наличные деньги за счет средств целевого финансирования.

Имеются свои особенности при отражении операций по продаже товаров в кредит.

Сумма первоначального взноса за товар, реализованный в кредит покупателю, отражает следующей записью:

Дебет 50 Кредит 90

− отражена сумма наличных денег, являющихся первоначальным взносом за товар, реализованный в кредит покупателю.

На суммы платежей, поступивших в кассу предприятия в счет погашения предоставленного покупателям кредита, выполняется проводка:

Дебет 50 Кредит 76-6 «Расчеты за товары, проданные в кредит»

− поступили в кассу предприятия наличные деньги в счет погашения предоставленного покупателям кредита.

Проценты же по предоставленному покупателям кредиту отражаются записью:

Дебет 50 Кредит 91

− уплачены наличные деньги покупателем в качестве процентов за предоставленный кредит.

Витебский государственный технологический университет

Обнаруженные в ходе проведения инвентаризации кассы «лишние» деньги приходуются в учете так:

Дебет 50 Кредит 90

− оприходованы излишки денег, выявленные при инвентаризации кассы.

Для отражения в учете поступления наличных денег, связанных с доходами, относящимися к будущим отчетным периодам, используется сч. 98 «Доходы будущих периодов». К таким доходам относятся: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др. При этом выполняется следующая запись:

Дебет 50 Кредит 98

− поступили в кассу предприятия наличные деньги, связанные с доходами, относящимися к будущим отчетным периодам.

## 6.2 Безналичные формы расчетов

Денежные расчеты осуществляются организацией либо наличными деньгами (как исключение), либо в виде безналичных платежей (как правило).

Безналичные расчеты осуществляют посредством безналичных перечислений по текущим и валютным счетам клиентов в банках, системы корреспондентских счетов между различными банками, клиринговых зачетов взаимных требований через расчетные центры, а также посредством векселей и чеков, заменяющих наличные деньги.

Безналичные расчеты осуществляются в основном через банковские, кредитные и расчетные операции. Их применение позволяет существенно снизить расходы на денежное обращение, сокращает способность в наличных денежных средствах, обеспечивает их более надежную сохранность.

Безналичные расчеты осуществляют по товарным и нетоварным операциям. К ***товарным операциям*** относят куплю-продажу сырья и материалов, готовой продукции и т.п. Их учитывают на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 45 «Товары отгруженные» и др.

К ***нетоварным операциям*** относят расчеты с коммунальными учреждениями, научно-исследовательскими организациями, учебными заведениями и т. п. Их учитывают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В зависимости от местонахождения поставщика и покупателя безналичные расчеты разделяют на иногородние и одногородние

Витебский государственный технологический университет

(местные). Иногородними называют расчеты между организациями, обслуживаемыми учреждениями банка, которые находятся в разных населенных пунктах, а одногородними − расчеты между организациями, обслуживаемыми одним или двумя учреждениями банка, которые находятся в одном населенном пункте.

***Формы безналичных расчетов.*** **Формы безналичных расчетов включают:**

а) расчеты платежными поручениями;

б) рас четы платежными ордерами;

в) расчеты платежными требованиями с акцептом плательщика;

г) расчеты платежными требованиями без акцепта плательщика;

д) расчеты по аккредитиву;

е) расчеты по инкассо;

г) расчеты чеками;

д) расчеты банковскими пластиковыми карточками.

Формы безналичных расчетов избираются организациями самостоятельно и предусматриваются в договорах на расчетно-кассовое обслуживание, заключаемых организациями с банками. В рамках безналичных расчетов в качестве участников расчетов рассматриваются плательщики и получатели средств (взыскатели), а также обслуживающие их банки и банки-корреспонденты.

Все операции по банковским счетам осуществляются только на основании расчетных документов. Расчетные документы могут быть оформлены на бумажном носителе либо в виде электронных расчетных документов. Итак, расчетный документ — это оформленное на бумажном носителе или в электронном виде распоряжение:

плательщика − о списании денежных средств со своего счета и перечислении их на счет получателя;

получателя − о списании денежных средств со счета плательщика и перечислении их на счет, указанный получателем.

Расчетные документы должны быть представлены в банк в течение 10 календарных дней, не считая дня выписки расчетного документа. В банк представляется столько экземпляров расчетных документов, сколько необходимо для всех участников расчетов. Копии расчетных документов могут быть изготовлены с применением копировальной бумаги, множительной техники или принтеров.

На первых экземплярах оформленных на бумажном носителе платежных поручений, платежных требований, постоянно действующих платежных поручений, реестров платежных требований, заявлений на акцепт платежных требований, заявлений на отзыв (изменение) платежных инструкций, заявлений на приостановление исполнения платежных требований проставляются:

оттиск печати, подписи (подпись), инициалы, фамилии (фамилия), должностных(ого) лиц(а) юридического лица, уполномоченных(ого)

Витебский государственный технологический университет

распоряжаться денежными средствами на счете;

оттиск печати (при наличии), подписи, инициалы, фамилии индивидуального предпринимателя, нотариуса, адвоката или лиц, уполномоченных ими распоряжаться денежными средствами на счете.

На первых экземплярах оформленных на бумажном носителе платежных поручений, платежных требований, постоянно действующих платежных поручений, реестров платежных требований, заявлений на отзыв (изменение) платежных инструкций, заявлений на приостановление исполнения платежных требований физических лиц проставляется подпись физического лица или лица, уполномоченного им распоряжаться денежными средствами на счете.

На первых экземплярах оформленных на бумажном носителе расчетных документов банка (за исключением платежного ордера) проставляются оттиск печати банка, подписи (подпись), инициалы, фамилии (фамилия) уполномоченных(ого) лиц(а) банка.

Документы, сформированные в виде электронных документов, подписываются электронными цифровыми подписями (подписью) должностных(ого) лиц(а) юридического лица.

Расчетные документы банка (за исключением платежного ордера), сформированные в виде электронных документов, подписываются электронными(ой) цифровыми(ой) подписями (подписью) уполномоченных(ого) лиц(а) банка.

На поступивших в банк-отправитель платежных инструкциях и иных документах, предусмотренных настоящей Инструкцией, проставляется дата поступления.

На всех исполненных документах, указанных в части первой настоящего пункта, проставляется штамп банка, который содержит дату совершения операции (осуществления действия), наименование и код банка, номер ответственного исполнителя (штампа), при необходимости иные реквизиты. На исполненных документах на бумажном носителе дополнительно проставляется подпись ответственного исполнителя.

На всех экземплярах принятых на инкассо расчетных и иных документов проставляется штамп банка-получателя (банка, обслуживающего взыскателя).

Юридические лица могут осуществлять переводы денежных средств без открытия счета в банке-отправителе в случаях, установленных актами законодательства, как с оформлением, так и без оформления ими платежного поручения.

Перевод денежных средств без открытия счета осуществляется за счет денежных средств, внесенных представителем юридического лица в кассу банка-отправителя. Наличные денежные средства принимаются в кассу банка-отправителя в соответствии с порядком, установленным банком с учетом требований нормативных правовых актов Национального банка.

Витебский государственный технологический университет

**Платежным поручением** является распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке.

Расчеты платежными поручениями являются наиболее распространенной формой расчетов.

Платежными поручениями могут производиться перечисления денежных средств:

а) за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;

б) в бюджеты всех уровней и в бюджетные фонды;

в) в целях возврата/размещения кредитов и займов, депозитов и уплаты процента по ним;

г) по распоряжению физических лиц или в пользу физических лиц;

д) в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

В соответствии с условиями основного договора платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей. Платежные поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика платежные поручения оплачиваются по мере поступления средств в очередности установленной законодательством.

**Платежный ордер** применяется при осуществлении банками перевода денежных средств в белорусских рублях и иностранной валюте от имени и за счет банка (инициатор – банк), от имени банка, но по поручению и за счет клиента, от имени и за счет клиентов (инициатор – клиент).

Посредством платежного ордера осуществляются:

частичная оплата расчетных документов (электронных расчетных документов) или оплата расчетных документов в пределах остатка денежных средств на счете;

списание денежных средств со счетов по постоянно действующему платежному поручению;

списание денежных средств без представления дополнительных платежных инструкций владельца счета в случаях, предусмотренных договором между банком и клиентом;

переводы денежных средств клиентов без открытия счета с применением счетов, предназначенных для учета средств на временной основе;

переводы денежных средств банками по собственным обязательствам с зачислением денежных средств на банковские счета

Витебский государственный технологический университет

клиентов, счета по учету вкладов (депозитов) и иные счета (включая уплату процентов, возврат привлеченных денежных средств во вклады (депозиты), перечисление денежных средств на текущий счет по истечении срока договора вклада (депозита), предоставление кредитов, перечисление работникам банка заработной платы и других выплат на банковские счета), а также иные операции, производимые банком при осуществлении банковского перевода.

**Расчеты по инкассо.** Расчеты по инкассо − это банковская операция, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению денег от плательщика.

Расчеты по инкассо производятся на основании платежных требований и инкассовых поручений.

Платежные требования применяются при расчетах за товары (работы, услуги), а также в иных случаях, предусмотренных договором плательщика с его контрагентом. Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Платежные требования представляются бенефициаром на инкассо в банк-получатель на бумажном носителе в одном экземпляре вместе с реестром платежных требований или в виде электронных платежных требований.

В банке-получателе ответственный исполнитель при приеме платежных требований на инкассо проверяет их подлинность, оформление и заполнение обязательных реквизитов в соответствии с требованиями настоящей Инструкции.

Бенефициару в подтверждение приема платежных требований на инкассо в тот же банковский день выдается реестр платежных требований, или направляется электронное сообщение с указанием номера, даты и суммы платежного требования, номеров счетов и наименований плательщика и бенефициара, даты и времени его приема на инкассо, а также другой необходимой информации.

Платежные требования, принятые банком-получателем в течение банковского дня, передаются в банк-отправитель не позднее следующего банковского дня в виде электронных платежных документов в порядке, предусмотренном техническими нормативными правовыми актами Национального банка. Банк-получатель обеспечивает полноту и неизменность информации, содержащейся в платежных требованиях клиента, и несет ответственность за ненадлежащую ее передачу в соответствии с законодательством, договором между банком и клиентом.

Код банка-отправителя, код банка-получателя, номер счета и наименование корреспондента банка-получателя при необходимости

Витебский государственный технологический университет

указываются банком-получателем.

Банк-отправитель исполняет электронное платежное требование на основании полученного от плательщика заявления на акцепт, которое представляется на бумажном носителе в двух экземплярах, если иное не установлено договором между банком и клиентом, или в виде электронного документа.

Форму заявления на акцепт банки разрабатывают самостоятельно. В заявлении на акцепт указываются наименование плательщика и номер счета, с которого будет производиться оплата платежных требований, наименования бенефициаров, номера и даты заключенных договоров, по которым предполагается оплата платежных требований в день их поступления, другая необходимая информация.

При приеме заявления на акцепт ответственный исполнитель банка-отправителя на всех экземплярах проставляет все установленные законодательством отметки. Плательщику направляется второй экземпляр заявления на акцепт, если иное не предусмотрено договором между плательщиком и банком-отправителем. Принятие заявления на акцепт в виде электронного документа подтверждается банком-отправителем в порядке, предусмотренном договором между банком и плательщиком. Для изменения заявления на акцепт плательщик представляет в банк-отправитель новое заявление на акцепт. В случае невозможности изменения заявления на акцепт банк-отправитель информирует об этом плательщика с указанием причины отказа.

Заявления на акцепт хранятся в банке-отправителе в порядке, установленном банком.

Порядок акцепта платежных требований, плательщиком по которым является банк, определяется банком.

Банк-отправитель проверяет подлинность поступившего от банка-получателя электронного платежного требования, наличие в нем обязательных реквизитов и соответствие данным, приведенным плательщиком в заявлении на акцепт.

Принятые к исполнению электронные платежные требования подлежат оплате не позднее банковского дня, следующего за днем их поступления в банк-отправитель, в полной сумме при наличии денежных средств на счете плательщика.

При недостаточности денежных средств на счете плательщика платежные требования оплачиваются в пределах имеющихся на счете денежных средств. В поле «Назначение платежа» электронного платежного документа банком-отправителем указывается информация об исполнении платежного требования в пределах имеющихся на счете денежных средств.

Плательщику направляются экземпляры платежного ордера, исполненного электронного платежного требования или выдаются их копии, если иное не предусмотрено договором между банком-

Витебский государственный технологический университет

отправителем и плательщиком.

При отсутствии денежных средств на счете платежные требования аннулируются. Банком-отправителем в банк-получатель направляется соответствующее электронное сообщение.

**Расчеты платежными требованиями,** оплачиваемыми в безакцептном порядке, производятся, как правило, на основании соответствующих законов (**расчеты платежными требованиями без акцепта плательщика**).

Для взыскания денежных средств в бесспорном порядке в случаях, установленных законодательными актами, взыскатель представляет в обслуживающий его банк на инкассо платежное требование, оформленное в трех экземплярах с учетом особенностей, определенных настоящей главой, вместе с исполнительным документом и двумя экземплярами реестра платежных требований.

Взыскание денежных средств в бесспорном порядке на основании исполнительных документов судов общей юрисдикции может осуществляться с конверсией, покупкой, продажей, на основании исполнительных документов Министерства финансов Республики Беларусь и его территориальных органов, главных финансовых управлений (отделов) местных исполнительных и распорядительных органов, налоговых и таможенных органов, банков, являющихся уполномоченными органами по бесспорному взысканию платежей в бюджет в соответствии с законодательными актами, – с продажей. Ответственность за обоснованность предъявления исполнительных документов с конверсией, покупкой, продажей несет взыскатель.

При исполнении указанных платежных требований используется обменный курс, установленный банком-отправителем для осуществления валютно-обменных операций с участием юридических или физических лиц на дату списания денежных средств со счета плательщика.

Списание денежных средств со счетов плательщика, если режим счета позволяет такое списание, при взыскании с конверсией, покупкой, продажей производится без представления в банк заявки, предусмотренной нормативными правовыми актами Национального банка, регулирующими порядок осуществления валютно-обменных операций.

При расчетах платежными поручениями и расчетах по инкассо расчеты у поставщиков отражают как продажу продукции, т.е. с применением счетов 45 «Товары отгруженные», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. Покупатель использует счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 51 «Расчетные счета» и др.

При отсутствии (недостаточности) денежных средств на текущем счете юридического лица приему в картотеку подлежат следующие

Витебский государственный технологический университет

расчетные документы:

платежные требования в белорусских рублях и иностранной валюте, оформленные на бесспорное списание денежных средств (платежные требования без акцепта плательщика). Исполнительный документ до исполнения платежного требования или его изъятия без исполнения хранится в банке вместе с платежным требованием;

платежные поручения в белорусских рублях, платежи по которым подлежат исполнению в соответствии с законодательством вне очереди и в первую очередь, если иное не установлено банковским законодательством;

платежные поручения в иностранной валюте, оформленные на перечисление денежных средств в республиканский бюджет, местные бюджеты и (или) государственные внебюджетные фонды.

Оплата расчетных документов, находящихся в картотеке, осуществляется по мере поступления денежных средств на текущий счет плательщика в календарной очередности их помещения в картотеку, если иная очередность не установлена законодательными актами. Частичная оплата расчетных документов оформляется платежным ордером. В поле «Назначение платежа» платежного ордера указываются наименование расчетного документа, по которому производится частичная оплата, его номер, дата и сумма, полная информация о платеже, содержащаяся в расчетном документе, наименования, номера и даты документов, служащих основанием для осуществления платежа (в случае наличия данной информации в расчетном документе), дополнительная информация о деталях платежа.

При осуществлении каждого частичного платежа по расчетному документу делается запись о его дате и сумме, сумме остатка к платежу, которая заверяется подписью ответственного исполнителя банка-отправителя.

На сумму окончательного платежа ранее частично исполненного расчетного документа составляется платежный ордер. В поле «Назначение платежа» платежного ордера дополнительно указывается информация о том, что по расчетному документу осуществлен окончательный платеж. При окончательной оплате на расчетном документе проставляются дата исполнения, подпись ответственного исполнителя и штамп банка-отправителя. В документы дня банка помещаются первые экземпляры расчетного документа и платежного ордера.

***Аккредитивная форма расчетов.*** Банк может открывать аккредитивы, а также авизовать, подтверждать и исполнять аккредитивы, открытые другими банками (резидентами и нерезидентами) в пользу его клиентов или клиентов другого банка (резидента и нерезидента).

Банк по поручению приказодателя или выступая в качестве



Витебский государственный технологический университет

приказодателя может обратиться в другой банк с просьбой об открытии аккредитива, выдав ему встречное обязательство возместить уплаченную в соответствии с условиями аккредитива сумму денежных средств. Аккредитив может открываться для расчетов за товары (работы, услуги) или для осуществления иных платежей, предусмотренных основным договором.

Аккредитив, открываемый для осуществления расчетов за товары, должен предусматривать представление транспортного документа, подтверждающего отгрузку товара, или документа, подтверждающего прием-передачу товара экспедитору, или документа, подтверждающего прием-передачу товара представителю приказодателя, а при поставках на условиях CIP и CIF – также и страхового документа. Аккредитив, открываемый для осуществления расчетов за работы и (или) услуги, должен предусматривать представление документа, подтверждающего факт выполнения работ и (или) оказания услуг, подписанного приказодателем и бенефициаром или иным лицом, указанным в аккредитиве.

Аккредитивы могут быть подтвержденными, переводными, резервными, а также различаться в зависимости от иных содержащихся в тексте аккредитива условий и порядка их исполнения.

Особенность аккредитивной формы расчетов состоит в том, что оплату платежных документов производят по месту нахождения поставщика сразу после выполнения условий аккредитива.

Аккредитив − это условное денежное обязательство, принимаемое банком-эмитентом по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи.

При представлении банку-эмитенту документов, предусмотренных аккредитивом, и соблюдении иных условий аккредитива у банка-эмитента возникают следующие обязательства:

если аккредитив предусматривает платеж по предъявлении – платить по предъявлении документов, указанных в аккредитиве;

если аккредитив предусматривает платеж с отсрочкой – платить в сроки, определяемые в соответствии с условиями аккредитива;

если аккредитив предусматривает акцепт банком-эмитентом – акцептовать переводные векселя, выставленные бенефициаром на банк-эмитент, и оплатить их по наступлении срока платежа;

если аккредитив предусматривает акцепт банком, отличным от банка-эмитента, – оплатить по наступлении срока платежа переводные векселя, акцептованные, но не оплаченные указанным в аккредитиве банком-трассатом, или, если данный банк-трассат не акцептует выставленные на него переводные векселя, акцептовать переводные векселя, выставленные бенефициаром на банк-эмитент, и оплатить их

Витебский государственный технологический университет

по наступлении срока платежа;

если аккредитив предусматривает учет (негоциацию) – оплатить документы, представленные в соответствии с аккредитивом и (или) переводные векселя, выставленные бенефициаром (без оборота на трассантов и (или) индоссантов) в срок, определяемый в соответствии с условиями аккредитива.

Банками могут открываться также следующие виды аккредитивов: покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные); отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии ***покрытого*** аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии ***непокрытого*** аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива в порядке, определенном соглашением между банками.

***Отзывным*** является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств. ***Безотзывный*** аккредитив может быть отменен только с согласия получателя средств.

Аккредитив считается **подтвержденным**, когда банк, получивший соответствующие полномочия от банка-эмитента, подтвердил аккредитив, то есть принял по отношению к обязательству банка-эмитента дополнительные обязательства осуществить платеж по аккредитиву, акцептовать и оплатить или учесть переводной вексель либо выполнить иные действия в соответствии с условиями аккредитива.

Под **переводным аккредитивом** понимается аккредитив, по которому по заявлению бенефициара (первый бенефициар) банк-эмитент (исполняющий банк) может дать согласие иному лицу (иному (второму) бенефициару) на полное либо частичное исполнение аккредитива, если это допускается обязательством, с условием представления этим бенефициаром документов, указанных в аккредитиве.

Если аккредитив определен банком-эмитентом как переводный, он может быть переведен. Переводный аккредитив может быть переведен только один раз, если иное не предусмотрено в тексте аккредитива. Запрет на перевод аккредитива не означает запрета на уступку прав требования причитающейся суммы денежных средств по нему.

Под резервным аккредитивом (аккредитив standby) понимается аккредитив, согласно которому банк-эмитент принимает на себя

Витебский государственный технологический университет

обязательство осуществить платеж бенефициару по предъявлению письменного требования платежа бенефициара, содержащего заявление о том, что приказодатель не исполнил свои договорные (контрактные) обязательства. Вместе с требованием платежа бенефициара в банк-эмитент могут предъявляться документы, подтверждающие неисполнение приказодателем обязательств перед бенефициаром (например, копии неоплаченных счетов-фактур, транспортных документов, свидетельствующих об отгрузке товара, и т. д.).

Резервный аккредитив является инструментом, посредством которого гарантируется выполнение обязательств (осуществление платежей, поставка товаров, оказание услуг, выполнение работ и других обязательств) перед бенефициаром данного аккредитива.

Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются основные условия (наименование банков, получатель средств, сумма аккредитива, его вид, сроки действия, способ извещения получателя средств об открытии аккредитива, полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств и др.).

Аккредитив может быть **револьверным.** По мере совершения выплат по револьверному аккредитиву сумма квоты (максимальный размер выплат в определенный период времени) автоматически восстанавливается без внесения изменений в его условия, о чем делается специальная оговорка в аккредитиве. Квота может восстанавливаться сразу после каждой выплаты по аккредитиву либо с определенной периодичностью в пределах установленной общей суммы аккредитива и срока для представления документов по аккредитиву.

Револьверный аккредитив с указанной периодичностью использования квоты (платеж раз в месяц, раз в квартал и др.) может быть кумулятивным или некумулятивным. Если аккредитив обозначен как кумулятивный, то квота, не использованная в течение какого-либо периода, переносится на следующий период и может быть использована дополнительно к квоте следующего периода. Квота, не использованная в течение указанного в некумулятивном аккредитиве периода, на следующий период не переносится.

Бенефициар может просить авизующий либо подтверждающий банк открыть под обеспечение аккредитива другой аккредитив, который в таком случае называется **компенсационным** (встречным, back-to-back). Приказодатель компенсационного аккредитива обязан возместить банку-эмитенту уплаченные в соответствии с условиями данного аккредитива суммы независимо от того, произведена была в его пользу оплата по первому аккредитиву или нет.

Частичная или полная оплата по аккредитиву, открываемому для осуществления расчетов за товары (работы, услуги), до представления указанных документов возможна по усмотрению банка в следующих



Витебский государственный технологический университет

случаях:

аккредитив предусматривает платеж против банковской гарантии (резервного аккредитива), обеспечивающей возврат данной суммы платежа в случае неисполнения бенефициаром договорных обязательств, либо при наличии такой банковской гарантии (резервного аккредитива) при открытии аккредитива;

аккредитив содержит специальную оговорку, согласно которой банк-эмитент уполномочивает исполняющий банк произвести платеж на оговоренную сумму бенефициару до представления всех документов по аккредитиву. Такой платеж происходит против письменного обязательства бенефициара представить документы в соответствии с условиями аккредитива либо возвратить полученные денежные средства при непредставлении таких документов.Остаток неиспользованного аккредитива возвращают организации-покупателю и зачисляют на расчетный счет, если аккредитив выставлен за счет собственных средств, или перечисляют в погашение задолженности по ссуде, если аккредитив выставлен за счет банковского кредита.

К недостаткам аккредитивной формы расчетов следует отнести замораживание средств покупателей на период действия аккредитива до его фактического использования, а также возможность задержки отгрузки продукции поставщиком до поступления аккредитива. Вместе с тем она гарантирует немедленную оплату счетов поставщиков и способствует соблюдению расчетно-платежной дисциплины.

**Расчеты банковскими карточками.** Банковская карточка – это платежный инструмент, обеспечивающий доступ к банковскому счету и проведение безналичных платежей за товары и услуги, получение наличных денежных средств и осуществление иных операций в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Предприятия торговли принимают банковские карточки к оплате за товар только при наличии договора с банком-эквайером.

Банк-эквайер – банк (банк-нерезидент), осуществляющий деятельность по процессингу операций, совершаемых при использовании карточек, эмитированных другими банками (банками-нерезидентами), расчетному обслуживанию указанных предприятий торговли (сервиса), кассовому обслуживанию держателей карточек, эмитированных другими банками (банками-нерезидентами).

Подтверждением проведения операций, совершаемых при использовании карточки или ее реквизитов, служат карт-чеки на бумажном носителе информации и (или) в электронном виде.

В подтверждение операций, совершаемых при использовании карточек в торговом предприятии, оборудованном импринтером, составляются карт-чеки на бумажном носителе информации.

В торговом предприятии, оборудованном электронным терминалом, карт-чеки составляются в электронном виде и (или) на

Витебский государственный технологический университет

бумажном носителе информации.

Карт-чек, составленный в торговом предприятии, должен содержать следующие реквизиты:

идентификационный код торгового предприятия;

дату и время совершения операции;

сумму операции;

код или наименование валюты операции;

сумму комиссии банка-эквайера;

код, подтверждающий авторизацию операции;

реквизиты карточки и (или) карт-счета в соответствии с правилами банка-эмитента, правилами системы;

подпись держателя карточки.

Реквизиты «Сумма комиссии банка-эквайера», «Код, подтверждающий авторизацию операции», «Подпись держателя карточки» указываются в карт-чеке, если это предусмотрено правилами банка и (или) правилами системы.

Для осуществления перевода денежных средств в пользу торгового предприятия карт-чеки (иные документы, служащие подтверждением совершения операции при использовании карточки) передаются торговым предприятием в банк-эквайер в порядке, установленном договором между банком-эквайером и предприятием.

Карт-чеки (иные документы) могут передаваться на бумажном носителе информации и (или) в электронном виде. Карт-чеки (иные документы) на бумажном носителе информации составляются в количестве экземпляров, необходимом для всех участвующих в расчетах сторон в соответствии с договором между банком-эквайером и торговым предприятием.

В результате проведенной обработки карт-чеков банком-эквайером оформляются в соответствии с правилами системы документы, которые направляются банку-эмитенту либо иному лицу, уполномоченному правилами системы.

На основании поступивших документов банк-эмитент осуществляет перевод денежных средств с карт-счета в пользу получателя – торгового предприятия.

### 6.3 Учет операций по текущим (расчетным) счетам и другим счетам в банке

Каждая организация вправе открывать в любом банке текущий (расчетные) и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций.

Витебский государственный технологический университет

По договору текущего (расчетного) банковского счета одна сторона (банк или небанковская кредитно-финансовая организация) обязуется открыть другой стороне (владельцу счета) текущий (расчетный) банковский счет для хранения денежных средств владельца счета и (или) зачисления на этот счет денежных средств, поступающих в пользу владельца счета, а также выполнять поручения владельца счета о перечислении и выдаче соответствующих денежных средств со счета, а владелец счета предоставляет банку или небанковской кредитно-финансовой организации право использовать временно свободные денежные средства, находящиеся на счете, с уплатой процентов, определенных законодательством Республики Беларусь или договором, и уплачивает банку или небанковской кредитно-финансовой организации вознаграждение (плату) за оказываемые ему услуги.

**Порядок открытия текущего (расчетного) счета.** Для открытия текущего (расчетного) счета организация должна представить в учреждение выбранного ею банка установленные законодательством документы:

заявление на открытие текущего (расчетного) счета;

копию (без нотариального засвидетельствования) устава (учредительного договора – для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора), имеющего штамп, свидетельствующий о проведении государственной регистрации, – для юридического лица;

копию (без нотариального засвидетельствования) свидетельства о государственной регистрации – для индивидуального предпринимателя;

карточку с образцами подписей должностных лиц юридического лица, индивидуального предпринимателя, имеющих право подписи документов для проведения расчетов, и оттиска печати.

Свидетельствование подлинности подписей лиц, имеющих право подписи документов для проведения расчетов, и оттисков печати юридических лиц, индивидуальных предпринимателей на карточках с их образцами для открытия счетов в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях осуществляется уполномоченными сотрудниками банков, небанковских кредитно-финансовых организаций.

Другие документы для открытия текущих (расчетных) счетов юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в банк, небанковскую кредитно-финансовую организацию не представляют.

Иностранным юридическим лицам (нерезидентам) рублевые счета могут быть открыты только по месту нахождения их представительств и филиалов.

С текущего (расчетного) счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие

Витебский государственный технологический университет

хозяйственные нужды. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании письменных распоряжений владельцев расчетного счета (денежных чеков, объявлений на взнос денег наличными, платежных требований) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков). Исключения составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению хозяйственного суда, суда или финансовых органов.

В бесспорном порядке со счетов организации списывают платежи, не внесенные в срок в государственный бюджет, бюджетные фонды, фонды социального назначения, за таможенные процедуры, платежи по исполнительным и приравненным к ним документам.

В безакцептном порядке оплачивают счета энергоснабжающих, теплоснабжающих и водопроводно-канализационных организаций.

Платежи в счет неотложных нужд производятся субъектом предпринимательской деятельности за счет денежных средств, забронированных банком на его текущем счете в размере до 20 процентов средств, поступивших на указанные счета (за исключением сумм банковских кредитов) за предыдущий месяц.

Банк бронирует денежные средства для платежей в счет неотложных нужд на основании распоряжения, представляемого субъектом предпринимательской деятельности, начиная с указанной в распоряжении даты, но не ранее первого банковского дня месяца, в котором будут осуществляться платежи в счет неотложных нужд.

В распоряжении указываются:

дата, с которой начинается бронирование денежных средств для платежей в счет неотложных нужд (не ранее даты подачи распоряжения);

размер денежных средств для платежей в счет неотложных нужд в процентах от суммы денежных средств, поступивших на текущий счет субъекта предпринимательской деятельности за предыдущий месяц;

суммы банковских кредитов, зачисленные на текущий счет в предыдущем месяце;

иная необходимая информация, определяемая банком с учетом требований законодательства.

Банк предоставляет субъекту предпринимательской деятельности забронированные денежные средства в течение месяца, в котором согласно распоряжению будут осуществляться платежи в счет неотложных нужд.

Банк выдает субъекту предпринимательской деятельности или перечисляет с его текущего счета денежные средства на оплату труда (далее – заработная плата) в расчете за месяц при одновременном представлении им в банк платежных поручений на перечисление:

подоходного налога;

обязательных страховых взносов и (или) взносов на

Витебский государственный технологический университет

профессиональное пенсионное страхование в бюджет фонда.

При получении (перечислении) заработной платы в расчете за месяц субъект предпринимательской деятельности в расчетных документах и (или) чеках должен указывать месяц, за который выдается (перечисляется) заработная плата.

При недостаточности денежных средств на счете списание денежных средств со счета осуществляется в следующей последовательности:

| № п/п | Наименование платежа |
|---|---|
| 1 | Платежи за закупаемые у физических лиц молоко и скот |
| 2 | **Внеочередные** платежи: |
| 2.1 | платежи по исполнительным документам судов, предмет иска по которым относится к внеочередным платежам |
| 2.2 | неотложные нужды |
| 2.3 | зарплата в пределах установленного минимума |
| 2.4 | по возврату банковского кредита, выданного на выплату задолженности по заработной плате в пределах установленного минимума |
| 3 | Платежи, осуществляемые в **первую** очередь: |
| 3.1 | по исполнению обеспеченных залогом обязательств по банковским кредитам за счет денежных средств, полученных от реализации заложенного имущества |
| 3.2 | платежи по исполнительным документам судов, предмет иска по которым относится к первой очереди |
| 3.3 | иные платежи, осуществляемые в первую очередь |

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступлений документов.

Ежедневно или в другие сроки, установленные по соглашению с организацией, банк выдает ей выписки из ее расчетного счета с приложением оправдательных документов. В выписке указывают начальный и конечный остатки на расчетном счете и суммы операций, отраженных на расчетном счете. Бухгалтерия проверяет правильность сумм, указанных в выписке, и при обнаружении ошибки немедленно извещает об этом банк. Спорные суммы могут быть опротестованы в течение 10 дней с момента получения выписки.

Денежные средства организации, хранящиеся на расчетных счетах, учитывают на активном синтетическом счете 51 «Расчетные счета». Счет 51 «Расчетные счета» предназначен для обобщения

Витебский государственный технологический университет

информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях на расчетных счетах организации, открытых в банках. В дебет этого счета записывают поступления денежных средств на расчетный счет, а в кредит − уменьшение денежных средств на расчетном счете.

Операции по текущему (расчетному) счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка, которые заменяют собой регистр аналитического учета по расчетному счету.

Поступление денежных средств на текущие (расчетные) счета отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счетов 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» и других счетов. Списание денежных средств с текущих (расчетных) счетов организации отражается по дебету счетов 50 «Касса», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Суммы, ошибочно поступившие на расчетные счета или списанные с расчетных счетов организации, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям»).

**Учет операций по валютным счетам.** Счет 52 «Валютные счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в банках.

Счет 52 «Валютные счета» является активным.

Каждый валютный счет ведется только в одной свободно конвертируемой валюте, выбранной самой организацией при его открытии.

Как и по расчетному счету, учреждениями банков выдаются выписки организациям из открытых у них валютных счетов в иностранной валюте и в рублевом эквиваленте по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения операции.

Юридические лица и индивидуальные предприниматели, являющиеся резидентами Республики Беларусь, осуществляют обязательную продажу 30 % иностранной валюты на внутреннем валютном рынке в порядке, установленном законодательством. И только после обязательной продажи оставшаяся валюта зачисляется на текущий валютный счет.

Предприятия могут использовать валюту, находящуюся на текущем счете, для осуществления перевода в оплату стоимости товаров, работ, услуг; снятия наличной иностранной валюты под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, и на другие цели.

Витебский государственный технологический университет

Поступление денежных средств в иностранных валютах на валютные счета отражается по дебету счета 52 «Валютные счета» и кредиту счетов 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и других счетов. Списание денежных средств в иностранных валютах с валютных счетов организации отражается по дебету счетов 50 «Касса», 57 «Денежные средства в пути», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов и кредиту счета 52 «Валютные счета».

Суммы, ошибочно поступившие на валютные счета или списанные с валютных счетов организации, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям»).

Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому валютному счету.

Записи на валютном счете осуществляются в иностранной валюте и рублевом эквиваленте по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на день осуществления операции. Сальдо указанного счета характеризует наличие свободных средств в иностранной валюте.

**Учет операций на специальных счетах в банках.** Кроме расчетного счета, организации могут иметь денежные средства на специальных счетах в банках.

Учет движения денежных средств на специальных счетах в банках ведется на счете 55 «Специальные счета в банках». По дебету этого счета учитываются остаток денежных средств на специальных счетах в банке и их поступление, а по кредиту — списание (расходование).

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

В соответствии с законодательством на специальных счетах в банках, в частности, учитываются:

1. Денежные средства в банковских вкладах на основе депозитного договора.

Банковский вклад (депозит) — денежные средства в белорусских рублях или иностранной валюте, размещаемые юридическими лицами в банке в целях хранения и получения дохода на срок, либо до востребования, либо до наступления (ненаступления) определенного в заключенном договоре обстоятельства (события).

2. Средства на обезличенных, депозитных, вкладных металлических счетах.

Металлические счета − это обезличенные, депозитные, вкладные



Витебский государственный технологический университет

металлические счета, предназначенные для размещения и учета золота, серебра, платины, палладия.

3. Специальные счета денежных средств целевого назначения.

Согласно ст. 208 Банковского кодекса Республики Беларусь по договору временного счета банк или небанковская кредитно-финансовая организация обязуются открыть банковский счет учредителю создаваемой коммерческой организации, уполномоченному другими учредителями, − для формирования ими ее уставного фонда, созданной коммерческой организации − для увеличения размера ее уставного фонда, а также в иных случаях, предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь.

По договору благотворительного счета банк обязуется открыть юридическому лицу банковский счет для сбора, хранения и использования денежных средств, поступающих в виде безвозмездной (спонсорской) помощи или пожертвований (ст. 210 Банковского кодекса Республики Беларусь).

Организация аналитического учета должна обеспечить получение необходимой информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, находящихся на специальных счетах в банках, а также наличии и движении драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банках как на территории Республики Беларусь, так и за ее пределами для целей управления и составления бухгалтерской отчетности.

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

55-1 «Депозитные счета»;

55-2 «Счета в драгоценных металлах»;

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

Поступление средств на специальные счета в банках отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов. Списание средств со специальных счетов в банках отражается по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов и кредиту счета 55 «Специальные счета в банках».

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

На субсчете 55 «Депозитные счета» учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражают по дебету счета 55 и кредиту счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возвращении кредитной организацией сумм вкладов производят обратные бухгалтерские записи.

Аналитический учет по субсчету 55 «Депозитные счета» ведут по

Витебский государственный технологический университет

каждому вкладу.

На отдельных субсчетах счета 55 учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования (поступлений): средств, поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и других источников; средств на финансирование капитальных вложений (аккумулируемых и расходуемых организацией с отдельного счета); субсидии правительственных органов и т. д.

Филиалы, представительства и иные структурные единицы, входящие в состав организации и выделенные на самостоятельный баланс, которым открыты текущие счета в местных учреждениях банков для осуществления текущих расходов, отражают на отдельном субсчете к счету 55 движение указанных средств.

Наличие и движение средств в иностранных валютах учитывают на счете 55 обособленно.

Аналитический учет по данному счету должен обеспечить получение данных о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках и т. п. на территории страны и за рубежом.

### 6.4 Учет переводов в пути

Некоторые организации не могут сдавать денежную наличность в течение рабочего дня в обслуживающий их банк. В этом случае организации в соответствии с заключенными договорами вносят подготовленную денежную наличность в сберегательные кассы или кассы почтовых отделений, как правило, через инкассаторов банка и отделения связи.

В период с момента передачи денежных средств инкассаторам или непосредственно сберегательным кассам или почтовым отделениям сданные денежные средства учитывают на активном синтетическом счете 57 «Денежные средства в пути». Счет 57 «Денежные средства в пути» предназначен для обобщения информации о движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, внесенных в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений для зачисления на расчетные или иные счета организации, но еще не зачисленных по назначению, а также о движении денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты и денежных средств в иностранных валютах для реализации.

Основанием для принятия денежных средств на учет по счету 57 являются квитанции сберегательной кассы или почтового отделения, на сдачу выручки инкассаторам или другие подобные документы.

Витебский государственный технологический университет

Движение денежных средств (переводов) в иностранной валюте учитывают на счете 57 обособленно.

Счет 57 «Денежные средства в пути» корреспондирует со счетами учета денежных средств, расчетов, доходов и расходов. По дебету счета 57 «Денежные средства в пути» отражаются денежные средства, сданные инкассаторам, перечисленные почтовыми переводами, сданные в кассы банка, для зачисления их на расчетный счет. Дебетовое сальдо показывает сумму денежных средств, не зачисленную на расчетный счет.

К счету 57 «Денежные средства в пути» могут быть открыты различные субсчета согласно учетной политики организации.

Суммы наличных денежных средств, сданных сберегательным банкам или почтовым отделениям, списывают в дебет счета 57 с кредита счета 50 «Касса».

С кредита счета 57 денежные средства списывают в дебет счета 51 «Расчетные счета» (согласно выписке банка) или других счетов в зависимости от их использования (50, 52, 62, 73).

# 7 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

## 7.1 Понятие, классификация и оценка финансовых вложений. Изменения оценки отдельных видов вложений

К финансовым вложениям относят 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 на территории Республики Беларусь и за ее пределами.

Ценная бумага − денежный документ, удостоверяющий имущественное право или отношение займа владельца документа к лицу, выпустившего 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, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

Финансовые вложения классифицируют по различным признакам: в связи с уставным капиталом, по формам собственности, срокам, на которые они произведены, и др.

В зависимости от связи с уставным капиталом различают финансовые вложения с целью образования уставного капитала и

Витебский государственный технологический университет

долговые.

К ***вложениям с целью образования уставного капитала*** относят акции, вклады в уставные капиталы других организаций и инвестиционные сертификаты, подтверждающие долю участия в инвестиционном фонде и дающие право на получение дохода от ценных бумаг, составляющих инвестиционный фонд.

К ***долговым ценным бумагам*** относят облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, казначейские обязательства, векселя.

По формам собственности различают государственные и негосударственные ценные бумаги.

Ценные бумаги для целей бухгалтерского учета могут быть представлены следующими категориями:

предназначенные для торговли (с целью продажи или погашения в краткосрочном периоде (до 1 года) и получения дохода в результате краткосрочных колебаний их цен либо с целью учета их по справедливой стоимости и получения дохода от изменений этой справедливой стоимости). К данной категории могут быть отнесены акции, облигации, векселя, депозитные сертификаты и иные ценные бумаги, находящиеся в обращении;

**удерживаемые до погашения** − ценные бумаги с фиксированными или определяемыми платежами по ним и фиксированным сроком погашения, активы, которые организация твердо намерена и способна удерживать до погашения, то есть возможность не осуществлять операции 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 могут быть классифицированы в категорию «Ценные бумаги, удерживаемые до погашения».

К данной категории могут быть отнесены облигации, векселя, депозитные сертификаты и иные ценные бумаги, которые содержат долговое обязательство эмитента.

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, они подразделяются на долгосрочные (когда установленный срок их погашения превышает 1 год или вложения осуществлены с намерением получать доходы по ним более 1 года) и краткосрочные (когда установленный срок их погашения не превышает 1 года или вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более 1 года).

***Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения*** учитывают на активных счетах 06 « Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения», к которому



Витебский государственный технологический университет

могут быть открыты соответствующие субсчета по видам вложений.

Счет 06 «Долгосрочные 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 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» 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».

Долгосрочные финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов.

При реализации (погашении) ценных бумаг, учитываемых на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения», их стоимость отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

Предоставление другим организациям долгосрочных займов отражается по дебету счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» и других счетов. Погашение долгосрочных займов отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов и кредиту счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

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 тому подобное, 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» могут быть открыты субсчета:

Витебский государственный технологический университет

58-1 «Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;

58-2 «Предоставленные краткосрочные займы».

Краткосрочные финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов.

При реализации (погашении) ценных бумаг, учитываемых на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения», их стоимость отражается по дебету счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг), 91 «Прочие доходы и расходы» (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг) и кредиту счета 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Предоставление другим организациям краткосрочных займов отражается по дебету счета 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» и других счетов. Погашение краткосрочных займов отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов и кредиту счета 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Аналитический учет долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений ведут по видам вложений (паи, акции, облигации и др.) 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.

Построение аналитического учета финансовых вложений должно также обеспечить возможность получения данных о долгосрочных и краткосрочных вложениях.

Учет финансовых вложений в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 06 или 58 обособленно.

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 цена 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.

Ответственность за организацию хранения Книги учета ценных

Витебский государственный технологический университет

бумаг несет руководитель организации.

При хранении бланков (сертификатов) ценных бумаг в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария, которому они переданы на хранение. Начисление расходов по оплате услуг депозитариев отражается по дебету счета 26 «Общехозяйственные затраты» и кредиту счетов учета расчетов, а при перечислении депозитарию указанных сумм − по дебету счетов учета расчетов и кредиту счетов учета денежных средств.

**Оценка ценных бумаг.** Метод учета ценных бумаг − порядок определения балансовой стоимости ценных бумаг для ее отражения в бухгалтерском учете с учетом колебаний рыночных цен, рисков обесценения или кредитного риска. Оценка ценных бумаг для целей бухгалтерского учета может осуществляться следующими способами.

**Покупная стоимость ценных бумаг** − стоимость ценных бумаг, приобретаемых за плату, определяется путем суммирования фактически произведенных расходов на их покупку.

**Балансовая стоимость ценных бумаг** − первоначальная стоимость приобретения ценных бумаг за вычетом накопленных процентов, а также стоимость, сложившаяся в результате переоценки.

**Справедливая стоимость ценных бумаг** − сумма, за которую можно произвести обмен активами или выполнить расчет по обязательству между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

**Учет по цене приобретения** − метод учета ценных бумаг, при котором их балансовая стоимость не изменяется.

**Учет по справедливой стоимости** − метод учета ценных бумаг, при котором их балансовая стоимость изменяется (переоценивается) по мере изменения справедливой стоимости.

**Переоценка ценных бумаг** − определение (изменение) балансовой стоимости ценных бумаг по состоянию на определенную дату.

**Метод оценки ценных бумаг при выбытии** − порядок списания со счетов бухгалтерского учета стоимости ценных бумаг одного выпуска при их выбытии.

Кроме того, существуют следующие методы оценки ценных бумаг.

***Номинальная стоимость*** − сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги. Суммарная стоимость всех акций по поминальной стоимости отражает величину уставного капитала организации.

***Эмиссионная стоимость*** − цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении, которая может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между указанными видами оценки ценных бумаг, умноженная на их количество, составляет эмиссионный доход

Витебский государственный технологический университет

организации.

***Курсовая (рыночная) стоимость*** − цена, определяемая как результат котировки ценных бумаг на вторичном рынке. Она отражает равновесие между совокупным спросом и предложением в определенном интервале времени.

***Ликвидационная стоимость акций и облигаций*** − стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, выплачиваемая на одну акцию или облигацию.

***Выкупная стоимость*** − сумма, выплачиваемая акционерным обществом за приобретение собственных акций или при досрочном погашении облигаций (стоимость так называемых «отзывных» акций и облигаций).

***Балансовая стоимость акций*** − определяется по данным баланса делением собственного капитала на количество выпущенных акций.

***Учетная стоимость*** − сумма, по которой ценные бумаги отражаются в балансе организации в данный момент времени.

Отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению, реализации и прочему выбытию ценных бумаг производится на дату перехода права собственности и иных вещных прав, определяемую в соответствии с законодательством Республики Беларусь либо условиями договора.

В бухгалтерском учете операции по движению ценных бумаг в связи с приобретением и переходом на них права собственности и иных вещных прав отражаются по счетам 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов, доходов и расходов и других.

В бухгалтерском учете приобретение ценных бумаг отражается по фактической цене приобретения. При этом по ценным бумагам с процентным доходом из фактической цены приобретения выделяется сумма накопленного процента (дохода), которая учитывается обособленно от стоимости ценной бумаги.

По ценным бумагам с процентным доходом в случае возможности его выделения в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

по дебету счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» субсчет «Ценные бумаги» в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов учета денежных средств − на сумму покупной стоимости ценных бумаг, уменьшенной на величину оплаченного процента (дохода);

по дебету счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» субсчет «Оплаченный процент (доход)» в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов учета денежных средств − на сумму оплаченного процента (дохода), причитающегося к получению на момент приобретения ценных бумаг.



Витебский государственный технологический университет

Организации, производящие переоценку вложений в ценные бумаги, отражают отдельно сумму оплаченного процента (дохода), причитающегося к получению на момент приобретения, только в случае если котировки данных ценных бумаг не включают в себя сумму процента (дохода), начисленного с момента его последней выплаты.

Получение процента (дохода) отражается по дебету счетов учета денежных средств или расчетов и кредиту счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» субсчет «Оплаченный процент (доход)».

Разница между полученным и уплаченным процентом (доходом) по каждому отдельному выпуску ценных бумаг подлежит списанию со счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» субсчет «Оплаченный процент (доход)» на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы» в день реализации (погашения) ценной бумаги или выплаты процента (дохода) по данной ценной бумаге.

В случае реализации (погашения) ценных бумаг проценты (доходы), начисленные с момента их последней выплаты до момента реализации (погашения), списываются с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Проценты (доходы) по ценным бумагам» в дебет счетов доходов.

В зависимости от того, к какой категории отнесены ценные бумаги, их бухгалтерский учет осуществляется следующими методами:

по справедливой стоимости;

по цене приобретения.

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

Балансовая стоимость ценных бумаг, учет которых ведется по справедливой стоимости, изменяется (переоценивается) на величину изменения их справедливой стоимости. Справедливая стоимость отражает кредитоспособность ценной бумаги. При наличии активного рынка справедливой стоимостью ценных бумаг является рыночная цена, рассчитанная в соответствии с законодательством о ценных бумагах.

Порядок определения справедливой стоимости ценных бумаг устанавливается в учетной политике. Также учетной политикой определяется периодичность проведения переоценок, устанавливаемая организацией самостоятельно, но обязательно в последний рабочий день месяца.

Результаты от переоценки ценных бумаг этих категорий отражаются в бухгалтерском учете путем увеличения (уменьшения) балансовой стоимости ценных бумаг в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

По цене приобретения учитываются ценные бумаги, удерживаемые до погашения.

Витебский государственный технологический университет

Ценные бумаги категории «Ценные бумаги, удерживаемые до погашения» могут переводиться из одной категории в другую в результате изменения намерений или возможностей организации. Если при появлении достоверной оценки есть возможность оценить актив по справедливой стоимости, данный актив подлежит переоценке по справедливой стоимости. Переводу подлежат балансовая стоимость ценных бумаг и сумма дохода, отраженного на соответствующих счетах по учету начисленных процентов (доходов).

На дату перевода разница между балансовой стоимостью (ценой приобретения) переводимой ценной бумаги и ее справедливой стоимостью с учетом суммы дохода, отраженного на соответствующих счетах по учету начисленных процентных доходов, относится на счет переоценки с последующим отражением в фонде переоценки.

При переводе ценной бумаги, которая учитывалась по справедливой стоимости, балансовая (справедливая) стоимость становится новой ценой приобретения. Суммы, числящиеся в фонде переоценки и относящиеся к переводимой ценной бумаге, списываются на счета по учету ценных бумаг при продаже (погашении) данной ценной бумаги.

По ценным бумагам, удерживаемым до погашения, создается резерв на покрытие возможных убытков по ценным бумагам, под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги.

Информация о резервах под обесценение вложений организации в ценные бумаги обобщается и отражается в бухгалтерском учете по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги».

Создание таких резервов происходит 31 декабря каждого года за счет текущих доходов. При этом рыночная (курсовая) стоимость ценных бумаг определяется на основе средневзвешенных цен.

По кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги» и дебету либо счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (а именно суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг), либо 91 «Прочие доходы и расходы» (в том числе и суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг) отражаются суммы начисленных резервов.

При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится запись по дебету счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги» в корреспонденции со счетом 90 «Доходы и расходы

Витебский государственный технологический университет

по текущей деятельности» либо 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы. Если до конца года, следующего за годом создания резервов под обесценение вложений, они в какой-то части не будут использованы, то неизрасходованные суммы подлежат восстановлению в составе операционных доходов.

Аналитический учет по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги» ведется по каждому резерву.

При наличии объективных признаков убытка от обесценения ценных бумаг, удерживаемых до погашения, учитываемых по балансовой стоимости, величина убытка определяется как разность между балансовой стоимостью ценной бумаги и дисконтированной стоимостью предполагаемых будущих потоков денежных средств.

К объективным признакам обесценения относится ставшая известной владельцу ценных бумаг информация о следующих событиях:

нарушении условий договора;

вероятности банкротства или реорганизации эмитента;

исчезновении активного рынка для данной ценной бумаги по причине финансовых трудностей.

Доходы по ценным бумагам в виде процентного или дисконтного дохода являются отдельной категорией доходов и не учитываются при определении финансового результата от выбытия ценных бумаг.

Процентные доходы признаются в том отчетном периоде, в котором они получены.

Доходы к получению начисляются:

по ценным бумагам с процентным доходом − в соответствии с процентной ставкой, установленной к номинальной стоимости;

по ценным бумагам с дисконтным доходом − в соответствии с годовой доходностью. По векселям − в соответствии с годовой доходностью, рассчитанной исходя из цены приобретения и срока, оставшегося до погашения.

В бухгалтерском учете начисление процентов отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы».

Получение процентных доходов отражается по дебету расчетных счетов в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Финансовый результат от выбытия ценных бумаг определяется в день выбытия как разница между ценой продажи (погашения) ценной бумаги и ее стоимостью с учетом сумм переоценки, числящихся в фонде переоценки ценных бумаг. Из цены продажи отдельной строкой

Витебский государственный технологический университет

выделяется полученный процентный (дисконтный) доход, учитываемый отдельно.

Балансовая стоимость ценных бумаг, учитываемых по справедливой стоимости, уменьшается (увеличивается) на сумму переоценки, относящейся к выбывающему активу, числящуюся в фонде переоценки.

Доход от реализации ценных бумаг, приобретенных для перепродажи, отражается по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Доход от реализации и прочего выбытия ценных бумаг, приобретенных с целью получения инвестиционного дохода, отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Покупная стоимость реализованных и выбывших ценных бумаг определяется по средневзвешенной цене.

Выбытие ценных бумаг, в том числе в результате продажи или выкупа эмитентом, отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

на сумму полученного при выбытии процента (дохода):

дебет счета по учету денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы»;

на цену продажи за вычетом полученного при выбытии ценной бумаги процентного (дисконтного) дохода:

дебет счета по учету денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы»;

на балансовую стоимость к моменту реализации − по дебету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения»;

на затраты и услуги по реализации (депозитария, брокеров и др.) − по дебету счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы».

на величину финансового результата от реализации − по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 99 «Прибыли и убытки» или по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы».

**Бухгалтерский учет ценных бумаг по справедливой стоимости.**

По дебету счетов учета ценных бумаг по справедливой стоимости отражается справедливая стоимость и положительная разница при изменении справедливой стоимости (переоценка);

Витебский государственный технологический университет

по кредиту счетов учета ценных бумаг по справедливой стоимости отражается стоимость проданных или погашенных ценных бумаг, а также отрицательная разница при изменении справедливой стоимости (переоценка).

Приобретение ценной бумаги по справедливой стоимости в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

на покупную стоимость:

дебет счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

на сумму, уплаченную при приобретении ценных бумаг:

дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» кредит счета 51 «Расчетный счет»;

начисление ожидаемого процентного (дисконтного) дохода отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы»;

получение процентных доходов:

дебет счета 51 «Расчетный счет» кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Переоценка ценной бумаги в связи с увеличением или уменьшением справедливой стоимости отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы» либо

дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Ценные бумаги, номинированные в иностранной валюте, учет которых осуществляется по справедливой стоимости, переоцениваются по двум параметрам:

изменение курса иностранной валюты;

изменение справедливой стоимости.

**Бухгалтерский учет ценных бумаг по цене приобретения.** Приобретение ценной бумаги в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

на фактическую цену приобретения за вычетом уплаченного при приобретении накопленного процента (дохода):

дебет счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 "Краткосрочные финансовые вложения" кредит счета 76 "Расчеты с

Витебский государственный технологический университет

разными дебиторами и кредиторами";

на сумму уплаченного процента (дохода):

дебет счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» субсчет «Уплаченный процентный доход» кредит счета 51 «Расчетный счет»;

получение процентов (доходов):

дебет счета 51 «Расчетный счет» кредит счета 06 или 58 «Финансовые вложения»;

на сумму разницы между полученным и уплаченным процентом (доходом):

дебет счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы».

## 7.2 Учет вкладов в уставные капиталы других организаций

Вклады в уставные капиталы других организаций учитывают счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Вклады могут быть внесены в денежной форме или в виде неденежного имущества (в неденежной форме). Переданное имущество оценивается по договоренности сторон ***на*** основе реальных рыночных цен, с подьверждением оценки экспертами.

Денежные вклады списывают с кредита счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения». Валютные средства пересчитывают в рубли по официальному курсу Национального банка РБ, действующему на день передачи средств, независимо от суммы в рублях, зачисленной в уставный капитал проинвестированной организации.

При передаче имущества дебетуют счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и кредитуют счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» (незавершенное производство и другие затраты организации являются ее имуществом).

Переданное имущество отражается на счетах 06 « Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» в согласованной оценке. Со счетов 01 и 04 имущество списывается по остаточной стоимости. Одновременно сумму амортизации по

Витебский государственный технологический университет

переданным основным средствам и нематериальным активам списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счетов 01 и 04.

Со счетов 10, 20, 23, 29, 41, 43 имущество списывают по учетным ценам.

Разница между оценкой вклада, отраженной по счетам 06 « Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения», и стоимостью переданного имущества отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве дохода или расхода.

**Пример.**

Переданы в счет вклада в уставный фонд в согласованной оценке материалы на 100 тыс. руб. и готовая продукция по 100 тыс. руб. Стоимость материалов по учетным ценам − 80 тыс. руб., а готовой продукции −110 тыс. руб.

Передача имущества оформляется следующими бухгалтерскими записями:

*по материалам:*

Дебет счета 06 − 100 000 руб.

Кредит счета 10 − 80 000 руб.

Кредит счета 91 − 20 000 руб.

*по готовой продукции:*

Дебет счета 58 − 100 000 руб.

Дебет счета 91 − 10 000 руб.

Кредит счета 43 − 110 000 руб.

Основные средства могут передаваться в счет вклада в уставный капитал других организаций без уступки права собственности на них.

В этом случае переданные основные средства остаются на балансе организации-инвестора и учитываются обособленно от других как переданные в полное хозяйственное ведение другой организации. На счете 06 переданные основные средства также не отражают. По переданным основным средствам ежемесячно начисляют амортизацию, отражая ее по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При начислении доходов на вклады в уставные капиталы других организаций следует иметь в виду, что доходы от долевого участия в других организациях, дивидендов и процентов по акциям и облигациям, выпущенным на территории Беларуси, облагаются налогом. Налог удерживается у источников выплаты дохода по ставке 12% и зачисляется в доход бюджета. В связи с этим объявленные суммы дохода, дивидендов, процентов при начислении следует уменьшить на сумму налога.

Начисление доходов отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по

Витебский государственный технологический университет

причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При поступлении доходов дебетуются счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» и кредитуют счет 76.

Организация может получить доходы от долевого участия в других организациях в форме продукции (работ, услуг) этих организаций. В этом случае начисление доходов оформляют уже указанной бухгалтерской записью. Поступление дивидендов отражают по дебету следующих счетов:

08 «Вложения в долгосрочные активы» − на стоимость поступивших основных средств и оборудования к установке и нематериальных активов;

10 «Материалы» − на поступившие материалы и других счетов учета имущества с кредита счета 76.

Операции по возврату участнику его вклада в уставный капитал организации при ее ликвидации или выходе организации-вкладчика из состава ее участников в виде денежных средств или другого имущества отражаются по дебету счетов 50, 51, 52, 01, 04, 10, 41 и других счетов с кредита счета 58.

### 7.3 Учет финансовых вложений в акции

Акция − это ценная бумага, подтверждающая внесение ее владельцем имущества в уставный капитал акционерного общества, дающая право на получение дохода от его деятельности, распределение остатков имущества при ликвидации общества и, как правило, на участие в управлении этим обществом. Акции являются частными ценными бумагами, выпускаются только негосударственными организациями на длительный период и не имеют установленных сроков обращения.

Акции бывают именными и на предъявителя; обыкновенными и привилегированными.

Именные акции содержат имя собственника. Их движение отражают в книге регистрации акций с указанием в ней данных о каждой именной акции, времени ее приобретения и о количестве акций у отдельных акционеров.

По акциям на предъявителя в книге записывают только общее их количество.

Обыкновенные акции не дают владельцу преимущественных прав на получение дивидендов, но дают право голоса в акционерном обществе.

Привилегированные акции обеспечивают владельцу преимуществ

Витебский государственный технологический университет

венное право на получение дивидендов в форме гарантированного фиксированного процента, но не дают ему права голоса в акционерном обществе, если иное не предусмотрено уставом.

Размер дивидендов по обыкновенным акциям определяется один раз в год советом директоров акционерного общества, исходя из полученной прибыли и потребностей в ее использовании для развития акционерного общества и утверждается собранием акционеров.

Учет движения акций осуществляют на счетах 06 « Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» по методологии, описанной нами ранее.

Витебский государственный технологический университет

### 7.4 Учет долговых ценных бумаг

Долговые ценные бумаги − обязательства, размещенные эмитентами на фондовом рынке для заимствования денежных средств. В отечественной практике к долговым ценным бумагам относят облигации, сберегательные и депозитные сертификаты, чеки и векселя.

***Облигация*** − ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить ее владельцу номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента.

Облигации бывают следующих видов:

государственные и частные (выпускаемые коммерческими банками, акционерными обществами и др.);

именные и на предъявителя;

процентные и беспроцентные;

свободно обращающиеся и с ограниченным кругом обращения (облигации государственного валютного займа, некоторые частные облигации и др.).

***Именные (зарегистрированные) облигации*** подлежат регистрации. Их владельцам выдается сертификат, свидетельствующий о праве лица на обладание указанными в нем долговыми обязательствами. ***Облигации на предъявителя*** специально не учитываются, проценты по ним получают по купонному листу, от которого отрезается соответствующий купон.

***По процентным облигациям*** выплачивается доход в форме процента, владельцу беспроцентных облигаций предоставляется право на приобретение соответствующих товаров или услуг.

***Депозитный сертификат*** − это письменное свидетельство кредитного учреждения о депонировании денежных сумм, удостоверяющее право владельца по истечении срока суммы депозита и установленных процентов к нему.

Синтетический учет долговых ценных бумаг осуществляют на

счете 58 «Финансовые вложения».

Сберегательные и депозитные сертификаты, а также чеки учитываются организацией на счете 55 «Специальные счета в банках», к которому открываются одноименные субсчета по указанным видам ценных бумаг.

Аналитический учет долговых обязательств ведут по их видам, эмитентам, срокам погашения, с выделением долговых обязательств на территории Беларуси и за ее пределами.

Приобретенные долговые ценные бумаги приходуют на счете 58 по фактическим затратам на их приобретение, состоящим из покупной цены и расходов по приобретению ценных бумаг. Покупная стоимость долговых ценных бумаг, как и акций, может отличаться от номинальной или нарицательной на сумму премии, выплаченной продавцу, или скидки, предоставленной покупателю.

В дальнейшем первоначальная стоимость приобретенных долговых ценных бумаг доводится до номинальной цены.

Операции по приобретению долговых ценных бумаг отражают на счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» по методике, рассмотренной нами ранее.

### 7.5 Учет финансовых вложений в займы

Предоставленные другим организациям денежные и иные займы учитывают по дебету счетах 06 « Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения». Договор займа может быть возмездным (с уплатой процентов) и безвозмездным.

При договоре возмездного займа размер и порядок выплаты процентов определяются договором. Проценты по договору займа могут выплачиваться в согласованном сторонами порядке. Если такой порядок не оговорен, то проценты выплачиваются ежемесячно до дня фактического возврата займа.

При отсутствии в договоре прямых указаний о размере процентов их величина определяется существующей по местонахождению заимодавца банковской ставкой рефинансирования. В настоящее время в качестве такой ставки применяют учетную ставку Национального банка РБ.

Начисление процентов по предоставленным займам отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а поступление дивидендов − по дебету денежных счетов и кредиту счета 76.

Начисление и последующее получение дивидендов по займам в форме продукции (работ, услуг) отражают вначале по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а затем по дебету счетов 08 (на стоимость

Витебский государственный технологический университет

поступивших основных средств), 10 (на стоимость поступивших материалов) и других счетов с кредита счета 76.

Возврат займов отражают по дебету денежных и других соответствующих счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 58.

Если заемщик не возвращает в срок сумму займа, то на эту сумму должны уплачиваться проценты, которые определяются исходя из учетной ставки банковского процента, существующей в месте жительства (для граждан) или в месте его нахождения (для юридического лица).

Суммы начисленных штрафных санкций отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по претензиям», и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Для целей налогообложения суммы причитающихся штрафных санкций включаются в состав внереализационных доходов заимодавца только по мере их признания заемщиком или присуждения судом.

При займе вещей, определенных родовыми признаками, вместо счетов учета денежных средств используют счета учета соответствующего имущества (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.). Соответствующие счета имущества вместо счетов учета денежных средств могут быть использованы в проводке, если начисленные проценты по займам получены в виде имущества.

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.).

### 7.6 Учет финансовых векселей

В тех случаях, когда организации приобретают векселя как объект финансовых вложений, их учет осуществляется в соответствии с порядком, установленным для учета ценных бумаг.

Приобретенные финансовые векселя учитывают на счете 58 «Финансовые вложения».

**Финансовые вложения принимаются *к* учету в сумме фактических затрат для инвестора.**



Витебский государственный технологический университет

Переход права собственности на финансовые векселя с банковским индоссаментом происходит в момент вручения векселя, а на векселя, передаваемые с именным индоссаментом, − в момент передачи векселя с совершенным на нем именным индоссаментом. Документами, подтверждающими переход права собственности на векселя, могут служить акты передачи векселей или сами векселя.

Проценты по финансовому векселю могут включаться в его номинальную цену или оплачиваться сверх номинальной цены.

В первом случае предъявленные к платежу финансовые векселя списывают со счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Полученные по векселю платежи отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91.

При оплате процентов по финансовому векселю сверх номинальной цены полученные суммы процентов отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Предъявленные затем к оплате финансовые векселя списывают со счетов 06 или 58 в дебет счета 91. Финансовый результат от операций с финансовыми векселями списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

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

### 7.7 Учет опционов и фьючерсных контрактов

Опцион − это вид сделки между сторонами, одна из которых приобретает за вознаграждение (премию) право на покупку или продажу в определенный срок и по определенной цене какого-либо актива, а другая сторона обязана исполнить сделку по требованию первой стороны. Покупатель опциона, приобретая право на исполнение сделки, всегда может отказаться от реализации этого права.

Фьючерс − это договор купли-продажи актива с исполнением обязательств в определенную дату в будущем на определенных условиях. При заключении фьючерсных сделок, в отличие от опционов, вознаграждения не предусматриваются.

К настоящему времени нормативные рекомендации по учету опционов и фьючерсных контрактов отсутствуют. Пока еще не сложилось единое понимание их сущности. Некоторые авторы считают опционы и фьючерсные контракты с ценными бумагами. Однако в перечне ценных бумаг ст. 144 Гражданского кодекса опционы и фьючерсы не упоминаются. В связи с этим более правомерно считать опционы и фьючерсы обычными соглашениями между сторонами и по

Витебский государственный технологический университет

ним можно рекомендовать следующий порядок учета.

**Учет опционов.** Покупатель опциона учитывает уплаченное вознаграждение по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита счетов по учету денежных средств (51, 52 и др.). Одновременно сумма обязательства на покупку актива отражается у покупателя опциона на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

При исполнении сделки покупатель опциона списывает уплаченное вознаграждение с кредита счета 97 в дебет счетов по учету приобретения активов (08, 10, 41 и др.) или в дебет счетов по учету реализации (90,91).

Если покупатель опциона отказывается от права на приобретение или реализацию актива по опциону, то уплаченное вознаграждение списывают на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»,

У продавца опциона полученное вознаграждение учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Одновременно обязательства по продаже соответствующего актива отражают на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

После исполнения сделки сумма вознаграждения списывается на уменьшение расходов по продаже активов или их приобретению.

Если покупатель опциона отказывается от права его использования, то продавец опциона списывает полученное вознаграждение на финансовый результат (в кредит счета 90 с дебета счета 98).

По **фьючерсным контрактам** операции по купле-продаже активов отражают в обычном порядке. Вместе с тем обязательства по фьючерсной сделке отражаются у покупателя и продавца на забалансовых счетах 008 «Обеспечения обязательств полученные» и 009 «Обеспечения обязательств выданные» с регулярной переоценкой согласно изменению цен на соответствующий актив.

В тех случаях, когда сделки с опционами и фьючерсами совершаются на бирже, участники обязаны регулярно вносить средства (маржу) в счет обеспечения платежей.

На сумму внесенной фирмами − участниками торгов за каждую сделку начальной маржи (гарантийного взноса) дебетуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредитуют счет 51 «Расчетные счета».

Возврат залога отражается обратной бухгалтерской проводкой (дебетуют счет 51 и кредитуют счет 76).

Если возвращается не вся сумма залога, то невозвращенная сумма списывается на уменьшение прибыли организации (дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы»), кредитуется счет 76.

В процессе сделки ежедневно образуется вариационная маржа.



Витебский государственный технологический университет

Положительная вариационная маржа оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 51

Кредит счета 90

Отрицательная вариационная маржа при перечислении ее с расчетного счета отражается двумя проводками:

Дебет счета 76

Кредит счета 51

Дебет счета 90

Кредит счета 76

Следует отметить, что отнесение отрицательной вариационной маржи на уменьшение прибыли организации не регламентировано нормативными документами.

### 7.8 Инвентаризация финансовых вложений

При инвентаризации финансовых вложений проверяют фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

правильность оформления ценных бумаг;

реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;

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

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

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация 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, книги хранящихся в бухгалтерии организации.

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

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при

Витебский государственный технологический университет

инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Выявленные при инвентаризации неучтенные ценные бумаги приходуются по дебету счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» с кредита счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Недостачи и потери от порчи ценных бумаг списывают со счета 58 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Некомпенсируемые потери ценных бумаг, связанные со стихийными бедствиями, пожарами и тому подобное, списывают с кредита счетах 06 « Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

# 8 УЧЕТ ИМУЩЕСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

## 8.1 Оценка имущества и обязательств организаций в иностранной валюте

Специфика учета имущества и обязательств в иностранной валюте заключается в пересчете иностранной валюты в белорусские рубли, установлении периодичности пересчета и расчете и учете курсовых разниц.

Порядок оценки активов и обязательств организаций в иностранной валюте установлен Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности». В соответствии с ними, стоимость активов и обязательств организаций, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте или дату составления отчетности.

За дату представления бухгалтерской отчетности принимают последний календарный день в отчетном периоде.

***Дата совершения операции в иностранной валюте*** — это день возникновения у организации прав в соответствии с законодательством Беларуси или договором принятия к бухгалтерскому учету активов и обязательств, которые являются результатом этой операции. Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в кредитных организациях, выраженных в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых Национальным банком Республики Беларусь.

Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости денежных активов и обязательств в рубли производится по курсу

Витебский государственный технологический университет

Национального банка Республики Беларусь, действующему на отчетную дату. Отчетная дата – это последний календарный день месяца.

Разницы, возникающие при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в официальную денежную единицу Республики Беларусь, относятся организациями – на увеличение или уменьшение доходов и расходов по финансовой деятельности.

## 8.2 Учет курсовой разницы

Курсовые разницы – разницы, возникающие при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости денежных средств, финансовых вложений (за исключением финансовых вложений в уставные фонды других организаций), дебиторской задолженности и обязательств (за исключением полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков (далее – авансы)) в белорусские рубли по официальному курсу белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь (далее – официальный курс), на дату совершения хозяйственной операции, а также на отчетную дату. Под курсовой разницей, связанной с формированием уставного капитала, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный капитал, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленного по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату принятия решения о создании организации.

Выраженная в иностранной валюте стоимость полученных активов, работ, услуг, выраженная в иностранной валюте сумма понесенных расходов и стоимость относящихся к этим активам и расходам обязательств принимаются к бухгалтерскому учету в белорусских рублях по официальному курсу на:

дату совершения хозяйственной операции, если не был перечислен аванс в иностранной валюте за стоимость этих активов (сумму расходов);

дату (даты) перечисления аванса в иностранной валюте, если был перечислен аванс в иностранной валюте в размере полной стоимости активов (полной суммы расходов);

дату (даты) перечисления аванса в иностранной валюте в части стоимости активов (суммы расходов), приходящейся на аванс, и по

Витебский государственный технологический университет

официальному курсу на дату совершения хозяйственной операции в части стоимости активов (суммы расходов), не приходящейся на аванс, если был перечислен аванс в иностранной валюте в размере частичной стоимости активов (частичной суммы расходов).

Курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации (кроме операции по формированию уставного капитала) как расходы или доходы по финансовой деятельности.

В соответствии с Планом счетов курсовые разницы должны учитываться на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражают отрицательные курсовые разницы в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и другое, а по кредиту − положительные курсовые разницы.

Курсовые разницы, связанные с формированием уставного фонда организации, подлежат отнесению на ее добавочный капитал. Положительные курсовые разницы относят на увеличение счетов по счету расчетов с учредителями с кредита счета 82 «Резервный капитал», а отрицательные отражаются по дебету счета 82 и кредиту счетов учета расчетов. Курсовые разницы отражаются в бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата операции или за который составлена бухгалтерская отчетность.

### 8.3 Учет приобретения и продажи имущества за иностранную валюту

Принятие к бухгалтерскому учету имущества, приобретенного за иностранную валюту, отражается по дебету счетов учета активов (07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 41 «Товары» и других счетов) в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов) по стоимости, пересчитанной в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операции.

Оплата за приобретаемые активы отражается по дебету счетов учета расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками») в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств или расчетов (52 «Валютные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

В случае расчетов за приобретаемые активы в порядке предварительной оплаты суммы дебиторской задолженности,



Витебский государственный технологический университет

учитываемые по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», **не подлежат** переоценке при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату принятия активов к бухгалтерскому учету, кроме даты составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если активы в отчетном периоде не приняты к бухгалтерскому учету).

Возникающие курсовые разницы между суммой дебиторской задолженности и суммой поступившего имущества в бухгалтерском учете, таким образом, не отражаются.

Например, организацией перечислен аванс на импортируемые материалы на сумму $1 по курсу Национального банка Республики Беларусь 11000 руб. за $1. На дату предварительной оплаты в учете организации будет сделана запись:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Кредит счета 52 «Валютные счета» − на сумму 11 000 рублей.

На дату отражения поступивших материалов курс Национального банка Республики Беларусь за $1 составил 12000 рублей. Не зависимо от изменения курса иностранной валюты полученные материалы будут отражаться в бухгалтерском учете по курсу перечисленного аванса, то есть на сумму 11 000 руб. В бухгалтерском учете организации будет сделана запись:

Дебет счета 10 «Материалы» − на сумму 11 000 руб.;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» − на сумму 11 000 руб.

Несколько видоизменим наш пример. Допустим, организация получила материалы на сумму $2 по курсу 12000 руб., предварительно заплатив сумму в $1 по курсу 11 000 руб./$1. В этом случае в учете организации будут сделаны следующие записи:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Кредит счета 52 «Валютные счета» − на предоплату в сумме 11 000 рублей ($1).

На поступившие материалы в сумме предоплаты в учете организации будет сделана запись:

Дебет счета 10 «Материалы»;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» − на сумму непереоцениваемой дебиторской задолженности в 11 000 руб.

На стоимость материалов, поступивших на $1, но по курсу 12000 руб., то есть на сумму в 12 000 руб., в учете организации будет сделана запись:

Дебет счета 10 «Материалы»;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» − на сумму 12 000 руб.

Если организация будет погашать свою кредиторскую задолженность по курсу 13 000 руб./ $1, то в учете сумма имеющейся

Витебский государственный технологический университет

кредиторской задолженности переоцениваться не будет, а возникшая курсовая разница отразится как убытки от финансовой деятельности:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» − на сумму 12 000 руб. (сумма непереоцениваемой кредиторской задолженности);

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» − сумму курсовой разницы в 1 000 руб. (13 000–12 000);

Кредит счета 52 «Валютные счета» − на сумму окончательного расчета в 13 000 руб.

Таким образом, в случае расчетов за активы в порядке последующей оплаты суммы кредиторской задолженности, учитываемые по кредиту счетов учета расчетов, кредитов, займов, не подлежат переоценке при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату проведения расчетов по кредиторской задолженности, за исключением случая переоценки на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если расчеты в отчетном периоде не производились).

Например, организацией был получен валютный краткосрочный заем в сумме $1 по курсу 12 000 руб./$1 на сумму 12 000 руб., а возвращен по курсу 13000 руб. за $1.

В учете организации будут сделаны следующие записи:

Дебет счета 52 «Валютные счета»;

Кредит счета 66 «Краткосрочные займы» − получение займа на сумму 12000 руб.

На возврат займа будет сделана следующая запись:

Дебет счета 66 – на сумму 12 000 руб.;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» − на сумму убытков по курсовым разницам на 1000 руб.;

Кредит счета 52 «Валютные счета» − на сумму возвращаемого займа на 13 000 руб. ($1).

После передачи права собственности на продаваемое имущество сумма продаж ( выручка от их реализации) за иностранную валюту пересчитывается в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату отгрузки и отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счетов учета реализации (90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы»).

Одновременно фактическая себестоимость отгруженной продукции, стоимость товаров, выполненных работ, оказанных услуг списывается в дебет счетов учета продаж (90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы») в корреспонденции с кредитом счетов учета активов (08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»).

Витебский государственный технологический университет

На сумму остаточной стоимости основных средств, нематериальных активов производятся записи по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы».

Так, отгрузка товаров иностранному покупателю на сумму $1 по курсу 12000 руб./$1 отразится в учете организации следующей записью:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» − на сумму 12000 руб.

Денежные средства в иностранной валюте, поступившие от покупателей (заказчиков) за проданную продукцию, товары, долгосрочные активы, выполненные работы, оказанные услуги на валютный счет организации либо в кассу, пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату поступления денежных средств на валютный счет либо в кассу организации и отражаются по дебету счетов учета денежных средств (50 «Касса», 52 «Валютные счета») в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (по курсу на дату отгрузки) и дебетом (кредитом) счета 91 «Прочие доходы и расходы» (на сумму убытков/доходов по финансовой деятельности в части курсовых разниц). При этом суммы дебиторской задолженности, учитываемые по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», **не подлежат переоценке** при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату поступления денежных средств, кроме даты составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если денежные средства в отчетном периоде не поступали). Возникающие при погашении дебиторской задолженности курсовые разницы отражаются по дебиту счета 52 «Валютные счета» в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Так, если в нашем случае при отгрузке на сумму в $1 по курсу 12 000 руб./$1 валюта на счета в банке поступила по курсу 13 000 руб./ $1, то в учете будут сделаны следующие записи:

Дебет счета 52 «Валютные счета» − на сумму 13 000 руб.;

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» − на сумму 12 000 руб. (непереоцениваемая дебиторская задолженность)

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» − на сумму курсовых разниц (доходы по финансовой деятельности) – 1000 руб.

Денежные средства в иностранной валюте, поступающие за реализуемые активы в порядке предварительной оплаты, пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату поступления денежных средств на валютный счет либо в кассу организации и отражаются по дебету счетов учета денежных средств (50 «Касса», 52

Витебский государственный технологический университет

«Валютные счета») в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (не пересчитываемом в последующем на курсовые разницы).

При этом суммы кредиторской задолженности, числящиеся по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», **не подлежат переоценке** при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату отгрузки имущества, а только на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если отгрузка активов в отчетном периоде не произведена).

## 8.4 Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте и операций по валютному счету

Подробно учет кассовых операций изложен в главе 9 настоящего издания. Кратко напомним основные идеи. Для учета операций в иностранной валюте в организациях создается специальная касса. С кассиром по валюте заключают договор полной индивидуальной материальной ответственности. Кассам устанавливаются лимиты в иностранной валюте. Они должны быть обеспечены всеми инструкциями, контрольными и справочными материалами (справочниками по иностранной валюте, образцами дорожных чеков и еврочеков и т. п.).

Кассиры обязаны строго соблюдать правила совершения операций по приему и выдаче валюты из кассы.

Юридические лица могут иметь в своих кассах наличную иностранную валюту на конец рабочего дня в пределах лимита остатка кассы. Юридические лица имеют право хранить в своих кассах наличную иностранную валюту сверх установленного лимита остатка кассы не более 3 рабочих дней, включая день получения наличной иностранной валюты в обслуживающем банке, только для оплаты труда. По истечении этого срока (на 4-й рабочий день) не использованная по назначению наличная иностранная валюта депонируется и сдается в обслуживающий банк.

Прием наличной иностранной валюты юридическими лицами, подразделениями, индивидуальными предпринимателями, имеющими право не использовать кассовое оборудование, платежные терминалы, осуществляется по приходным кассовым ордерам и (или) другим приходным документам в соответствии с законодательством.

Подтверждением приема наличной иностранной валюты являются:

квитанция к приходному кассовому ордеру формы КО-1в;



Витебский государственный технологический университет

другие приходные документы, предусмотренные законодательством.

Приходные кассовые ордера и другие документы установленных в соответствии с законодательством форм заполняются в порядке, определенном законодательством.

При приеме от клиентов платежных документов в иностранной валюте кассир должен проверить их подлинность и платежеспособность по имеющимся контрольным материалам, а также полноту и правильность заполнения реквизитов документов. При отсутствии у кассира соответствующих образцов чеков и контрольных материалов такие чеки к оплате не принимаются.

В кассу принимается наличная иностранная валюта, не вызывающая сомнений в ее подлинности и платежеспособности. Денежные знаки поврежденные, ветхие, вызывающие сомнение в платежеспособности, от клиентов кассиром не принимаются.

Фальшивые денежные знаки, а также вызывающие сомнение в их подлинности клиенту не возвращаются. Они записываются в отдельный реестр и возвращаются в банк с пометкой «Фальшивая» и «Вызывающая сомнение». Клиенту выдается квитанция о том, что принятая валюта является фальшивой или что она вызывает сомнение, с указанием в квитанции наименования валюты и ее достоинства.

Оплату товаров и услуг разрешается принимать в нескольких иностранных валютах. Пересчет других видов иностранных валют в доллары осуществляется по рыночному курсу, информация о котором присылается банком в кассу. Таблица пересчета должна быть доступной для посетителей.

При расчетах за валюту сдача выдается обычно в валюте платежа. С согласия покупателей сдача может быть выдана в другой свободно конвертируемой валюте. Выдача сдачи в рублях запрещается.

Выдача наличной иностранной валюты из касс юридических лиц, привлекающих для осуществления предпринимательской деятельности физических лиц по трудовым договорам, производится по:

расходному кассовому ордеру формы КО-2в;

платежной ведомости с приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченной наличной иностранной валюты по платежной ведомости (ведомостям) без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

Расходные кассовые ордера заполняются в порядке, установленном законодательством.

На общую сумму наличной иностранной валюты, выданной по нескольким платежным ведомостям, допускается составление одного расходного кассового ордера, дата и номер которого проставляются на каждой платежной ведомости.

Работник, получивший наличную иностранную валюту под отчет

Витебский государственный технологический университет

на расходы, связанные со служебными командировками за границу, обязан не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, предъявить в бухгалтерскую службу юридического лица отчет об израсходованных суммах иностранной валюты с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы, и возвратить в кассу неиспользованную наличную иностранную валюту, за исключением случаев, установленных в пункте 1 части второй статьи 107 Трудового кодекса Республики Беларусь.

Работник, получивший иностранную валюту под отчет на расходы, связанные со служебной командировкой за границу, посредством ее зачисления на счет клиента, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка, либо частично наличными и частично посредством зачисления на счет клиента, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка, обязан не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из служебной командировки, исключая день прибытия, представить в бухгалтерскую службу юридического лица отчет об израсходованных суммах иностранной валюты с приложением к нему карт-чеков (их копий, заверенных руководителями юридического лица или выписки по счету клиента – физического лица и иных документов независимо от того, в наличной либо безналичной форме работник осуществлял расчеты, связанные со служебной командировкой.

В случае выдачи работнику аванса в наличной иностранной валюте, отличной от валюты страны командирования, сумма наличной иностранной валюты, израсходованная на территории Республики Беларусь, пересчитывается в иностранную валюту, в которой получен аванс, с применением обменного курса банка, где совершена валютно-обменная операция. Сумма наличной иностранной валюты, израсходованная за границей, пересчитывается в иностранную валюту, в которой получен аванс, с использованием обменного курса банка (организации) страны командирования, где совершена валютно-обменная операция. Если на дату составления отчета об израсходованных суммах наличной иностранной валюты отсутствует информация об использованном обменном курсе банка, то пересчет произведенных расходов осуществляется по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты. К отчету об израсходованных суммах иностранной валюты прилагаются чеки, подтверждающие совершение валютно-обменных операций.

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится в иностранной валюте, в которой получен аванс.

Витебский государственный технологический университет

При перечислении на счет клиента – физического лица аванса в иностранной валюте, отличной от валюты страны командирования, пересчет израсходованной работником суммы иностранной валюты в иностранную валюту, в которой перечислен аванс, осуществляется с использованием обменного курса банка-эмитента, установленного для проведения операций при использовании карточек, и (или) обменного курса, установленного платежной системой.

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится в иностранной валюте, в которой на счет клиента – физического лица перечислен аванс.

Если нормы расходов по служебной командировке в иностранной валюте, установленные законодательством, отличаются от валюты страны командирования, аванс работнику может быть выдан в валюте страны командирования. Пересчет суммы иностранной валюты в валюту страны командирования проводится по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на дату выдачи аванса.

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится в иностранной валюте, в которой получен аванс. Сумма иностранной валюты, выданная на расходы по проживанию вне места жительства (суточные), на дату составления отчета об израсходованных суммах не пересчитывается.

В случае выдачи в соответствии с законодательством работнику аванса в наличных белорусских рублях для оплаты расходов, связанных со служебными командировками за границу, наличная иностранная валюта, купленная работником в обменном пункте (кассе банка), не подлежит оприходованию в кассу юридического лица. При составлении отчета об израсходованных суммах иностранной валюты, приобретенной за полученные белорусские рубли, работник прилагает чеки кассового суммирующего аппарата либо специальной компьютерной системы, полученные в обменном пункте (кассе банка) и свидетельствующие о покупке соответствующей суммы иностранной валюты. Израсходованные суммы иностранной валюты пересчитываются в белорусские рубли с использованием курса обменного пункта (кассы банка), в котором работником была приобретена иностранная валюта за белорусские рубли. Если на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты отсутствуют документы, подтверждающие покупку работником соответствующей суммы иностранной валюты, то для пересчета расходов используется официальный курс белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленный Национальным банком на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты. В случае приобретения наличной иностранной валюты, отличной от валюты страны командирования, окончательный

Витебский государственный технологический университет

расчет между нанимателем и командированным работником проводится по решению нанимателя в иностранной валюте либо белорусских рублях по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты.

Выдача наличной иностранной валюты на расходы, связанные со служебными командировками работников за границу, может производиться за счет возврата ранее полученных со счета в иностранной валюте юридического лица и выданных на эту цель средств, хранящихся в кассе юридического лица в пределах установленного лимита остатка кассы.

Не допускается выдача работнику юридическим лицом наличной иностранной валюты под отчет (перечисление денежных средств на счет клиента – физического лица) на расходы, связанные со служебными командировками за границу, без представления полного отчета по ранее выданным этому работнику суммам наличной иностранной валюты.

Зачисление иностранной валюты на счет клиента, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка для оплаты расходов, связанных со служебной командировкой за границу, допускается без представления работником полного отчета по ранее перечисленным на счет клиента суммам иностранной валюты.

Не допускается передача другим лицам наличной иностранной валюты, полученной под отчет, в том числе с использованием корпоративных дебетовых карточек, а также использование корпоративных дебетовых карточек физическими лицами, не являющимися держателями этих карточек.

Работник, направляемый в служебную командировку за границу, может не сдавать наличную иностранную валюту, полученную в обслуживающем банке, в кассу юридического лица, если сумма наличной иностранной валюты не превышает сумму наличной иностранной валюты, предназначенную для выдачи этому работнику юридическим лицом.

Юридические лица отражают все поступления и выдачи наличной иностранной валюты в кассовой книге. Ведение кассовой книги может осуществляться с помощью программно-технических средств при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов и выведения остатка наличной иностранной валюты на начало и конец рабочего дня. Оприходование наличной иностранной валюты юридическим лицом, подразделением, индивидуальным предпринимателем означает документальное оформление приема наличной иностранной валюты в кассу по приходным кассовым ордерам, другим приходным документам с использованием кассового оборудования, платежных терминалов в день совершения операции и

Витебский государственный технологический университет

учинение в этот же день кассиром соответствующих записей в кассовой книге, других регистрах бухгалтерского учета, товарно-денежных, сменных отчетах (для уполномоченных лиц) на конец рабочего дня (смены) либо показаний денежных оборотов в книге кассира. Вся наличная иностранная валюта юридических лиц, подразделений, индивидуальных предпринимателей хранится в металлических шкафах или сейфах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются.

Ключи от металлических шкафов и сейфов, печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в замочных скважинах металлических шкафов, сейфов, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты.

Учтенные дубликаты ключей помещаются в упаковку, исключающую возможность несанкционированного доступа к дубликатам ключей, и хранятся у лиц, ответственных за сохранность ценностей. Не реже одного раза в квартал проводится проверка их наличия. При обнаружении утраты ключа руководителям юридического лица, подразделения, индивидуальному предпринимателю необходимо сообщить о происшествии в органы внутренних дел и принять меры по немедленной замене замка металлического шкафа или сейфа.

Не допускается хранение в кассе наличной иностранной валюты, принятой без использования кассового оборудования, платежных терминалов или без приходных документов, формы которых установлены законодательством.

Для обособленного учета наличия и движения наличной иностранной валюты к счету 50 «Касса» открывают соответствующие субсчета.

**Особенности учета операций по валютному счету**

Организации (юридические лица) имеют право открывать валютный счет на территории Беларуси в любом банке, уполномоченном Национальным банком на проведение операций с иностранными валютами. Обычно банки открывают счета по отдельным видам иностранных валют. Можно открывать счета сразу в нескольких валютах, что позволяет избежать конверсии валюты из одной в другую, осуществляемой за плату по действующему курсу международного валютного рынка на день совершения операции. Возникающие при этом курсовые разницы относятся на счет организации.

Банк заключает с клиентом договор о расчетно-кассовом обслуживании, в котором оговариваются тарифы комиссионного вознаграждения за оказываемые банком услуги, сроки принятия банком претензий по списанию или зачислению средств на валютный счет и т.п.

Для обобщения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 «Валютные счета». По дебету этого счета отражают поступление денежных средств на валютные

Витебский государственный технологический университет

счета организации, а по кредиту − списание денежных средств с валютных счетов. Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Поступление денежных средств в иностранных валютах на валютные счета отражается по дебету счета 52 «Валютные счета» и кредиту счетов 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и других счетов. Списание денежных средств в иностранных валютах с валютных счетов организации отражается по дебету счетов 50 «Касса», 57 «Денежные средства в пути», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов и кредиту счета 52 «Валютные счета».

Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит валютных счетов и обнаруженные при проверке выписок банка, отражают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Аналитический учет по счету 52 ведут по каждому счету, открытому в учреждениях банка для хранения денежных средств в иностранных валютах. К счету 52 «Валютные счета» могут открываться следующие субсчета:

1 «Транзитные валютные счета»;

2 «Текущие валютные счета»;

3 «Валютные счета за рубежом».

***Транзитный валютный счет*** открывается для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже. Исключение составляют следующие поступления иностранной валюты, зачисляемые сразу в дебет счета 52-2 «Текущие валютные счета»:

1) перевод посреднической организацией после обязательной продажи ею части валютной выручки с отметкой в платежном поручении о произведенной продаже части валютной выручки;

2) иностранная валюта, приобретенная на внутреннем валютном рынке за белорусские рубли и за иностранную валюту другого вида.

Операции по кредиту счета 52-1 «Транзитные валютные счета» осуществляются в следующих случаях:

1) при возвращении средств в иностранной валюте той организации, от которой они поступили;

2) при перечислении экспортной валютной выручки посредниками, внешнеэкономическими организациями организациям, не являющимся резидентами Республики Беларусь, за вычетом комиссионного вознаграждения;

3) при перечислении экспортной валютной выручки посредническими организациями на транзитные счета поставщиков экспортной продукции, являющихся резидентами, за вычетом комиссионного вознаграждения. Если организация-посредник

Витебский государственный технологический университет

осуществляет за организацию-поставщика обязательную продажу части его валютной выручки, то оставшаяся часть выручки перечисляется с транзитного валютного счета посредника на текущие валютные счета организации-поставщика;

4) для оплаты следующих расходов:

а) в пользу нерезидентов в оплату транспортировки, страхования и экспедирования грузов;

б) в пользу организаций-резидентов в оплату транспортировки, страхования и экспедирования грузов по территории иностранных государств и в международном транзитном сообщении;

в) по уплате экспортных таможенных пошлин в иностранной валюте, а также по оплате таможенных процедур;

г) перевод начисленного посредническим организациям комиссионного вознаграждения по экспортным контрактам;

5) при обязательной продаже части валютной выручки, а также продаже средств в иностранной валюте, превышающей сумму обязательной продажи;

6) при осуществлении посредническими организациями по поручению организаций-поставщиков экспортной продукции обязательной продажи части валютной выручки, причитающейся организациям-поставщикам;

7) при переводе оставшейся части валютной выручки после обязательной продажи валютных средств на ее валютный текущий счет;

8) при переводе посредническими организациями поступивших от резидентов сумм в иностранной валюте в полном объеме (включая комиссионное вознаграждение) с транзитных валютных счетов на текущие валютные счета в оплату стоимости импортируемых товаров по поручению резидентов товаров за счет их средств;

9) при переводе на текущие валютные счета организации-посредника оставшейся после обязательной продажи части валютной выручки организации-экспортера, произведенной организацией-посредником со своего транзитного счета, части валютной выручки организации-экспортера для оплаты импорта в Беларусь на основании заключенных с организациями договоров на импорт продукции.

Текущий валютный счет открывается организациями для учета средств, оставшихся в распоряжении организации после обязательной продажи экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством.

По дебету счета 52-2 «Текущие валютные счета» отражаются суммы в иностранной валюте, перечисленные с кредита счета 52, субсчета «Транзитные валютные счета», а также суммы, которые зачисляются сразу на текущий валютный счет, минуя транзитный счет.

С кредита счета 52, субсчет 2 «Текущие валютные счета» валюта списывается в безналичном и наличном порядке.

Витебский государственный технологический университет

Списание средств в иностранной валюте в безналичном порядке осуществляют по следующим направлениям:

а) переводы иностранной валюты в порядке расчетов на любые цели в соответствии с действующим законодательством и установленным Национальным банком Республики Беларусь порядком расчетов организаций в иностранной валюте;

б) продажа иностранной валюты (за исключением обязательной);

в) перевод иностранной валюты для зачисления на валютный счет организации за границей.

Снятие наличной иностранной валюты со счета 52, субсчет 2 «Текущие валютные счета», разрешается на оплату расходов, связанных с командированием работников организаций в иностранные государства, а также по специальному разрешению Национального банка Республики Беларусь.

**Валютные счета за рубежом** открываются организациям, получившим разрешение Национального банка Республики Беларусь на открытие счетов в иностранных банках.

Разрешение выдается на следующие цели:

а) на оплату расходов представительства за рубежом;

б) на оплату расходов, связанных с подрядными работами и сооружением объектов за рубежом;

в) на оплату расходов, связанных с осуществлением хозяйственной деятельности.

Движение средств в иностранной валюте на валютных счетах за рубежом отражается на счете 52, субсчет 3 ***«Валютные счета за рубежом».***

По дебету счета 52, субсчет 3, отражаются:

а) средства в иностранной валюте, переводимые с текущих валютных счетов организаций-резидентов в уполномоченных банках Беларуси в пределах, установленных сметой;

б) неиспользованная наличная иностранная валюта, ранее снятая со счета;

в) проценты, начисляемые банком-нерезидентом на остаток средств на счете;

г) средства, ранее ошибочно списанные со счета.

С валютного счета за рубежом могут списываться:

а) средства на содержание представительства;

б) средства, снимаемые наличными для выплаты заработной платы, для оплаты расходов, связанных с командированием сотрудников юридического лица-резидента по территории страны места нахождения представительства и за ее пределами, а также для оплаты иных расходов, предусмотренных сметой;

в) суммы, переводимые на текущий валютный счет юридического лица-резидента в уполномоченном банке Республики Беларусь;

Витебский государственный технологический университет

г) средства, ранее ошибочно зачисленные на счет;

д) банковские расходы по ведению счета.

Банк начисляет и выплачивает проценты по валютным счетам в тех валютах, по которым имеет доходы от их размещения на международном валютном рынке.

## 8.5 Учет операций по обязательной продаже валютной выручки

Иностранная валюта, поступающая в распоряжение субъектов хозяйствования, имеет различное происхождение. Это может быть выручка от реализации товаров (работ, услуг), финансирование по кредитным или заемным операциям, целевое финансирование, благотворительная помощь, приобретение иностранной валюты на внутреннем рынке, взносы в уставной капитал.

Продажа (конверсия) иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Республики Беларусь осуществляется субъектом валютных операций − резидентом по необходимости, определяемой им непосредственно, за исключением осуществления обязательной продажи иностранной валюты и иных случаев, определенных актами валютного законодательства Республики Беларусь. Продажа (конверсия) иностранной валюты может производиться как на биржевом, так и на внебиржевом валютном рынке. Предприятие, продающее валюту, представляет в банк заявку на продажу (конверсию) иностранной валюты в двух экземплярах.

Юридические лица, являющиеся резидентами Республики Беларусь осуществляют обязательную продажу иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Республики Беларусь в размере, установленном законодательством от суммы выручки в иностранной валюте в порядке, определенном Национальным банком. Под выручкой в иностранной валюте для осуществления обязательной продажи понимаются денежные средства в иностранной валюте согласно перечню иностранных валют, подлежащих обязательной продаже на внутреннем валютном рынке, определяемому Национальным банком, поступающие юридическим лицам на их счета в банках и небанковских кредитно-финансовых организациях Республики Беларусь, в банках и иных кредитных организациях за пределами Республики Беларусь по установленным сделкам. Обязательная продажа иностранной валюты осуществляется не позднее 7 (семи) рабочих дней со дня поступления выручки в иностранной валюте на счета. Законодательством также определен перечень случаев, когда обязательная продажа не осуществляется.

Витебский государственный технологический университет

Обязательная продажа осуществляется через банки на торгах открытого акционерного общества «Белорусская валютно-фондовая биржа». В случае если сумма иностранной валюты, подлежащей обязательной продаже, менее лота, установленного на биржевых торгах, такая продажа осуществляется банкам. Обязательная продажа сумм иностранной валюты менее лота, установленного на биржевых торгах, осуществляется по курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, сложившемуся на биржевых торгах в день осуществления обязательной продажи. Если в день осуществления обязательной продажи торги по данной иностранной валюте на бирже не проводились либо данная иностранная валюта не котируется на биржевых торгах, обязательная продажа такой иностранной валюты осуществляется по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на день осуществления обязательной продажи.

Для учета средств юридических лиц и индивидуальных предпринимателей 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 (далее − транзитный счет);

− специальный счет для аккумулирования средств в иностранной валюте для погашения задолженности в иностранной валюте (далее − специальный счет для аккумулирования).

Транзитный счет открывается на отдельном лицевом счете балансового счета, на котором открывается счет в иностранной валюте юридического лица (его структурного, обособленного подразделения), и только к тем счетам, на которые в соответствии с режимом счета возможно поступление выручки в иностранной валюте. На транзитный счет зачисляются средства в иностранной валюте, поступающие на счет юридического лица (его структурного, обособленного подразделения). Данный счет открывается банком самостоятельно при первом поступлении иностранной валюты без представления юридическим лицом (его структурным, обособленным подразделением) каких-либо документов.

Специальный счет для аккумулирования открывается в соответствии с нормативными правовыми актами Национального банка в целях аккумулирования иностранной валюты, направляемой на погашение задолженности в иностранной валюте по:

кредитам, займам (включая проценты за пользование ими), ссудам, предоставленным по решению Президента Республики Беларусь, Правительства Республики Беларусь или под гарантию Правительства Республики Беларусь;

Витебский государственный технологический университет

кредитам, займам (включая проценты за пользование ими), предоставленным нерезидентами или банками Республики Беларусь и использованным на приобретение объектов лизинга либо имущества, относимого к основным средствам, участвующим в предпринимательской деятельности, используемым для собственного производства;

лизингу.

Закрытие транзитного счета и специального счета для аккумулирования осуществляется банком одновременно с закрытием счета в иностранной валюте, к которому они были открыты.

После поступления иностранной валюты на транзитный счет банк не позднее следующего рабочего дня представляет юридическому лицу (его структурному, обособленному подразделению) в порядке, установленном в заключенном между ними договоре, выписку по транзитному счету.

Для осуществления обязательной продажи юридическое лицо или индивидуальный предприниматель представляют в банк не позднее 7 (семи) рабочих дней со дня поступления выручки в иностранной валюте на счет:

реестр распределения иностранной валюты;

платежную инструкцию в форме платежного поручения 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 или индивидуального предпринимателя, к которому открыт транзитный счет, на сумму, остающуюся после обязательной продажи.

Размер комиссионного вознаграждения, взимаемого банком за осуществление обязательной продажи юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, не должен превышать 0,2 процента от суммы сделки, включая биржевой сбор.

Расходы и доходы, связанные с продажей иностранной валюты, признаются текущими доходами и расходами и учитываются на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Поступление иностранной валюты в адрес юридического лица отражается в учете следующей проводкой:

Дебет счета 52 «Валютные счета» субсчет «Транзитный валютный счет» по видам валют − Кредит счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 86 «Целевое финансирование» по курсу Национального банка Республики Беларусь на день операции, с

Витебский государственный технологический университет

отражением курсовых разниц по дебету (кредиту) счета 91 «Прочие доходы и расходы».

После распределения и представления банку реестра:

Дебет счета 52 субсчет «Текущий валютный счет» − Кредит счета 52 субсчет «Транзитный валютный счет» на сумму валюты, не подлежащей продаже;

Дебет счета 57 «Переводы в пути» субсчет 57-3 «Валютные средства для продажи» − Кредит счета 52 субсчет «Транзитный валютный счет» на сумму валюты, подлежащей продаже.

Обе записи проводятся по курсу Национального банка Республики Беларусь на день операции. На субсчете 57-3 выделяются в аналитическом учете операции по обязательной, добровольной продаже и конверсии валюты.

Поступление денежных средств в белорусских рублях за проданную иностранную валюту отражается записью:

Дебет счета 51 «Расчетный счет» − Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Стоимость иностранной валюты в оценке по курсу Национального банка Республики Беларусь на день продажи списывается проводкой:

Дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» − Кредит счета 57 «Переводы в пути».

Комиссионное вознаграждение банку:

Дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет − Кредит счета 51 «Расчетный счет».

Результат от продажи иностранной валюты формируется за счет разницы между курсом Национального банка Республики Беларусь и курсом продажи и уменьшается на сумму комиссионного вознаграждения. Прибыль от продажи отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», убыток по кредиту в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 99 «Прибыли и убытки».

Если изменяется курс иностранной валюты Национального банка Республики Беларусь и операции по продаже валюты совершаются не в один день, то возникающие курсовые разницы отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»:

Дебет (кредит) счета 91 − Кредит (дебет) счетов 52, 57.

При конверсии порядок отражения в учете аналогичный, за исключением того, что результатом являются не вырученные белорусские рубли, а другая иностранная валюта:

Дебет счета 52 «Валютный счет» − Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату операции.

Субъект валютных операций − резидент может выполнить продажу (конверсию) иностранной валюты банку, в котором открыт счет в иностранной валюте, с которого производится продажа

Витебский государственный технологический университет

(конверсия) иностранной валюты, путем осуществления переводов с продажей (конверсией). В этом случае денежные средства сразу отправляются банком в адрес третьих лиц:

Дебет счета 60, 76 − Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» − по курсу продажи иностранной валюты.

Результат от продажи (конверсии) иностранной валюты учитывается при определении базы для расчета налога на прибыль.

## 8.6 Учет операций по покупке иностранной валюты посредством уполномоченных банков

В деятельности организаций Республики Беларусь часто имеют место хозяйственные операции, для совершения которых необходима иностранная валюта. При отсутствии у организаций собственных валютных средств они могут приобрести их на внутреннем или внешнем валютном рынке.

Покупка иностранной валюты является валютно-обменной операцией и представляет собой обмен банками белорусских рублей субъекта валютных операций, банка, банка-нерезидента на иностранную валюту по установленным обменным курсам

Приобретение иностранной валюты на внешнем валютном рынке организациями − резидентами Республики Беларусь запрещено, за исключением случаев, когда на совершение данных валютно-обменных операций есть разрешение Национального банка Республики Беларусь.

Внутренний валютный рынок Республики Беларусь представлен биржевым валютным рынком и внебиржевым валютным рынком. При этом биржевой валютный рынок предполагает, что операции по приобретению иностранной валюты совершаются посредством торгов, организуемых и проводимых ОАО «Белорусская валютно-фондовая биржа». На внебиржевом валютном рынке сделки по покупке иностранной валюты заключаются и совершаются между субъектами валютных операций и банками, между банками − резидентами Республики Беларусь и между банками − резидентами Республики Беларусь и банками − нерезидентами Республики Беларусь.

Валютно-обменные операции в форме покупки иностранной валюты как на биржевом, так и внебиржевом валютных рынках совершаются только через банки. При этом покупка иностранной валюты на биржевом валютном рынке осуществляется только через исполняющий банк. На внебиржевом валютном рынке иностранная валюта может приобретаться либо у исполняющего банка, либо у банка-продавца.

Иностранная валюта на внутреннем валютном рынке может быть

Витебский государственный технологический университет

куплена и использована только на цели, установленные законодательством. Допускается изменение цели использования приобретенной иностранной валюты как в срок ее нахождения на специальном валютном счете, так и после осуществления соответствующих платежей в следующих случаях:

− если иностранная валюта куплена для оплаты расходов по направлению работников организации в служебные командировки за пределы Республики Беларусь (в том числе на обучение) по одному приказу и будет использована на оплату аналогичных расходов по другому приказу;

− на основании разрешения Национального банка Республики Беларусь.

При изменении цели использования приобретенной иностранной валюты субъект валютных операций − резидент Республики Беларусь представляет в исполняющий банк уведомление об изменении целевого использования приобретенной иностранной валюты в двух экземплярах, а также копию приказа о направлении работника в служебную командировку за границу либо разрешение Национального банка Республики Беларусь.

Покупка иностранной валюты на биржевом или внебиржевом валютном рынке осуществляется только при наличии соответствующих документов, являющихся основанием для осуществления данной валютно-обменной операции.

Текущими валютными операциями признаются валютные операции, проводимые между резидентами и нерезидентами и предполагающие:

− осуществление расчетов по сделкам, предусматривающим экспорт и (или) импорт товаров (работ, услуг), охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, если срок между датой поступления денежных средств (платежа) и датой отгрузки (поступления) товара (выполнения работ, оказания услуг), передачи охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности не превышает 180 дней, включая осуществление таких расчетов с использованием ценных бумаг, выполняющих функции расчетных документов, если срок платежа по ценной бумаге обеспечивает поступление (уплату) денежных средств в срок, не превышающий 180 дней с (до) даты отгрузки (поступления) товара (выполнения работ, оказания услуг), передачи охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности;

− предоставление и получение кредитов и (или) займов на срок, не превышающий 180 дней;

− перевод и получение процентов, дивидендов и иных доходов по вкладам (депозитам), инвестициям, заемным и кредитным операциям;

Витебский государственный технологический университет

− операции неторгового характера.

Под валютными операциями, совершаемыми вне рамок гражданско-правовых сделок, подразумеваются операции неторгового характера. В число данных операций включаются:

− выплата заработной платы, денежного довольствия, стипендий, пенсий, алиментов, государственных пособий, доплат и компенсаций, а также выплаты по возмещению вреда;

− переводы денежных средств для оплаты командировочных расходов работников за рубежом;

− выплата денежных средств, входящих в состав наследства, и денежных средств, полученных от реализации наследственного имущества;

− платежи, связанные со смертью граждан, включающие транспортные расходы и иные расходы по погребению;

− выплата денежных компенсаций жертвам репрессий, членам их семей и наследникам;

− оплата содержания дипломатических и иных официальных представительств, консульских учреждений Республики Беларусь, находящихся за пределами Республики Беларусь;

− платежи судебным, арбитражным органам, а также нотариальным, следственным и другим правоохранительным органам, связанные с деятельностью этих органов;

− выплата денежных средств на основании судебных постановлений и других процессуальных документов;

− уплата членских взносов в общественные, религиозные организации;

− перевод и получение белорусских рублей, иностранной валюты, передача и получение иных валютных ценностей по договорам дарения, в том числе в виде пожертвований, в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

− получение резидентами от нерезидентов валютных ценностей на хранение;

− уплата налогов и других обязательных платежей в бюджет, установленных законодательством Республики Беларусь или законодательством иностранных государств;

− оплата содержания международных (межгосударственных, межправительственных) организаций;

− иные операции, перечень которых определяется Президентом Республики Беларусь или по его поручению Советом Министров Республики Беларусь, а также международными договорами Республики Беларусь.

За совершение операций по покупке иностранной валюты на биржевом валютном рынке банкам предоставлено право взимать комиссионное вознаграждение путем списания (перечисления)

Витебский государственный технологический университет

денежных средств со счетов субъекта валютных операций − резидента Республики Беларусь. Комиссионное вознаграждение за покупку иностранной валюты, размер которого определяется банком самостоятельно при условии отсутствия каких-либо ограничений со стороны действующего законодательства, может взиматься в белорусских рублях и (или) иностранной валюте.

Комиссионное вознаграждение за покупку иностранной валюты не взимается, если данная валютно-обменная операция совершается на внебиржевом валютном рынке и не связана с бесспорным списанием денежных средств со счетов плательщика или если приобретение иностранной валюты происходит за счет средств республиканского или местного бюджета.

Документальное оформление операций по покупке иностранной валюты зависит от двух главных условий: места приобретения иностранной валюты (биржевой или внебиржевой валютный рынок) и способа приобретения иностранной валюты (путем зачисления иностранной валюты на специальный валютный счет или посредством осуществления перевода с покупкой).

При приобретении иностранной валюты на биржевом валютном рынке субъект валютной операции − резидент Республики Беларусь обязан представить в исполняющий банк заявку на покупку иностранной валюты в двух экземплярах и копии документов, являющихся основанием для осуществления данной операции.

Если иностранная валюта приобретается на внебиржевом валютном рынке у исполняющего банка, ему также необходимо представить заявку на покупку иностранной валюты в двух экземплярах и копии документов (за исключением соответствующих нормативных правовых актов Республики Беларусь), являющихся основанием для покупки иностранной валюты.

Для приобретения иностранной валюты у банка-продавца необходимо представить исполняющему банку заявку на покупку иностранной валюты в трех экземплярах и копии документов (за исключением актов законодательства Республики Беларусь), являющиеся основанием приобретения иностранной валюты. Впоследствии эта заявка на покупку валюты с соответствующими отметками исполняющего банка об обоснованности совершения данной валютно-обменной операции на всех трех ее экземплярах возвращается субъекту валютной операции − резиденту Республики Беларусь, который передает ее банку-продавцу.

Заявка на покупку иностранной валюты имеет произвольную форму.

Заявки на покупку иностранной валюты могут оформляться и представляться в банк в электронном виде с применением телетрансмиссионных средств (электронная почта, факсимильная связь,

Витебский государственный технологический университет

другие телетрансмиссионные средства) или на машинном носителе, а также в виде электронного документа в соответствии с законодательством Республики Беларусь об электронных документах.

Факт приобретения иностранной валюты исполняющим банком или банком-продавцом на основании представленных заявок и копий документов-оснований, составленных в установленном действующим законодательством порядке и одобренных выше указанными банками, оформляется мемориальным ордером банка.

При приобретении иностранной валюты путем последующего зачисления ее на специальный валютный счет организации-покупателя факт поступления соответствующей суммы денежных средств в иностранной валюте подтверждается выпиской банка со специально валютного счета.

Приобретение иностранной валюты путем перевода с покупкой осуществляется только через исполняющий банк и при соблюдении требований по оформлению расчетных документов без представления организацией-покупателем заявки на покупку иностранной валюты на основе платежного поручения на перевод с покупкой. Если целью приобретения иностранной валюты является оплата расходов, связанных с направлением работников организаций − резидентов Республики Беларусь в служебные командировки за пределы Республики Беларусь, в том числе связанные с обучением за рубежом, то без зачисления на специальный валютный счет допускается использовать купленную иностранную валюту:

− на приобретение у банка дорожных чеков для выдачи их направляемым за пределы Республики Беларусь лицам;

− для пополнения счета, предназначенного для расчетов с использованием корпоративных карточек, открытого в банке;

− для зачисления на текущий (расчетный) счет или карт-счет физического лица для оплаты расходов, связанных со служебными командировками за пределы Республики Беларусь.

В общем случае купленная и зачисленная на специальный валютный счет иностранная валюта должна быть использована в соответствии с целевым назначением в течение 7 (семи) рабочих дней, начиная со дня, следующего за днем ее зачисления на специальный валютный счет.

Если купленная и зачисленная на специальный валютный счет иностранная валюта не была использована в установленные сроки, то субъект валютных операций - резидент Республики Беларусь обязан произвести обратную продажу в порядке.

Для отражения перечисленных с расчетного счета средств, направленных на торги для приобретения иностранной валюты, используется субсчет 57-2 «Денежные средства для покупки валюты». По дебету этого субсчета отражается перечисление средств в

Витебский государственный технологический университет

официальной денежной единице Беларуси для участия в торгах по покупке валюты и превышение рублевого эквивалента купленной валюты над суммой в белорусских рублях, списанной с расчетного счета, а по кредиту – сумма приобретенной валюты по курсу на дату зачисления и превышение снятой с расчетного счета суммы в белорусских рублях над рублевым эквивалентом купленной валюты.

При покупке иностранной валюты суммы денежных средств, перечисленные банку для покупки иностранной валюты, отражаются по дебету сч. 57 «Переводы в пути», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом сч. 51 «Расчетный счет». Стоимость приобретенной иностранной валюты пересчитывается по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действовавшему на дату ее зачисления на валютный счет либо на дату ее покупки (в соответствии с условиями заключенного договора на покупку иностранной валюты), и отражается по дебету сч. 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции с кредитом сч. 57 «Переводы в пути», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расходы, связанные с покупкой иностранной валюты, в сумме разницы между курсом покупки и курсом Национального банка на момент покупки списываются:

1) организациями, финансируемыми из бюджета, некоммерческими организациями и индивидуальными предпринимателями – на увеличение их расходов;

2) коммерческими организациями для проведения расчетов – на увеличение их расходов по текущей деятельности.

### 8.7 Учет ценных бумаг в иностранной валюте

Отражение в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами, номинированными в иностранной валюте, осуществляется в соответствии с методикой, изложенной в Главе 10, с учетом положений настоящей главы.

Стоимость ценных бумаг и накопленный (начисленный) доход по ценным бумагам отражаются в бухгалтерском учете на соответствующих субсчетах счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Ценные бумаги, номинированные в иностранной валюте, учет которых осуществляется по справедливой стоимости, переоцениваются по двум параметрам:

изменение курса иностранной валюты;

изменение справедливой стоимости.

Витебский государственный технологический университет

Приобретение ценных бумаг в иностранной валюте отражаются следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения»;

Кредит счета 52 «Валютный счет», субсчет 2 «Текущий валютный счет».

Курсовая разница, приходящаяся на приобретенные ценные бумаги, учитывается на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы» до момента погашения, продажи, передачи и прочего выбытия ценных бумаг.

Начисленный процент по валютным ценным бумагам отражают следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредитора»

Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», а поступление средств по облигационному купону − записью:

Дебет счета 52;

Кредит счета 76.

**Организация − покупатель** ценных бумаг принимает их на учет по цене приобретения. До погашения облигаций их стоимость должна быть доведена до номинальной цены. Для этого ежегодно при начислении процентов по валютным бумагам производится корректировка стоимости облигации исходя из срока их погашения и разницы между ценой приобретения и номинальной ценой.

Если облигации приобретены по рыночной цене ниже номинальной, то и стоимость по рыночным ценам приходуют по дебету счёта 06 или 58 с кредита счета 52. При ежегодном начислении процента по облигации на сумму процента дебетуют счет 76 и кредитуют счет 90 или 91. Зачисление процентов на валютный счет отражают по дебету счета 52 и кредиту счета 76. Одновременно стоимость приобретенных валютных облигаций увеличивается на часть разницы между номинальной и рыночной ценами, приходящейся на данный год (дебет счета 58, кредит счета 90).

Выбытие ценных бумаг, приобретенных за иностранную валюту, отражают на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы», с которого обычно финансовый результат списывают на счет 99 «Прибыли и убытки».

Витебский государственный технологический университет

# РАЗДЕЛ III. УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ОРГАНИЗАЦИИ

**Обязательство** – это возникшая в результате прошлых операций или событий и имеющая стоимостную оценку обязанность (долг) совершить в пользу физического лица или организации определенные действия, как-то: передать имущество, выполнить работы, уплатить деньги и другое, либо воздержаться от определенного действия, погашение которой приведет к уменьшению активов.

Для целей представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности обязательство классифицируется как краткосрочное, когда оно удовлетворяет одному из следующих критериев: (а) его предполагается погасить в рамках обычного операционного цикла организации; (б) оно предназначено главным образом для целей продажи; (с) оно подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; либо (д) у организации нет безусловного права откладывать погашение соответствующего обязательства в течение как минимум двенадцати месяцев после отчетной даты. Все прочие обязательства в обязательном порядке должны классифицироваться как долгосрочные.

Организация обязана представлять краткосрочные и долгосрочные обязательства как отдельные разделы непосредственно в балансе, за исключением случаев, когда разбивка на основе ликвидности дает такую информацию, которая является надежной и более значимой. Когда применяется это исключение, все обязательства в обязательном порядке должны представляться в целом в порядке их ликвидности. В Бухгалтерском балансе в системе отчетности Республики Беларусь обязательства организации представлены в порядке возрастания их ликвидности. Рассмотрим методику учета обязательств организации.

## 9 УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

### 9.1 Виды, формы и системы оплаты труда, порядок ее начисления

**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 периоды, включаемые в рабочее время.



Витебский государственный технологический университет

Выплата заработной платы производится регулярно в дни, определенные в коллективном договоре, соглашении или трудовом договоре, но не реже двух раз в месяц.

Различают основную и дополнительную оплату труда. **К основной** относится оплата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ: оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии сдельщикам и повременщикам, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное время, за сверхурочные, за бригадирство, оплата простоев не по вине рабочих и т. п.

**К дополнительной** заработной плате относятся выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.

Формы и системы оплаты труда персонала организаций устанавливаются нанимателем, а размер минимальной оплаты труда – Правительством Республики Беларусь или уполномоченным им органом. Минимальная заработная плата (месячная и часовая) − государственный минимальный социальный стандарт в области оплаты труда за работу в нормальных условиях при выполнении установленной (месячной или часовой) нормы труда. Размер минимальной заработной платы (месячной и часовой), установленный законодательством, является обязательным для нанимателя в качестве низшей границы оплаты труда работников.

Формы оплаты труда представляют собой способы установления зависимости размера заработной платы работников от затраченного ими общественно необходимого труда с помощью совокупных показателей, отражающих результаты труда и фактически затраченное время.

Основными формами оплаты труда являются повременная и сдельная. Эти две формы оплаты труда имеют свои системы: простая повременная, повременно-премиальная, прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная. Субъектам предпринимательской деятельности предоставлено право самостоятельно принимать решение о выборе любой системы оплаты труда работников, как с применением ЕТС , так и без ее применения.

Таким образом, нанимателем на основании соглашения и (или) трудового договора (контракта) могут устанавливаться тарифные ставки (оклады) работника:

а) на основе Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь (далее − ЕТС);

б) на основе тарифной сетки, определенной тарифным (местным) соглашением либо разработанной и утвержденной в организации (далее − ТС);

Витебский государственный технологический университет

в) без применения ЕТС (ТС).

При формировании размеров тарифных ставок (окладов) на основе ЕТС наниматель может:

а) осуществлять распределение работников организаций по тарифным разрядам ЕТС;

б) применять коэффициент повышения по технологическим видам работ, производствам, видам экономической деятельности и отраслям.

При этом устанавливается конкретный перечень профессий (должностей) или категорий работников, работ, по которым могут предусматриваться применение коэффициентов повышения, а также, при необходимости, порядок и условия их применения;

в) определять тарифные ставки (оклады) работников путем последовательного умножения тарифной ставки первого разряда, действующей у нанимателя, на тарифный коэффициент соответствующего тарифного разряда или кратный размер тарифной ставки первого разряда, установленный работнику по его профессии (должности), и на коэффициент повышения;

г) определять сдельные расценки исходя из тарифных ставок (окладов) выполняемых работ, исчисленных с учетом коэффициентов их повышения;

д) устанавливать работникам с учетом финансового состояния организации повышение их тарифных ставок (окладов) или сдельных расценок до 300 процентов включительно.

При этом определяются порядок, размеры и условия установления указанного повышения, например:

тарифных ставок (окладов) − в зависимости от наличия присвоенной в установленном порядке квалификационной категории, применения производной профессии (должности) «старший», сложности и характера выполняемых работ и трудовых функций, участия в разработке и реализации инвестиционных и инновационных проектов, способствующих модернизации производства, внедрению новейших технологий, внесенного вклада в эффективность работы организации и по другим основаниям;

сдельных расценок − в зависимости от уровня выполнения норм труда, их напряженности и прогрессивности, сложности и характера выполняемых работ, отсутствия брака и других факторов;

е) исчислять повышения, предусмотренные пунктом Е, от тарифных ставок (окладов) с учетом коэффициента повышения при его применении или расценок по каждому основанию отдельно и суммировать их с ними, образуя окончательный размер сдельных расценок, тарифных ставок (окладов).

При формировании системы оплаты труда на основе ТС наниматель может устанавливать:

− распределение работников по тарифным разрядам ТС либо ЕТС;

Витебский ГОУ Верховный технологический университет

− размеры повышения тарифных ставок (окладов) либо сдельных расценок работников;

− порядок исчисления тарифных ставок (окладов);

− порядок тарификации отдельных должностей руководителей и специалистов.

Определение размеров тарифных ставок (окладов) без применения ЕТС (ТС) может устанавливаться нанимателем:

в процентном отношении от выручки, полученной от реализации продукции, товаров (работ, услуг);

в процентном отношении от суммы заключенной внешнеэкономической сделки (договора) в зависимости от эффективности ее (его) реализации;

путем установления фиксированных либо плавающих тарифных ставок (окладов);

с использованием:

системы оплаты труда работников на основе оценки сложности труда (грейдирования);

иных систем оплаты труда работников, разработанных специалистами организации или предложенных организациями науки и научного обслуживания, ведущими прикладные практические исследования и разработки в данной сфере;

передового международного опыта.

Наниматель может предусматривать в трудовых договорах (контрактах) работников персональные условия оплаты труда.

**При повременных формах** оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ.

Заработок рабочего определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней. Заработок других категорий работников определяют следующим образом: если эти работники отработали все рабочие дни месяца, то их оплату составят установленные для них оклады; если же они отработали неполное число рабочих дней, то их заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на количество оплачиваемых за счет организации рабочих дней.

***При повременно-премиальной системе оплаты труда*** к сумме заработка по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к тарифной ставке или к другому измерителю. Первичными документами по учету труда работников при повременной оплате являются табели.

***При прямой сдельной системе оплата труда*** рабочих осуществляется за число единиц изготовленной ими продукции и выполненных работ исходя из сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации. ***Сдельно-премиальная система***

Витебский государственный технологический университет

***оплаты труда рабочих*** предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и достижение определенных качественных показателей (отсутствие брака, рекламации и т. п.). При ***сдельно-прогрессивной системе*** оплата повышается за выработку сверх нормы. При ***косвенно-сдельной системе*** оплата труда наладчиков, комплектовщиков, помощников мастеров и других рабочих осуществляется в процентах к заработку основных рабочих обслуживаемого участка.

Труд некоторых работников иногда оплачивается и по сдельной, и по повременной оплате труда, например оплата труда руководителя небольшого коллектива, который совмещает руководство коллективом (повременная оплата) с непосредственной производственной деятельностью, оплачиваемой по сдельным расценкам.

Расчет заработка при сдельной форме оплаты труда осуществляется по документам о выработке.

Для более полного учета трудового вклада каждого рабочего в результаты труда бригады с согласия ее членов могут использоваться коэффициенты трудового участия (КТУ).

Для правильного начисления оплаты труда рабочим большое значение имеет ***учет отступлений от нормальных условий работы,*** которые требуют дополнительных затрат труда и оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу. Доплаты оформляют следующими документами:

***дополнительные операции,*** не предусмотренные технологией производства, − нарядом на сдельную работу, который обычно содержит какой-либо отличительный знак (например, яркая черта по диагонали); ***отклонения от нормальных условий работы*** − листком на доплату, который выписывают на бригаду или отдельного рабочего. В нем указывают номер основного документа (наряда, ведомости и др.), к которому производится доплата, содержание дополнительной операции, причину и виновника доплат и расценку.

Размеры доплат и условия их выплаты организации устанавливают самостоятельно и фиксируют их в коллективном договоре (положение об оплате труда);

***простои не по вине рабочих*** − листком учета простоев, в котором указывают время начала, окончания и длительности простоя, причины и виновников простоя и причитающуюся рабочим за простой сумму оплаты. Простои по вине рабочих не оплачивают и документами не оформляют.

Неисправимый, или окончательный, брак оформляют ***актом о браке или ведомостью о браке*** и, кроме того, его отмечают в первичных документах по учету выработки. Исправимый брак актом или ведомостью о браке не оформляют. Если брак исправляет рабочий, допустивший его, то никакого дополнительного документа не

Витебский государственный технологический университет

составляют вообще; если брак исправляет другой рабочий, то составляют наряд на сдельную работу с пометкой об исправлении брака.

Брак, возникший не по вине работника, оплачивается по пониженным расценкам. Месячная заработная плата работника в этом случае не может быть ниже 2/3 от тарифной ставки установленного ему разряда (оклада). Брак, который произошел вследствие скрытого дефекта в обрабатываемых материалах, а также брак не по вине работника, обнаруженный после приемки изделия органами технического контроля, оплачивается работнику наравне с годными изделиями.

**Оплата часов ночной работы** (с 22 до 6 ч). Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством (20 % часовой тарифной ставки). Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на 1 час.

**Оплата часов сверхурочной работы.** Сверхурочной считается работа, выполненная работником по предложению, распоряжению или с ведома нанимателя сверх установленной для него продолжительностью рабочего времени, предусмотренной правилами внутреннего трудового распорядка или графиком сменности. Привлечение работника к сверхурочным работам оформляется приказом руководителя организации. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год. Обязанность по ведению учета сверхурочных работ по каждому работнику возлагается на нанимателя.

Каждый час работы в сверхурочное время оплачивается: 1) работникам со сдельной оплатой труда – не ниже двойных сдельных расценок; 2) работникам с повременной оплатой труда, а также получающим должностной оклад – не ниже двойных часовых ставок (окладов). По договоренности с нанимателем работнику за работу может предоставляться другой день отдыха. За работу в сверхурочное время премия начисляется на заработок по одинарным сдельным расценкам или на одинарную тарифную ставку.

**Оплата работы в выходные и праздничные дни.** Работа в выходные и праздничные дни оплачивается не менее чем в двойном размере:

а) сдельщикам − не менее чем по двойным сдельным расценкам;

б) оплачиваемым по часовым (дневным) ставкам − в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки;

в) получающим месячный оклад − в размере не менее одной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа

Витебский государственный технологический университет

проводилась сверх месячной нормы.

**Оплата очередных отпусков.** Работникам предоставляются следующие **виды отпусков**:

1) трудовые отпуска:
основной отпуск;
дополнительные отпуска.
2) социальные отпуска:
по беременности и родам;
по уходу за детьми;
в связи с обучением;
в связи с катастрофой на Чернобыльской АЭС;
по уважительным причинам личного и семейного характера.

Продолжительность отпусков всех категорий работников исчисляется только в календарных днях.

Государственные праздники и праздничные дни, установленные нерабочими днями, приходящиеся на время трудового отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются.

Отпуска оформляются приказом (распоряжением, решением) или запиской об отпуске, которые подписываются от имени нанимателя уполномоченным или должностным лицом.

Оплату за время отпуска начисляют на основании Расчета среднемесячного заработка. Документ применяется для учета среднемесячного заработка работника. Расчет составляется в одном экземпляре, в левой его части записываются суммы начислений, в правой − суммы удержаний по их видам. На оборотной стороне расчета записываются суммы по месяцам года, исходя из которых исчисляется среднемесячная оплата труда.

Трудовые отпуска (основной и дополнительный) за первый рабочий год предоставляются не ранее чем через 6 месяцев работы у нанимателя. В период трудового отпуска работнику гарантируется сохранение заработной платы. Условия и порядок расчета среднего заработка, сохраняемого за время трудового отпуска, определяется Правительством Республики Беларусь.

Средний заработок определяется путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней отпуска. При этом среднедневной заработок определяется путем деления заработной платы, начисленной работнику за месяцы, применяемые для исчисления среднего заработка, сохраняемого за время отпуска, и для выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск, на число этих месяцев и на среднемесячное количество календарных дней, исчисленное в среднем за 5 лет и принятое для расчета равным 29,7.

**Оплата за время выполнения государственных и общественных обязанностей.** За время выполнения государственных и



Витебский государственный технологический университет

общественных обязанностей (участие в судебных заседаниях в качестве народных заседателей, общественных обвинителей, экспертов или свидетелей; осуществление избирательного права и т. п.) работникам гарантируется сохранение места работы (должности) и среднего заработка.

**Пособия по временной нетрудоспособности** выплачивают лицам, на которых в соответствии с законодательством распространяется государственное социальное страхование. Основанием для назначения и выплаты пособия является листок нетрудоспособности (больничный лист), выданный и оформленный в установленном порядке. В соответствии с законодательством пособие по общему правилу выплачивается в размере 80 % среднедневного (среднечасового) заработка за первые 12 календарных дней нетрудоспособности, и в размере 100 % среднедневного (среднечасового) заработка за последующие дни (часы) нетрудоспособности (с ростом ограничения максимальной суммы пособия согласно законодательству). Законодательство также устанавливает, что пособие в размере 100 % среднедневного (среднечасового) заработка за рабочие дни (часы) нетрудоспособности выплачивается в следующих случаях: по беременности и родам; инвалидам ВОВ и другим инвалидам, приравненным к ним по льготам; и др. случаях.

Пособие выплачивается в размере 50 % при временной нетрудоспособности от заболеваний или травм, причиной которых явилось употребление алкоголя, наркотических и иных веществ, и в других предусмотренных законодательством случаях.

Пособие начисляется из среднедневного (среднечасового) заработка за шесть календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором наступила нетрудоспособность. В заработок для исчисления пособия включаются все виды оплаты труда, на которые по действующим правилам начисляются страховые взносы. При этом в заработок для исчисления пособия не включаются выплаты, право на которые работник утрачивает в связи с временной нетрудоспособностью.

## 9.2 Состав фонда заработной платы и выплат социального характера

Состав фонда заработной платы и выплат социального характера определен действующим законодательством, согласно которому расходы организации, связанные с оплатой труда, и другие выплаты работникам классифицируются следующим образом.

Витебский государственный технологический университет

**Фонд заработной платы включает:**

***оплату за отработанное время,*** в том числе оплату труда лиц, принятых на работу по совместительству, а также оплату труда работников несписочного состава;

***оплату за неотработанное время*** (оплату ежегодных и дополнительных отпусков, льготных часов подростков, простоев не по вине рабочих и др.);

***единовременные поощрительные и другие выплаты*** (разовые премии, вознаграждения по итогам работы за год и годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), материальная помощь (кроме предоставленной работникам по семейным обстоятельствам, на погребение и так далее, которые относятся к выплатам социального характера), дополнительные выплаты при предоставлении ежегодного отпуска, денежная компенсация за неиспользованный отпуск, стоимость бесплатно выдаваемых работникам в качестве поощрения акций или льгот по приобретению акций и другие единовременные поощрения, включая стоимость подарков);

***оплату питания, жилья, топлива*** (стоимость бесплатно предоставляемых работникам отдельных отраслей экономики питания и продуктов, оплата стоимости питания, в том числе в столовых, буфетах, в виде талонов, по льготным ценам или бесплатно (сверх норм, предусмотренных законодательством), стоимость бесплатно предоставленных работникам отдельных отраслей экономики жилья и коммунальных услуг или суммы денежной компенсации за непредоставление их бесплатно, средства на возмещение расходов по оплате жилья (сверх предусмотренных законодательством норм) и стоимость бесплатно предоставленного работникам топлива).

**Выплаты социального характера** − компенсации и социальные льготы, предоставленные работникам, без социальных пособий из государственных и негосударственных бюджетных фондов − надбавка к пенсиям работающим в организации, единовременные пособия при выходе на пенсию, оплата путевок работникам и членам их семей на лечение, отдых, экскурсии, путешествия за счет средств организации и др.

Суммы, начисленные за ежегодные и дополнительные отпуска, включаются в фонд заработной платы следующего месяца только в сумме, приходящейся на дни отпуска в отчетном месяце. Суммы, причитающиеся за дни отпуска в следующем месяце, включаются в фонд заработной платы следующего месяца.

При натуральной форме оплаты труда и предоставлении социальных выплат в отчеты по труду включаются суммы исходя из расчета по рыночным ценам, сложившимся в данном регионе на момент начисления. Если товары или продукты предоставлялись по пониженным ценам, то включается разница между их полной

Витебский государственный технологический университет

стоимостью и суммой, уплаченной работниками.

## 9.3 Документы по учету личного состава, труда и его оплаты

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют следующие первичные учетные документы:

***Приказ по личному составу*** – это правовой распорядительный документ, издаваемый руководителем организации в целях оформления приема, перевода, перемещения, увольнения работника. Заключение трудового договора или контракта с работником не исключает издание приказа по личному составу о его зачислении на работу. Приказ составляется в одном экземпляре, визируется и подписывается руководителем организации. Работник ставит свою подпись при ознакомлении с приказом. Приказы по личному составу визируются юрисконсультом, работником кадровой службы. Хранятся не менее 75 лет. В процессе деятельности в организации могут издаваться и другие приказы по личному составу: о поощрениях, взысканиях, отпусках и тому подобные, срок хранения которых не превышает 3 лет.

***Личная карточка работника*** **и** ***Личная карточка государственного служащего*** заполняются на лиц, принятых на работу на основании приказа о приеме на работу, трудовой книжки, паспорта, военного билета, документа об окончании учебного заведения, страхового свидетельства государственного пенсионного страхования, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и других документов, предусмотренных законодательством, а также сведений, сообщенных о себе работником.

Личная карточка государственного служащего применяется для учета лиц, замещающих государственные должности государственной службы.

***Штатное расписание*** применяется для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации. Штатное расписание содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных окладах, надбавках и месячном фонде заработной платы. Утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом.

Изменения в штатное расписание вносятся в соответствии с приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом.

***Учетная карточка научного, научно-педагогического работника*** применяется в научных, научно-исследовательских, научно-производственных, образовательных и других учреждениях и

Витебский государственный технологический университет

организациях, осуществляющих деятельность в сфере образования, науки и технологии, для учета научных работников.

Заполняется на основании соответствующих документов (диплома доктора наук и кандидата наук, аттестата доцента и профессора и пр.), а также сведений, сообщенных о себе работником.

На каждого научного и научно-педагогического работника ведется также личная карточка.

***Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу и приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу*** используются для оформления и учета перевода работника(ов) на другую работу в организации. Заполняются работником кадровой службы, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику (работникам) под расписку. На основании данного приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете, вносится запись в трудовую книжку.

***Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику*** **и** ***приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам*** применяются для оформления и учета отпусков, предоставляемых работнику (работникам) в соответствии с законодательством, коллективным договором, нормативными актами организации, трудовым договором (контрактом).

Составляются работником кадровой службы или уполномоченным лицом, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику под расписку. На основании приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск, по форме «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику».

***График отпусков*** предназначен для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работникам всех структурных подразделений организации на календарный год по месяцам. График отпусков − сводный график. При его составлении учитываются действующее законодательство, специфика деятельности организации и пожелания работника.

График отпусков визируется руководителем кадровой службы, руководителями структурных подразделений, согласовывается с выборным профсоюзным органом и утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом.

При переносе срока отпуска на другое время с согласия работника и руководителя структурного подразделения в график отпусков вносятся соответствующие изменения.

***Приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником*** **и** ***приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с***

Витебский государственный технологический университет

***работниками*** применяются для оформления и учета увольнения работника (работников). Заполняются работником кадровой службы, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику (работникам) под расписку.

На основании приказа делается запись в личной карточке, лицевом счете, трудовой книжке, производится расчет с работником по форме «Записка-расчет при прекращении действия трудового договора (контракта) с работником».

***Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку*** применяется для оформления и учета направлений работника (работников) в командировки. Заполняются работником кадровой службы, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом. В приказе о направлении в командировку указываются фамилии и инициалы, структурное подразделение, профессии (должности) командируемых, а также цели, время и места командировок.

При необходимости указываются источники оплаты сумм командировочных расходов, другие условия направления в командировку.

***Командировочное удостоверение*** является документом, удостоверяющим время пребывания работника в служебной командировке.

Выписывается в одном экземпляре работником кадровой службы на основании приказа (распоряжения) о направлении в командировку.

В каждом пункте назначения делаются отметки о времени прибытия и выбытия, которые заверяются подписью ответственного должностного лица и печатью.

После возвращения из командировки в организацию работником составляется авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы.

***Служебное задание для направления в командировку* и *отчет о его выполнении*** используются для оформления и учета служебного задания для направления в командировку, а также отчета о его выполнении.

Служебное задание подписывается руководителем подразделения, в котором работает командируемый работник. Утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и передается в кадровую службу для издания приказа (распоряжения) о направлении в командировку.

Лицом, прибывшим из командировки, составляется краткий отчет о выполненной работе, который согласовывается с руководителем структурного подразделения и представляется в бухгалтерию вместе с командировочным удостоверением и авансовым отчетом.

***Приказ (распоряжение) о поощрении работника*** применяется

Витебский государственный технологический университет

для оформления и учета поощрений за успехи в работе.

Составляется на основании представления руководителя структурного подразделения организации, в котором работает работник.

Подписывается руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику (работникам) под расписку. На основании приказа (распоряжения) вносится соответствующая запись в трудовую книжку работника.

***Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы*** **и** ***табель учета использования рабочего времени*** применяют для осуществления табельного учета и контроля трудовой дисциплины. Первая форма предназначена для учета использования рабочего времени и расчета заработной платы, а вторая форма − только для учета использования рабочего времени. При использовании второй формы оплату труда начисляют в лицевом счете, расчетной ведомости или расчетно-платежной ведомости.

Вторая форма применяется в условиях автоматизированной обработки данных. Бланки табеля с частично заполненными реквизитами могут быть созданы с помощью средств вычислительной техники. В этом случае форма табеля изменяется в соответствии с принятой технологией обработки данных.

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, с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причин, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Табельный учет осуществляют бухгалтер, бригадир или мастер в табеле учета использования рабочего времени. Для упрощения табельного учета можно ограничиться лишь регистрацией в нем отклонений от нормальной продолжительности рабочего дня.

Отметку о неявках или опозданиях делают в табеле на основании соответствующих документов − справок о вызове в военкомат, суд, листов о временной нетрудоспособности и др., которые работники сдают табельщикам; время простоев устанавливают по листкам о простое, а часы сверхурочной работы − по спискам мастеров.

**Учет выработки** рабочих в организациях осуществляют мастера, бригадиры и другие работники, на которых возложены эти обязанности. Для учета выработки применяют различные формы первичных документов (наряды на сдельную работу, ведомости учета выполненных работ и др.).

Независимо от формы первичные документы содержат в себе, как правило, следующие реквизиты (показатели): место работы (цех, участок, отделение); время работы (дата); наименование и разряд

Витебский государственный технологический университет

работы (операции); количество и качество работы; фамилии, инициалы, табельные номера и разряды рабочих; нормы времени и расценки за единицу работы; сумму заработной платы рабочих; шифры учета затрат, на которые относится начисленная заработная плата; количество нормо-часов по выполненной работе.

Учет выработки, а вместе с тем и выбор той или иной формы первичного документа зависят от многих причин: характера производства, особенностей технологии производства, организации и оплаты труда, системы контроля и качества продукции, обеспеченности производства мерной тарой, весами, счетчиками и другими измерительными приборами.

Оформленные первичные документы по учету выработки и выполненных работ вместе со всеми дополнительными документами (листками на оплату простоя, на доплаты, актами о браке и др.) передаются бухгалтеру.

Для определения суммы заработной платы, подлежащей выдаче на руки работникам, необходимо определить сумму заработка работников за месяц и произвести из этой суммы необходимые удержания. Эти расчеты производят обычно в ***расчетно-платежной ведомости,*** которая, кроме того, служит и документом для выплаты заработной платы за месяц.

В левой части этой ведомости записывают суммы начислений заработной платы по ее видам (сдельно, повременно, премии и разного рода доплаты), а в правой − удержания по их видам и сумму к выдаче. На каждого работника в ведомости отводят одну строку.

В ряде организаций вместо расчетно-платежных ведомостей применяют отдельно ***расчетные ведомости*** и ***платежные ведомости***. В расчетной ведомости содержатся все расчеты по определению сумм заработной платы, подлежащих выплате работникам. Платежную ведомость используют лишь для выплаты заработной платы. В ней указывают фамилии и инициалы работников, их табельные номера, суммы к выдаче и расписку в получении заработной платы. Расчетно-платежные ведомости или замещающие их расчетные и платежные ведомости применяют для расчетов с работниками за целый месяц.

Аванс за первую половину месяца обычно выдают по платежным ведомостям. Сумму аванса обычно определяют из расчета ***40%*** заработка по тарифным ставкам или окладам с учетом отработанных работниками дней.

Заработную плату выдают из кассы в течение трех дней. По истечении этого срока кассир против фамилий работников, не получивших заработную плату, делает отметку «Депонировано», составляет реестр невыданной заработной платы и на титульном листе ведомости указывает фактически выплаченную и не полученную работниками сумму заработной платы. Суммы не выплаченной в срок

Витебский государственный технологический университет

заработной платы по истечении трех дней сдают в банк на расчетный счет.

На выданную сумму заработной платы составляется ***расходный кассовый ордер (ф. № КО-2),*** номер и дата которого проставляются на последней странице ведомости.

В расчетных ведомостях, составляемых на машинных носителях информации, состав реквизитов и их расположение определяются в зависимости от принятой технологии обработки информации. При этом форма документа должна содержать все реквизиты унифицированной формы.

***Журнал регистрации платежных ведомостей*** применяется для учета и регистрации платежных ведомостей по произведенным выплатам работникам организации. Ведется работником бухгалтерии.

Расчетно-платежная ведомость выполняет несколько функций − расчетного документа, платежного документа − и, кроме того, служит регистром аналитического учета расчетов с работниками по заработной плате.

Однако на практике использовать расчетно-платежные ведомости для подсчета средней заработной платы за какой-либо предшествующий период (например, за три месяца при оплате отпуска) неудобно, поскольку необходимо делать трудоемкие выборки из различных ведомостей.

Поэтому в организации на каждого работника открывают ***лицевые счета,*** в которых записывают необходимые сведения о работнике (семейное положение, разряд, оклад, стаж работы, время поступления на работу и др.), все виды начислений и удержаний из заработной платы за каждый месяц. По этим данным легко рассчитать средний заработок за любой период времени.

Форма используется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды доплат. На основании данного лицевого счета составляют расчетную ведомость.

Форма лицевого счета применяется при обработке учетных данных с применением средств вычислительной техники и содержит только условно-постоянные реквизиты о работнике. Данные по расчету заработной платы, полученные на бумажных носителях, вкладываются ежемесячно в лицевой счет. Вторая страница используется для печатания кодов видов оплат и удержаний.

***Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику*** предназначена для расчета причитающейся работнику заработной платы и других выплат при предоставлении ему ежегодного оплачиваемого или иного отпуска.

***Записка-расчет при прекращении действия трудового договора***



Витебский государственный технологический университет

***(контракта) с работником*** применяется для учета и расчета причитающейся заработной платы и других выплат работнику при прекращении действия трудового договора (контракта). Составляется работником кадровой службы или уполномоченным лицом. Расчет причитающейся заработной платы и других выплат производится работником бухгалтерии.

Для получения аванса за первую половину месяца в банк представляют следующие документы: чек, платежные поручения на перечисление денежных средств в бюджет по удержанным налогам, на перечисление сумм, удержанных по исполнительным документам и личным обязательствам, а также на перечисление платежей на социальные нужды (в фонды − социального страхования и др.).

## 9.4 Документальное оформление работ и выплата по договорам гражданско-правового характера

Договор гражданско-правового характера (подряда, поручения, аренды, купли-продажи, контракции, мены, комиссии, авторский договор и др.) заключается между организацией и исполнителями, привлекаемыми со стороны для выполнения конкретных работ, которые организация не может выполнить своими силами.

Указанные договоры составляются не менее чем в двух экземплярах: один из них выдается работнику-исполнителю, второй остается у организации. Форму договоров разрабатывает сама организация на основании требований действующего законодательства, но в ней должны быть предусмотрены все реквизиты, необходимые для документов подобного вида (наименование документа, организации, фамилия, имя, отчество руководителя организации (или другого должностного лица) и работника-исполнителя, их подписи, место и дата составления договора, его содержание, сроки выполнения работ, сумма и условия оплаты работ, порядок ее приемки, печать организации). Договоры регистрируются в бухгалтерии или в отделе кадров.

Для оформления и учета приемки-сдачи работ, выполненных исполнителем по гражданско-правовому договору (контракту), заключенному на время выполнения определенной работы, можно использовать ***акт о приемке работ, выполненных по договору (контракту), заключенному на время выполнения определенной работы***. Акт является основанием для окончательного или поэтапного расчета сумм оплаты выполненных работ.

Составляется работником, ответственным за приемку выполненных работ, утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и передается в бухгалтерию для расчета и

Витебский государственный технологический университет

выплаты исполнителю работ причитающейся суммы.

В акте указывают наименования выполненных работ, суммы оплаты за выполненные работы, суммы аванса и предоплаты и всего к выплате (с учетом аванса, предоплаты).

### 9.5 Состав затрат на оплату труда, включаемых в расходы организации

Начисляемые работникам суммы выплат следует разделить на четыре части:

расходы на оплату труда, относимые непосредственно на расходы производства (обращения), а также на эксплуатационные расходы непромышленных хозяйств, находящихся на учете в организации;

расходы на оплату труда по операциям, связанным с приобретением производственных запасов, оборудования к установке, осуществлением капитальных вложений;

выплаты в денежной и натуральной форме;

доходы, выплачиваемые работникам по вкладам в имущество организации и ценным бумагам.

В себестоимость продукции включаются основная и дополнительная заработная плата основного производственного персонала.

На счетах издержек производства и обращения учитывают также выплаты стимулирующего и компенсирующего характера (премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде, выплаты, включаемые в фонд заработной платы, за исключением расходов по оплате труда, финансируемой за счет прибыли, и других целевых поступлений).

Не включают в себестоимость продукции, а относят на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении организации, и другие целевые поступления, следующие выплаты работникам организации в денежной и натуральной форме, а также затраты, связанные с их содержанием: премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений; материальную помощь; беспроцентную ссуду на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности; оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренного законодательством) отпусков работникам; надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда и другие аналогичные выплаты и затраты, не связанные непосредственно с оплатой труда.

Витебский ГОУ Центральный технологический университет

## 9.6 Синтетический учет расчетов по оплате труда

Синтетический учет расчетов с персоналом (состоящим и не состоящим в списочном составе организации) по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Этот счет, как правило, пассивный. По кредиту счета отражают начисления по оплате труда, пособий за счет отчислений на государственное социальное страхование, пенсий и других аналогичных сумм, а также доходов от участия в организации, а по дебету − удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам.

Операцию по начислению и распределению оплаты труда, включаемой в издержки производства и обращения, оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 20 «Основное производство» (оплата труда производственных рабочих);

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (оплата труда рабочим вспомогательных производств);

Дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты » (оплата труда цехового персонала);

Дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты» (оплата труда административного персонала организации);

Дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (оплата труда работников обслуживающих производств и хозяйств);

Дебет других счетов издержек (28, 44, 45, 90 ,97);

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на всю сумму начисленной оплаты труда).

Начисление оплаты труда по операциям, связанным с заготовлением и приобретением производственных запасов, оборудования к установке и осуществлением капитальных вложений, отражают, как уже отмечалось в двух предыдущих главах, по дебету счетов 07, 08, 10, 11, 15 и кредиту счета 70.

Пособия по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств органов социального страхования отражают по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70.

Начисленные суммы премий, материальной помощи, пособий,

Витебский государственный технологический университет

оплаты труда по работам, производимым за счет средств целевого финансирования и в процессе получения прочих доходов, отражают по дебету счетов 90 « Доходы и расходы по текущей деятельности», 86 «Целевое финансирование» (более правильное начисление – по дебету счетов затрат без учета расходов для целей налогообложения) и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление доходов работникам организации по акциям и вкладам в ее имущество оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В некоторых организациях ввиду сезонности производства отпуска работникам предоставляют в течение года неравномерно. Поэтому для более точного определения себестоимости продукции суммы, выплачиваемые работникам за отпуска, относят на издержки производства в течение года равномерными долями независимо от того, в каком месяце эти суммы будут выплачиваться. Тем самым создается резерв для оплаты отпусков работникам. Резервируемые суммы относят в дебет тех же счетов производственных затрат, на которые отнесена начисленная зарплата работников, и в кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

По мере ухода рабочих в отпуск фактически начисленные им суммы за отпускной период списывают на уменьшение созданного резерва. При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»;

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При начислении сумм ежегодных и дополнительных отпусков следует иметь в виду, что начисленные суммы отпусков включаются в фонд заработной платы труда отчетного месяца только в сумме, приходящейся на дни отпуска в отчетном месяце. В случае перехода части отпуска на следующий месяц выплаченная работникам за эти дни сумма отпускных отражается в отчетном месяце как выданный аванс (по дебету счета 70 и кредиту счета 50 «Касса»). В следующем месяце эту сумму включают в состав фонда оплаты труда и обычно отражают записью по начислению отпускных сумм (кредит счета 70 и дебет счетов производственных затрат или счета 96).

При натуральной форме оплаты труда, то есть выдаче работникам в качестве оплаты труда готовой продукции, товаров и другое, составляют следующие бухгалтерские записи:

1) Дебет счетов 20, 23, 25 и др.;

Кредит счета 70

на сумму начисленной заработной платы;

2) Дебет счета 70;



Витебский государственный технологический университет

Кредит счетов 90, 91

на сумму выданной продукции, товаров, материалов в натуральной форме по ценам реализации, включая НДС и акцизный налог;

3) Дебет счетов 90, 91;

Кредит счетов 43, 41, 10

на производственную себестоимость готовой продукции, фактическую себестоимость товаров и материалов, выданных в порядке натуральной оплаты.

Удержания из сумм начисленной оплаты труда списывают с кредита соответствующих счетов в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выдачу сумм заработной платы и пособий оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

Кредит счета 50 «Касса».

Не полученная в срок заработная плата оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам».

Остатки не выданной в срок заработной платы (задепонированных сумм) по истечении трех дней должны быть сданы в банк на расчетный счет. При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»;

Кредит счета 50 «Касса».

Учет расчетов с депонентами ведут в книге учета депонированной заработной платы, заполняемой по данным реестра невыданной заработной платы. Книгу открывают на год. Для каждого депонента в ней отводят отдельную строку, в которой указывают табельный номер депонента, его фамилию, имя, отчество, депонированную сумму и отметки о ее выдаче. Суммы, оставшиеся на конец года невыплаченными, переносят в новую книгу, открываемую также на год.

Последующую выплату депонированной заработной платы осуществляют по расходному кассовому ордеру и отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 50 «Касса».

## 9.7 Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению и других налогов на заработную плату

Объектом обложения для исчисления отчислений в фонд социальной защиты населения признаются выплаты, вознаграждения и

Витебский государственный технологический университет

иные доходы, начисляемые нанимателями в пользу работников по всем основаниям, в том числе вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), по авторским и лицензионным договорам, а также выплаты в виде материальной помощи и иные безвозмездные выплаты плательщиков.

Детальный перечень объектов обложения, облагаемая база, доходы, не подлежащие обложению, налоговые льготы определены действующим законодательством.

Плательщики уплачивают авансовые платежи ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за истекший месяц.

Банк не вправе выдавать своему клиенту-плательщику средства на оплату труда, если последний не представил платежных поручений на перечисление налога.

Плательщики должны вести учет отдельно по каждому работнику о суммах выплаченных им доходов и суммах отчислений, относящихся к этим доходам.

Плательщики представляют в фонд социальной защиты населения сведения в соответствии с законодательством об индивидуальном персонифицированном учете в системе государственного пенсионного страхования.

Для учета расчетов по взносам на социальное страхование используется пассивный счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Этот счет имеет следующие субсчета:

1 «Расчеты по социальному страхованию»;

2 «Расчеты по пенсионному обеспечению».

Начисленные суммы в Фонд социальной защиты населения относят в дебет тех счетов, на которые отнесена начисленная оплата труда, и в кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Дебет других счетов производственных затрат (23, 25, 26 и др.);

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Часть сумм, начисленных в Фонд, используется организацией для выплаты работникам соответствующих пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, пособий на детей и др.

Начисление работникам организации указанных пособий оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Витебский государственный технологический университет

Остальную часть сумм отчислений по социальному страхованию перечисляют в Фонд социальной защиты. Перечисление оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

Кредит счета 51 «Расчетный счет».

Следует отметить, что отчисления на социальное страхование производят от сумм оплаты труда не только работников, занятых производством продукции (работ, услуг), но и работников непроизводственной сферы (жилищно-коммунального хозяйства, детских дошкольных учреждений, объектов культурно-просветительной работы и др.).

Начисленную оплату труда работников непроизводственной сферы и указанные отчисления на нее относят на счета целевых источников, предусмотренных сметами на содержание соответствующих объектов.

Обычно начисленную оплату труда и отчисления на социальные нужды отражают по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (с кредита счетов 70, 69). По окончании месяца учтенные на счете 29 затраты списывают в зависимости от имеющихся источников финансирования в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или счета 86 «Целевое финансирование» и др.

### 9.8 Учет удержаний из заработной платы

Из начисленной работникам организации заработной платы, оплаты труда по трудовым соглашениям, договорам подряда и по совместительству производят различные удержания, которые можно разделить на две группы: обязательные удержания и удержания по инициативе организации.

**Обязательными удержаниями** являются налог на доходы физических лиц, по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

**По инициативе организации** через бухгалтерию из заработной платы работников могут быть произведены следующие удержания: долг за работником; ранее выданные плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период; в погашение задолженности по подотчетным суммам;

**Плательщиками** подоходного налога признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Республики Беларусь, а также физические лица, получающие доходы от источников,

Витебский государственный технологический университет

расположенных в Беларуси, не являющиеся налоговыми резидентами Беларуси.

При определении налоговой базы учитываются все доходы плательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Если из дохода плательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

Помимо налоговых вычетов плательщики имеют право на социальные, имущественные и профессиональные вычеты.

**Удержания по исполнительным листам.** Порядок удержания алиментов определен Кодексом о Браке и семье Республики Беларусь.

В соответствии с Кодексом о браке и семье алименты выплачиваются на основании следующих документов:

а) соглашения об уплате алиментов, которое заключается между лицом, обязанным уплачивать алименты, и их получателем, а при недееспособности указанных лиц − между их законными представителями. Соглашение заключается в письменной форме, подлежит нотариальному удостоверению и имеет силу исполнительного листа;

б) решения суда по исполнительному листу (при отсутствии соглашения об уплате алиментов);

в) заявления плательщика алиментов, если он изъявил добровольное желание добровольно платить алименты (без решения суда или указанного ранее соглашения) и подал заявление об уплате алиментов в бухгалтерию по месту своей работы.

Поступившие в бухгалтерию организации исполнительные листы или заявления плательщика регистрируют в специальном журнале или карточке и хранят как бланки строгой отчетности. О поступлении исполнительных документов бухгалтерия сообщает судебному исполнителю и взыскателю.

В письменных заявлениях работников организации о добровольной уплате алиментов они обязаны указать следующие данные: фамилию, имя, отчество заявителя и получателей алиментов, дату рождения детей или других лиц, на содержание которых взыскиваются алименты, адрес лица, которое будет получать алименты, размер алиментов (на содержание несовершеннолетних детей в твердой денежной сумме или в размере: на 1 ребенка − 1/4, на 2 детей − 1/3, на 3 детей и более – 50 % заработка (дохода), но не менее суммы, установленной законодательством, а на содержание нуждающихся в помощи родителей, супругов, других лиц − в твердой денежной сумме).

Если работник, который, добровольно уплачивая алименты, подал заявление о прекращении взыскания или сменил место работы, то

Витебский государственный технологический университет

организация обязана сообщить в суд по месту нахождения организации и взыскателя о прекращении взыскания.

Взыскание алиментов производится со всех видов дохода и дополнительного вознаграждения как по основной, так и по совмещаемой работе, с дивидендов, пособий по государственному социальному страхованию, сумм, выплачиваемых в возмещение ущерба в связи с утратой трудоспособности вследствие увечья или иного повреждения здоровья.

Алименты не взыскивают с сумм материальной помощи, единовременных премий, компенсационных выплат за работу во вредных и экстремальных условиях и иных выплат, не носящих постоянного характера.

Удержанные суммы алиментов бухгалтерия обязана в течение трех дней со дня выплаты заработной платы выдать взыскателю лично из кассы, перевести по почте акцептованным платежным поручением (с отнесением расходов по переводу на взыскателя) или перечислить на счет взыскателя по вкладам в отделение Сберегательного банка на основании письменного заявления заявителя. Если адрес заявителя неизвестен, то удержанные суммы перечисляют на депозитный счет суда по месту нахождения организации.

**Удержания за причиненный материальный ущерб.** Материальная ответственность работников за ущерб, причиненный организации, предусматривается Трудовым кодексом Республики Беларусь.

Различают полную и ограниченную материальную ответственность.

***Полная материальная ответственность*** возникает при заключении договора о полной материальной ответственности между организацией и работником, отвечающим за сохранность соответствующего имущества (состоящим в штате организации, совместителем, временным сезонным рабочим). Договор заключается в двух экземплярах, один из которых хранится у организации, а второй − у работника.

Полная материальная ответственность возникает при получении работником какого-либо имущества по разовой доверенности или другим разовым документам под отчет в случае, когда ущерб причинен недостачей, умышленным уничтожением или порчей какого-либо имущества и когда ущерб причинен в состоянии наркотического опьянения или он явился следствием преступных действий работника, установленных приговором суда.

Материалы по недостачам, порче и уничтожению имущества передают в следственные органы в течение пяти дней после их выявления, а на сумму недостач и потерь предъявляют гражданский иск.

Витебский государственный технологический университет

***Ограниченную материальную ответственность*** несут работники за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, готовых изделий, инструментов, специальной одежды и других предметов, выданных в личное пользование, если ущерб причинен в ходе трудового процесса. Данная ответственность не может превышать среднего месячного заработка виновного работника на день выявления ущерба. Материальная ответственность свыше среднего месячного заработка допускается в случаях, предусмотренных законодательством.

Размер причиненного ущерба определяют по фактическим потерям по данным бухгалтерского учета. При хищении, недостаче, умышленной порче размер ущерба определяют исходя из рыночных цен на соответствующие виды имущества, а по импортным материальным ценностям − по таможенной стоимости с учетом уплаченных таможенных пошлин, налоговых платежей и других затрат.

Ущерб в пределах среднего месячного заработка работника возмещается по распоряжению администрации, которое должно быть сделано не позднее 2 недель со дня обнаружения причиненного ущерба и обращено к исполнению не ранее 7 дней со дня сообщения работнику. Если работник отказался от добровольного возмещения ущерба, то администрация предъявляет иск в суд.

Удержания из начисленной заработной платы отражают по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов:

68 «Расчеты по налогам и сборам» (на сумму налога на доходы физических лиц);

28 «Брак в производстве» (на суммы удержаний с виновников брака);

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (на суммы за товары, проданные в кредит, по ссудам банков, по предоставленным займам, на суммы, взысканные в возмещение недостач, уплаченных штрафов);

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на суммы по исполнительным документам), других счетов.

Погашение задолженности перед бюджетом по удержаниям отражают по дебету счетов 68 с кредита счета 51 «Расчетные счета», а по алиментам − по дебету счета 76 с кредита счетов 50 «Касса» (при выдаче удержанных сумм из кассы), 51 «Расчетные счета» (при переводе по почте или зачислении на счет получателя в коммерческих банках).

Учет расчетов по возмещению материального ущерба осуществляют на активном счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

В дебет счета 73 относят суммы, подлежащие взысканию с

Витебский государственный технологический университет

виновных лиц, с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (на балансовую стоимость недостающих и испорченных ценностей), счета 98 «Доходы будущих периодов» (на разницу между балансовой стоимостью указанных ценностей и суммой, взыскиваемой с виновных лиц, − как правило, рыночной стоимостью), счета 28 «Брак в производстве» (за потери от брака продукции) и др.

По кредиту счета 73, субсчет 2, отражают погашение сумм материального ущерба в корреспонденции со счетами:

50, 51 − на сумму внесенных платежей;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» − на сумму удержаний из заработной платы;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» − на суммы, которые по решению суда не могут быть взысканы с виновного лица из-за его неплатежеспособности.

# 10 УЧЕТ РАСЧЕТОВ

## 10.1 Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковой давности

**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. Задолженность по начисленной заработной плате работникам организации, по суммам начисленных платежей в бюджет, в фонды социального назначения и другие подобные начисления называют обязательными по распределению. Кредиторы, 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

Витебский государственный технологический университет

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 резерва сомнительных долгов.

Списание задолженности оформляется приказом руководителя и следующими бухгалтерскими записями:

а) Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

Кредит счетов 62,76.

б) Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»;

Кредит счетов 62,76.

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 следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счетов 60, 76;

Кредит счета 90.

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**

В условиях рынка Беларуси правила «игры» зачастую диктуют покупатели и заказчики, которым выгодно сначала получить товар или

Витебский государственный технологический университет

принять работу (услугу), и только потом расплатиться за них. Для того чтобы удержать свои позиции на рынке, поставщики все чаще используют предоставление коммерческого кредита в виде отсрочки платежей и т. д. Несовпадение сроков передачи (получения) 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 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее − ГК)) подлежит отражению в бухгалтерской отчетности в составе имущества (активов) организации.

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

− 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (если организацией выдан аванс в счет поставки);

− 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);

− 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

Витебский государственный технологический университет

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:

Дебет 76-3 «Расчеты по претензиям»

Кредит 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, нереальными 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, нереальные 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, нереальное к взысканию, включается в состав расходов по текущей деятельности либо погашается за счет резерва по сомнительным долгам.

## 10.2. 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» в ведомости № 7 и журнале-ордере № 11 при журнально-ордерной форме учета.

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги организация предъявляет расчетные



Витебский государственный технологический университет

документы покупателю или заказчику и производит следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

При погашении покупателями и заказчиками своей задолженности они списывают ее с кредита счета 62 в дебет счетов денежных средств.

При продаже амортизируемого имущества, то есть основных средств и нематериальных активов, а также другого имущества, стоимость имущества по ценам реализации списывают в дебет счета 62 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Поступление платежей за проданное имущество отражают по дебету счетов по учету денежных средств (51, 52, 50, 55) и кредиту счета 62.

На счете 62 отражают суммы полученных авансов и предварительной оплаты за поставленную 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. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают на счете 62 обособленно.

Положительные разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, возникающие по обычным видам деятельности, отражают по дебету счета 62 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Отрицательные разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, оформляют по этим счетам сторнировочной записью.

Положительные курсовые разницы учитывают по дебету счета 62 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», а отрицательные — по дебету счета 91 и кредиту счета 62.

Невостребованная в срок задолженность покупателей и заказчиков списывается с кредита счета 62 в дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» или счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждому предъявленному покупателем 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 заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по не оплаченным 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.

Витебский государственный технологический университет

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 62 обособленно.

### 10.3 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, 11, 15 и др.) или счета по учету соответствующих расходов (20, 26, 97 и др.).

На счете 60 задолженность отражается в пределах сумм акцепта. При обнаружении недостач по поступившим товарно-материальным ценностям, несоответствия цен, обусловленных договором, и арифметических ошибок счет 60 кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 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. Затраты на оплату процентов по кредитам поставщиков и подрядчиков за приобретенные ценности, выполненные работы и оказанные услуги отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 60.

Погашение задолженности перед поставщиками отражается по дебету счета 60 и кредиту счетов учета денежных средств (51, 52, 55) или кредитов банка (66, 67). 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 под закупаемое имущество, суммовые и курсовые разницы, а также прекращение обязательств.

Выданные авансы учитывают по дебету счета 60 с кредита счетов учета денежных средств (51, 52 и др.).

Разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства по приобретенному имуществу после его оприходования или выполненным работам (услугам) учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве доходов или расходов по финансовой деятельности в

Витебский государственный технологический университет

зависимости от значения таких разниц.

Курсовые разницы по приобретенному имуществу (работам, услугам) также отражают на счете 91 в качестве доходов и расходов по финансовой деятельности в зависимости от значения курсовых разниц.

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 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 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 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 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 неотфактурованным поставкам; авансам выданным; по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил; по просроченным векселям; по полученному коммерческому кредиту и др.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется бухгалтерская отчетность, ведется на счете 60 обособленно.

Витебский государственный технологический университет

## 10.4 Учет резервов по сомнительным долгам

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, возникшая в результате реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, которая не погашена в срок, установленный договором или законодательством (если срок не установлен – в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности), и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резервы по сомнительным долгам создаются на конец отчетного периода. Периодичность создания резервов по сомнительным долгам закрепляется в учетной политике организации.

Резервы по сомнительным долгам создаются на конец отчетного года с учетом результатов инвентаризации, проводимой перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при наличии задолженности, признаваемой сомнительным долгом.

Величина резервов по сомнительным долгам определяется одним из следующих способов:

– по каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов. Сумма дебиторской задолженности, признанной сомнительной, составляет сальдо по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» на конец отчетного периода (далее – рассчитанное сальдо).

Сумма резервов по сомнительным долгам, относимая на расходы или доходы отчетного периода, определяется как разница между рассчитанным сальдо и сальдо по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам», числящимся в бухгалтерском учете на конец отчетного периода;

– по группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения. По данным инвентаризации дебиторская задолженность на конец отчетного периода распределяется по группам в зависимости от срока ее непогашения. Для каждой группы устанавливается коэффициент сомнительной задолженности группы. Распределение дебиторской задолженности по группам и установление соответствующих коэффициентов осуществляется исходя из информации, имеющейся за предыдущий период, который не должен превышать пяти лет.

Сумма резервов по сомнительным долгам для каждой группы дебиторской задолженности определяется путем умножения коэффициента сомнительной задолженности группы на сумму дебиторской задолженности соответствующей группы на конец отчетного периода. Общая сумма резервов по сомнительным долгам, определяемая путем суммирования полученных по каждой группе сумм

Витебский государственный технологический университет

резервов, составляет рассчитанное сальдо.

Сумма резервов по сомнительным долгам, относимая на расходы или доходы отчетного периода, определяется как разница между рассчитанным сальдо и сальдо по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам», числящимся в бухгалтерском учете на конец отчетного периода;

– по всей сумме дебиторской задолженности на основе выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности.

Коэффициент сомнительной задолженности определяется как отношение общей суммы признанной безнадежной к получению дебиторской задолженности, списанной со счетов учета расчетов, за предыдущий период, который не должен превышать пяти лет, к общей сумме выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за соответствующий период.

Сумма резервов по сомнительным долгам, относимая на расходы отчетного периода, определяется путем умножения коэффициента сомнительной задолженности на сумму выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период.

Применяемые организацией способы определения резервов по сомнительным долгам и методики их расчета подлежат раскрытию в учетной политике.

Суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам отражаются по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности») и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Списание дебиторской задолженности, возникшей в результате реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг и признанной организацией безнадежной к получению, отражается:

по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму ранее созданных резервов по сомнительным долгам;

по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности») и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму превышения списываемой дебиторской задолженности, признанной организацией безнадежной к получению, над суммой ранее созданных резервов по сомнительным долгам.

Списанные долги должны учитываться в течение пяти лет на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

По окончании отчетного года суммы резервов сомнительных долгов, созданные в предыдущем отчетном году и не использованные в

Витебский государственный технологический университет

отчетном периоде, присоединяются к прибыли отчетного года и записываются в дебет счета 63 с кредита счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы сомнительных долгов, отражаются в балансе в оценке нетто, то есть за вычетом сумм указанных резервов. Вследствие этого в бухгалтерском балансе сумма резервов сомнительных долгов отдельно не отражается.

## 10.5 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 убыстряет 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



Витебский государственный технологический университет

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 с кредита счетов по учету денежных средств (50, 51, 52 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 текущих расходов. При этом если начисленные проценты будут оплачены в текущем отчетном периоде, то они отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

**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 дебетуется на указанные в векселях суммы с кредита счетов учета реализации готовой продукции (90) или другого вида имущества (91).

Оплаченные векселя отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62.

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 индоссаментами, которые несут солидарную ответственность по обязательствам.

Номинальную сумму отказного векселя с процентами списывают ее 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

Витебский государственный технологический университет

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.

### 10.6 Учет расчетов по посредническим операциям

Посреднические сделки могут быть оформлены обычными договорами купли-продажи или посредническими договорами по комиссионной продаже товаров.

При купле-продаже организация осуществляет учет в порядке, установленном для организаций оптовой торговли.

Оприходованные товары отражают по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумму НДС по оприходованным товарам отражают по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 60.

При продаже товара выручку (включая сумму НДС) отражают по кредиту счета 90 и дебету счетов учета денежных средств или счета 62. После этого списывают стоимость проданных товаров с кредита счетов 41 или 45 «Товары отгруженные» (в зависимости от условий договора поставки товаров) в дебет счета 90.

Затраты, связанные с доставкой, хранением и продажей товаров, вначале учитывают на активном счете 44, а затем списывают с этого счета в дебет счета 90.

Исчисленную с оборота по продаже товара сумму НДС отражают по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и

Витебский государственный технологический университет

кредиту счета 68. Сумму НДС по приобретенному и оплаченному товару списывают с кредита счета 18 в дебет счета 68. Уплаченные организацией суммы НДС списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 68.

**При комиссионной продаже товаров у комитента** учет осуществляется в следующем порядке.

Для учета товара или готовой продукции, переданных комиссионеру, используют счет 45 «Товары отгруженные». Переданные комиссионеру товары или готовую продукцию списывают со счетов 43 «Готовая продукция» или 41 «Товары» в дебет счета 45.

Продажу товара (по отчету комиссионера) отражают по дебету счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 90 «Реализация».

Полученные от комиссионера денежные средства за проданный им товар (готовую продукцию) отражают по дебету счетов учета денежных средств (50, 51 и др.) и кредиту счета 76. Проданные товары списывают с кредита счета 45 в дебет счета 90. Начисление НДС с оборотов по реализации товаров отражают по дебету счета 90 и кредиту счета 68.

Сумму вознаграждения, выплачиваемую комитентом за оказанные посреднические услуги, комитент относит на издержки обращения (дебет счета 44, кредит счета 76). Начисленная сумма вознаграждения должна быть включена в оборот по реализации, и поэтому ее вместе с начисленным НДС на эту сумму (дебет счета 18, кредит счета 76) списывают с кредита счета 76 в дебет счета 90.

Сумму НДС, начисленную по комиссионному вознаграждению, принимают в зачет НДС за оказанную посредническую услугу и списывают с кредита счета 18 в дебет счета 68. Издержки обращения списывают с кредита счета 44 в дебет счета 90.

После отражения указанных хозяйственных операций определяют финансовый результат от продажи готовой продукции или товаров на комиссионных началах и списывают его со счета 90 на счет 99 «Прибыли и убытки».

**Учет посреднических операций у комиссионера** осуществляется с использованием забалансового счета 004 «Товары, принятые на комиссию».

Принятые на комиссию товары учитывают на счете 004 в ценах, предусмотренных приемно-сдаточными актами. Аналитический учет принятых товаров осуществляется по видам товаров и комитентам. Проданные товары списывают со счета 004.

Поступление денежных средств за указанный комиссионный товар отражают по дебету счетов учета денежных средств (50, 51 и др.) и кредиту счета 76.

Комиссионное вознаграждение за оказанную комиссионером

Витебский государственный технологический университет

услугу относят на уменьшение кредиторской задолженности (дебет счета 76, кредит счета 90), с которого производят начисление НДС (дебет счета 90, кредит счета 68).

Перечисленные денежные средства списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 76, а уплаченные суммы НДС с вознаграждения − с кредита денежных счетов в дебет счета

Финансовый результат посреднической деятельности комиссионера определяют по счету 90 и списывают его с этого счета на счет 99.

## 10.7 Учет продажи продукции при товарообменных (бартерных) сделках

В соответствии с действующим законодательством товарообменные сделки рассматриваются как сделки, осуществляемые в рамках договора мены. По договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой.

Расходы, связанные с приобретением имущества по договору мены (оплата консультационных и информационных услуг, таможенные и пошлинные сборы и др.), включаются в себестоимость приобретенного имущества.

Следует также иметь в виду, что в соответствии Гражданским кодексом Республики Беларусь право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам одновременно после исполнения обеими сторонами обязательства передать соответствующие товары (если иное не установлено законом или договором мены).

Поступление товарно-материальных ценностей по товарообменным операциям и выполненные для организации работы и услуги по обменоподобным операциям оформляются обычными бухгалтерскими проводками: по дебету соответствующих материальных счетов и счетов по учету затрат (10 «Материалы», 41 «Товары», 08 «Вложения в долгосрочные активы» и др.) и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Списание стоимости отгруженных товарно-материальных ценностей и выполненных работ и услуг по товарообменным и обменоподобным операциям отражают по дебету счетов доходов (90, 91) с кредита счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10, 43, 41, 45 и др.; суммы амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают с дебета счетов 02, 05 в кредит счетов 01 и 04.

Одновременно на стоимость отгруженных товарно-материальных

Витебский государственный технологический университет

ценностей и выполненных работ и услуг по учетным ценам уменьшается задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поступившие от них ценности и выполненные работы и услуги:

Дебет счетов 60 и 76;

Кредит счетов 90, 91.

Финансовый результат по товарообменным операциям списывают со счетов 90, 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

### 10.8 Учет уступки права требования

При уступке права требования (цессии) кредитором третьему лицу дебиторская задолженность списывается кредитором на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». На этом же счете выявляется финансовый результат по операции уступки требования.

Объектом налогообложения у первоначального кредитора (цедента) является договорная стоимость товаров, работ, услуг. У нового кредитора (цессионария) налоговая база определяется как сумма превышения дохода, полученного при последующей уступке требования или прекращении соответствующего обязательства, над расходами по приобретению указанного права.

### 10.9. Учет авансов выданных и полученных

В Плане счетов авансы учитываются на тех синтетических счетах, которые предназначены для конкретных форм и видов расчетов. В соответствии с данным подходом авансы, выданные поставщикам и подрядчикам, учитываются на дебете счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» с кредита счетов учета денежных средств. Авансы, полученные от покупателей и заказчиков, учитываются по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и дебету счетов учета денежных средств.

Авансы по другим видам расчетов учитываются на соответствующих синтетических счетах: авансовые платежи в бюджет – на счетах 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; авансы по заработной плате − на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По суммам претензий, предъявленных поставщикам и подрядчикам, сумму авансов списывают со счета 60 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям». Возвращенные поставщиком неиспользованные суммы

Витебский государственный технологический университет

аванса отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 60. Ранее выданные, но невостребованные авансы списывают на убытки организации (дебет счета 90, кредит счета 60).

По завершении и сдаче заказчикам работ, а также при отгрузке продукции покупателям полученные суммы аванса засчитывают в уменьшение задолженностей покупателей и заказчиков и относят в дебет счета 62 и кредит счета 62.

Невостребованные авансы списывают с дебета счета 62 в кредит счета 90.

## 10.10 Учет кредитов и займов

***Кредит*** в широком смысле − это система экономических отношений, возникающая при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом.

***Различают банковский кредит и коммерческий кредит (займы).*** **Банковский кредит** − это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. Банк имеет специальное разрешение (лицензию) на проведение банковских операций. Коммерческий кредит предоставляется одними организациями другим обычно в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары. Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи. В отличие от банков коммерческие организации не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно находящихся у заимодавца. Кроме того, организации, не располагающие банковской лицензией, не могут заниматься кредитной деятельностью систематически. Критерии систематичности законодательством не оговорены, и решение этого вопроса зависит от контролирующего органа или хозяйственного суда.

Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами. В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки, порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность предоставления соответствующих документов и т. п.

Для учета операций по получению и погашению кредитов и займов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным

Витебский государственный технологический университет

кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды и займы отражают по кредиту счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашенные ссуды и займы − по дебету счетов в корреспонденции со счетами денежных средств.

**Учет кредитов банка**

В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают краткосрочный и долгосрочный кредиты.

**Краткосрочный кредит** выдается на нужды текущей деятельности организаций и предоставляется, как правило, на срок до одного года. **Долгосрочный кредит** используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства и приобретения недвижимого имущества, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок свыше одного года. Для получения кредита организация направляет банку перечень документов, установленных законодательством, подтверждающих обеспеченность кредита и реальность его возврата.

Банки и другие кредитные учреждения определяют процентные ставки за кредит для организаций дифференцированно − в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом складывающегося спроса и предложения на кредитные ресурсы.

Конкретные процентные ставки за пользование кредитами, порядок уплаты процентов и другие условия кредитования предусматриваются в кредитном договоре.

На договорной основе между банком и организациями по остаткам на расчетных, текущих и других счетах (кроме бюджетных и депозитных) организациям могут выплачиваться проценты за хранение денежных средств в банке.

Затраты на оплату процентов по полученным кредитам банков (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных активов и иных долгосрочных активов, учитываемых по желанию организации по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», а также проценты за отсрочки оплаты (коммерческим кредитам), предоставляемых поставщиками и подрядчиками покупателям, включаются в расходы (убытки) организации в составе расходов по финансовой деятельности (счет 91).

Затраты на оплату процентов по коммерческим кредитам включаются в убытки организации в сумме фактических расходов.

Для учета операций по получению и погашению кредитов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды отражают по кредиту этих счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашение ссуд − по дебету счетов в корреспонденции по счетам

Витебский государственный технологический университет

денежных средств.

Например, зачисление на расчетный счет полученной краткосрочной ссуды (для выплаты заработной платы) оформляется бухгалтерской записью по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 66, а погашение с расчетного счета − обратной записью.

На сумму начисленных процентов по полученным кредитам дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счета 66 и 67. При этом в аналитическом учете по счетам 66 и 67 суммы кредита и процентов по нему учитываются обособленно.

Затраты на оплату процентов по кредитам поставщиков (производителей работ, услуг) за приобретенные материальные ценности или выполненные работы и оказанные услуги также относятся на убытки организаций и проводятся по дебету счета 91.

Начисленные организации проценты за хранение денежных средств в банках отражают по дебету счета 51 и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

На отдельных субсчетах к счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» учитывают расчеты с банками по операции учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств.

Указанные операции отражаются организацией-векселедержателем по дебету счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» (на фактически полученную сумму денежных средств), счета 91 «Прочие доходы и расходы» (на учетный процент, уплаченный кредитной организации) и кредиту счетов 66 и 67 (на номинальную стоимость векселя).

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств учитывается на основании извещения кредитной организации об оплате путем отражения суммы векселя по дебету счета 66 или 67 и кредиту соответствующих счетов учета дебиторской задолженности.

При возврате организацией-векселедержателем денежных средств,, полученных от кредитной организации в результате учета (дисконта) векселей или иных долговых обязательств, из-за невыполнения в установленный срок векселедержателем или другим плательщиком по векселю своих обязательств по платежу дебетуют счет 66 или 67 кредитуют счета учета денежных средств. При этом дебиторская задолженность, обеспеченная просроченным векселем, продолжает учитываться на счетах учета дебиторской задолженности.

Аналитический учет кредитов банка организуют по их видам, банкам, предоставившим кредиты, и отдельным кредитам. На отдельном аналитическом счете ведут учет просроченных ссуд, что позволяет оперативно контролировать их образование и покрытие.

Аналитический учет дисконтированных векселей ведется по



Витебский государственный технологический университет

кредитным организациям, осуществляющим учет (дисконтирование) векселей или иных долговых обязательств, векселедателям и отдельным векселям.

Учет расчетов с кредитными организациями, заимодавцами и векселедателями в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется обособленно.

**Учет займов**

Организации могут получать краткосрочные и долгосрочные займы путем выпуска и продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций предприятия, а также под векселя и другие обязательства.

Учет займов осуществляют на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». На первом счете отражают займы, полученные в срок до 1 года, а на втором − на срок более 1 года.

Поступление средств от продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций организаций, а также по другим обязательствам отражают по дебету денежных средств или счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Если ценные бумаги проданы организацией по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разницу между ценой продажи и номинальной стоимостью отражают по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», а затем равномерно на протяжении всего срока займа списывают с дебета счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если облигации размещаются по цене ниже номинальной их стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций. На сумму доначислений дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 66 или 67.

Причитающиеся проценты по полученным займам отражают по кредиту счета 66 или 67 и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Начисленные суммы процентов учитывают обособленно от сумм займов.

Расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, учитывают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных, денежных и материальных счетов.

При погашении и возврате ценных бумаг они списываются в дебет счета 66 или 67 с кредита денежных счетов.

Поступившие денежные средства или иное имущество по договору займа денежных средств или вещей отражают по дебету счетов учета денежных средств или соответствующего имущества (07

Витебский государственный технологический университет

«Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.) с кредита счетов 66 и 67. Возврат денежных средств или иного имущества оформляют по дебету счетов 66 и 67 с кредита счетов 50, 51, 52, 07, 10 и др.

Полученные заимодавцем проценты являются его операционным доходом и подлежат обложению налогами на прибыль и НДС. Начисленный НДС по процентам отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 68.

Прекращение обязательств по договору займа может быть оформлено в виде отступного или новации (ГК РБ). В этом случае поступление денежных средств к заемщику рассматривается в качестве не подлежащих налогообложению. С момента заключения соглашения об отступном взаимоотношения сторон регулируются правилами договоров купли-продажи или возмездного оказания услуг.

Передача продукции или услуг в качестве отступного отражается на счетах реализации.

При возврате заемщиком займов, полученных в натуральной форме, могут возникать стоимостные разницы в оценке имущества, полученного в качестве займа, и имущества, передаваемого для погашения. Возникающие разницы отражаются у заемщика в качестве расходов по текущей деятельности (дебет счета 90 кредит счетов 66, 67) или текущих доходов (дебет счетов 66, 67, кредит счета 90).

При задержке погашения займа и просрочке по уплате процентов по займу к заемщику применяют штрафные санкции, которые отражаются у должника в составе расходов (по дебету счета 90).

При получении кредитов и займов в иностранной валюте могут возникать курсовые разницы в связи с текущим изменением курса иностранной валюты. Курсовые разницы отражаются на счетах 91 и 66 или 67 в зависимости от их значения.

### 10.11 Учет подотчетных сумм

***Подотчетными суммами*** называются денежные авансы, выдаваемые работникам организации 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;



Витебский государственный технологический университет

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 налогом на доходы с физических лиц.

На указанные суммы суточных начисляют также страховые взносы и установленные законодательством налоги.

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 дней по возвращении из командировки. 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 по подотчетным лицам отражают по дебету счета 71 и кредиту счета 50 «Касса».

Расходы, оплаченные из подотчетных сумм, списывают с кредита счета 71 в дебет счетов 10 «Материалы», 26 «Общехозяйственные затраты» и др. в зависимости от характера расходов. 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. Возмещаемая бюджетом часть НДС списывается в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» с кредита счета 18.

Витебский государственный технологический университет

Не возвращенные подотчетными лицами суммы авансов списывают со счета 71 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Со счета 94 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 (как исключение – в валюте Республики Беларусь) исходя из установленных норм суточных и квартирных. Нормы суточных в иностранной валюте при краткосрочных командировках за границу на территории иностранных государств установлены действующим законодательством Беларуси.

Полученную в банке валюту приходуют по счету 50 «Касса» с кредита счета 52 «Валютные счета». Выданная под отчет валюта списывается со счета 50 в дебет счета 71 и отражается в учете в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу Национального банка Республики Беларусь на момент выдачи.

При возвращении из командировки и сдаче авансового отчета с приложением оправдательных документов задолженность подотчетных лиц списывается с кредита счета 71 в дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты» и других счетов в зависимости от вида расходов 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, кредит счета 91), отрицательная − на расходы (дебет счета 91, кредит счета 71). 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 внутри Беларуси.

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.

### 10.12 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»;



Витебский государственный технологический университет

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, 51 и др.).

При погашении займа кредитуют счет 73 и дебетуют счета учета денежных средств (50, 51 и др.) или счет 70 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 Республики Беларусь 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

Витебский государственный технологический университет

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.

Для приобретения товаров в кредит работнику выдается ***Справка для покупки товаров в кредит*** по установленной форме. 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, 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 прочим операциям» и кредиту счета 73, субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит». При погашении задолженности по кредитам дебетуют счета 66 или 67 и кредитуют счет 51 «Расчетные счета».

Аналитический учет по счету 73 ведут по работникам организации.

### 10.13 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.

Витебский государственный технологический университет

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, подтвержденной экспертной оценкой, 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 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 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 организации отражают по кредиту субсчета 75-2 и дебету счетов 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Начисление доходов от участия в организации работникам организации отражают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счета 84.

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 или 70. При выплате доходов продукцией

Витебский государственный технологический университет

(работами, услугами) организации их списывают с кредита счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в дебет счетов 75 или 70.

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

Аналитический учет по счету 75 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 обособленно. При журнально-ордерной форме учет расчетов с учредителями осуществляется в ведомости № 7.

## 10.14 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 и обязательному медицинскому страхованию, учитываемых на счете 69

Витебский государственный технологический университет

«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 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 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по счету 76-1 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



Витебский государственный технологический университет

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,

Витебский государственный технологический университет

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 счете 76 «Расчеты за товары, проданные в кредит»*** учитываются также и расчеты с работниками предприятия за товары, проданные им в кредит.

Организации на основании выданных этими работниками



Витебский государственный технологический университет

поручений-обязательств удерживают из их заработной платы суммы очередных платежей, дебетуя счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (по лицевым счетам торговых организаций). По мере перечисления удержанных сумм торговой организации счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» дебетуется в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

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.

### 10.15 Учет внутрихозяйственных расчетов

Бухгалтерский учет у юридических лиц, имеющих филиалы (представительства) или иные структурные подразделения, может осуществляться в различных формах в зависимости от назначения структурных подразделений, источников финансирования их расходов, структуры управления ими, территориального расположения и других особенностей. Порядок ведения бухгалтерского учета у головной организации зависит также от наличия или отсутствия банковского счета у филиалов и отдельного баланса.

Если филиалы, представительства и другие обособленные подразделения выделены на отдельный баланс, то для расчетов головной организации с обособленными подразделениями используют счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

2 «Расчеты по текущим операциям»;

3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и др.



Витебский государственный технологический университет

***На субсчете 79-1*** учитывают состояние расчетов с обособленными подразделениями организации, выделенными на самостоятельные балансы, по переданным им долгосрочным и текущим активам.

Переданное имущество списывают с кредита соответствующих счетов (01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др.) в дебет счета 79-1.

Принятое имущество подразделения организации приходуют по дебету соответствующих счетов (01,10 и др.) с кредита счета 79-1.

***На субсчете 79-2*** учитывают состояние всех прочих расчетов организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы, по взаимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции, передаче расходов по общеуправленческой деятельности, выплате заработной платы работникам подразделений и т. п.

Счет 79 является активным, поэтому отпущенные подразделениям материальные ценности списывают у организации с кредита материальных счетов (10, 43 и др.) в дебет счета 79-2, а полученные от подразделений ценности приходуют по дебету материальных счетов с кредита счета 79-2. С использованием субсчета 79-2 отражают остальные хозяйственные операции организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

Например, предоставленные разными организациями услуги внутренним подразделениям отражают по дебету счета 79-2 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Полученную от внутренних подразделений сумму прибыли от их деятельности записывают в дебет счета 79-2 и кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

В балансе организации внутрихозяйственные расчеты не отражаются, то есть в отчетности организации остатки по счетам обособленных балансов присоединяются к остаткам по соответствующим счетам головной организации.

Аналитический учет по счету 79 ведут по каждому обособленному подразделению организации.

Филиалы и другие обособленные подразделения отражают полученное от головной организации имущество по дебету счетов учета имущества и кредиту счета 79. Возвращенное головной организации имущество списывают с кредита счетов учета имущества в дебет счета 79. Хозяйственные операции по приобретению имущества, учету затрат на производство, продаже продукции и другое оформляются у обособленных подразделений обычными бухгалтерскими записями.

Если обособленные подразделения не имеют отдельного баланса, то для учета их операций открывают субсчета к счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Витебский государственный технологический университет

## 10.16 Учет операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом

Договор доверительного управления имуществом регулирует отношения между тремя сторонами: учредителем управления, доверительным управляющим и выгодоприобретателем.

***Учредитель управления*** − это организация или физическое лицо, передающее другой стороне любое имущество в доверительное управление на определенный срок.

***Доверительный управляющий*** − это организация (физическое лицо), принимающая имущество в доверительное управление и обязующаяся в течение оговоренного срока управлять этим имуществом в интересах учредителя управления либо выгодоприобретателя.

***Выгодоприобретатель*** − это организация (физическое лицо), получающая доходы от имущества, находящегося в доверительном управлении. Выгодоприобретатель может быть учредителем либо любой иной организацией (физическим лицом).

Объектами доверительного управления могут быть предприятия и другие имущественные комплексы, отдельные объекты, относящиеся к недвижимому имуществу, ценные бумаги, права, удостоверенные бездокументарными ценными бумагами, исключительные права и другое имущество.

Имущество, переданное в доверительное управление, остается собственностью учредителя управления. Это имущество обособляется от другого имущества учредителя управления, а также имущества доверительного управляющего. У доверительного управляющего оно отражается на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет. Для расчетов, связанных с доверительным управлением, открывается отдельный банковский счет.

При прекращении договора доверительного управления имущество, находящееся в доверительном управлении, возвращается учредителю управления, если договором не предусмотрено иное.

Для учета операций по договору доверительного управления имуществом используют счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

**Учет у учредителя доверительного управления**

Переданное в доверительное управление имущество оценивают по балансовой стоимости на дату вступления договора в силу. Стоимость переданного имущества отражают по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», и кредиту счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые

Витебский государственный технологический университет

вложения» и др. Суммы амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация материальных активов» с кредита счета 79-3. Начисление дохода учредителю управления отражается по дебету счета 79-3 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Денежные средства, полученные учредителем управления в счет причитающейся прибыли по договору, учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 79-3.

Причитающиеся учредителю управления суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, а также упущенной выгоды от доверительного управления отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При получении указанных средств учредителем управления они отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76.

По окончании договора доверительного управления имуществом возвращенное учредителю управления имущество отражается у него по дебету счетов 01, 04, 58 и др. и кредиту счета 79 в оценке, по которой оно было отражено по отдельному балансу доверительного управления на дату прекращения договора (т.е. за вычетом начисленной амортизации).

Одновременно на суммы начисленной амортизации кредитуют счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и дебетуют счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

При составлении бухгалтерской отчетности учредителя управления в нее включаются показатели отчетности, представленной доверительным управляющим, путем построчного суммирования аналогичных показателей. В балансе учредителя управления данные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», не включают.

**Учет у доверительного управляющего**

Доверительный управляющий должен обеспечить самостоятельный учет операций по каждому договору, обособленный от операций, связанных с имуществом доверительного управляющего. Для каждого договора доверительного управления открывается отдельный субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», внутри которого по каждому договору ведется аналитический учет в разрезе учредителя управления и выгодоприобретателя.

Имущество, полученное от учредителя управления, отражается по дебету соответствующих счетов учета имущества (01, 04, 58 и др.) и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты

Витебский государственный технологический университет

по договору доверительного управления имуществом», по балансовой стоимости учредителя на дату вступления договора в силу. Одновременно на сумму начисленной амортизации кредитуют счета 02 и 05 и дебетуют счет 79-3.

Учет операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления, формирование и учет затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), расчет и учет финансовых результатов осуществляются в общеустановленном порядке. Обязательным условием при этом является открытие отдельного банковского счета для расчетов по деятельности, связанной с доверительным управлением имуществом.

Начисление амортизации по полученному от учредителя имуществу осуществляется в общеустановленном порядке способом и в пределах срока полезного использования, которые были приняты учредителем. Начисленная сумма амортизации отражается по дебету счетов учета затрат и кредиту счетов 02 и 05.

Учет приобретения или создания новых объектов долгосрочных вложений ведется также в общеустановленном порядке и осуществляется из источников за счет собственных средств учредителя управления.

Суммы вознаграждения, причитающиеся по договору доверительному управляющему, учитывают по дебету счетов учета производственных расходов (расходов на реализацию) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Перечисление указанных сумм отражают по дебету счета 76 и кредиту счетов учета денежных средств. Имущество, возвращаемое учредителю управления по окончании договора, списывают с кредита счетов учета имущества в дебет счета 79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом». Причитающиеся доверительному управляющему суммы вознаграждения и возмещения необходимых расходов по управлению имуществом учитывают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Одновременно часть затрат по оказанию услуг доверительного управления списывается с кредита счета 20 в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Выявленное сальдо по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» списывается с этого счета на счет 99 «Прибыли и убытки», показывающий финансовый результат доверительного управляющего по осуществлению услуг, связанных с доверительным управлением имуществом. Поступившая на расчетный счет доверительного управляющего сумма вознаграждения за доверительное управление отражается по дебету счета 51 с кредита счета 76.

Возмещение выгодополучателю упущенной выгоды и учредителю управления убытков в связи с утратой или повреждением имущества

Витебский государственный технологический университет

осуществляется доверительным управляющим за счет собственных источников средств. Начисление указанных сумм отражают по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а погашение задолженности по дебету счета 76 и кредиту счетов учета денежных средств.

Доверительный управляющий представляет учредителю управления и выгодоприобретателю отчет о своей деятельности в сроки и порядке, установленные договором доверительного управления (в пределах сроков, установленных законом о бухгалтерском учете).

Кроме того, доверительный управляющий представляет бухгалтерскую отчетность о своей деятельности, включая доверительное управление имуществом, в общеустановленном порядке.

**Учет у выгодоприобретателя**

Причитающаяся выгодоприобретателю прибыль учитывается у него по дебету счета 79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» как инвестиционные доходы.

Поступившие денежные средства отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 79.

Причитающиеся выгодоприобретателю суммы возмещения упущенной выгоды отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При получении денежных средств от доверительного управляющего дебетуют счета учета денежных средств и кредитуют счет 76.

Выгодоприобретатель представляет бухгалтерскую отчетность о своей деятельности с учетом финансовых результатов, полученных по договору доверительного управления имуществом, в общеустановленном порядке.

## 10.17 Учет расчетов с дочерними и зависимыми организациями (внутригрупповых расчетов)

Хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом.

Хозяйственное общество признается зависимым, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более 20 % голосующих акций акционерного общества или 20 % уставного

Витебский государственный технологический университет

капитала общества с ограниченной ответственностью.

Унитарное предприятие, основанное на праве хозяйственного ведения, может создать в качестве юридического лица другое унитарное предприятие путем передачи ему в установленном порядке части своего имущества в хозяйственное ведение (дочернее предприятие).

По новому Плану счетов внутригрупповые расчеты учитываются в обычном порядке, установленном для расчетов по группе счетов раздела VI «Расчеты».

Если организация − член группы выступает в роли поставщика, то другие организации этой группы учитывают расчеты с данной организацией на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Расчеты с организациями, являющимися покупателями, учитывают на счете 62 «Расчеты с покупателями». Расчеты, связанные с формированием уставного капитала члена группы и с распределением доходов внутри группы, осуществляют на счете 75 «Расчеты с учредителями», а прочие внутригрупповые расчеты − на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К указанным счетам можно открывать субсчета или использовать иные способы для обеспечения данных о состоянии расчетов между членами группы и осуществления необходимых корректировок при составлении сводной бухгалтерской отчетности.

# 11 УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ

## 11.1 Особенности учета налогов и сборов

Начисленные налоги, сборы, пошлины отражаются по кредиту пассивного счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету различных счетов в зависимости от источников возмещения налогов, сборов, пошлин. По данному признаку различают следующие налоги, сборы, пошлины:

относимые на счета доходов (90,91) − НДС, акцизы и др.;

включаемые в расходы организации и в затраты на капитальные вложения (дебетуются счета 08, 20, 23, 25, 26, 29, 97, 44) − таможенные пошлины, арендная плата и налог на землю; отчисления экологического налога в виде платы за нормативные выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую природную среду и др.;

уплачиваемые из прибыли (дебет счета 99, кредит счета 68) − налог на прибыль и другие налоги из прибыли;

уплачиваемые за счет доходов физических и юридических лиц − налог на доходы физических и юридических лиц, НДС и налог на доходы, уплачиваемые за счет средств, перечисляемых иностранным

Витебский государственный технологический университет

юридическим лицам (дебетуют счета учета расчетов, кредитуют счет 68).

Кроме того, по кредиту счета 68 и дебету счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (в части расчетов с виновными лицами) отражают начисленную сумму штрафных санкций за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов. В корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» по счету 68 отражают суммы, полученные в случае превышения соответствующих расходов над суммой налогов и сборов.

По отдельным субсчетам счета 68 сальдо может быть и дебетовым, и кредитовым. В связи с этим счет 68 может иметь развернутое сальдо на конец месяца, то есть и дебетовое, и кредитовое.

## 11.2 Учет расчетов по налогам

К основным налогам относят налог на добавленную стоимость, акцизы на виды товаров, налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, некоторые другие налоги и сборы. Для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам, сборам и иным платежам предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

К счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» могут быть открыты отдельные субсчета.

Причитающиеся к уплате в бюджет суммы налогов, сборов и иных платежей в бюджет отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» и других счетов и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Причитающиеся к уплате в бюджет штрафы, пени отражаются по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Перечисленные в бюджет платежи отражаются по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» и других счетов.

**Налог на добавленную стоимость.** НДС в настоящее время является основным косвенным налогом, поступление денежных средств от которого в бюджет составляет значительные суммы.

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, предназначаются счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на

Витебский государственный технологический университет

добавленную стоимость».

Счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» предназначен для обобщения информации о причитающихся к оплате и оплаченных организацией суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам, нематериальным активам, товарам, другим активам, работам, услугам. Счет 18 может иметь субсчета.

Причитающиеся к оплате, оплаченные организацией суммы налога на добавленную стоимость отражаются:

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» – на сумму налога на добавленную стоимость, уплаченную на основании таможенной декларации при ввозе основных средств, нематериальных активов, товаров, других активов (далее – товары) на территорию Республики Беларусь (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате (уплаченного) в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов Таможенного союза);

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов Таможенного союза;

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов – на сумму налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам у продавцов, являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость на территории Республики Беларусь;

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную при оплате (ином прекращении обязательства) за приобретенные на территории Республики Беларусь товары, работы, услуги у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящих в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь;

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по

Витебский государственный технологический университет

долгосрочным кредитам и займам» – на сумму налога на добавленную стоимость, предъявленную заимодавцем при получении заемщиком товаров по договору займа в виде вещей;

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» – на сумму налога на добавленную стоимость, предъявленную заемщиком при возврате заимодавцу товаров по договору займа в виде вещей;

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту других счетов в соответствии с законодательством.

Исчисленные организацией суммы налога на добавленную стоимость отражаются:

по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по:

реализованным товарам (за исключением основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее – инвестиционные активы), выполненным работам, оказанным услугам;

безвозмездно переданным товарам (за исключением инвестиционных активов), работам, услугам;

товарам (за исключением инвестиционных активов), отгруженным за пределы Республики Беларусь, в случае неподтверждения обоснованности применения ставки налога на добавленную стоимость в размере ноль (0) процентов в установленные законодательством сроки. После подтверждения обоснованности применения ставки налога на добавленную стоимость в размере ноль (0) процентов производится сторнировочная запись по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

прочим доходам по текущей деятельности;

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по:

реализованным инвестиционным активам;

безвозмездно переданным инвестиционным активам;

инвестиционным активам, отгруженным за пределы Республики Беларусь, в случае неподтверждения обоснованности применения ставки налога на добавленную стоимость в размере ноль (0) процентов в установленные законодательством сроки. После подтверждения обоснованности применения ставки налога на добавленную стоимость в

Витебский государственный технологический университет

размере ноль (0) процентов производится сторнировочная запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

по дебету счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную заимодавцем при передаче товаров заемщику по договору займа в виде вещей;

по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную заемщиком при возврате товаров заимодавцу по договору займа в виде вещей;

по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в случаях, когда выручка от реализации товаров, работ, услуг определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете. При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации товаров, работ, услуг сумма налога на добавленную стоимость списывается с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы»;

по дебету счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» и других счетов и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в иных случаях в соответствии с законодательством.

Суммы НДС, подлежащие возмещению (вычету), списывают с кредита счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» (соответствующих субсчетов) в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Суммы налога на добавленную стоимость, не подлежащие вычету в соответствии с законодательством, отражаются:

по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию» и кредиту счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» – на сумму налога на добавленную стоимость по приобретенным (ввезенным) товарам, работам, услугам, использованным при производстве и (или) реализации товаров, работ, услуг, операции по реализации которых освобождены от налогообложения (не признаются объектом налогообложения) налогом на добавленную стоимость в соответствии с законодательством;

Витебский государственный технологический университет

по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» – на сумму относимого на увеличение стоимости товаров, принятых к бухгалтерскому учету по счету 41 «Товары», налога на добавленную стоимость, уплаченную при ввозе указанных товаров, операции по реализации которых освобождены от налогообложения (не признаются объектом налогообложения) налогом на добавленную стоимость в соответствии с законодательством, на территорию Республики Беларусь, организациями, реализующими указанные товары;

по дебету счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» – на непринятую к вычету сумму налога на добавленную стоимость по товарам, работам, услугам, кредиторская задолженность по которым признается доходом;

по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и других счетов и кредиту счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» – на сумму налога на добавленную стоимость, уплаченную (подлежащую уплате) при приобретении (ввозе) товаров, работ, услуг за счет безвозмездно полученных средств из республиканского бюджета либо государственных внебюджетных фондов, если иное не установлено законодательством.

В случаях, установленных законодательством, суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным (ввезенным) товарам, работам, услугам могут отражаться по дебету счетов 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 41 «Товары» и других счетов и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» без отражения на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

Разница между общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по итогам отчетного периода, и суммами налоговых вычетов, уплаченная в республиканский бюджет, отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» и других счетов.

Разница между суммами налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализованным товарам, работам, услугам, возвращенная из республиканского бюджета в порядке, установленном законодательством, отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и

Витебский государственный технологический университет

сборам».

Сумма исчисленного налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь и оформлении (предоставлении) налогового кредита, отражается по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Одновременно производится запись по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» на оформленную (предоставленную) сумму налогового кредита. После погашения налогового кредита сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая вычету в соответствии с законодательством, отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

Сумма оформленного (предоставленного) налогового кредита по налогу на добавленную стоимость, исчисленному по реализованным товарам, работам, услугам в порядке, установленном законодательством (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь), отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

**Учет расчетов по прочим налогам из выручки.**

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с акцизами, используется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам».

Суммы акцизов и прочих налогов из выручки, исчисленных по проданной продукции, отражаются по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». По мере оплаты проданной продукции задолженность перед бюджетом по акцизам оформляется бухгалтерской записью по дебету счета 76 и кредиту счета 68.

**Налоги и сборы, включаемые в состав затрат организации.** К ним относятся земельный налог (статья 203 НК РБ), налог на недвижимость (статья 190 НК РБ), экологический налог (статья 209 НК РБ), налог на добычу (изъятие) природных ресурсов (статья 215 НК РБ), сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств (статья 226 НК РБ), гербовый сбор (статья 240 НК РБ), консульский сбор (статья 247 НК РБ), налог на владение собаками налог (статья 272 НК РБ), сбор на развитие территорий (статья 276 НК РБ), курортный сбор (статья 280 НК РБ). Суммы начисленных налогов и

Витебский государственный технологический университет

сборов согласно НК РБ отражаются в составе затрат организации по дебету счетов расходов (20, 44 и т. п.) и кредиту счета 68 по отдельным субсчетам.

**Налог на прибыль.** Объектом обложения налогом на прибыль является налогооблагаемая прибыль организации, уменьшенная (увеличенная) на установленные регулирующие суммы.

Налогооблагаемая прибыль представляет собой сумму прибыли от реализации продукции (работ, услуг), основных средств, иного имущества организации и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям (согласно НК РБ).

Порядок регулирования прибыли для целей налогообложения установлен НК РБ.

При начислении налога на прибыль дебетуют счет 99 «Прибыли и убытки» и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Причитающиеся налоговые санкции оформляют такой же бухгалтерской записью. Перечисленные суммы налоговых платежей списывают с расчетного счета или других подобных счетов в дебет счета 68.

**Налог на доходы физических лиц.** Порядок расчетов и уплаты данного налога рассмотрен в главе 6. В этой же главе проанализирован порядок учета взносов в фонд социальной защиты населения.

## РАЗДЕЛ IV. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

**Собственный капитал (чистые активы)** – это стоимость имущества организации за вычетом ее обязательств. Капитал представляет собой имущественные права собственников на активы организации, причитающиеся собственникам после вычета (уплаты) всех ее обязательств. Иначе говоря, капитал представляет собой сумму, которую бы разделили собственники в случае ликвидации организации по ее балансовой стоимости согласно их вкладу в деятельность организации.

## 13 УЧЕТ КАПИТАЛА

### 13.1 Учет уставного капитала

Обязательства организации (иногда их называют с точки зрения белорусских экономистов источниками формирования имущества) делятся на обязательства перед собственниками (собственный капитал)

Витебский государственный технологический университет

и обязательства перед прочими кредиторами.

Обязательства перед собственниками состоят из уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли, целевого финансирования.

Уставный капитал представляет собой совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности и в размерах, определенных учредительными документами. Сам размер уставного капитала не может быть меньше суммы, установленной законодательством для отдельных организационно-правовых форм.

Минимальный размер уставного фонда устанавливается в сумме, эквивалентной:

100 базовым величинам – для закрытых акционерных обществ;

400 базовым величинам – для открытых акционерных обществ.

Принятая к учету на дату государственной регистрации организации величина уставного капитала остается неизменной, за исключением отдельных случаев, предусмотренных законодательством. Любое изменение уставного капитала отражается в учете только после того, как в учредительные документы внесены соответствующие изменения.

На увеличение уставных фондов (капиталов) коммерческие организации могут направлять:

− средства фонда переоценки статей баланса (основных средств, неустановленного оборудования, незавершенного строительства);

− нераспределенную прибыль отчетного года и прошлых лет;

− остатки резервных фондов, образованных в соответствии с учредительными документами;

− денежные и неденежные вклады учредителей (собственников);

− денежные и неденежные вклады других юридических и физических лиц.

Учет уставного капитала осуществляют на пассивном счете 80 «Уставный капитал». Сальдо этого счета должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах организации.

Вкладом в капитал коммерческой организации могут быть вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, либо иные отчуждаемые права, имеющие оценку их стоимости. Уставный капитал не может быть сформирован полностью за счет неденежного вклада в виде имущественных прав. При этом объем имущественных прав, вносимых в качестве вклада в капитал общества, не может быть более 50 % капитала. Также уточняется, что вносимое в капитал имущество должно принадлежать учредителям (участникам) на праве собственности, праве

Витебский государственный технологический университет

хозяйственного ведения или оперативного управления. Вкладом в капитал не может быть имущество, если право на его отчуждение ограничено собственником, законодательством или договором.

В случае, когда в капитал вносится неденежный вклад, его стоимость подлежит оценке, а если оценка не является независимой, она должна быть подтверждена экспертом. Как правило (такая обязанность не установлена), в учредительном документе делается ссылка на документы, содержащие результаты оценки и экспертизы.

После государственной регистрации организации, созданной на средства учредителей, Уставный капитал в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражают по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 в дебет счетов:

08 «Вложения в долгосрочные активы» − на стоимость внесенных в счет вкладов зданий, сооружений, машин и оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам;

08 «Вложения в долгосрочные активы» − на стоимость внесенных в счет вкладов нематериальных активов − прав, возникающих из авторских и иных договоров на произведения науки, на программы для ЭВМ, базы данных, из патентов на изобретения и др. Поступившие основные средства и нематериальные активы списывают со счета 08 на счета 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы»; производственных запасов (счета 10, 11 и др.) − на стоимость внесенных в счет вкладов сырья, материалов и других материальных ценностей, относящихся к оборотным средствам; денежных средств (счета 50, 51, 52 и др.) − на сумму денежных средств в отечественной и иностранной валюте, внесенных участниками; других счетов − на стоимость внесенного в счет вкладов иного имущества.

Материальные ценности и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в Уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены. Ценные бумаги и другие финансовые активы также оценивают по согласованной стоимости.

Валюту и валютные ценности оценивают по официальному курсу Национального банка РБ, действующему на момент взноса указанных ценностей. Оценка валюты и валютных ценностей и другого имущества, вносимых в счет вкладов в Уставный капитал, может отличаться от оценки их в учредительных документах. Возникающую при этом разницы списывают на счет 82 «Резервный фонд».

Внесение в Уставный фонд вкладов в иностранной валюте отражают в учете следующим образом.

***На сумму задолженности иностранного учредителя:***

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»



Витебский государственный технологический университет

Кредит счета 80 «Уставный капитал».

***На поступления от иностранного учредителя денежных средств:***

Дебет счета 52 «Валютные счета»
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

***На сумму положительной курсовой разницы:***
Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»
Кредит счета 82 «Резервный капитал».

***На сумму отрицательной курсовой разницы:***
Дебет счета 82 «Резервный капитал»
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Данный порядок списания разницы в ценах и курсовой оценки позволяет не менять доли учредителей в уставном капитале, оговоренной в учредительных документах.

Переданное в пользование и управление организации имущество, право собственности на которое остается у акционеров и вкладчиков, оценивают по величине арендной платы за переданное имущество, исчисленной на весь срок использования данного имущества в организации, но не более срока ее существования.

Увеличение или уменьшение уставного капитала организации может быть осуществлено только по решению учредителей после внесения соответствующих изменений в устав организации и другие учредительные документы.

При увеличении уставного капитала кредитуют счет 80 «Уставный капитал» и дебетуют счета учета источников увеличения уставного капитала:

83 «Добавочный капитал» − на сумму добавочного капитала, направляемого на увеличение уставного капитала;

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» − на сумму нераспределенной прибыли, направляемой на увеличение уставного капитала;

75 «Расчеты с учредителями» − на сумму выпуска дополнительных акций;

другие счета источников увеличения уставного капитала.

При уменьшении уставного капитала дебетуют счет 80 «Уставный капитал» и кредитуют счета тех объектов учета, на которые списывается соответствующая часть уставного капитала:

75 «Расчеты с учредителями» − на сумму вкладов, возвращенных учредителям;

81 «Собственные акции (доли)» − на номинальную стоимость

Витебский государственный технологический университет

аннулированных акций;

другие счета.

Аналитический учет по счету 80 должен обеспечить информацию по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

## 13.2 Учет уставного капитала акционерного общества

Уставный капитал акционерного общества в настоящее время формируется путем создания новых акционерных обществ за счет средств учредителей либо путем преобразования государственных и муниципальных организаций в акционерные.

При создании новых акционерных обществ Уставный капитал формируется путем выпуска и продажи акций. При этом Уставный капитал закрытого АО формируется путем распределения акций среди заранее определенных физических и юридических лиц. Заранее определяются и суммы вклада каждого акционера.

Открытые акционерные общества выпускают акции (проводят эмиссию) на продажу на фондовый рынок всем желающим. Акции продаются по рыночной, а не по номинальной цене. Рыночная цена может быть выше или ниже номинальной цены. Образующийся эмиссионный доход из-за разницы в ценах отражается на счете 83 «Добавочный капитал» (дебет счетов учета денежных средств, кредит счета 83).

Акционерное общество может увеличить свой Уставный капитал путем выпуска новых акций, увеличения их номинальной цены, обмена облигаций на акции, передачи имущества на увеличение уставного капитала.

Размер уставного капитала АО может уменьшаться вследствие снижения номинальной стоимости акций, выкупа организацией части акций у акционеров, в случаях, когда подпиской на акции не покрывается вся сумма, указанная в извещении о подписке.

Увеличение уставного капитала отражается по кредиту счета 80-1 и дебету соответствующих счетов денежных средств и другого имущества, а уменьшение − по дебету счета 80 и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» (на сумму уменьшения номинальной стоимости акций), 81 «Собственные акции (доли)» (на стоимость аннулированных акций) и др.

Акционерные общества могут выкупать акции у акционеров с целью их последующей перепродажи, аннулирования или распределения среди своих работников. Выкупленные у акционеров акции учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)». Стоимость

Витебский государственный технологический университет

выкупленных акций отражают по дебету счета 81 и кредиту счетов учета денежных средств.

Счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей реализации, пропорционального распределения среди акционеров, безвозмездной передачи государству, аннулирования.

При реализации акционерным обществом (иным хозяйственным обществом, хозяйственным товариществом) акций (долей в уставном фонде), выкупленных у акционеров (участников), разница между числящейся в бухгалтерском учете стоимостью акций (долей в уставном фонде) и стоимостью, по которой указанные акции (доли в уставном фонде) были реализованы, отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Хозяйственными обществами (за исключением акционерных обществ) и хозяйственными товариществами счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» применяется для учета долей участников в уставном фонде указанных обществ или товариществ, приобретенных последними для передачи другим участникам или третьим лицам.

Выкупленные акции не дают права голоса на акционерных собраниях, по ним не начисляются и не выплачиваются дивиденды. На балансе организации они могут отражаться до 1 года после выкупа.

При перепродаже акций они списываются с кредита счета 81 в дебет счетов учета денежных средств. Аннулированные акции списываются на уменьшение уставного капитала (дебет счета 80, кредит счета 81).

Разница в стоимости проданных и аннулированных акций списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

на расходы − дебет счета 91, кредит счета 81;

на доходы − дебет счета 81, кредит счета 91.

Минимальный Уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее суммы, установленной действующим законодательством. Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов АО оказывается меньше его уставного капитала, то общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов. Если стоимость чистых активов оказывается меньше величины минимального размера уставного капитала, то общество обязано принять решение о своей ликвидации.

Витебский государственный технологический университет

## 13.3 Особенности учета капитала и прибыли (убытка) в товариществах и кооперативах

Хозяйственные товарищества регулируются на основе учредительного договора, в котором определяются условия деятельности товарищества, в том числе размер и состав долевого капитала, состав участников, размер и порядок изменения доли каждого участника в складочном капитале, порядок внесения вкладов, ответственность участников, порядок распределения прибыли и убытков товарищества.

В хозяйственных товариществах внесенный капитал учитывается как долевой. На каждого участника (вкладчика) открывают отдельный аналитический счет, на котором учитывают сумму внесенного участником вклада в виде денежных средств или другого имущества. Вносимое имущество оценивают обычно по рыночным ценам, согласованным участниками.

При выбытии члена товарищества ему выплачивают часть стоимости имущества пропорционально его доле в складочном капитале.

Полученная прибыль распределяется между всеми членами товарищества обычно пропорционально их долям в долевом капитале. Убытки распределяются таким же образом, но только между полными участниками товарищества.

При наличии убытков и уменьшении вследствие этого чистой стоимости имущества до уровня ниже долевого капитала полученную затем прибыль не распределяют до тех пор, пока чистая стоимость имущества не превысит долевой капитал.

Для обобщения информации о состоянии и движении складочного капитала используют счет 80 «Уставный капитал».

Расчеты с участниками по вкладам в долевой капитал отражают по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал». Поступившие по вкладам денежные средства и иные виды имущества отражают по дебету счетов учета денежных средств и соответствующих счетов учета имущества с кредита счета 75. Величина долевого капитала, как уже отмечалось, определяется учредительными документами. Однако она не является фиксированной величиной и может изменяться. По окончании года сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» списывают на счет 80 «Уставный капитал» и распределяют между членами товарищества пропорционально их доле в долевом капитале.

Участник полного товарищества может передать с согласия остальных его членов свою долю или часть доли в капитале другому лицу, которое становится участником товарищества. По таким

Витебский государственный технологический университет

операциям величина долевого капитала не изменяется. Изменения отражаются только в аналитических счетах по учету долевого капитала.

При ликвидации товарищества его имущество распределяется между участниками следующим образом. Если имущество продано с прибылью, то она распределяется между участниками сверх их вклада в долевой капитал пропорционально долям в складочном капитале. Коммандитистам выплачивается только сумма их вклада в уставный капитал, если это условие предусмотрено в учредительном договоре.

Если имущество продано с убытком, то на сумму убытка уменьшают уставный капитал пропорционально долям участников и вкладчиков. При превышении убытками суммы долевого капитала участники товарищества, кроме коммандитистов, несут солидарную ответственность по обязательствам товарищества всем своим имуществом. Если некоторые участники товарищества не могут оплатить своей доли долга, то она распределяется среди других участников по соглашению между ними.

**Учет паевого фонда в кооперативах.** Паевой фонд кооператива формируется за счет обязательных взносов членов кооператива (в виде денежных средств и имущества), перечисления части полученной прибыли в паевой фонд, включения в него прибыли, капитализированной в имущество данной организации.

На сумму взносов членов кооператива в паевой фонд дебетуют счет 75 «Расчеты с учредителями» и кредитуют счет 80 «Уставный капитал». Поступившие взносы отражаются по дебету счетов учета денежных средств и другого имущества с кредита счета 75.

Прибыль кооператива распределяется в соответствии с уставом организации. Часть ее направляется в паевой фонд, другая часть распределяется между членами кооператива (обычно пропорциональная их паевым взносам или заработку членов кооператива). Перечисление части прибыли в паевой фонд отражают по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 80.

Образовавшиеся убытки члены кооператива обязаны в течение трех месяцев со дня утверждения ежегодного баланса покрыть путем дополнительных взносов. В случае невыполнения этой обязанности, кооператив может быть ликвидирован в судебном порядке по требованию кредиторов.

Члены потребительского кооператива несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах невнесенной части дополнительного взноса каждого из членов кооператива.

Выбывшие члены кооператива имеют право на получение своего пая за счет паевого фонда. Кроме того, паевой фонд уменьшается за счет покрытия убытка, не перекрытого страховыми и резервными фондами.

Операции по уменьшению паевого фонда отражаются по дебету

Витебский государственный технологический университет

счета 80 и кредиту счетов учета расчетов с членами кооператива и счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет паевого фонда осуществляется по лицевым счетам членов кооператива.

### 13.4 Учет резервного капитала

Помимо уставного капитала в состав собственного капитала включаются Резервный и Добавочный фонд, нераспределенная прибыль и целевое финансирование.

**Резервный капитал** создают в обязательном порядке организации, если это предусмотрено законодательством и уставами организаций. Резервный капитал акционерного общества предназначены для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный капитал не может быть использован для других целей. Резервы используются на покрытие непредвиденных потерь и убытков организации за отчетный год. При недостаточности прибыли отчетного года средства резервного фонда могут быть использованы на выплату дивидендов работникам предприятия.

**Итак, размер Резервного капитала определяется уставом организации.**

Отчисления в Резервный капитал производятся за счет уменьшения бухгалтерской прибыли.

Для получения информации о наличии и движении резервного капитала используют пассивный счет 82 «Резервный капитал».

На счете 82 «Резервный капитал» создаются:

− резервный фонд заработной платы. Данный резерв формируется на основании ст. 76 Трудового кодекса Республики Беларусь;

− резервный фонд для обеспечения выплаты дивидендов по привилегированным акциям;

− резервный фонд для обеспечения погашения стоимости корпоративных облигаций акционерного общества и начисленных по ним процентов;

− резервный фонд коммерческой организации с иностранными инвестициями;

− иные резервные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством и учредительными документами (в том числе фонд финансирования расходов, связанных со стихийными бедствиями, авариями и катастрофами).

Отчисления в Резервный фонд отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль

Витебский государственный технологический университет

(непокрытый убыток)».

Использование резервного капитала отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счетов − потребителей резервного капитала:

счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» − на суммы, направляемые на покрытие убытка за отчетный год.

Организации, создающие Резервный капитал по своему усмотрению, могут его использовать на различные цели, в том числе на:

− покрытие убытков от хозяйственной деятельности (кредитуют счет 84);

− выплату доходов по облигациям и дивидендов по акциям в случае отсутствия прибыли (кредитуют счета 70 и 75);

− увеличение уставного фонда (кредитуют счет 80);

− покрытие различных непредвиденных расходов (кредитуют счета расходов).

### 13.5 Учет добавочного капитала

Добавочный капитал в отличие от уставного капитала не подразделяется на доли, внесенные конкретными участниками. Он показывает общий долг организации всем участникам.

Добавочный капитал складывается из следующих составляющих:

− эмиссионного дохода, возникающего при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, и дополнительной эмиссии акций;

− прироста стоимости имущества при переоценке.

Добавочный фонд учитывается на пассивном счете 83 «Добавочный капитал».

По счету 83 «Добавочный капитал» отражают:

– суммы от переоценки долгосрочных активов;

– эмиссионный доход акционерного общества;

– часть распределенной прибыли организации в случаях, установленных законодательством и / или учредительными документами (решениями) собственников.

При переоценке имущества его стоимость может увеличиваться или уменьшаться. Добавочный капитал в части прироста стоимости долгосрочных активов формируется по результатам переоценок основных средств, проводимых в соответствии законодательством. Эмиссионный доход акционерного общества представляет собой суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных обществом акций, за минусом издержек по их продаже.

Эмиссионный доход возникает при продаже акций по цене,

Витебский государственный технологический университет

превышающей их номинальную стоимость, при формировании уставного капитала в случае учреждения акционерного общества или увеличения уставного капитала путем дополнительной эмиссии акций или повышения их номинальной стоимости. При размещении дополнительных акций через посредника сумма вознаграждения, выплачиваемого посреднику, относится на уменьшение эмиссионного дохода.

Изменение стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь, отражается по дебету (кредиту) счетов учета соответствующих активов, по которым определен прирост (снижение) стоимости, и кредиту (дебету) счетов 83 «Добавочный капитал», 91 «Прочие доходы и расходы» в порядке, установленном законодательством. Увеличение стоимости имущества при переоценке долгосрочных активов отражается по дебету счетов 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

Уменьшение стоимости долгосрочных активов при переоценке, осуществляемой за счет добавочного капитала, отражается по дебету счета 83 и кредиту счетов по учету имущества (01).

Превышение цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшееся при формировании и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества, отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал». Полученный организацией эмиссионный доход отражается по дебету счетов учета имущества (счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.) и кредиту счета 75.

Счет 83 «Добавочный капитал» применяется при отражении операции по безвозмездно полученному имуществу в пределах одного собственника.

Аналитический учет по счету 83 организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Распределение добавочного фонда между учредителями организации отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» ведется по источникам образования и направлениям использования добавочного фонда.

Аналитический учет изменений стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь, ведется по отдельным объектам основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов.

Счет 83 «Добавочный капитал» является пассивным. По кредиту

Витебский государственный технологический университет

этого счета отражается образование добавочного фонда, а по дебету − его использование.

По кредиту счета 83 «Добавочный капитал» отражаются:

− прирост стоимости долгосрочного и текущего имущества, выявляемый по результатам их переоценки, проведенной в соответствии с законодательством Республики Беларусь, − в корреспонденции с дебетом счетов учета активов, по которым определился прирост стоимости; суммы снижения стоимости долгосрочного и текущего имущества (активов), выявившиеся по результатам их переоценки, отражаются записями по дебету счетов учета активов и кредиту счета 83 «Добавочный капитал»;

− сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного фонда акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного фонда за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость), − в корреспонденции с дебетом счета 75 «Расчеты с учредителями»;

Дебетовые записи по этому счету производятся в случаях:

− направления средств добавочного фонда на увеличение уставного фонда;

− распределения сумм между учредителями организации;

− направления на убытки от списания неиспользуемого имущества в порядке, установленном законодательством;

− увеличения (уменьшения) суммы накопленной амортизации при переоценке объектов основных средств;

− в других случаях, установленных законодательством.

### 13.6 Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убытка

Основной составляющей нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года является чистая прибыль, которая определяется как разница между финансовым результатом за отчетный год (сальдо счета 99 «Прибыли и убытки») и причитающейся к уплате суммой налогов и иных аналогичных обязательных платежей.

Сумма чистой прибыли отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма чистого убытка отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Витебский государственный технологический университет

предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» является активно-пассивным. Кредитовое сальдо этого счета отражает нераспределенную прибыль, а дебетовое сальдо − непокрытый убыток.

Распределение прибыли осуществляется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью или другого компетентного органа. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение резервного капитала, покрытие убытков прошлых лет.

На суммы начисленных доходов учредителям организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности дебетуют счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредитуют счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (работникам организации) и 75 «Расчеты с учредителями» (сторонним участникам). Аналогичная запись осуществляется при начислении промежуточных доходов.

Отчисления в Резервный капитал отражают по дебету счета 84 и кредиту счета 82 «Резервный капитал».

Уменьшение величины уставного фонда до величины чистых активов организации отражается по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Покрытие убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, за счет их вкладов в общее имущество простого товарищества отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Инвентаризация счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» состоит в проверке соответствия данных, указанных по этим статьям, остатку по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Остаток по указанному счету формируется с учетом использования прибыли прошлых лет в отчетном году на увеличение уставного капитала и выплату дивидендов по результатам прошлого года.

**Направление чистой прибыли на покрытие убытка предыдущего года отражают по дебету и кредиту счета 84.**

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с кредита счета 99 «Прибыли и убытки».

Убытки отчетного года списывают с кредита счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» года в дебет счетов:

Витебский государственный технологический университет

82 «Резервный капитал» − при списании за счет средств резервного капитала; 75 «Расчеты с учредителями» − при погашении убытка за счет целевых взносов учредителей организаций;

80 «Уставный капитал» − при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации и других счетов.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» должен обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации или иных аналогичных мероприятий по созданию и приобретению нового имущества и еще не использованные, в аналитическом учете могут разделяться.

### 13.7 Учет целевого финансирования

К целевому финансированию относят средства, получаемые организацией на строго определенные цели: научно-исследовательские работы, подготовку кадров, содержание детских учреждений и др.

Источниками целевого финансирования являются ассигнования из государственного бюджета; взносы родителей; средства, поступающие от других организаций; средства инновационных фондов и др.

Средства целевого финансирования расходуются в соответствии с утвержденными сметами. Использование указанных средств не по назначению запрещается.

Для учета средств целевого назначения используют пассивный счет 86 «Целевое финансирование». Счет 86 «Целевое финансирование» предназначен для обобщения информации о наличии и движении источников средств в некоммерческих организациях (за исключением бюджетных организаций), полученных на их содержание в соответствии со сметой и на другие цели. Поступление средств отражают по кредиту данного счета, а расходование − по дебету. Аналитический учет по счету 86 ведут по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

На счете 86 «Целевое финансирование» не подлежат учету:

− предоставленные налоговые льготы;

− отсрочка и рассрочка по уплате налогов, налоговых кредитов.

Счет 86 «Целевое финансирование» используется представительствами, выделенными на отдельный баланс, для аккумулирования средств, полученных на содержание в соответствии со сметой.

Без открытия представительства деятельность иностранных

Витебский государственный технологический университет

организаций на территории Республики Беларусь запрещена.

Поступившие целевые бюджетные денежные средства оформляют следующей бухгалтерской записью:

**Дебет счетов 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках» и др.**

**Кредит счета 86 «Целевое финансирование».**

Поступление иного имущества за счет бюджетных средств записывают в дебет счетов учета имущества (08, 10 «Материалы» и других счетов) и кредит счета 86 «Целевое финансирование».

Использование средств целевого финансирования на содержание некоммерческих организаций (за исключением бюджетных организаций) отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 20 «Основное производство» и других счетов.

Бюджетные средства, использованные на финансирование капитальных вложений, списываются с дебета счета 86 «Целевое финансирование» в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» при вводе долгосрочных средств в эксплуатацию (дебетуют счета 01 или 04 с кредита счета 08).

В течение срока использования долгосрочных активов в размере начисленной амортизации (дебетуют счета 25, 26 и др., кредитуют счета 02 и 05) бюджетные средства списываются как прочие доходы с дебета счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Бюджетные средства, использованные на финансирование текущих расходов, списывают в дебет счета 86 «Целевое финансирование» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов» в момент принятия к учету таких запасов, начисления оплаты труда или осуществления других расходов за счет бюджетных средств.

Суммы, учтенные по кредиту счета 98, списывают в дебет данного счета с кредита счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» по мере отпуска запасов на производственные нужды, начисления оплаты труда и осуществления других расходов за счет бюджетных средств.

Бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств.

Использование средств целевого финансирования отражают по дебету счета 86 и кредиту счетов:

20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» − при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации;

83 «Добавочный капитал» − при использовании средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств;

98 «Доходы будущих периодов» − при направлении

Витебский государственный технологический университет

коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование расходов и т. п. Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

### 13.8 Учет операций по приобретению имущества на аукционе и по конкурсу

Приватизация государственных и коммунальных предприятий может осуществляться путем продажи их имущества на аукционе (когда от покупателей не требуется выполнения каких-либо условий по отношению к объекту приватизации) или по конкурсу (от покупателей требуется выполнение определенных условий или осуществление инвестиционных программ по отношению к объекту приватизации). При продаже объектов приватизации на аукционе или по конкурсу право собственности на объекты переходит к покупателю, предложившему максимальную цену, которая, как правило, отличается от оценочной стоимости имущества приватизированного предприятия. Эта разница отражается в следующем порядке.

В приватизируемой организации превышение покупной цены над оценочной (начальной) отражают по дебету счета 04 «Нематериальные активы», субсчет «Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества», и кредиту счета 80 «Уставный капитал» с соответствующим увеличением доли каждого участника (собственника).

При превышении оценочной стоимости над покупной ценой имущество учитывается по оценочной стоимости. Возникающая отрицательная деловая репутация отражается на счете 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества» (в сумме превышения оценочной стоимости над покупной). Сумма превышения переносится ежемесячно равными долями в срок, согласованный с приватизированным предприятием, в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» с дебета счета 98.

При зачислении приватизированного предприятия на баланс покупателя − юридического лица стоимость приобретенного имущества приходуется по дебету соответствующих счетов по оценочной стоимости с кредита денежных счетов (в сумме затрат по выкупу). Сумма превышения покупной цены над оценочной отражается на счете 04, субсчет «Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества».

При превышении оценочной стоимости над покупной имущество приходуется по оценочной стоимости, а разница в ценах отражается на

Витебский государственный технологический университет

счете 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества», которая затем ежемесячно списывается со счета 98 на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

### 13.9 Чистые активы организации

Показатель стоимости чистых активов введен частью I Гражданского кодекса РБ для оценки степени ликвидности организаций отдельных организационно-правовых форм.

***Чистые активы*** − это величина, определяемая путем вычитания из суммы имущества организации, принимаемых к расчету, суммы обязательств, принимаемых к расчету.

Имущество, участвующее в расчете, − это денежное и неденежное имущество организации, в состав которого включаются по балансовой стоимости следующие статьи:

основные средства и иные долгосрочные активы, отражаемые в первом разделе актива баланса, за исключением балансовой стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров. По статье «Прочие долгосрочные активы» в расчет принимается задолженность организации за проданное ей имущество;

запасы и затраты, денежные средства, расчеты и прочие активы, показываемые во втором разделе актива баланса, за исключением задолженности участников (учредителей) по их вкладам в Уставный фонд и балансовой стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров.

При наличии у организации на конец года оценочных резервов (по сомнительным долгам, под снижение стоимости материальных ценностей и под обесценение ценных бумаг) показатели статей, в связи с которыми они созданы, принимаются в расчете с соответствующим уменьшением их балансовой стоимости на стоимость данных резервов.

Обязательства, участвующие в расчете, − это обязательства организации, в состав которых включаются следующие статьи:

− статьи третьего раздела пассива баланса − целевые финансирование и поступления;

− статьи четвертого и пятого раздела баланса − долгосрочные и краткосрочные обязательства банкам и иным юридическим и физическим лицам, расчеты и прочие пассивы, кроме сумм, отраженных по статье «Доходы будущих периодов».

Оценка статей баланса, участвующих в расчете стоимости чистых активов, производится в валюте РБ по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Витебский государственный технологический университет

## 13.10 Бухгалтерский учет при реорганизации и ликвидации юридических лиц

При реорганизации юридических лиц (слиянии, присоединении, разделении, выделении, преобразовании) права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему юридическому лицу (или лицам) в соответствии с передаточным актом.

В состав передаточного акта и разделительного баланса, оформляемых при реорганизации юридических лиц, включается бухгалтерская отчетность, составляемая в установленном Министерством финансов Республики Беларусь порядке, в объеме форм годового бухгалтерского отчета на последнюю дату (дату реорганизации).

При слиянии и присоединении отдельных юридических лиц (подразделений) к бухгалтерским балансам каждого из них по желанию их правопреемников могут быть приложены акты инвентаризации имущества и обязательств, подтверждающих достоверность отдельных статей их балансов.

При разделении юридических лиц составляемый разделительный баланс состоит из общего баланса по ранее действовавшему юридическому лицу и балансов каждого нового юридического лица, образованного на базе подразделений, ранее входивших в состав прежней юридического лица.

Данные разделительного баланса являются также и данными баланса каждого нового юридического лица на дату начала его деятельности после его государственной регистрации.

При ликвидации юридического лица принадлежавшее ему имущество продается, а полученные денежные средства направляются на погашение обязательств. Оставшиеся денежные средства зачисляются в Уставный фонд организации. По данной операции производятся записи по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 80 «Уставный капитал» После этой записи оставшиеся денежные средства распределяются между участниками (учредителями) юридического лица в порядке, установленном в учредительных документах.

Операции по распределению капитала отражаются по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» и на выдачу денежных средств − по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счетов учета денежных средств.

В случае недостаточности у ликвидируемого юридического лица имущества и других ликвидных активов для покрытия убытков направляется Уставный фонд.

При нереальности уставного капитала претензии кредиторов к

Витебский государственный технологический университет

должнику предъявляются в установленном законом порядке.

Реорганизацию юридических лиц рекомендуется приурочивать к концу определенного отчетного периода (года или квартала).

## РАЗДЕЛ V. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Второе уравнение модели бухгалтерского учета Лука Пачиоли представляет собой формулу для расчета результатов финансовой деятельности:

**доходы − расходы = прибыль (revenues - expenses = income).**

**Доход (Revenue)** − это стоимость, соответствующая общему количеству выгод, полученных от ведения бизнеса.

**Прибыль (Income)** − стоимость "практического результата", который получается после вычитания расходов из дохода.

Рассмотренное уравнение лежит в основе второго важного финансового отчета организации – отчета о доходах или отчета о прибыли и убытках. Рассмотрим методику учета доходов и расходов организации.

### 14 УЧЕТ РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

#### 14.1 Учет расходов организации. Задачи учета расходов.

**Затраты организации** – это стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются имуществом (активами) организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах.

**Экономические выгоды** – это получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов.

**Расходы** в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

расходы по текущей деятельности;

расходы по инвестиционной деятельности;

расходы по финансовой деятельности.

Различают **прямые и косвенные** затраты. **Прямые затраты** – это

Витебский государственный технологический университет

затраты, связанные с производством определенного вида продукции, выполнением определенного вида работ, оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг. **Косвенные затраты** – это затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением нескольких видов работ, оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг по определенной базе распределения.

**Себестоимость** готовой продукции, работ, товаров, услуг представляет собой часть расходов по текущей деятельности организации.

**Текущая деятельность** – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Себестоимость готовой продукции, товаров, работ, услуг в частности включает:

в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, – прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг;

в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – стоимость приобретения предназначенных для реализации (в ценах приобретения или в розничных ценах, за исключением сумм реализованных торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров);

в организации – профессиональном участнике рынка ценных бумаг – стоимость приобретения предназначенных для реализации ценных бумаг.

К прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты.

В состав прямых материальных затрат включается стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

В состав прямых затрат на оплату труда включаются затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат.

В состав прочих прямых затрат включаются иные затраты, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

Витебский государственный технологический университет

В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

К управленческим расходам относятся:

− в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, – условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»), за исключением случаев, установленных законодательством;

− в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – расходы, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»);

− в организации – профессиональном участнике рынка ценных бумаг – расходы на осуществление текущей деятельности.

В организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (учитываемые на счете 25 с одноименным названием) включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг или относятся к управленческим расходам в порядке, установленном учетной политикой организации.

Если вышеперечисленные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг, они списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов.

Если же такие затраты относятся к управленческим расходам, они списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»).

В состав расходов на реализацию включаются:

− в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, – расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-6 «Расходы на реализацию»);

− в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» (за вычетом управленческих расходов) и списываемые в полной сумме (за

Витебский государственный технологический университет

исключением 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) в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-6 «Расходы на реализацию»).

Таким образом, общехозяйственные расходы и расходы на реализацию в себестоимость продукции для целей бухгалтерского учета не включаются, а прямо в полной сумме за отчетный период относятся на убытки организации (списываются в конце периода в Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»).

Следовательно, в системе бухгалтерского учета полная себестоимость как готовой, так и реализованной продукции, работ, услуг на отдельном счете не собирается, и расчет такой себестоимости предполагает множество дополнительных арифметических действий с информацией нескольких бухгалтерских счетов.

Таким образом, в общем виде себестоимость продукции − выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию.

В состав **прочих** расходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» **по дебету** (субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»), включаются:

расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;

стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, переданных безвозмездно;

расходы от уступки права требования;

суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;

суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов;

суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам;

суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

расходы по аннулированным производственным заказам;

расходы обслуживающих производств и хозяйств;

материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;

не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам;

штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;

неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные

Витебский государственный технологический университет

организацией, подлежащие к уплате;

расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;

расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;

другие расходы по текущей деятельности.

Не признается расходами организации выбытие активов:

в связи с приобретением и созданием основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;

в качестве вкладов в уставные фонды других организаций, в связи с приобретением акций и иных ценных бумаг не с целью их реализации;

по договорам комиссии, поручения и иным аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя и т. п.;

в порядке авансов, предварительной оплаты товаров и других активов, работ, услуг;

в счет задатка;

в счет залога;

в погашение кредитов, займов, полученных организацией.

Основные задачи бухгалтерского учета затрат на производство и расчета себестоимости продукции − это учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг; учет фактических затрат на производство продукции; расчет себестоимости продукции; выявление резервов снижения затрат продукции.

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и расчет себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений.

В практике бухгалтерского учета Беларуси учет затрат на производство и расчет себестоимости продукции являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета.

## 14.2 Основные принципы организации учета затрат на производство и расчет себестоимости продукции

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах: неизменность принятой методологии учета затрат на производство и расчета полной либо неполной производственной себестоимости продукции в течение года; полнота отражения в учете всех хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения; разграничение в учете затрат между товарным выпуском и

Витебский государственный технологический университет

незавершенным производством; регламентация состава затрат на производство продукции.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции − четкое определение состава производственных затрат.

В нашей стране состав себестоимости продукции регламентируется государством. Основные принципы формирования этого состава определены в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов Минфина Республики Беларусь и других нормативных актах этого министерства.

Регламентирующая роль государства по отношению к себестоимости продукции проявляется также в установлении норм амортизации основных средств, тарифов отчислений на социальное страхование, нормировании определенных видов затрат (на топливно-энергетические, командировочные и др. затраты).

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор перечня синтетических и аналитических счетов производства и объектов калькуляции.

В крупных и средних организациях для учета затрат на производство продукции применяют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», собирательно-распорядительные счета: 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов», и др. По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту − их списание. По окончании месяца учтенные на собирательно-распределительных счетах (25, 26, 28, 97) затраты списывают на счета основного и вспомогательного производств.

С кредита счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство.

В малых организациях для учета затрат на производство используют, как правило, счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» или только счет 20.

Приведем основные хозяйственные операции по счетам издержек производства и порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 14.1 − Основные хозяйственные операции по учету затрат

| Дебет | Кредит | Содержание хозяйственной операции |
|---|---|---|
| 20 | 02 | На сумму начисленной амортизации по основным средствам, используемым в основной |



Витебский государственный технологический университет

| Дебет | Кредит | Содержание хозяйственной операции |
|---|---|---|
| | | производственной деятельности, которая может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции |
| 20 | 05 | На сумму начисленной амортизации по нематериальным активам, используемым в основной производственной деятельности, которая может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции |
| 20 | 10 | Списаны на затраты основного производства материальные ценности, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции |
| 10 | 20 | Оприходование возвратных отходов |
| 20 | 28 | Списаны на основное производство потери от брака |
| 20 | 60 (76) | Списание на затраты основного производства стоимости выполненных работ, оказанных услуг поставщиками (подрядчиками), которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции |
| 20 | 70 | Отражены расходы на оплату труда и другие выплаты работникам основного производства, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции |
| 20 | 69 | Начислены взносы в ФСЗН от сумм оплаты труда и иных выплат работникам, занятым в основном производстве |
| 20 | 76 | Отражены отчисления на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белгосстрах |
| 20 | 71 | Списаны суммы денежных средств, израсходованных подотчетными лицами на затраты основного производства, которая может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции |
| 20 | 23, 25 | Списание затрат вспомогательных производств в себестоимости основного производства. Списаны на себестоимость продукции по методике, изложенной в учетной политике, общепроизводственные затраты |
| 43 | 20 | Оприходована на склад поступившая готовая продукция |

Объекты калькуляции − отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется, как правило, по

Витебский государственный технологический университет

объектам калькуляции. Разрешается открывать аналитические счета не на каждый объект, а на их группу.

Для каждого объекта выбирается калькуляционная единица, в качестве которой применяют в основном натуральные (тонны, метры и др.) и условно-натуральные единицы, исчисленные с помощью коэффициентов (тысяча условных банок консервов и др.). Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной натуральной единицей. В перерабатывающих организациях, например, учетной единицей является 1 кг продукции, а калькуляционной единицей − 1 т или 1 ц. Применение укрупненных калькуляционных единиц упрощает составление отчетных калькуляций (расчетов себестоимости).

## 14.3 Понятие расходов организации и определение их величины

Расходами организации признаются уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не относятся к расходам организации затраты, связанные с осуществлением капитальных и финансовых вложений и непроизводственные затраты:

по приобретению или созданию долгосрочных активов;

по вкладам в уставные (складочные) капиталы других организаций, на приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи;

перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений и иных аналогичных мероприятий;

по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;

в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и ценностей, работ и услуг;

в погашение кредита, займа, полученного организацией.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации подразделяются на:

расходы по текущей деятельности (операционные);

прочие расходы.

Витебский государственный технологический университет

**Прочие расходы** не учитываются на счетах издержек производства и обращения. В конечном итоге их отражают на счетах 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы».

**Расходы по обычным видам деятельности, или операционные, или текущие расходы** − это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также с приобретением и продажей товаров.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды и прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с указанными видами деятельности. Если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности организаций, то расходы по осуществлению этих видов деятельности относятся к прочим расходам по обычной деятельности.

Расходы по обычным видам деятельности формируются из: расходов по приобретению сырья, материалов, товаров и (или) материально-производственных запасов;

расходов по переработке материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг;

расходов по продаже продукции (работ, услуг) и товаров. Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы принимаются к учету в сумме оплаты этой части расходов и кредиторской задолженности.

Величина оплаты (цена сделки) и кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком или иным контрагентом. Если цена в договоре не указана и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимают цену, по которой в сравниваемых обстоятельствах организация обычно определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов или иных ценностей, работ, услуг, либо предоставленных во временное пользование аналогичных активов.

При оплате приобретенных ценностей, работ и услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к учету в полной сумме кредиторской

Витебский государственный технологический университет

задолженности.

Величина оплаты и кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется стоимостью товаров или иных ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость этих товаров или иных ценностей устанавливают исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных товаров и иных ценностей. При невозможности установить стоимость товаров или иных ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и кредиторской задолженности определяется стоимостью продукции и товаров, полученных организацией. Стоимость этой продукции и этих товаров устанавливают исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

В случае изменения обязательств по договору первоначальная величина оплаты и кредиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию, которую устанавливают исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных активов.

Величина оплаты и кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок и накидок. При определении величины оплаты учитывают также суммовые разницы, возникающие в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

### 14.4 Признание (учет) расходов организации

Расходы **признаются (т. е. учитываются)** в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

сумма расходов может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т. е. когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов).

Если в отношении любых расходов организации не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в учете эти расходы признаются дебиторской задолженностью.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины



Витебский государственный технологический университет

амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию (отражению) в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности расходы признаются в том отчетном периоде, в котором совершены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Если организацией принят порядок признания выручки после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов;

независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;

когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

## 14.5 Классификация расходов организации по текущей деятельности (операционная деятельность)

Большое значение для правильной организации учета расходов организации имеет их классификация. Расходы по текущей (операционной) деятельности на постсоветском пространстве группируют по месту их возникновения, видам продукции (работ, услуг) и видам расходов.

***По месту возникновения*** расходы группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям организации. Такая группировка затрат необходима для организации внутризаводского хозрасчета и определения производственной

Витебский государственный технологический университет

себестоимости продукции.

***По видам продукции (работ, услуг)*** расходы группируют для расчета их себестоимости.

Расходы организации на производство продукции складываются из следующих элементов:

материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация;

прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Группировка расходов по экономическим элементам показывает, ***что именно*** израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов расходов в общей сумме расходов. При этом по элементу материальных затрат отражают только покупные материалы, изделия, топливо и энергию. Оплату труда и отчисления на социальные нужды отражают только применительно к персоналу текущей (основной) деятельности.

Для расчета себестоимости **отдельных видов** продукции в системе управленческого учета расходы организации группируют и учитывают по статьям калькуляции.

Помимо указанных группировок затраты на производство со времен бывшего СССР классифицируют и по ряду других признаков (табл. 14.2).

**Основными** называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы и другие затраты, кроме общепроизводственных и общехозяйственных затрат.

Таблица 14.2 − Классификация затрат на производство продукции

| Вид классификации | Подразделение затрат |
|---|---|
| По экономической роли в процессе производства | Основные и накладные |
| По составу (однородности) | Одноэлементные и комплексные |
| По способу включения в себестоимость продукции | Прямые и косвенные |
| По отношению к объему производства | Переменные, условно-переменные и условно-постоянные |
| По периодичности возникновения | Текущие и единовременные |
| По эффективности | Производительные и непроизводительные |

Для целей финансовой (бухгалтерской) отчетности, то есть в



Витебский государственный технологический университет

рамках финансового бухгалтерского учета затраты включают в себя сырье, расходы на оплату труда производственных рабочих и другие расходы, включаемые в стоимость продаж, а также накладные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства:

| |
|---|
| Себестоимость продаж |
| Коммерческие расходы |
| Общие и административные расходы |

**МСФО.** Расходы организации согласно МСФО должны соответствующим образом классифицироваться.

Организация обязана представлять анализ расходов, используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на их назначении внутри организации, в зависимости от того, какое представление является надежным и дает более значимую информацию (МСБУ 1, П.88). Поощряется представление анализа, указанного в параграфе 88, непосредственно в отчете о прибылях и убытках (*МСБУ 1,* П.89).

Расходы разбиваются на подклассы для того, чтобы выделить те компоненты финансовых результатов деятельности, которые могут различаться по таким характеристикам как частота, потенциал прибыли или убытка и предсказуемость. Этот анализ представляется в одной из двух форм (МСБУ 1, П.90).

Первая форма анализа называется методом «по характеру расходов». Расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и расходы на рекламу), и не перераспределяются в соответствии с их различным назначением внутри организации. Этот метод может быть легко применим, потому что не требуется распределения расходов в соответствии с функциональной классификацией. Пример классификации с помощью метода по характеру расходов выглядит следующим образом (МСБУ 1, П.91).

Метод «по характеру расходов»

| | |
|---|---|
| Выручка | X |
| Прочий доход (Прочий операционный доход) | X |
| Изменения в запасах ГП и НП | X |
| Использованное Сырье и материалы | X |
| Расходы на вознаграждения работникам (Заработная плата) | X |
| Амортизация | X |
| Прочие операционные расходы | X |

Витебский государственный технологический университет

| | |
|---|---|
| Итого Расходы (Суммарные операционные расходы) | (X) |
| Прибыль (Прибыль от операционной деятельности) | X |

Вторая форма анализа называется методом «по назначению расходов» или «по себестоимости продаж» и дает разбивку расходов в соответствии с их назначением как часть себестоимости продаж или, например, расходов на сбыт или ведение административной деятельности. Как минимум, организация раскрывает по этому методу отдельно от других расходов свою себестоимость продаж. Этот метод может дать пользователям более значимую информацию, чем классификация расходов по характеру, но проведение распределения расходов по их назначению может необходимо повлечь за собой субъективность распределения и значительные усилия по выработке соответствующего суждения. Пример классификации с помощью метода по назначению расходов выглядит следующим образом (МСБУ 1, П.92):

Метод «по назначению расходов» или «по себестоимости продаж»

| | |
|---|---|
| Выручка | X |
| Себестоимость продаж | (X) |
| Валовая прибыль | X |
| Прочий доход (Прочий операционный доход) | X |
| Расходы на сбыт | (X) |
| Административные расходы | (X) |
| Прочие расходы (Прочие операционные расходы) | (X) |
| Прибыль (Прибыль от операционной деятельности) | X |

Организации, классифицирующие расходы по назначению, обязаны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая расходы на амортизацию и расходы на вознаграждения работникам (МСБУ 1, П.93).

### 14.6 Учет расходов по элементам затрат

На постсоветском пространстве по устоявшейся традиции затраты, образующие себестоимость продукции, группируются, как уже отмечалось, по следующим элементам: материальные затраты (за вычетом стоимости отходов), затраты на оплату труда, отчисления на

Витебский государственный технологический университет

социальные нужды, амортизация основных средств и нематериальных активов, прочие затраты.

**«Материальные затраты»** отражают стоимость:

покупных сырья и материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды, а также комплектующих, изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке в данной организации;

работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами организации, не относящимися к основному виду деятельности;

природного сырья − отчисления на воспроизводство минерально-производственной базы, рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, плата за древесину, отпускаемую на корню, плата за пользование водными объектами;

топлива всех видов, приобретаемого со стороны и расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;

покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические и другие производственные и хозяйственные нужды;

потери от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

Под **возвратными отходами** производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению.

Возвратные отходы оценивают в следующем порядке:

по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть применены для производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства,

Витебский государственный технологический университет

изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованы на сторону;

по полной цене исходного материального ресурса, если отходы продаются покупателям для использования в качестве полноценного ресурса.

**«Затраты на оплату труда»** отражают затраты на оплату труда основного производственного персонала организации, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты, в том числе компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в пределах норм, предусмотренных законодательством, компенсации, выплачиваемые в установленных законодательством размерах женщинам, находящимся в частично оплачиваемом отпуске по уходу за ребенком до достижения им определенного законодательством возраста, а также затраты на оплату труда не состоящих в штате работников, занятых в основной деятельности.

По элементу **«Отчисления на социальные нужды»** отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

По элементу **«Амортизация основных средств»** отражают сумму амортизационных отчислений, исчисленную исходя из их балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке норм, включая и ускоренную амортизацию их активной части, производимую в соответствии с законодательством.

Организации, осуществляющие деятельность на условиях аренды, по элементу «Амортизация основных средств» отражают амортизационные отчисления как по собственным, так и по арендованным основным средствам.

В этом элементе затрат отражают также амортизационные отчисления от стоимости основных средств (помещений), предоставляемых бесплатно организациям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы, а также от стоимости помещений и инвентаря, предоставляемых медицинским учреждениям для создания медпунктов непосредственно на территории организации.

**«Прочие затраты»** отражают налоги, сборы, платежи (в том числе по обязательным видам страхования), отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, платежи за выбросы (сборы) загрязняющих веществ, на командировки, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи,

Витебский государственный технологический университет

вычислительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных средств (или их отдельных частей), а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

## 14.7 Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции

Перечень статей затрат (калькуляции), их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства (независимо от формы собственности организации), а также учетной политикой организации.

При этом устанавливаемая для соответствующей отрасли (подотрасли, виду деятельности) группировка затрат по статьям должна обеспечить наибольшее выделение расходов, связанных с производством отдельных видов продукции, которые могут быть прямо и непосредственно включены в их себестоимость (прямые расходы).

***Учет материальных затрат***

Сырье и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляют лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Под расходом сырья и материалов в производстве понимают их непосредственное потребление в процессе производства. Отпуск сырья и материалов в кладовые цехов рассматривается не как расход на производство, а как перемещение материальных ценностей.

Бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности ***ведомости распределения израсходованных сырья и материалов,*** где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому по отдельным синтетическим производственным счетам.

Во многих отраслях и производствах распределение сырья и материалов по видам продукции осуществляется прямым путем, так как в первичных документах по их расходованию указывается вид (код) изделия. Однако в ряде отраслей и производств сырье и материалы расходуются на группу изделий, и поэтому по видам продукции они распределяются косвенно-нормативным или коэффициентным способом.

Витебский государственный технологический университет

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов показывается за вычетом стоимости возвратных отходов. Под возвратными отходами понимают остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе превращения исходного сырья в готовую продукцию, утратившие полностью или частично первоначальные свойства и потерявшие возможность использования по прямому назначению.

Отходы подразделяют на возвратные и безвозвратные. ***Возвратными*** называются отходы, которые могут быть использованы организацией или реализованы на сторону (обрезки, стружки и др.).

***Безвозвратными*** называются отходы, которые невозможно или нецелесообразно использовать при существующей технике, технологии и организации производства (распыл, угары и др.).

Оценку возвратных отходов осуществляют в зависимости от их характера и направления использования.

Безвозвратные отходы оценке не подлежат.

Количество и стоимость возвратных отходов целесообразно по каждому виду продукции определять прямым путем, а при невозможности этого – распределять возвратные отходы по видам продукции пропорционально количеству и стоимости израсходованных сырья или материалов.

Возвратные отходы оформляются следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 10 «Материалы»;

Кредит счета 20 «Основное производство» или

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

Расход **вспомогательных материалов** учитывают обычно так же, как и основных. Однако между объектами калькуляции они распределяются согласно применяемым базам или признакам распределения.

По статье **«Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций»** отражают затраты на покупные изделия и полуфабрикаты, используемые данной организацией для производства готовой продукции. В эту же статью включаются затраты на оплату услуг производственного характера, оказываемых другими организациями, которые могут быть прямо отнесены на стоимость отдельных изделий. Другие работы и услуги производственного характера, выполняемые подрядными организациями и непромышленными производствами и хозяйствами своей организации, относятся на статьи затрат в зависимости от характера работ и услуг.

К покупным изделиям и полуфабрикатам обычно относят изделия, узлы и заготовки, приобретаемые у других организаций. Они направляются на комплектование продукции или подвергаются

Витебский государственный технологический университет

дополнительной обработке для получения готовой продукции.

Для контроля за использованием и движением полуфабрикатов иногда составляют баланс движения полуфабрикатов, в котором по каждому их виду отражают остаток в цехе на начало месяца, поступление за месяц (произведено, поступило со склада, исправление брака), расход за месяц (по направлениям) и остаток на конец месяца. При проведении инвентаризации данные о фактических остатках по балансу сопоставляют с учетными и выясняют причины расхождений.

Покупные полуфабрикаты предназначены для производства конкретных изделий и обычно прямым путем относятся на эти изделия. При невозможности прямого учета стоимость покупных полуфабрикатов распределяют между изделиями способами, применяемыми для распределения сырья и основных материалов.

По статье **«Топливо и энергия на технологические цели»** отражают стоимость израсходованного топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, непосредственно расходуемых в процессе производства продукции. Расход различных видов энергии по отдельным цехам и другим участкам определяют по счетчикам и приборам. Стоимость топлива и энергетических расходов между отдельными видами продукции распределяют в ***ведомости распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств.*** При этом такие расходы распределяют между отдельными видами продукции исходя из норм их расхода.

Использованные на технологические цели топливо и энергию проводят в дебет счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При этом расход покупной электроэнергии на технологические цели оформляют следующей записью:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Стоимость топлива и энергии, израсходованных на содержание оборудования и хозяйственные нужды, списывают в дебет счетов 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты» с кредита указанных ранее счетов.

### 14.8 Учет затрат на оплату труда

По статье **«Заработная плата производственных рабочих»** учитывают основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих, непосредственно связанных с выработкой продукции. В состав основной заработной платы производственных

Витебский государственный технологический университет

рабочих включают: оплату операций и работ по сдельным нормам и расценкам, а также повременную оплату труда; доплаты по сдельно- и повременно-премиальным системам оплаты труда, и др.; доплату к основным сдельным расценкам в связи с отступлением от нормальных условий производства.

Для отнесения суммы заработной платы и отчислений органам социального страхования на объекты калькуляции составляют ***разработочную таблицу распределения заработной платы*** на основании первичных документов по учету выработки и расчетно-платежных ведомостей.

Основная заработная плата производственных рабочих включается в расходы по отдельным видам продукции или однородных ее видов прямым путем. Ту часть заработной платы, которую невозможно прямым путем отнести на себестоимость отдельных изделий, распределяют пропорционально применяемым базам распределения.

Дополнительную заработную плату производственных рабочих и отчисления на социальные нужды с заработной платы производственных рабочих распределяют между видами продукции пропорционально основной заработной плате производственных рабочих или другим базам распределения.

### 14.9 Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов и платежей

**Учет расходов будущих периодов.** Расходы будущих периодов − затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 70, 69, 76 и др.). Ежемесячно или в другие сроки учтенные на дебете счета 97 расходы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 «Расходы на реализацию» и др. Сроки списания расходов будущих периодов, а также соответствующие счета, на которые списываются указанные расходы, регламентируются нормативными правовыми актами или определяются самими организациями. Например, расходы по ремонту основных средств, учтенные в начале года на счете 97, списывают ежемесячно либо пропорционально объему производства по месяцам, либо равномерно по месяцам. Из общего состава расходов будущих периодов

Витебский государственный технологический университет

отдельной калькуляционной статьей по счету 20 «Основное производство» отражают лишь расходы по подготовке и освоению производства. Остальные расходы списывают со счета 97 в дебет счетов 25, 26 или других счетов.

Списание пусковых расходов оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов».

В целях равномерного включения затрат в издержки производства и обращения организации могут в установленном порядке создавать резервы предстоящих расходов и платежей: на предстоящую оплату отпусков работникам; производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; предстоящих затрат по ремонту предметов проката и на другие цели, предусмотренные законодательством, нормативными актами Министерства финансов РБ или отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

Созданные резервы отражают по кредиту пассивного счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и дебету счетов издержек производства или обращения (20, 23, 25, 26 и др.).

Фактически использованные суммы ранее начисленных резервов списывают в дебет счета 96 с кредита расчетных и других счетов (счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на суммы оплаты труда за время отпуска, ежегодного вознаграждения за выслугу лет и др.).

## 14.10 Учет расходов по обслуживанию производства и управлению

К расходам по обслуживанию производства и управлению относят расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Первые два вида расходов включают в себестоимость продукции по статье **«Общепроизводственные расходы»** и учитывают на синтетическом счете 25 «Общепроизводственные затраты»; общехозяйственные расходы учитывают на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и по такой же статье включают в себестоимость продукции для целей бизнес планирования, но не для целей бухгалтерского учета. По дебету счетов в течение месяца отражают затраты, по кредиту осуществляют списание затрат на производственные счета (за исключением счета 26, который закрывается на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»). После завершения месяца остатки на указанных счетах отсутствуют.

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования



Витебский государственный технологический университет

учитывают обычно на отдельном субсчете счета 25 «Общепроизводственные расходы».

По окончании месяца расходы на содержание и эксплуатацию оборудования списывают на счета 20 «Основное производство» и 28 «Брак в производстве» (в части исправимого брака) и распределяют между отдельными видами продукции и незавершенным производствомсогласно применяемым базам распределения (чаще всего пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих).

На втором субсчете счета 25 «Общепроизводственные расходы» ведут учет расходов по обслуживанию, организации, управлению структурным подразделением (цехом, производством и т. д.).

По окончании месяца расходы списывают в дебет счетов 20 «Основное производство» и 28 «Брак в производстве».

Общие для всей организации расходы учитывают на активном синтетическом счете 26 «Общехозяйственные затраты».

По окончании месяца общехозяйственные расходы списывают в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» с кредита счета 26 «Общехозяйственные затраты».

### 14.11 Учет потерь от брака

Статья «Брак в производстве» имеется, как правило, только в отчетных калькуляциях.

Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам. В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценке готовой продукции или полуфабрикатов, брак делят на исправимый и неисправимый (окончательный).

Исправимым браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно.

Неисправимым (окончательным) браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно и экономически нецелесообразно. Такие изделия реализуют по ценам возможного использования или используют в качестве вторичного сырья для переработки на другие виды продукции.

В зависимости от места обнаружения брака различают брак внутренний и внешний. Внутренним считают брак, обнаруженный в организации до отправки продукции покупателю. Внешним называется

Витебский государственный технологический университет

брак, обнаруженный после передачи продукции покупателю.

При выявлении брака работники отдела технического контроля делают соответствующие отметки в первичных документах по учету выработки.

Неисправимый брак, кроме того, оформляется ***актом о браке*** или ***ведомостью о браке,*** в которой фиксируется несколько фактов брака.

Акт утверждается руководителем организации, который принимает решение о порядке списания потерь от брака − за счет виновных лиц или за счет прибыли.

Потери от неисправимого брака рассчитывают вычитанием из его себестоимости стоимости забракованных изделий по ценам возможного использования и сумм, удерживаемых с виновников брака.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяют исходя из стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, израсходованных на исправление брака, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли общепроизводственных расходов.

Потери от внутреннего исправимого брака определяют вычитанием из его себестоимости сумм, удерживаемых с виновников брака.

Стоимость внешнего брака состоит из производственной себестоимости забракованной продукции, расходов по приобретению этой продукции покупателями, а также транспортных расходов при замене забракованной продукции или расходов потребителя на исправление забракованной продукции. Штрафы, уплаченные покупателям за поставку бракованной продукции, относят на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и в стоимость потерь от брака не включают.

Синтетический учет потерь от брака ведут на активном счете 28 «Брак в производстве». По дебету этого счета отражают затраты по исправлению частичного брака (с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.), а также себестоимость окончательного брака (с кредита соответствующего счета производства).

Потери от брака списывают с кредита счета 28 «Брак в производстве» в дебет различных счетов в зависимости от причин брака и порядка возмещения потерь:

счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — если брак произошел по вине рабочих;

счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» − если брак произошел по вине поставщиков недоброкачественных сырья и материалов;

счета 10 «Материалы» − на стоимость забракованных изделий по

Витебский государственный технологический университет

цене возможного использования;

соответствующего счета производства (счета 20 «Основное производство») − если невозмещенные потери от брака относятся на себестоимость готовой продукции.

Аналитический учет потерь от брака ведут в каждом цехе, по видам забракованной продукции и статьям расходов.

### 14.12 Учет потерь от простоев и прочих производственных расходов

Простои могут быть вызваны внутренними причинами (т. е. по вине самой организации), внешними причинами (по вине поставщиков сырья и материалов, из-за прекращения подачи электроэнергии, воды и т. п.) и стихийными бедствиями.

Простои оформляют ***простойным листком,*** в котором указывают время простоя, его причины, причитающуюся рабочим за простой сумму заработной платы и другие необходимые сведения.

В состав потерь от простоев по внутренним и внешним причинам включают оплату труда производственных рабочих за время простоя, отчисления на социальные нужды, стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченных за это время. Потери от простоев по внутренним причинам учитывают по статье **«Общепроизводственные расходы»**.

Потери от простоев по внешним причинам относят на виновные организации или включают в состав расходов от текущей деятельности (дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»), если эти потери не подлежат возмещению. Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, списывают на уменьшение прибыли организации, то есть в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

### 14.13 Учет затрат на производство и расчет себестоимости работ и услуг вспомогательных производств

Вспомогательные производства обслуживают основное производство, обеспечивая его сжатым воздухом, водой, электроэнергией, паром и т. п.

**К вспомогательным производствам промышленности** относятся энергетические хозяйства, ремонтно-механические и ремонтно-строительные мастерские, цеха производства тары,

Витебский государственный технологический университет

транспортные хозяйства, холодильники и др.

Учет вспомогательных производств осуществляется на активном синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства».

В дебет счета 23 в течение месяца относятся все затраты вспомогательных производств с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», счетов 02, 05, 11, 16, 21, 23, 43, 60, 69 и др.).

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяют пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения (1 кВт • ч электроэнергии, 1 Гкал тепла, 1 т пара, 1000 $м^3$ сжатого воздуха, 1 $м^3$ воды, 1 т перевозок или 1 ч работы автомобиля, 1 т приведенного грузооборота и др.).

Фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг списывают со счета 23 в дебет счетов:

20 «Основное производство» − при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству или основному виду деятельности;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» − при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» − при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам и хозяйствам; других счетов (08, 10, 15, 21, 28 и др.).

### 14. 14 Учет расходов на реализацию

К расходам на реализацию (коммерческие расходы) относят расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком.

В состав коммерческих расходов включают:

расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (стоимость услуг своих вспомогательных цехов, занятых изготовлением тары и упаковки, стоимость тары, приобретенной на стороне, оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями);

расходы на транспортировку продукции (расходы на доставку продукции на станцию или пристань отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и т. п., оплата услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор);

комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и

Витебский государственный технологический университет

посредническим организациям, в соответствии с договорами;

затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, на участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие аналогичные затраты;

прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке и т. п.).

Для учета коммерческих расходов используют счет 44 «Расходы на реализацию». По дебету этого счета учитывают расходы на реализацию с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

счета 10 «Материалы» − на стоимость израсходованной тары; счета 23 «Вспомогательные производства» − на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия; счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» − на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;

счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

По окончании каждого месяца расходы на реализацию списывают в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в полной сумме. Списание расходов на реализацию оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

Кредит счета 44 «Расходы на реализацию».

**Особенности учета затрат в торговых организациях**

В организациях торговли в состав издержек обращения и производства включаются расходы, возникающие в процессе движения товаров до потребителей, а также расходы, связанные с выпуском и реализацией продукции собственного производства и продажей покупных товаров в организациях общественного питания.

Расходы, включаемые в издержки обращения и производства организаций торговли, отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от срока их оплаты.

Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, должны учитываться на счете 97 «Расходы будущих периодов» и подлежат отнесению на издержки обращения и производства в течение срока, к которому они относятся, ежемесячно равными частями, согласно утвержденным руководителем организации расчетам.

Витебский государственный технологический университет

В целях равномерного отражения предстоящих расходов в издержках обращения и производства отчетного периода организации торговли могут создавать резервы предстоящих расходов, которые учитываются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов»: на предстоящую оплату отпусков работникам; резерв на списание естественной убыли в пределах утвержденных норм естественной убыли на предприятиях торговли, имеющих склады. Образование других резервов разрешается только в порядке, установленном законодательством. Образование резервов производится за счет отчислений, включаемых в издержки обращения и производства в сроки, которые обоснованы специальными расчетами, утвержденными руководителем организации.

В конце отчетного года в случае превышения фактически начисленного резерва над суммой расчета, подтвержденного инвентаризацией, производится сторнировочная запись издержек обращения и производства.

По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва присоединяется к финансовым результатам.

Единовременные затраты могут при отсутствии резервов списываться на издержки обращения и производства того месяца, в котором они произведены.

В организациях торговли издержки обращения в течение месяца учитывают на счете 44 «Расходы на реализацию».

В конце месяца сумму издержек обращения и производства, приходящуюся на реализованные за текущий месяц товары, списывают в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Сальдо счета 44 «Расходы на реализацию» равно сумме издержек обращения, приходящейся на остаток не реализованных на конец отчетного периода товаров. При этом сумма издержек обращения и производства, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, рассчитывается по среднему проценту издержек обращения и производства за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) суммируются транспортные расходы на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;

2) определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остаток товаров на конец месяца;

3) отношением определенной в подпункте 1 суммы издержек обращения и производства к сумме реализованных и оставшихся товаров (подпункт 2) определяется средний процент издержек обращения и производства от общей стоимости товаров;

4) умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца.

Витебский государственный технологический университет

В организациях общественного питания показатель «товарные запасы» охватывает запасы сырья, товаров, полуфабрикатов, готовой продукции, находящиеся во всех подразделениях организации.

### 14.15 Сводный учет затрат на производство

Сводный учет затрат на производство организуется по **бесполуфабрикатному** или **полуфабрикатному варианту**.

При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу). В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражают. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а рассчитывают лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и рассчитывают себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. При этом бухгалтерские записи на счете 20 «Основное производство» столько раз повторяют ранее учтенные производственные затраты, сколько этапов обработки проходят сырье и основные материалы. Такое наслоение ранее учтенных затрат на производство усложняет учет и расчет себестоимости продукции. Вместе с тем этот вариант позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки.

Затраты на производство продукции включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты — предварительной (арендная плата и др.) или последующей (оплата отпусков рабочих и др.).

Непроизводительные расходы и потери от брака отражают в учете в том отчетном месяце, в котором они выявлены.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяют ***ведомость сводного учета затрат на производство.*** Остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье переносят в ведомость отчетного месяца из ведомости предыдущего. Затраты за отчетный месяц, себестоимость окончательного брака, оценку незавершенного производства на конец месяца определяют по соответствующим счетам. Фактическую себестоимость готовой продукции по каждой статье затрат рассчитывают следующим образом: к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный месяц, вычитают себестоимость окончательного брака и остатков незавершенного производства на конец месяца.

Переменные расходы учитывают на счетах 20, 23 и 29. Условно-

Витебский государственный технологический университет

переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают на счета 20 и 23. Условно-постоянные расходы в части производственных затрат учитывают на счете 26. В конце отчетного периода условно-постоянные расходы списывают со счета 26 в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Таким образом, при вновь введенной методике группировки и списания затрат на производство на счетах 20, 23, 29 отражают неполную производственную себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов). По окончании отчетного периода неполную фактическую себестоимость продукции списывают с кредита счетов 20, 23 и 29 в дебет счета 43 и других счетов. Следовательно, готовая продукция, товары отгруженные, незавершенное производство также будут отражаться в учете и отчетности по неполной производственной себестоимости. При использовании такой группировки и списания затрат на производство отечественная система учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции становится близкой к системе «директ-костинг», широко используемой в странах с развитой рыночной экономикой.

### 14.16 Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

Одним из основных показателей работы предприятия является себестоимость продукции. ***Расчет себестоимости единицы отдельных видов продукции или работ и всей реализованной продукции называется калькуляцией.*** Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную, или фактическую, калькуляции.

***Плановые калькуляции*** определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). ***Нормативные калькуляции*** составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). ***Отчетные, или фактические, калькуляции*** составляются по данным бухгалтерского управленческого учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают и непланируемые непроизводительные расходы.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляют различными методами. Под ***методом калькуляции*** понимают систему приемов, используемых для расчета себестоимости калькуляционной единицы. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного

Витебский государственный технологический университет

производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции.

На промышленных предприятиях применяют нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

## 14.17 Учет затрат на содержание объектов непроизводственной сферы

К объектам непроизводственной сферы относят обслуживающие производства и хозяйства, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации, — состоящие на балансе организации жилищно-коммунальные хозяйства, столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения (сады, ясли), дома отдыха, санатории и другие подразделений оздоровительного и культурно-просветительного назначения.

Учет деятельности обслуживающих производств и хозяйств осуществляют на счетах 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 86 «Целевое финансирование» и др.

По дебету счета 29 отражают:

прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг (материалы, топливо, газ, вода, оплата труда, отчисления на социальные нужды и др.), с кредита материальных, расчетных и других счетов;

расходы вспомогательных производств (с кредита счета 23);

соответствующую часть общехозяйственных расходов (с кредита счета 26).

Фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг списывают с кредита счета 29. Списание осуществляют в дебет счетов:

10, 43 − на стоимость материалов и готовой продукции, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» − при продаже продукции, работ, услуг;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» − на суммы, причитающиеся с квартиросъемщиков, арендаторов и другое за оказанные услуги;

учета затрат подразделений − потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами (23, 25 и др.);

учета источников покрытия затрат на содержание



Витебский государственный технологический университет

обслуживающих производств и хозяйств (86, 90).

Убыток от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства может быть списан со счета 29 в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», а прибыль − в кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

На счете 29 может быть остаток, показывающий стоимость незавершенного производства.

В соответствии с действующим законодательством организации могут получить средства из бюджетов на возмещение убыточности, капитальный ремонт жилищного фонда, премирование и другие цели.

При поступлении ассигнований из бюджета дебетуют счет 51 «Расчетные счета» и кредитуют счет 86 «Целевое финансирование» (по отдельным субсчетам по направлениям финансирования).

Списание использованных средств целевого назначения осуществляют в дебет счета 86 с кредита счетов:

23 «Вспомогательные производства» − на возмещение расходов по капитальному ремонту жилищного фонда и других объектов;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» − на покрытие убытков.

Суммы, поступившие из бюджета как возмещение разницы между выручкой, рассчитанной по планово-расчетным тарифам (там, где они применяются), и выручкой, рассчитанной по действующим тарифам, отражают по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»» в составе текущих (операционных) доходов. Таким же образом отражают суммы, поступившие из бюджета на покрытие разницы в ценах на топливо, теплоэнергию по ценам и тарифам ниже покупных.

### 14.18 Учет расходов по инвестиционной и финансовой деятельности

Итак, как отмечалось в разделе 14.1, расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

расходы по текущей деятельности;

расходы по инвестиционной деятельности;

расходы по финансовой деятельности.

Ранее нами были рассмотрены текущие расходы, формирующие себестоимость продукции. Поэтому рассмотрим особенности учета расходов по инвестиционной и финансовой деятельности. Такие расходы учитываются по Дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

**Инвестиционная деятельность** – это деятельность организации

Витебский государственный технологический университет

по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее – инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

В состав расходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;

суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов;

доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;

расходы по договорам о совместной деятельности;

расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые расходами в соответствии с законодательством;

стоимость инвестиционных активов, переданных безвозмездно;

расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;

проценты, причитающиеся к получению;

прочие расходы по инвестиционной деятельности.

**Финансовая деятельность** – это деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

В состав расходов по финансовой деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

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);

разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или

Витебский государственный технологический университет

стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций);

расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга) (если лизинговая деятельность не является текущей деятельностью);

расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;

разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством;

прочие расходы по финансовой деятельности.

### 14.19 Состав затрат, включаемых в расходы организации, учитываемых при налогообложении прибыли

Состав расходов, учитываемых при налогообложении налогом на прибыль, определен налоговым законодательством, в частности, Налоговым Кодексом Республики Беларусь. Налоговое законодательство устанавливает, что затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении (далее в настоящей главе – затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)), представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете.

Затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) определяются на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета) и отражаются в том налоговом периоде, к которому они относятся (принцип начисления), независимо от времени (срока) оплаты (предварительная или последующая) с учетом следующих особенностей:

− затраты, производимые до начала осуществления деятельности

Витебский государственный технологический университет

организации, по освоению новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), отражаются в порядке, предусмотренном учетной политикой организации, но не ранее чем со дня начала осуществления соответственно деятельности организации, эксплуатации производств, цехов и агрегатов;

− при определении прибыли от реализации произведенных товаров (работ, услуг), а также приобретенных товаров принимаются затраты, приходящиеся на фактически реализованные товары (работы, услуги), рассчитанные на основе данных бухгалтерского учета, если такое распределение предусмотрено законодательством о бухгалтерском учете и отчетности;

− затраты, относящиеся к налоговому периоду, подтверждаемые первичными учетными документами, поступившими по истечении этого периода, отражаются в том налоговом периоде, к которому они относятся;

− отдельные виды затрат могут отражаться путем создания в установленном порядке резервов предстоящих расходов;

− отражаются амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности и находящимся в эксплуатации. Основные средства, находящиеся в простое (в том числе в связи с проведением ремонта) продолжительностью до трех месяцев, запасе, приравниваются к основным средствам, находящимся в эксплуатации.

Плательщик имеет право применить инвестиционный вычет.

Инвестиционным вычетом признается сумма, исчисленная от первоначальной стоимости основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, а также от сформированной в бухгалтерском учете стоимости вложений в основные средства, используемые в предпринимательской деятельности, в связи с их реконструкцией, модернизацией, реставрацией в следующих пределах:

− по зданиям, сооружениям и устройствам передаточным, используемым в предпринимательской деятельности, и стоимости вложений в их реконструкцию – не более десяти процентов первоначальной стоимости (стоимости вложений в их реконструкцию);

− по машинам и оборудованию, используемым в предпринимательской деятельности, и стоимости вложений в их реконструкцию, по транспортным средствам (за исключением легковых автомобилей, кроме относимых к специальным, а также используемых для оказания услуг такси) и стоимости вложений в их реконструкцию – не более двадцати процентов первоначальной стоимости (стоимости вложений в их реконструкцию).

Сумма инвестиционного вычета включается в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) в том месяце, с которого (в котором):

Витебский государственный технологический университет

в соответствии с законодательством начато начисление амортизации основных средств, используемых в предпринимательской деятельности; стоимость вложений в реконструкцию увеличила в бухгалтерском учете первоначальную стоимость основных средств, используемых в предпринимательской деятельности.

Применительно к одному и тому же объекту основных средств, используемому в предпринимательской деятельности, инвестиционный вычет может быть применен плательщиком повторно только в отношении стоимости вложений в реконструкцию, ранее не принятой для расчета инвестиционного вычета.

Стоимость имущества, полученного при ликвидации (частичной ликвидации) основного средства, от первоначальной стоимости и (или) стоимости вложений в реконструкцию которого исчислен и включен в состав затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг) инвестиционный вычет, не может быть учтена плательщиком в составе первоначальной стоимости и (или) стоимости вложений в реконструкцию иных объектов основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, для целей исчисления инвестиционного вычета.

Для целей определения инвестиционного вычета по основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности:

к зданиям относятся основные средства (их части), определенные в качестве зданий по законодательству, регулирующему нормативные сроки службы основных средств, за исключением зданий жилых объектов (кроме общежитий), стационарных торговых объектов (включая товарные склады (общетоварные, специализированные)) и рынков, предназначенных и (или) используемых для торговли, зданий культурно-развлекательных (ночных) клубов, зданий, используемых для осуществления деятельности в сфере игорного бизнеса, зданий гостиниц и других зданий для краткосрочного проживания (кроме относящихся к объектам придорожного сервиса), зданий, предназначенных и (или) используемых для общественного питания (кроме столовых при предприятиях и учреждениях), зданий сборно-разборных и передвижных;

к устройствам передаточным относятся основные средства (их части), определенные в качестве устройств передаточных по законодательству, регулирующему нормативные сроки службы основных средств;

к сооружениям относятся основные средства (их части), определенные в качестве сооружений по законодательству, регулирующему нормативные сроки службы основных средств, за исключением сооружений спортивных, сооружений мест отдыха и зоопарков, сооружений для стоянки или парковки автомобилей;

к машинам и оборудованию, транспортным средствам относятся



Витебский государственный технологический университет

основные средства, определенные в качестве машин и оборудования, средств транспортных по законодательству, регулирующему нормативные сроки службы основных средств, за исключением основных средств, которые предназначены и (или) используются для осуществления деятельности в сфере игорного бизнеса, оборудования торговли и общественного питания;

к стоимости вложений в реконструкцию относится стоимость работ по реконструкции (модернизации, реставрации) зданий, сооружений, устройств передаточных, машин и оборудования, транспортных средств (включая стоимость материалов, использованных при их проведении), иных работ, которая увеличила в бухгалтерском учете первоначальную стоимость основных средств, используемых в предпринимательской деятельности;

– затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и опытно-технологические работы отражаются в затратах по производству и реализации товаров (работ, услуг) в случае, если результатом их выполнения не стало создание амортизируемого имущества (нематериальных активов).

Затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и опытно-технологические работы, зарегистрированные в государственном реестре научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ в порядке, определяемом Президентом Республики Беларусь, при соблюдении условия, установленного частью первой настоящего подпункта, могут отражаться в затратах по производству и реализации товаров (работ, услуг) с применением повышающего коэффициента до 1,5 включительно;

– проценты за пользование кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством), признаваемые в бухгалтерском учете расходами, принимаются в качестве затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг);

– при определении инвестором (заказчиком, застройщиком) прибыли, полученной от реализации построенного им объекта недвижимости (его части), затраты, произведенные при создании объектов инженерной и транспортной инфраструктуры к данному объекту недвижимости и безвозмездно переданные эксплуатационным организациям в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь, принимаются в качестве затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг);

– отражаются обязательные страховые взносы в государственный внебюджетный фонд социальной защиты населения Республики Беларусь и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные в

Витебский государственный технологический университет

порядке, установленном законодательством, на все выплаты работникам, а также лицам, работающим по совместительству и выполняющим работу по гражданско-правовым договорам, непосредственно связанным с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав;

– при принятии юридическим лицом Республики Беларусь решения о передаче затрат, связанных с управлением организацией, филиалам, представительствам и иным обособленным подразделениям, исполняющим налоговые обязательства такого юридического лица, в качестве затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг) у последних принимаются затраты, распределенные между всеми филиалами, представительствами и иными обособленными подразделениями, исполняющими налоговые обязательства юридического лица Республики Беларусь, независимо от результатов их финансово-хозяйственной деятельности пропорционально критерию, определенному учетной политикой юридического лица.

При налогообложении не учитываются следующие затраты:

1) на выполнение организацией или оплату работ (услуг), не связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, в том числе работы по благоустройству населенных пунктов;

2) на выполнение работ по строительству, оборудованию, а также содержанию (включая затраты на все виды ремонта) находящихся на балансе организации объектов, не участвующих в предпринимательской деятельности;

3) выплаты физическим лицам, работающим в организациях по трудовым договорам, в денежной и натуральной формах, носящие характер социальных льгот, дополнительно предоставляемых по решению нанимателя и (или) трудового коллектива сверх льгот, предусмотренных законодательством, в том числе:

премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений;

вознаграждения по итогам работы за год;

материальная помощь (в том числе безвозмездная материальная помощь работникам для строительства либо приобретения одноквартирного жилого дома или квартиры, а также погашения кредитов, займов, предоставленных на эти цели);

ссуды и займы, в том числе беспроцентные;

оплата дополнительных отпусков за ненормированный рабочий день, за продолжительный стаж работы в одной организации, поощрительных отпусков, которые могут предоставляться по коллективному, трудовому договору, нанимателем;

надбавки и доплаты к пенсиям;

выплаты, осуществляемые обучающимся работникам, в размере,

Витебский государственный технологический университет

превышающем размер стипендии, устанавливаемый в соответствии с законодательством;

единовременные пособия лицам, уходящим на пенсию;

компенсационные выплаты в связи с повышением цен, производимые сверх размеров индексации доходов, предусмотренных законодательством;

компенсация стоимости питания на объектах общественного питания, предоставление его бесплатно (кроме специального питания для отдельных категорий физических лиц в случаях, предусмотренных законодательством);

стоимость товаров (работ, услуг), предоставляемых бесплатно, а также отпускаемых подсобными хозяйствами организации для общественного питания;

стоимость питания, товаров (работ, услуг), предоставляемых по льготным ценам либо с частичной оплатой;

оплата расходов по найму жилых помещений, путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в секциях, кружках, клубах, посещений культурно-зрелищных и физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки на периодические издания, товаров (работ, услуг) для личного потребления и другие аналогичные выплаты и затраты;

6) на командировки, произведенные сверх норм, установленных в порядке, определенном Трудовым кодексом Республики Беларусь;

7) на оплату стоимости топливно-энергетических ресурсов, израсходованных сверх норм, установленных в соответствии с законодательством;

8) расходы на организацию досуга или отдыха в ходе проведения рекламных акций, а также при проведении собраний, конференций, семинаров;

9) потери, убытки от недостачи имущества и (или) его порчи, произошедшие сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством, если судом отказано во взыскании данных сумм по причине ненадлежащего учета и хранения материальных ценностей, пропуска срока исковой давности или по другим зависящим от организации причинам;

10) суммы начисленных организацией дивидендов и приравненных к ним доходов;

11) пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет или государственные внебюджетные фонды;

12) взносы (вклады) в уставные фонды организаций;

13) на приобретение и (или) создание амортизируемого имущества;

14) суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, не используемым в предпринимательской

Витебский государственный технологический университет

деятельности, а также по основным средствам, не находящимся в эксплуатации;

15) стоимость имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;

16) суммы добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, суммы добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений);

17) взносы, сборы и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, за исключением:

случаев, когда уплата таких взносов, сборов и иных обязательных платежей предусмотрена законодательством (в том числе иностранных государств) и является условием осуществления деятельности организациями, уплатившими эти взносы, сборы и иные обязательные платежи;

членских взносов (включая вступительные взносы), уплачиваемых белорусскими организациями, осуществляющими международные перевозки, некоммерческой организации Республики Беларусь, членство в которой является условием осуществления таких перевозок;

членских взносов (включая вступительные взносы), уплачиваемых субъектами торгового мореплавания Республики Беларусь в связи с членством в объединениях (ассоциациях, союзах) судовладельцев, морских перевозчиков;

18) взносы, уплачиваемые международным организациям, за исключением случаев, когда уплата таких взносов предусмотрена законодательством и (или) является условием осуществления деятельности организациями, уплатившими эти взносы, или условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения организациями, уплатившими взносы, их деятельности, а также членских взносов, уплачиваемых резидентами Республики Беларусь, осуществляющими международные перевозки продукции (товаров) морским транспортом, при вступлении в международные ассоциации взаимного страхования ответственности;

19) произведенные за счет средств резервов предстоящих расходов, созданных плательщиком в установленном порядке;

20) проценты по просроченным займам и кредитам;

21) на приобретение проездных билетов на транспорт общего пользования для работников, работа которых носит разъездной характер, если эти работники на время выполнения служебных обязанностей обеспечиваются специальным транспортом;

22) связанные с направлением работников на переподготовку, профессиональную подготовку с сохранением им на период получения

Витебский государственный технологический университет

образования среднего заработка в случаях, предусмотренных частью второй статьи 223 Трудового кодекса Республики Беларусь;

23) на публикацию бухгалтерской отчетности и другой информации, если законодательством на организацию не возложена обязанность публиковать эти отчетность и информацию;

24) связанные с представлением форм и сведений государственного статистического наблюдения, если законодательством на организацию не возложена обязанность представлять эти формы и сведения;

25) страховые взносы по видам добровольного страхования, за исключением страховых взносов по перечню видов добровольного страхования и порядку, определяемым Президентом Республики Беларусь, и страховых взносов, предусмотренных законодательством (в том числе иностранных государств) и являющихся условием осуществления деятельности организациями, уплатившими эти взносы;

26) иные затраты, не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, не учитываемые при налогообложении в соответствии с законодательством.

## 14.20 Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания (учета) коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие, управленческие, прочие операционные расходы.

Прочие операционные расходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам при следующих условиях:

соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов;

расходы и связанные с ними доходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

расходы по обычным видам деятельности (операционные расходы) в разрезе элементов затрат;

изменение величины расходов, не имеющих отношения к расчету

Витебский государственный технологический университет

себестоимости проданных продукции, товаров, работ и услуг в отчетном году;

расходы, равные величине отчислений в связи с образованием резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Витебский государственный технологический университет

## 15 УЧЕТ ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

### 15.1 Классификация доходов организации

Доход как экономическая категория выражает финансовые результаты деятельности предприятия. В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», доходы – увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации (статья 1).

Четкая классификация доходов является базой обоснованного определения чистого результата деятельности организации за определенный период. Для определения источников получения доходов вся деятельность предприятия в Беларуси в настоящее время разделяется на:

доходы по текущей деятельности;

доходы по инвестиционной деятельности;

доходы по финансовой деятельности.

Такое деление весьма важно, поскольку оно позволяет определить, каков удельный вес доходов, полученных как от основной деятельности предприятия, так и из других источников, в особенности из таких, которые вообще не являются характерными для деятельности данного предприятия и не могут рассматриваться как постоянный источник получения его доходов.

Не признаются доходами организации поступления от других лиц:

налогов, сборов (пошлин);

по договорам комиссии, поручения и иным аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя и т. п.;

в порядке авансов, предварительной оплаты продукции, товаров и других активов, работ, услуг;

в счет задатка;

в счет залога;

имущества (активов), в том числе денежных средств, ранее переданных третьим лицам на условиях возвратности, в том числе получаемых в качестве погашения ранее предоставленных кредитов, займов;

по договорам долевого строительства;

в качестве вкладов в уставный капитал организации, а также вкладов участников договора о совместной деятельности.

По хозяйственным операциям, совершаемым в пределах одного юридического лица, доходы также не признаются.

**Текущая деятельность** – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности. Доходы по текущей деятельности учитываются по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

В состав прочих доходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчета 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»), включаются:

доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;

суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;

стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных безвозмездно;

доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;

доходы от уступки права требования;

неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению;

доходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;

другие доходы по текущей деятельности.

**Инвестиционная деятельность** – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее – инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации. Доходы по инвестиционной деятельности

Витебский государственный технологический университет

учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В состав доходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;

суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;

доходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;

доходы по договорам о совместной деятельности;

доходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством;

доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов;

стоимость инвестиционных активов, полученных безвозмездно;

доходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;

проценты, причитающиеся к получению;

прочие доходы по инвестиционной деятельности.

**Финансовая деятельность** – деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации. Доходы по финансовой деятельности учитываются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В состав доходов по финансовой деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

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);

доходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;

Витебский государственный технологический университет

разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством;

прочие доходы по финансовой деятельности.

Несомненно, что для финансового управления предприятием необходимо иметь промежуточные показатели доходов. Существуют следующие показатели доходов в годовой отчетности организаций Беларуси:

− выручка от реализации продукции (работ, услуг) – это доход от реализации за вычетом скидок (премий, бонусов), предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, стоимости возвращенной продукции, товаров, а также налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг. Выручка – это доходы от текущей деятельности;

− валовая прибыль (доход) от реализации – чистая выручка от реализации за вычетом производственных расходов на реализованную продукцию. Этот показатель позволяет анализировать эффективность производственной деятельности предприятия;

− прибыль (доход (убыток) от текущей деятельности – валовая прибыль (доход) от реализации за вычетом расходов по управлению и расходов по сбыту. Этот показатель отражает влияние расходов по управлению и сбыту на финансовый результат от реализации;

− доход от финансовой деятельности – сальдо доходов и расходов по финансовой деятельности. Этот показатель необходим, для того чтобы отделить доход от производственно-хозяйственной деятельности предприятия от таких источников получения доходов, как получение процентов и дивидендов предприятием, операции с иностранной валютой и др.;

− доход от инвестиционной деятельности – сальдо доходов и расходов по инвестиционной деятельности;

− прибыль (доход (убыток) до налогообложения (уплаты налога). Этот показатель является точкой перехода от бухгалтерского дохода к налогооблагаемому доходу. Бухгалтерский доход – это доход, рассчитанный в соответствии с требованиями бухгалтерского учета. Основная цель определения бухгалтерского дохода – показать эффективность деятельности предприятия за отчетный период. Налогооблагаемый доход – это бухгалтерский доход, пересчитанный согласно налоговым требованиям;

− чистая прибыль (убыток) отчетного года – доход после уплаты налога. В условиях рыночной экономики это важнейший показатель деятельности предприятия. Именно он находится в центре внимания управляющих предприятия и финансовых рынков. От его динамики зависит само существование предприятия, рабочие места для его работников, выплата дивидендов в акционерной компании. Чистая

Витебский государственный технологический университет

прибыль (убыток) определяется как разность между прибылью (убытком) до налогообложения и налогом на прибыль, рассчитанным от суммы налогооблагаемого дохода по действующей в текущем периоде налоговой ставке;

− совокупная прибыль (убыток), определяемая как сумма чистой прибыли (убытка), результата от переоценки долгосрочных активов, не включаемого в чистую прибыль (убыток) и результата от прочих операций, не включаемого в чистую прибыль (убыток).

## 15.2 Учет доходов по текущей деятельности. Реализованная продукция и ее оценка

Расчет отдельных показателей доходов в финансовой отчетности (например, валовой прибыли как чистой выручки от реализации за вычетом производственных расходов на проданную продукцию) невозможен без расчета производственных расходов на проданную продукцию, являющейся частью готовой продукции. Поэтому вначале остановимся на учете готовой продукции и, далее, на учете продаж готовой продукции.

**Оценка реализованной продукции.** В настоящее время применяют следующие виды оценки реализованной продукции:

***по фактической производственной себестоимости.*** Такой способ оценки готовой продукции для целей бухгалтерского финансового учета используется сравнительно редко, поскольку в настоящее время довольно сложно рассчитать видовую производственную себестоимость калькуляционной единицы готовой продукции при широком ассортименте выпускаемой продукции, применении повременной формы оплаты труда, комплексном использовании сырья для производства нескольких видов продукции и трудоемкости учетного процесса. Может применяться в организациях с ограниченной номенклатурой массовой продукции;

***по неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции,*** рассчитываемой по фактическим прямым затратам;

***по отпускным (оптовым) ценам реализации без налога на добавленную стоимость***. Применяется в основном для оперативного учета продаж готовой продукции с целью последующего расчета фактической себестоимости реализованной продукции (см. табл. 8.1); при этом сама стоимость готовой продукции по ценам реализации на счете 43 «Готовая продукция» не отражается; налог на добавленную стоимость не принимается во внимание с целью нивелирования влияния его размера (0 %, 10 % или 20 %) на результат расчета себестоимости проданной продукции (один и тот же товар может при



Витебский государственный технологический университет

различных обстоятельствах облагаться различными налогами);

***по розничным ценам*** − при учете товаров, реализуемых через розничную сеть;

***по отпускным (оптовым) ценам реализации с налогом на добавленную стоимость.***

Продажи продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

В договорах на поставку готовой продукции указывают поставщика и покупателя, необходимые показатели по товарам, услугам, работам, готовой продукции, цены и тарифы, сумму налога на добавленную стоимость, условия предоставления скидок, порядок расчетов, и другие реквизиты. В международной практике принято дополнительно указывать непреодолимые обстоятельства (форс-мажор), поручительство, гарантии исполнения договорных условий, порядок возмещения убытков, подсудность и арбитраж и другие сведения.

Реализация продукции (работ, услуг) производится организациями по следующим ценам:

по свободным (рыночным) ценам и тарифам, включающим сумму НДС;

по государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС (продукция топливно-энергетического комплекса и услуги производственно-технического назначения);

по государственным регулируемым розничным ценам (за вычетом в соответствующих случаях торговых скидок, скидок сбыту и опту) и тарифам, включающим в себя НДС (для продажи товаров населению и оказания ему услуг).

Расчеты по поставкам товаров (работ, услуг) с государствами, подписавшими договор об экономическом сотрудничестве, осуществляются по ценам и тарифам без НДС.

При установлении отпускных цен указывается франкировка, т.е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя. Франко-станция назначения означает, что расходы по доставке продукции покупателю оплачивает поставщик, и они включаются в отпускную цену. Франко-станция отправления означает, что поставщик оплачивает расходы только до погрузки готовой продукции в транспортные средства. Все же остальные расходы по перевозке готовой продукции (оплата железнодорожного тарифа, водного фрахта и т. д.) должны оплачиваться покупателем.

Основанием для отгрузки готовой продукции покупателям или отпуска ее со склада обычно служат товарные либо товарно-транспортные накладные.

На основании товарно-транспортных, железнодорожных накладных и других отгрузочных документов на продукции, если это

Витебский государственный технологический университет

предусмотрено условиями заключенных договоров, выписывают в нескольких экземплярах ***платежные требования*** для расчетов с покупателями.

В платежном требовании указывают наименование и местонахождение поставщика и покупателя, номер договора поставки, вид отправки, сумму платежа по договору, стоимость дополнительно оплачиваемых тары и упаковки, транспортные тарифы, подлежащие возмещению покупателям (если это предусмотрено договором), сумму НДС, выделяемую отдельной строкой. При отгрузке товаров, оказании услуг, выполнении работ, не являющихся объектом налогообложения по НДС, расчетные документы и реестры выписывают без выделения сумм НДС и на них делают надпись или ставят штамп «Без НДС».

Оперативный учет отгрузки ведут в ведомостях отгрузки продукции.

Для вывоза готовой продукции с территории организации представителям грузополучателя выдаются товарные пропуска на вывоз с территории предприятия товарно-материальных ценностей. Пропуска подписывают руководитель и главный бухгалтер организации или уполномоченные им лица. Пропуском могут служить экземпляры товарно-транспортных накладных, на которых делаются специальные разрешительные надписи.

Если готовая продукция отпускается покупателю непосредственно со склада поставщика или другого места хранения готовой продукции, то получатель обязан предъявить доверенность на право получения груза.

Порядок синтетического учета продажи продукции основывается на применении метода начисления, в соответствии с которым сумма продаж определяется по моменту отгрузки продукции и предъявления платежных документов покупателю (заказчику) или транспортной организации.

Сумма продаж от реализации продукции, товаров признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары;

сумма выручки может быть определена;

организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;

расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

Исходя из специфики осуществляемой деятельности, условий заключенных договоров, организация определяет дату признания выручки от реализации продукции, товаров. Организация вправе определить в качестве даты признания выручки от реализации продукции, товаров дату, по состоянию на которую соблюдены условия,

Витебский государственный технологический университет

указанные нами выше, и которая не может быть позднее даты передачи покупателю рисков и выгод, связанных с правом собственности на продукцию, товары. Порядок определения даты признания выручки от реализации продукции, товаров закрепляется в учетной политике организации.

**Синтетический учет продаж продукции**

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от условий поставки, оговоренных в договоре на поставку продукции, списывают с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счетов 45 «Товары отгруженные» (например, по договорам комиссии или консигнации) или 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Готовую продукцию, переданную другим организациям для реализации на комиссионных началах, списывают с кредита счета 43 в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

Доходы от продажи продукции отражаются в учете записью:

Выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»).

Производственные расходы на проданную продукцию при условии расчета неполной производственной себестоимости единицы готовой продукции определяются путем умножения количества проданных готовых изделий на такую себестоимость. Несколько иначе происходит такой расчет при отсутствии информации о неполной производственной себестоимости единицы готовой продукции. В этом случае требуется дополнительный (параллельный) учет готовой продукции по неполной себестоимости и в отпускных ценах без НДС. При использовании для целей учета готовой продукции отпускных (оптовых) цен производственные расходы на проданную продукцию (фактическая неполная себестоимость проданной продукции) рассчитывается как произведение отношения суммы фактической неполной себестоимости готовой продукции на начало месяца и товарного выпуска за месяц к стоимости той же готовой продукции (на начало месяца и товарного выпуска за месяц), на сумму продаж готовой продукции по отпускным ценам за месяц. С этой целью составляют специальный расчет (табл. 8.1).

Умножением стоимости проданной продукции и стоимости ее остатка на складе на конец месяца по отпускным ценам на рассчитанное соотношения суммы фактической неполной себестоимости готовой продукции на начало месяца и товарного выпуска за месяц к стоимости той же готовой продукции по отпускным ценам, рассчитывается

Витебский государственный технологический университет

фактическая себестоимость проданной продукции и фактическая себестоимость остатков готовой продукции на конец месяца (2 525 х 0.99 = 2 500; 505 х 0.99 = 500).

Таблица 15.1 − Расчет фактической себестоимости проданной продукции

| Показатель | По фактической неполной себестоимости | По отпускным ценам реализации |
|---|---|---|
| 2 | 3 | 4 |
| Остаток готовой продукции на начало месяца | 300 | 306 |
| Поступило из производства | 2 700 | 2 724 |
| Итого | 3 000 | 3 030 |
| Отношение фактической себестоимости проданной продукции к ее стоимости по оптовым ценам, в % (гр 3, стр 3 : гр 4, стр 3) | Х | 0.99 |
| Продано готовой продукции | 2 500 | 2 525 |
| Остаток готовой продукции на конец месяца | 500 | 505 |

На практике указанные в таблице 15.1 расчеты составляют как по однородным группам товаров (примерно с одинаковой рентабельностью), что должно обеспечивать большую точность в расчетах отклонений, так и не по однородным.

**Особенности определения доходов от выполнения работ, оказания услуг.** Доходы от выполнения работы, оказания услуги признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

сумма выручки может быть определена;

организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;

степень готовности или завершенность работы, услуги на отчетную дату может быть определена;

расходы, которые произведены при выполнении работы, оказании услуги, и расходы, необходимые для завершения работы, услуги, могут быть определены.

Если же сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в сумме признанных в бухгалтерском учете затрат на выполнение данной работы, оказание данной услуги, которые будут впоследствии возмещены организации.

Аналогично, если сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не может быть определена и не предполагается

Витебский государственный технологический университет

возмещение произведенных затрат, то сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не признается, а произведенные затраты признаются расходами отчетного периода.

Выручка от выполнения работы, оказания услуги с длительным циклом выполнения или оказания может быть признана в бухгалтерском учете по мере готовности работы, услуги и приемки заказчиком отдельных этапов или по завершении выполнения работы, оказания услуги в целом.

Выручка от выполнения определенной работы, оказания определенной услуги признается в бухгалтерском учете по мере готовности работы, услуги на основании степени готовности работы, услуги, согласованной сторонами договора на выполнение работы, оказание услуги, если возможно определить указанную степень готовности на отчетную дату.

Доход от выполнения определенной работы, оказания определенной услуги с длительным циклом выполнения или оказания признается в бухгалтерском учете по завершении выполнения работы, оказания услуги в целом, если невозможно определить степень готовности работы, услуги на отчетную дату.

Доход от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг уменьшается на сумму премий, бонусов, предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, полученных после выполнения покупателем (заказчиком) условий (в том числе объема покупок или заказов), определенных в договоре в качестве обязательных для получения таких премий, бонусов.

Неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров признаются в бухгалтерском учете доходами в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником, в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства приобретения указанных товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров (работ, услуг).

Доходы по текущей деятельности отражаются по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

С суммы выручки организации рассчитывают налог на

Витебский государственный технологический университет

добавленную стоимость и акцизный налог (по установленному перечню товаров).

Сумма начисленного НДС отражается по дебету счета 90 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Этой проводкой отражается задолженность организации перед бюджетом по НДС, которая потом погашается перечислением денежных средств бюджету (дебет счета 68, кредит счетов денежных средств).

Погашение задолженности перед бюджетом по НДС оформляют следующей проводкой:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Кредит счетов 51 «Расчетные счета» и др.

Ниже в таблице приведена корреспонденция счетов по учету продаж.

Таблица 15.2 − Синтетический учет продаж продукции

| *№ пп* | *Операции* | *Корреспонденция счетов* | |
|---|---|---|---|
| | | *Дебет* | *Кредит* |
| 1 | Отгрузка продукции по отпускной цене (включая НДС) | 62 | 90 |
| 2 | Списывается производственная себестоимость отгруженной продукции | 90 | 43 |
| 3 | Списываются расходы по реализации | 90 | 44 |
| 4 | Списываются общехозяйственные расходы | 90 | 26 |
| 5 | Отражена сумма НДС по отгруженной продукции | 90. | 68 |
| 6 | Поступили платежи за реализованную продукцию | 51,52 | 62 |
| 7 | Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности перед бюджетом | 68 | 51 |
| 8 | Списывается финансовый результат от реализации продукции:<br>прибыль<br>убыток | <br><br>90<br>99 | <br><br>99<br>90 |

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, по сделкам комиссии, поручения, и др.), то для учета такой отгруженной продукции используют счет 45 «Товары отгруженные». При отгрузке указанной продукции она списывается с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

После получения извещения о признании выручки от продажи продукции комитент списывает ее с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Одновременно стоимость продукции по цене реализации (включая НДС и акцизы) отражается по кредиту счета 90 и дебету счета



Витебский государственный технологический университет

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Исчисленная по реализуемой продукции сумма НДС отражается по дебету счета 90 и кредиту счетов 68 и 76.

Ниже приведен порядок бухгалтерских записей по продаже продукции при условии, что выручка от продажи продукции в течение определенного времени не может быть учтена (признана) в бухгалтерском учете (например, при реализации продукции по договорам комиссии (консигнации).

Таблица 15.3 − Синтетический учет по договорам комиссии

| № пп | Операции | Корреспондирующие счета | |
|---|---|---|---|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | Передана на реализацию продукция по производственной себестоимости | 45 | 43 |
| 2 | Начисляется комиссионное вознаграждение комиссионеру | 44 | 60 |
| 3 | Отражен момент признания выручки от продажи продукции | 51, 62 | 90.1 |
| 4 | Списывается производственная себестоимость реализованной продукции | 90. | 45 |
| 5 | Списываются расходы по реализации | 90 | 44 |
| 6 | Отражена сумма НДС, исчисленная по реализованной продукции при реализации «по оплате» | 90 | 68 |
| 7 | Списывается финансовый результат от реализации<br>прибыль<br>убыток | <br>90<br>99 | <br>99<br>90 |

Стоимость сданных работ и оказанных услуг списывается по фактической себестоимости с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» по мере предъявления счетов за выполненные работы и услуги. Одновременно сумму выручки отражают по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В последнее время широко применяется предварительная оплата намечаемой к поставке готовой продукции.

При предварительной оплате поставки, оговоренной в договорных условиях, поставщик выписывает счет-фактуру и направляет его покупателю. После получения этого документа покупатель платежным поручением переводит поставщику сумму платежа за продукцию.

При предоплате сумму поступивших платежей отражают в бухгалтерском учете до момента отгрузки продукции как кредиторскую задолженность и оформляют следующей бухгалтерской записью:

Витебский государственный технологический университет

**Дебет счета 51 «Расчетные счета»;**

**Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».**

После отгрузки продукции она считается проданной и списывается в дебет счета 62 с кредита счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Если предварительная оплата выступает в форме авансового платежа и непосредственно не связана с конкретным счетом-фактурой, то поступившие платежи отражают по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Покупатель может отказаться от оплаты отгруженной в его адрес продукции, если груз послан ошибочно, с нарушением сроков поставки, низкого качества продукции и по другим причинам. В этом случае в бухгалтерии поставщика составляют обратные записи по отгрузке продукции:

**Дебет счета 43 «Готовая продукция»;**

**Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и**

**Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;**

**Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».**

Как уже отмечалось, при любом методе учета продажи продукции предприятия уплачивают НДС и акцизы.

Объектами налогообложения по НДС являются обороты по продаже товаров, выполненных работ и услуг, и товары, ввозимые на территорию Республики Беларусь.

НДС взимается по следующим ставкам:

О % − при реализации**:**

1) товаров (за некоторым исключением), помещенных под таможенный режим экспорта при условии их фактического вывоза за пределы таможенной территории Республики Беларусь и представления документов, предусмотренных Налоговым законодательством;

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией указанных выше товаров;

10 % − по продовольственным товарам (кроме подакцизных) и товарам для детей по перечню, установленному законодательством;

20 % − по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные продовольственные товары.

Исчисленную сумму НДС по проданной продукции оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Объектом обложения акцизами является оборот по продаже подакцизных товаров собственного производства.

Учет расчетов с бюджетом по акцизам осуществляют на счете 68

Витебский государственный технологический университет

«Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам».

На сумму акциза в составе выручки дебетуют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредитуют счет 68, субсчет «Расчеты по акцизам». Перечисление акциза отражают по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам», и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

### 15.3 Учет доходов по текущей деятельности. Учет продажи товаров

Валовая прибыль (доход) от реализации товаров – это чистая выручка от продажи за вычетом себестоимости проданных товаров.

Чистая выручка от продажи товаров отражается записью по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», а в розничной торговле – записью по дебету счетов 50 «Касса», 57 «Денежные средства в пути» (при расчете пластиковыми карточками), 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (при предварительной оплате товаров юридическими лицами) и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

При признании выручки от продажи товаров проданные товары списывают в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» с кредита счета 41 «Товары».

Фактическая себестоимость проданных товаров при условии ведения количественного учета продаж и известной фактической себестоимости единицы приобретенного товара определяется их перемножением.

Суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, приходящихся на реализованные товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются сторнировочной записью по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Относящиеся к непроданным товарам суммы скидок (надбавок) уточняются на основании инвентаризационных описей путем определения полагающейся скидки (надбавки) на товары в соответствии с установленными размерами.

Сумму скидки (надбавки) на остаток непроданных товаров в предприятиях оптовой и розничной торговли допускается определять из расчетов среднего процента.

Средний процент скидки (надбавки) определяется следующим образом:

1. К сумме скидок (надбавок) на остаток товаров на начало месяца

Витебский государственный технологический университет

прибавляется сумма оборота по кредиту счета 42 "Торговая наценка".

2. К сумме проданных за месяц товаров (по учетным ценам) прибавляется сумма остатков товаров на конец месяца (также по учетным ценам).

3. Умножением определенной вышеуказанным способом суммы скидок на 100 и делением на сумму проданных и оставшихся товаров определяется средний процент скидок (надбавок) со стоимости этих товаров по учетным ценам.

4. Умножением среднего процента скидок (накидок) на сумму остатка товаров на конец месяца и делением на 100 определяется абсолютная сумма скидок (надбавок), относящаяся к непроданным товарам.

Если учет продуктов в кладовых, на производстве и в буфетах предприятий общественного питания ведется по ценам продаж (с наценкой), то торговая скидка (наценка) по проданным товарам определяется в том же порядке, как и в розничных предприятиях торговли.

Если же в кладовых продукты учитываются по розничным или средневзвешенным ценам (без наценок), а на производстве и в буфетах - по продажным (с наценками), расчет наценок по проданным товарам и расчет торговых скидок по этим товарам целесообразно составлять отдельно.

При ведении количественного учета товаров, продаваемых в розницу, и известной фактической себестоимости их приобретения счет 42 для расчета валовой прибыли организации и суммы НДС может не применяться.

Если выручка от продажи отпущенных (отгруженных) товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания выручки отпущенные товары учитывают на счете 45 «Товары отгруженные» (дебетуется счёт 45 и кредитуется счет 41). В момент признания выручки от продажи товаров их стоимость списывают с кредита счета 45 в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Товары, переданные для переработки другим организациям, со счета 41 не списывают. На счете 41 они учитываются обособленно.

Товары, принятые на ответственное хранение и на комиссию, учитывают на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию».

Аналитический учет по счету 41 ведут по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

Витебский государственный технологический университет

## 15.4 Особенности учета доходов от инвестиционной и финансовой деятельности

Доходы от реализации инвестиционных активов, финансовых вложений признаются в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на инвестиционные активы, финансовые вложения;

сумма выручки может быть определена;

организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;

расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

Доходы от участия в уставных фондах других организаций признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором принято решение об их выплате.

Проценты, причитающиеся к получению, признаются в бухгалтерском учете доходами ежемесячно и отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Суммы увеличения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, восстановления обесценения признаются в бухгалтерском учете доходами в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка, восстановление обесценения.

Доходы по инвестиционной, финансовой деятельности отражаются по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

## 15.5 Налоговый учет доходов организации

Налоговым учетом признается осуществление плательщиками учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено налоговым законодательством.

Налоговый учет ведется исключительно в целях налогообложения и осуществления налогового контроля.

Налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета и

Витебский государственный технологический университет

(или) на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав для целей налогообложения определяется как приходящийся на отчетный период день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав независимо от даты проведения расчетов по ним.

Днем отгрузки товаров признаются:

дата их отпуска покупателю (получателю или организации (индивидуальному предпринимателю), осуществляющей перевозку (экспедирование) товара, или организации связи), если продавец не осуществляет доставку (транспортировку) товаров либо не производит затрат по их доставке (транспортировке);

дата, определяемая в соответствии с учетной политикой организации (решением индивидуального предпринимателя), но не позднее даты начала их транспортировки – в иных случаях.

Днем выполнения работ (оказания услуг) признается дата передачи выполненных работ (оказанных услуг) в соответствии с оформленными документами (приемо-сдаточные акты и другие аналогичные документы). При неподписании заказчиком приемо-сдаточных актов и (или) других аналогичных документов за отчетный месяц (квартал) до 20-го числа (включительно) месяца (квартала), следующего за отчетным, днем выполнения работ (оказания услуг) признается день составления приемо-сдаточных актов и (или) других аналогичных документов.

Днем выполнения работ (оказания услуг), реализация которых осуществляется на постоянной (непрерывной) основе, признается последний день месяца выполнения таких работ (оказания таких услуг), если в документах (приемо-сдаточных актах и других аналогичных документах), оформленных до 20-го числа (включительно) месяца, следующего за месяцем выполнения таких работ (оказания таких услуг), содержится указание на месяц, в котором выполнены данные работы (оказаны данные услуги).

Работами (услугами), реализация которых осуществляется на постоянной (непрерывной) основе, признаются работы (услуги), выполняемые (оказываемые) на основе долгосрочного договора (контракта), заключаемого на срок более трех месяцев, при условии, что заказчик работ (услуг) может использовать их результаты в своей деятельности в том месяце, в котором выполнены работы (оказаны услуги).

Днем передачи имущественных прав признается дата наступления права на получение платы в соответствии с договором.

Днем отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав их собственником, правообладателем на

Витебский государственный технологический университет

основе договоров комиссии, поручения и иных аналогичных гражданско-правовых договоров признаются дата отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав их собственником, правообладателем комиссионеру, поверенному или иному аналогичному лицу либо дата отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав комиссионером, поверенным или иным аналогичным лицом покупателю, заказчику с учетом положений части второй настоящего пункта. Выбранный плательщиком порядок определения дня отгрузки отражается в учетной политике организации (решении индивидуального предпринимателя) и изменению в течение текущего налогового периода не подлежит.

Днем оказания туристических услуг признаются день заключения участниками туристической деятельности договора оказания туристических услуг либо последний день тура. Выбранный плательщиком порядок определения дня оказания туристических услуг отражается в учетной политике организации (решении индивидуального предпринимателя) и изменению в течение текущего налогового периода не подлежит.

Днем оказания санаторно-курортных и оздоровительных услуг, предоставляемых санаторно-курортными и оздоровительными организациями (их структурными подразделениями), признается день передачи путевки либо последний день срока действия путевки. Выбранный плательщиком порядок определения дня оказания таких услуг отражается в учетной политике организации и изменению в течение текущего налогового периода не подлежит.

Днем оказания услуг при перевозке пассажиров, багажа (грузобагажа), почты транспортом общего пользования признается день оформления проездных (перевозочных) документов пассажирам, владельцам багажа (грузобагажа), почты либо день начала осуществления перевозки пассажиров, багажа (грузобагажа), почты.

При безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), имущественных прав, при обмене товарами (работами, услугами), имущественными правами, при передаче товаров в рамках договора займа в виде вещей или при натуральной оплате труда товарами (работами, услугами) моментом их фактической реализации признается соответственно день передачи (выполнения, оказания), обмена или оплаты.

Днем обмена признается дата совершения каждой отгрузки товара (выполнения работы, оказания услуги), передачи имущественного права.

Днем выполнения строительных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических (технологических) работ, оказания инжиниринговых услуг признается последний день месяца выполнения работ, оказания услуг. При неподписании

Витебский государственный технологический университет

заказчиком актов выполненных работ, оказанных услуг за отчетный месяц до 10-го числа (включительно) месяца, следующего за отчетным, днем выполнения строительных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических (технологических) работ, оказания инжиниринговых услуг признается день подписания заказчиком актов выполненных работ, оказанных услуг.

Моментом фактической реализации в отношении сумм разницы, возникающей в связи с изменением официального курса белорусского рубля по отношению к иностранной валюте, установленного Национальным банком Республики Беларусь, с момента фактической реализации до момента, установленного для определения величины обязательства по договорам, обязательства по которым выражены в белорусских рублях либо иностранной валюте, и включаемой в налоговую базу налога на добавленную стоимость (исключаемой из налоговой базы налога на добавленную стоимость), признается день получения указанных сумм разницы.

Моментом фактической реализации в отношении сумм, увеличивающих налоговую базу налога на добавленную стоимость признается день, определяемый плательщиком (за исключением банков) в соответствии с учетной политикой организации как день отражения этих сумм в бухгалтерском учете либо как день их получения.

Моментом фактической реализации работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов) для нерезидентов Республики Беларусь признается день отгрузки (передачи) товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов).

Днем оказания услуг связи признается последний день месяца предоставления услуг связи.

Моментом сдачи (передачи) объекта (предмета) в аренду (финансовую аренду (лизинг)) признается последний день установленного договором каждого периода, к которому относится арендная плата (лизинговый платеж) по такой сдаче (передаче), но не ранее даты фактической передачи объекта аренды (предмета лизинга) арендатору (лизингополучателю).

Днем оказания услуг по транспортировке газа и нефти признается последний день месяца предоставления услуг.

Моментом фактической реализации при передаче предмета залога залогодателем залогодержателю признается день передачи предмета залога залогодержателю (кредитору) при неисполнении или ненадлежащем исполнении обеспеченного залогом обязательства.

Моментом фактической реализации работ при контрактном производстве табачных изделий признается день отгрузки (передачи) табачных изделий заказчику и (или) другим лицам.

Моментом фактической реализации при прочем выбытии товаров, помещенных под таможенную процедуру беспошлинной торговли в

Витебский государственный технологический университет

магазинах беспошлинной торговли, признается день составления сличительной ведомости или иного документа, подтверждающего их прочее выбытие.

Моментом фактической реализации для операций по предоставлению ломбардами краткосрочных займов под залог имущества признается день выдачи залогового билета, а в случае продления срока займа – дата продления срока займа, указываемая в залоговом билете.

Днем оказания услуг в сфере образования при сроке получения образования более шестидесяти календарных дней признается последний день каждого месяца оказания таких услуг.

Днем оказания медицинских услуг при периоде медицинского наблюдения и оказания медицинской помощи пациенту в организации здравоохранения более шестидесяти календарных дней признается последний день каждого месяца оказания таких услуг.

## 15.6 Инвентаризация готовой продукции и товаров

Инвентаризация готовой продукции осуществляется таким же образом, как и по материалам. При инвентаризации товаров отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций проверяют обоснованность числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути − расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами; по отгруженным − копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т. д.); по просроченным оплатой документам − с обязательным подтверждением учреждением банка; по находящимся на складах сторонних организаций − сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Например, по счету «Товары отгруженные» следует установить, не числятся ли на этом счете суммы, оплата которых почему-то отражена на других счетах, или суммы за материалы и товары, фактически оплаченные и полученные, но числящиеся в пути.

Описи составляют отдельно на товарно-материальные ценности,

Витебский государственный технологический университет

находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций.

В описях на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета.

В описях на товарно-материальные ценности, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций заносят в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указывают их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дату принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

Выявленные излишки готовой продукции и товаров оценивают по рыночной стоимости на дату инвентаризации и включают в состав внереализационных доходов для целей налогообложения (дебетуют счета 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары», кредитуют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»).

Излишки по пересортице принимаются к учету на счета 43 или 41 с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Выявленные недостачи, потери, хищения готовой продукции и товаров списывают по учетным ценам с кредита счетов 43 и 41 в дебет счета 94.

## 15.7 Раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о доходах

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а) о порядке признания выручки организации;

б) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств неденежными средствами, подлежит раскрытию как минимум следующая

Витебский государственный технологический университет

информация:

а) общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договора, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;

б) доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;

в) способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

# 16 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

## 16.1 Понятие и классификация доходов организации

Прежде всего следует обратить внимание на то, что термины «доходы» и «прибыль», во всем их разнообразии (доходы от текущей деятельности, валовая прибыль, прибыль до налогообложения и т.п.) являются словами-синонимами. В том числе и термину «финансовые результаты». МСФО устанавливают общие подходы для отражения доходов в финансовой отчетности начиная с 2017 года. Под общим доходом (Income) согласно IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers понимается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению капитала, за исключением тех, которые касаются взносов участников организации. Доходы от обычной деятельности – revenue – (в рамках отдельной страны – Беларуси – носят название выручки) представляют собой часть общих доходов организации. В соответствии с IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers доходы организации признаются таким образом, чтобы отразить передачу товаров и услуг заказчику на сумму, которая, как ожидается, будет причитаться компании в обмен на эти товары и услуги. Стандартом установлены 5 шагов признания доходов:

Шаг 1. Определить контракт с заказчиком.

Шаг 2. Определить контрактные обязательства.

Шаг 3. Определить цену транзакции.

Шаг 4. Распределить цену на контрактные обязательства.

Шаг 5. Признавать выручку при исполнении контрактных обязательств.

**В основе определения доходов согласно и МСФО, и белорусского законодательства лежит переход права собственности от продавца к покупателю.**

В белорусском бухгалтерском учете параллельно существуют



Витебский государственный технологический университет

финансовые результаты, отражаемые на счетах бухгалтерского учета (90, 91, 99, 84) и финансовые результаты, не отражаемые на счетах бухгалтерского учета, а являющиеся результатом расчета соответствующих показателей в финансовой отчетности (валовая прибыль, чистая прибыль и др.).

Возможны и иные классификации финансовых результатов. Так, существуют следующие показатели прибыли (убытков) и порядок их формирования:

1. ***Валовая прибыль.***

Определяется как выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг минус (−) себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг

***2. Прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ, услуг).***

Рассчитывается как Валовая прибыль (убыток) минус коммерческие расходы минус управленческие расходы. Отражается в учете на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

**3. Прибыль (убыток) от текущей деятельности:** прибыль от реализации продукции (товаров, работ, услуг) плюс (минус) разница между прочими доходами и расходами по текущей деятельности. Отражается в учете на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

**4. Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности:** рассчитывается как сумма разниц между доходами и расходами соответственно по инвестиционной и финансовой деятельности. Отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

**5.** ***Прибыль (убыток) до налогообложения****:* прибыль (убыток) от текущей деятельности **плюс (минус)** Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности.

**6.** ***Чистая прибыль /нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).***

Прибыль (убыток) до налогообложения **минус** Налог на прибыль **плюс (минус)** Изменение отложенных налоговых активов **плюс (минус)** Изменение отложенных налоговых обязательств **минус** Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли (дохода) **минус** Прочие платежи, исчисляемые из прибыли (дохода).

**7. Совокупная прибыль (убыток).** Рассчитывается как Чистая прибыль (убыток) **плюс (минус)** Результат от переоценки долгосрочных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) **плюс (минус)** Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток).

**8. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)** представляет собой результат реформации баланса (закрытие или обнуление счета прибыли и убытков) за отчетный период (показатель

Витебский государственный технологический университет

отражается в бухгалтерском балансе как сальдо счета 84).

Отражаемые в финансовой отчетности финансовые результаты в соответствии с МСФО классифицируются также на реализованные и нереализованные. Так, прибыль от продажи продукции, товаров, работ, услуг, основных средств, ценных бумаг, валюты является реализованной (и поэтому отражаемой на счете 99). Финансовые результаты от переоценки долгосрочного имущества (не проданного другим организациям) являются примером нереализованной прибыли или убытков; поэтому такие финансовые результаты учитываются на счете 83.

## 16.2 Структура и порядок формирования финансового результата

Итоговый финансовый показатель – совокупная прибыль (убыток) − отражает изменение собственного капитала за определенный период в результате производственно-финансовой деятельности организации и является расчетной величиной.

Отдельные финансовые результаты определяют по счету 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету − расходы и убытки.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 по так называемому кумулятивному принципу, то есть нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо.

Конечный финансовый результат организации складывается под влиянием:

а) финансового результата от продажи продукции (товаров, работ, услуг);

б) финансового результата от продажи основных средств, нематериальных активов и другого долгосрочного имущества (от инвестиционной деятельности);

в) финансового результата от продажи ценных бумаг, курсовых разниц и тому подобных операций (от финансовой деятельности).

Различие между этими составными частями прибыли или убытков состоит в том, что финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) первоначально определяют по счету 90 «Доходы и расходы по

Витебский государственный технологический университет

текущей деятельности». Со счета 90 прибыль или убыток по текущей деятельности списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовый результат от продажи долгосрочного имущества и ценных бумаг вначале отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы», с которого затем ежемесячно списывают на счет 99.

Кроме того, по дебету счета 99 отражают начисленные платежи налога на прибыль в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Заключительной записью декабря сумму чистой прибыли списывают с дебета счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма убытка списывается с кредита счета 99 в дебет счета 84.

Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

### 16.3 Учет финансовых результатов от продажи продукции (работ, услуг)

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг (реализованный финансовый результат).

Прибыль от продажи продукции (работ, услуг) определяют как разницу между общим доходом (выручкой) от продажи продукции (работ, услуг) в действующих ценах за **вычетом скидок** (премий, бонусов), предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, стоимости возвращенной продукции, товаров, а также налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, **минус** себестоимость реализованной продукции, работ, услуг), без сумм управленческих расходов и расходов на реализацию, **минус** управленческие расходы и расходы на реализацию. Финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) определяют по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним.

Сумма доходов от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов.

Витебский государственный технологический университет

Одновременно себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг отражается по дебету субсчета 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» и кредиту счетов 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и других счетов.

По дебету субсчета 90 «Управленческие расходы» учитываются расходы, списываемые с кредита счетов 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» в порядке, установленном законодательством.

По дебету субсчета 90 «Расходы на реализацию» учитываются расходы на реализацию, списываемые с кредита счета 44 «Расходы на реализацию» в порядке, установленном законодательством.

На субсчете 90 «Прочие доходы по текущей деятельности» учитываются доходы по текущей деятельности, кроме выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, отражаемой на субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

На субсчете 90 «Прочие расходы по текущей деятельности» учитываются расходы по текущей деятельности, кроме расходов, отражаемых на субсчетах 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию».

Субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от текущей деятельности за отчетный период.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по розничным ценам, по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражается цена реализации проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету − их учетная розничная цена (в корреспонденции со счетом 41 «Товары») с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»).

Записи по субсчетам счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредитового оборота по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» определяют финансовый результат от реализации за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90-11 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90

Витебский государственный технологический университет

«Доходы и расходы по текущей деятельности» (кроме субсчета 90-11), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от реализации».

Аналитический учет по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (по регионам продаж и т. п.).

Витебский государственный технологический университет

### 16.4 Учет доходов и убытков по инвестиционной и финансовой деятельности

Для обобщения информации о доходах и расходах по инвестиционной и финансовой деятельности используют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 91 предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Налог на добавленную стоимость»;

91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»;

91-4 «Прочие расходы»;

91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются доходы по инвестиционной, финансовой деятельности и иные доходы (кроме доходов по текущей деятельности).

Суммы полученных (начисленных) прочих доходов отражаются по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов и кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы».

На субсчете 91-2 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством.

Начисление налога на добавленную стоимость, исчисленного от прочих доходов, отражается по дебету субсчета 91-2 «Налог на добавленную стоимость» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством

(кроме налога на добавленную стоимость).

Начисление налогов и сборов, исчисленных от прочих доходов (кроме налога на добавленную стоимость), отражается по дебету субсчета 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 91-4 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы организации, в том числе связанные с прочими доходами.

Суммы произведенных прочих расходов отражаются по дебету субсчета 91-4 «Прочие расходы» и кредиту счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов.

Субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов», 91-4 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов», 91-4 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период, которое отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов». Счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», кроме субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов», закрываются внутренними записями на субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по видам прочих доходов и расходов и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации. Аналитический учет прочих доходов и расходов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции, должен обеспечивать возможность выявления финансового результата по данной операции.

### 16.5 Учет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств

Отложенные налоговые активы отражают сумму налога на прибыль, которая организации будет возмещена в будущих отчетных



Витебский государственный технологический университет

периодах. Отложенные налоговые обязательства отражают сумму налога на прибыль, которую организация должна будет погасить в будущих отчетных периодах.

Отложенные налоги рассчитываются исходя из разниц между учетной прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком).

Разницы между учетной прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) могут быть **постоянными** и **временными**. Они возникают при наличии расхождений между правилами признания и оценки доходов и расходов в законодательстве по бухгалтерскому учету и отчетности и в налоговом законодательстве.

**Постоянные разницы** – суммы доходов и расходов, формирующие учетную прибыль (убыток) текущего отчетного периода и исключаемые из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в текущем и будущих отчетных периодах либо включаемые в расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль текущего отчетного периода и не формирующие учетную прибыль (убыток) текущего и будущих отчетных периодов.

Постоянная разница относится только к текущему отчетному периоду и не влияет на формирование учетной прибыли (убытка) или налогооблагаемой прибыли (убытка) будущих отчетных периодов.

При возникновении постоянной разницы:

период признания доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадает;

суммы признаваемых доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения отличаются.

Примеры постоянных разниц:

– для целей налогообложения принимаются расходы в пределах норм, в бухгалтерском учете отражается полная сумма данных расходов. Постоянная разница – это разница между полной суммой расходов и суммой расходов в пределах норм;

– для целей налогообложения принимаются проценты по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам), в бухгалтерском учете отражается вся сумма процентов по кредитам и займам. Постоянная разница – это разница между всей суммой процентов по кредитам и займам, отраженной в бухгалтерском учете, и суммой процентов по кредитам и займам, включенным в состав внереализационных расходов, учитываемых для налогообложения.

Постоянная разница возникает и в других аналогичных случаях, когда период признания доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадает, а суммы признаваемых доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения не совпадают.

Витебский государственный технологический университет

Постоянная разница приводит к возникновению в бухгалтерском учете постоянного налогового актива или постоянного налогового обязательства:

постоянное налоговое обязательство (далее – ПНО) – это обязательство, равное сумме налога на прибыль, начисляемого в соответствии с налоговым законодательством, но не возникающего по данным бухгалтерского учета и приводящего к увеличению суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в текущем отчетном периоде;

постоянный налоговый актив (далее – ПНА) – это актив, равный сумме налога на прибыль, возникающего по данным бухгалтерского учета, но не начисляемого в соответствии с налоговым законодательством и приводящего к уменьшению суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в текущем отчетном периоде.

ПНО возникает, если постоянная разница – это сумма превышения налогооблагаемой прибыли над учетной прибылью.

ПНА возникает, если постоянная разница – это сумма превышения учетной прибыли над налогооблагаемой прибылью.

Постоянное налоговое обязательство и (или) постоянный налоговый актив определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, установленной налоговым законодательством, действующей на отчетную дату.

Начисление текущего налога на прибыль, т.е. налога на прибыль по данным налоговой декларации, отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». При этом суммы постоянного налогового обязательства (актива) являются частью текущего налога на прибыль, поэтому отражать на счетах бухгалтерского учета постоянное налоговое обязательство (актив) не требуется.

Временные разницы – суммы доходов и расходов, формирующие учетную прибыль (убыток) в текущем отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в будущих отчетных периодах либо формирующие налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде, а учетную прибыль (убыток) – в будущих отчетных периодах.

При возникновении временной разницы:

периоды признания доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения не совпадают;

суммы признаваемых доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадают.

Таким образом, временные разницы появляются из-за несовпадения периодов признания доходов и расходов. Временные разницы влияют на несколько отчетных периодов: в одном периоде

Витебский государственный технологический университет

возникают, в других – погашаются. Этот тип разниц образуется, если доход или расход уже признан в бухгалтерском учете, а для целей налогообложения еще не принят или наоборот.

Временная разница будет существовать до той даты, на которую расход (доход), повлекший ее возникновение, будет признан полностью и в бухгалтерском учете, и для целей налогообложения.

Примерами временных разниц являются:

– для целей налогообложения стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав, иных активов отражается в том налоговом периоде, в котором они фактически получены плательщиком, в бухгалтерском учете – отражается в составе доходов будущих периодов и включается в доходы отчетного периода по мере начисления амортизации основных средств, нематериальных активов (если безвозмездная помощь, полученная в виде основных средств, нематериальных активов) или по мере использования запасов на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг (безвозмездная помощь, полученная в виде запасов);

– для целей налогообложения организация вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка (суммы убытков) по итогам предыдущего налогового периода (предыдущих налоговых периодов), в бухгалтерском учете по окончании отчетного года сумма непокрытого убытка отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Временная разница возникает и в других аналогичных случаях, когда суммы доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадают, а периоды их признания в бухгалтерском учете и для целей налогообложения не совпадают.

По характеру влияния на налогооблагаемую прибыль временные разницы подразделяются на два вида:

− вычитаемые временные разницы (далее – ВВР);

− налогооблагаемые временные разницы (далее – НВР).

Вычитаемые временные разницы приводят к уменьшению учетной прибыли (увеличению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и уменьшению налогооблагаемой прибыли – в одном или нескольких будущих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы приводят к увеличению учетной прибыли (уменьшению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и увеличению налогооблагаемой прибыли в одном или нескольких будущих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы возникают, если:

− расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем принимаются для целей налогообложения;

− доходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем принимаются для целей налогообложения.

Витебский государственный технологический университет

Налогооблагаемые временные разницы возникают, если:

– расходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем принимаются для целей налогообложения;

– доходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем принимаются для целей налогообложения.

При возникновении временных разниц в бухгалтерском учете отражается начисление отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства:

отложенный налоговый актив (далее – ОНА) – 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 (далее – ОНО) – 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.

Сумма отложенного налогового актива определяется путем умножения вычитаемой временной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством, действующую на отчетную дату. Сумма отложенного налогового обязательства определяется путем умножения налогооблагаемой временной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством и действующую на отчетную дату.

| Вычитаемые временные разницы (ВВР) | Налогооблагаемые временные разницы (НВР) |
|---|---|
| В текущем отчетном периоде учетная прибыль меньше налогооблагаемой прибыли в связи с тем, что: | В текущем отчетном периоде учетная прибыль больше налогооблагаемой прибыли в связи с тем, что: |
| – расходы в бухгалтерском учете > расходы для целей налогообложения | – расходы в бухгалтерском учете < расходы для целей налогообложения |
| – доходы в бухгалтерском учете < доходы для целей налогообложения | – доходы в бухгалтерском учете > доходы для целей налогообложения |
| **Рассчитывается ОНА** | **Рассчитывается ОНО** |
| ОНА = ВВР * ставка налога на прибыль | ОНО = НВР * ставка налога на прибыль |

Для обобщения информации о наличии и движении отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств предусмотрены счет 09 «Отложенные налоговые активы» и счет 65 «Отложенные налоговые обязательства».

Отложенные налоговые активы учитываются на синтетическом



Витебский государственный технологический университет

счете 09 «Отложенные налоговые активы». Начисление отложенного налогового актива отражается по дебету этого счета и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц в бухгалтерском учете отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы».

Если по итогам текущего отчетного периода у организации отсутствует налогооблагаемая прибыль или не отражается списание погашаемых отложенных налоговых обязательств, то запись по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» не делается и сумма отложенного налогового актива остается без изменений.

Отложенные налоговые обязательства учитываются на синтетическом счете 65 «Отложенные налоговые обязательства». Начисление отложенного налогового обязательства отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 65 «Отложенные налоговые обязательства».

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц в бухгалтерском учете отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств по дебету счета 65 «Отложенные налоговые обязательства» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Отложенные налоговые активы и обязательства отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором возникли временные разницы, на основании которых они начислены.

Корреспонденция счетов по отражению текущего налога на прибыль и отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств представлена в таблице.

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|---|---|
| Начислен текущий налог на прибыль, определяемый исходя из налогооблагаемой прибыли за текущий отчетный период в соответствии с законодательством (по данным налоговой декларации) | 99 | 68 |
| Начислен отложенный налоговый актив | 09 | 99 |
| Погашение (списание) отложенного налогового актива по мере уменьшения вычитаемых временных разниц | 99 | 09 |
| Списание отложенного налогового актива при выбытии актива или погашении обязательства, в связи с которым отложенный налоговый актив был начислен | 99 | 09 |
| Начислено отложенное налоговое обязательство | 99 | 65 |

Витебский государственный технологический университет

| | | |
|---|---|---|
| Погашение (списание) отложенного налогового обязательства по мере уменьшения налогооблагаемых временных разниц | 65 | 99 |
| Списание отложенного налогового обязательства при выбытии актива или погашении обязательства, в связи с которым отложенное налоговое обязательство было начислено | 65 | 99 |

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе в составе долгосрочных активов и долгосрочных обязательств соответственно.

Витебский государственный технологический университет

## 16.6 Учет недостач и потерь от порчи ценностей

Для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей используют счет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». На этом счете учитывают недостачи и потери от порчи материальных и иных ценностей, выявленные в процессе их заготовления, хранения и продажи, подлежащие отнесению на счета учета затрат на производство, расходов на продажу и на виновных лиц. Потери ценностей, возникающие в результате стихийных бедствий, относят прямо на счет 99 «Прибыли и убытки».

В дебет счета 94 с кредита счетов недостающих или полностью испорченных ценностей списывается их фактическая себестоимость (по товарно-материальным ценностям) или остаточная стоимость (по основным средствам и нематериальным активам). По частично испорченным материальным ценностям в дебет счета 94 списывают сумму определившихся потерь.

При выявлении недостач или порчи при приемке материальных ценностей от поставщиков сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин покупатель относит при оприходовании ценностей в дебет счета 94 с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сумму потерь сверх предусмотренных в договоре величин покупатель предъявляет поставщику или транспортной организации и учитывает по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям») и кредиту счета 60. При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций эти суммы списывают со счета 76 на счет 94. Если суд принял решение о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь ценностей сверх предусмотренных в договоре величин, то поставщик сторнирует ранее отраженную сумму продажи на сумму недостач и потерь (дебетует счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредитует счет 90 «Доходы и расходы по текущей

деятельности»), а также обороты по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 43 «Готовая продукция». Восстановленная таким образом на счете 43 сумма недостач списывается затем в дебет счета 94 с кредита счета 43.

С кредита счета 94 недостачи и потери от порчи ценностей списывают следующим образом:

− недостачи и порчи ценностей в пределах предусмотренных в договоре величин − на счета учета материальных ценностей (когда они выявлены при заготовлении);

− недостачи и порчи ценностей в пределах норм естественной убыли − на затраты на производство и расходы на реализацию (когда они выявлены при хранении или продаже);

− недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли, потери от порчи − в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операция» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»);

− недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли и потери от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, — на счет 90 ««Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 94 отражаются суммы в размерах и величинах, принятых по дебету данного счета. На счетах учета затрат и расходов на продажу недостающие или испорченные материальные ценности списывают по их фактической себестоимости.

Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающего имущества, отраженной на счете 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», отражается по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению ущерба») и кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы».

### 16.7 Учет резервов предстоящих расходов

Резервы предстоящих расходов создаются в организациях в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения.

Организации могут создавать следующие резервы: на предстоящую оплату отпусков работникам, на покрытие расходов по ремонту основных средств, на возмещение производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства, на покрытие затрат по ремонту предметов проката, и другие цели, предусмотренные законодательством.

Витебский государственный технологический университет

Порядок создания указанных резервов регулируется соответствующими законодательными и другими нормативными актами.

Для получения информации о состоянии и движении резервов предстоящих расходов используют пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Операции по начислению резервов отражают по кредиту счета 96 и дебету счетов учета затрат на производство и издержек обращения (20, 23, 25, 26 и т. п.).

Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают на уменьшение резервов (дебетуют счет 96) с кредита счетов по учету списываемых расходов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т. п.).

Для создания соответствующих резервов организация должна предусмотреть их создание в учетной политике на соответствующий год, составить расчет ежемесячных отчислений на текущий год и остатка резерва на начало следующего года.

Например, если организация предоставляет отпуска за текущий год в следующем году, то она может иметь остаток резерва на начало года. Сумму резерва уточняют исходя из количества дней неиспользуемого отпуска, среднедневных сумм оплаты труда работников и обязательных отчислений на социальные нужды.

В конце года после инвентаризации расчетов начисленные суммы резервов доводят до величины фактических расходов. При этом если фактические расходы превышают суммы начисленных резервов, то на разницу составляют дополнительную проводку по доначислению резервов. Обратная разница оформляется сторнировочной записью.

Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

## 16.8 Учет расходов будущих периодов

***Расходы будущих периодов*** − это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, т.е. связанные с получением будущих доходов.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства.

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 50, 51, 70, 69, 76 и др.). Ежемесячно или в другие сроки, учтенные на дебете счета 97 «Расходы будущих периодов» суммы, списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и других счетов. Сроки списания расходов

Витебский государственный технологический университет

будущих периодов, а также соответствующие издержки или другие источники, на которые списываются указанные расходы, регламентируются законодательными и другими нормативными актами или определяются самими организациями.

### 16.9 Учет доходов будущих периодов

Для учета доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, используют счет 98 «Доходы будущих периодов», который является пассивным. По кредиту счета учитывают доходы, относящиеся к будущим периодам, предстоящие поступления задолженностей.

К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты субсчета по видам доходов будущих периодов.

Суммы полученных доходов, относящихся к будущим периодам, отражаются по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», счетов учета расчетов и других счетов и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

Суммы доходов будущих периодов, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти доходы, отражаются по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы».

### 16.10 Учет прибылей и убытков

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки».

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются суммы убытков (потерь, расходов), а по кредиту – суммы прибыли (доходов) организации. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период по счету 99 «Прибыли и убытки» определяется конечный финансовый результат отчетного периода (чистая прибыль

Витебский государственный технологический университет

или чистый убыток).

Прибыль (убыток) от текущей деятельности отражается по дебету (кредиту) счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности») и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки».

Сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период отражается по дебету (кредиту) счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов») и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки».

Начисление налогов на прибыль и доходы и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) организации в соответствии с законодательством, отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью последнего месяца отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» ведется таким образом, чтобы обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

# Раздел VI. ПРОЧИЕ ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

## 17 УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ И ЦЕННОСТЕЙ, НЕ ПРИНАДЛЕЖАЩИХ ОРГАНИЗАЦИИ НА ПРАВАХ СОБСТВЕННОСТИ

### 17.1 Учет арендованных основных средств

**Общие положения**

Имущество, в отношении которого не возникает обязательства уплатить цену сделки (погасить долг), учитывают на забалансовых счетах. Учет операций на забалансовых счетах осуществляется без применения двойной записи (внесистемно) (поскольку не возникает обязательства – долга). Полученные ценности либо возникшие обязательства учитывают по дебету забалансовых счетов, а выбытие ценностей или погашение обязательств − по кредиту счетов.

Аналитический учет по каждому забалансовому счету осуществляется в общепринятых учетных регистрах либо в формах, разрабатываемых организацией самостоятельно.

На забалансовых счетах учитывают основные средства,



Витебский государственный технологический университет

полученные арендатором по договору аренды, а также по лизинговым операциям.

**Учет аренды основных средств**

Порядок учета аренды основных средств изложен в главе 3.

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по первоначальной стоимости, указанной в договоре аренды. Аналитический учет ведут по объектам, принятым в аренду, и арендодателям.

Для учета расчетов с арендодателями используют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Начисление арендной платы отражают по дебету счетов издержек производства или обращения и кредиту счета 76. Оплаченную задолженность списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 76.

Порядок учета и списания затрат по капитальному ремонту по арендованным основным средствам приведен в главе 3.

Стоимость арендованных основных средств при их возвращении арендодателю списывают у арендатора с кредита счета 001 «Арендованные основные средства».

Аналитический учет по счету 001 «Арендованные основные средства» ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя). Арендованные основные средства, находящиеся за пределами РБ, учитывают на счете 001 обособленно.

**Учет лизинговых операций**

В зависимости от учетной политики лизинговое имущество может учитываться на балансе лизингодателя или лизингополучателя.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то у лизингодателя оно отражается по дебету счета 011 «Основные средства, сданные в аренду». Все остальные бухгалтерские записи по передаче лизингового имущества лизингополучателю, указаны в главе 3.

При возвращении лизингового имущества лизингодателю оно списывается у него с кредита забалансового счета 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Аналитический учет по счету 011 «Основные средства, сданные в аренду» ведут по арендаторам, по каждому объекту основных средств, сданных в аренду. Основные средства, сданные в аренду, находящиеся за пределами Беларуси, учитывают на счете 011 обособленно.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя оно отражается по дебету счета 001 «Арендованные основные средства». При возвращении лизингового имущества лизингодателю или выкупе его лизингополучателем оно списывается у него с кредита счета 001

Витебский государственный технологический университет

«Арендованные основные средства».

### 17.2 Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку и на комиссию

Для обобщения информации о наличии и движении запасов, принятых на ответственное хранение, используют забалансовый счет 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение».

Организации-покупатели приходуют по счету 002 запасы , принятые на ответственное хранение, в случае отказа от акцепта счетов − платежных требований на полученные ценности, получения от поставщиков неоплаченных запасы, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты, и в ряде других случаев.

Запасы, принятые на ответственное хранение, учитывают на счете 002 в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах, или в счетах − платежных требованиях.

Аналитический учет по счету 002 осуществляется по организациям-владельцам, сортам и местам хранения запасов.

Организации часто выполняют работы по изготовлению продукции из материалов заказчика. Для учета таких материалов у изготовителя применяют счет 003. Забалансовый счет 003 «Материалы, принятые в переработку» предназначен для обобщения информации о наличии и движении материалов заказчика, принятых в переработку, не оплачиваемых организацией-изготовителем. Учет затрат по переработке материалов ведется на счетах учета затрат на производство (за исключением стоимости материалов заказчика, принятых в переработку). Материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» по стоимости, указанной в договорах. Учет ведется по заказчикам, по видам ценностей в оценке, указанной в договоре.

Расходы по переработке давальческого сырья учитывают у переработчика по дебету счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию» обеспечению» и др.

Стоимость переданной давальцу готовой продукции (без учета стоимости сырья и материалов) отражается у переработчика по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Реализация». Затраты по переработке давальческого сырья списывают в дебет счета 90 с кредита счета 20. Переработанное давальческое сырье списывают у переработчика с кредита счета 003 «Материалы, принятые в переработку».

Для учета товаров, принятых на комиссию, комиссионеры

Витебский государственный технологический университет

используют забалансовый счет 004 «Товары, принятые на комиссию». Принятые товары учитывают на счете 004 в ценах, предусмотренных приемосдаточными актами. Реализованные товары списывают со счета 004.

Аналитический учет по счету 004 ведут по видам товаров и организациям, (лицам)-комитентам.

Порядок учета операций по реализации товаров у комиссионера изложен нами ранее.

### 17.3 Учет оборудования для монтажа

Строительные организации – подрядчики − учитывают принятое от заказчиков оборудование на забалансовом счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Учет осуществляется по заказчикам и видам оборудования по ценам, указанным в договорах. Приемка оборудования оформляется актом ф. № ОС-15 «Акт приемки-сдачи оборудования в монтаж». У заказчика такое оборудование учитывается на счете 07 «Оборудование к установке».

Затраты по монтажу оборудования учитываются у строительной организации по дебету счета 20 «Основное производство» с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов (70, 69 и др.). По окончании работ затраты списываются с кредита счета 20 в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Стоимость законченного объекта у строительной организации отражается по дебету счета 62 и кредиту счета 90. Начисленные налоги (НДС) отражаются на счетах 90,68.

### 17.4 Учет бланков ценных бумаг и бланков строгой отчетности

Бланки ценных бумаг и другие бланки строгой отчетности (квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов и др.) учитывают на счете 006 «Бланки строгой отчетности». Перечень документов строгой отчетности, порядок их хранения и использования устанавливает законодательство. Забалансовый счет 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты» предназначен для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков документов с определенной степенью защиты.

Бланки документов с определенной степенью защиты

Витебский государственный технологический университет

учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты» по номинальной стоимости или в условной оценке.

Аналитический учет по забалансовому счету 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты» ведется по видам бланков документов с определенной степенью защиты и местам их хранения.

### 17.5 Учет и сроки списания в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов

Для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной на убыток вследствие неплатежеспособности должников, используют счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». Указанная задолженность учитывается на забалансовом счете 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» в течение пяти лет с даты ее списания со счетов учета расчетов или же до момента ее погашения.

Поступление сумм в погашение ранее списанной дебиторской задолженности отражается по кредиту забалансового счета 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность».

Аналитический учет по забалансовому счету 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» ведется по каждому дебитору, чья задолженность списана со счетов учета расчетов, и каждому списанному долгу.

В случае погашения указанной задолженности поступившие платежи отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 90 «  Доходы и расходы по текущей деятельности». Одновременно погашенную задолженность списывают с кредита счета 007.

Аналитический учет по счету 007 ведут по каждому должнику и каждому списанному в убыток долгу.

### 17.6 Учет доверительных операций

Учет доверительных операций осуществляется на забалансовых счетах 008 «Обеспечение обязательств полученные» и 009 «Обеспечение обязательств выданные».

Счет 008 предназначен для получения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также обеспечений, полученных под товары,

Витебский государственный технологический университет

которые переданы другим организациям на консигнацию.

В полученной гарантии обычно указывают ее сумму. При отсутствии этих данных сумма гарантии определяется исходя из условий договора.

По дебету счета 008 учитывают:

− облигации и векселя, полученные в обеспечение выданных займов (дебетуют счет 06 или 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и кредитуют счета учета денежных средств);

− векселя, полученные в обеспечение оплаты за проданные товары, работы, услуги, имущество (дебетуют счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредитуют счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы»);

− приобретенные опционы и варранты (дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счета учета денежных средств).

Со счета 008 суммы обеспечений списывают по мере погашения задолженности.

Счет 009 используется для учета выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей. Со счета 009 выданные гарантии списывают по мере погашения задолженности.

По дебету счета 009 учитывают:

− облигации и векселя, выданные в обеспечение полученных займов (дебетуют счета учета денежных средств и кредитуют счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

− векселя, выданные в обеспечение оплаты за полученное имущество, работы, услуги (дебетуют счета учета имущества, счета по учету затрат на производство и др., кредитуют счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

− проданные опционы или варранты.

Аналитический учет по счетам 008 и 009 ведут по каждому полученному и выданному обеспечению.

### 17.7 Учет потерь стоимости основных средств, недвижимого имущества, находящегося в совместном домовладении и именных приватизационных чеков

Забалансовый счет 014 «Потеря стоимости основных средств» предназначен для обобщения информации о потере стоимости основных средств, по которым в соответствии с законодательством не начисляется амортизация. Потеря стоимости по указанным основным средствам отражается на забалансовом счете 014 «Потеря стоимости

Витебский государственный технологический университет

основных средств» в порядке, установленном законодательством. При выбытии указанных основных средств накопленная по ним сумма потери стоимости отражается по кредиту забалансового счета 014 «Потеря стоимости основных средств».

Аналитический учет по забалансовому счету 014 «Потеря стоимости основных средств» ведется по объектам основных средств.

Забалансовый счет 016 «Недвижимое имущество, находящееся в совместном домовладении» предназначен для обобщения информации о наличии и движении недвижимого имущества, находящегося в совместном домовладении, в товариществе собственников.

Забалансовый счет 017 «Именные приватизационные чеки «Имущество» предназначен для обобщения информации о наличии и движении именных приватизационных чеков «Имущество». Именные приватизационные чеки «Имущество» учитываются на забалансовом счете 017 «Именные приватизационные чеки «Имущество» по номинальной стоимости.

Витебский государственный технологический университет

# 18 УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИЙ

## 18.1 Понятие и формирование учетной политики

В современных условиях от достаточно жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства в прошлом в настоящее время происходит переход к разумному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности организаций в постановке бухгалтерского учета. Сущность новых подходов к постановке бухгалтерского учета заключается в основном в том, что на основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач.

Выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей затрат организации, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Поэтому учетная политика организации является важным средством налогового планирования, ценовой политики. Без ознакомления с учетной политикой нельзя осуществлять сравнительный анализ показателей деятельности организации за различные периоды и тем более сравнительный анализ различных организаций.

**Учетная политика** – совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией (статья 1 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности»). Статья 9 Закона раскрывает

понятие учетной политики. В частности, согласно подходов статьи, организация самостоятельно формирует свою учетную политику и излагает ее в положении об учетной политике, которое подписывается главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающим услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждается руководителем организации.

Кроме того, учетная политика организации должна основываться на принципах бухгалтерского учета и отчетности, предусмотренных действующим законодательством.

Учетная политика организации включает:

применяемые организацией виды учетной оценки;

план счетов бухгалтерского учета организации;

разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов;

применяемую организацией форму бухгалтерского учета;

порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

иные способы организации и ведения бухгалтерского учета.

Если в отношении конкретных хозяйственных операций, отдельных составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве Республики Беларусь не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с применением профессионального суждения исходя из требований, установленных законодательством Республики Беларусь.

Учетная политика организации не изменяется, за исключением следующих случаев:

изменения законодательства Республики Беларусь;

изменения способов ведения бухгалтерского учета, применение которых приведет к повышению правдивости и уместности содержащейся в отчетности организации информации;

принятия решения о реорганизации или ликвидации организации.

Изменения в учетную политику организации в последнем случае вносятся с начала отчетного года.

Изменения в учетную политику организации вносятся в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности.

Изменения в учетной политике организации должны быть обоснованы, подписаны главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждены руководителем организации.

Витебский государственный технологический университет

## 18.2 Изменения учетной политики

Результат изменения учетной политики организации в случае изменения способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приведет к повышению правдивости и уместности содержащейся в бухгалтерской отчетности организации информации, относящегося к периодам, предшествующим отчетному периоду (далее – предыдущие периоды), и оказавшего или способного оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты деятельности и изменение финансового положения организации, определяется в стоимостном выражении на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета, и отражается в:

бухгалтерском учете по дебету (кредиту) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и других счетов учета собственного капитала и кредиту (дебету) соответствующих счетов в том отчетном периоде, с которого применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета;

бухгалтерской отчетности посредством корректировки вступительного сальдо каждой связанной с этим изменением статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов, а также других связанных с этим изменением статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась организацией во всех предыдущих периодах.

При невозможности достоверно определить в стоимостном выражении результат относящегося ко всем предыдущим периодам изменения учетной политики организации измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих хозяйственных операций, совершаемых после введения этого способа взамен ранее применявшегося.

Изменения в учетную политику организации в случае принятия решения о реорганизации или ликвидации организации вносятся с даты принятия решения о ее реорганизации или ликвидации. При этом измененные способы ведения бухгалтерского учета применяются в отношении хозяйственных операций, совершаемых после принятия решения о реорганизации или ликвидации организации.

Суммы изменений в учетных оценках определяются исходя из текущего состояния активов или обязательств и предполагаемого увеличения или уменьшения экономических выгод, связанных с этими активами или обязательствами.

Сумма изменения в учетной оценке отражается в составе:

доходов или расходов того отчетного периода, в котором

Витебский государственный технологический университет

произошло это изменение, если это изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности за отчетный период;

доходов или расходов в будущих периодах, если это изменение повлияет на показатели бухгалтерской отчетности за будущие периоды.

Сумма изменения в учетной оценке, непосредственно влияющего на величину собственного капитала, отражается в:

бухгалтерском учете по дебету (кредиту) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и других счетов учета собственного капитала и кредиту (дебету) соответствующих счетов в том отчетном периоде, в котором произошло это изменение;

бухгалтерской отчетности за отчетный период посредством корректировки соответствующих статей собственного капитала и других связанных с этим изменением статей бухгалтерской отчетности.

Исправление ошибок в учете и отчетности. Ошибка может быть обусловлена:

неправильным применением законодательства Республики Беларусь;

неправильным применением учетной политики организации;

неточностями в вычислениях при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности;

неправильной учетной оценкой активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации;

неиспользованием или неправильным использованием при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности имеющейся информации о совершенной хозяйственной операции;

неиспользованием при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности информации о совершенной хозяйственной операции в связи с отсутствием до даты утверждения бухгалтерской отчетности первичного учетного документа, подтверждающего ее совершение.

Неточность в вычислениях при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности, выявленная в результате появления новой информации, не является ошибкой и признается изменением в учетной оценке.

Выявленные ошибки подлежат исправлению.

Исправление ошибок оформляется бухгалтерской справкой-расчетом, содержащей сведения, установленные законодательством Республики Беларусь для первичных учетных документов.

Ошибка, допущенная в отчетном году и выявленная до его окончания, исправляется в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка, дополнительной или сторнировочной записью (записями) по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Доход или расход, возникающие в результате исправления этой ошибки,

Витебский государственный технологический университет

отражаются в составе доходов или расходов отчетного года.

Ошибка, допущенная в отчетном году и выявленная после его окончания, но до даты утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется в декабре отчетного года дополнительной или сторнировочной записью (записями) по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Доход или расход, возникающие в результате исправления этой ошибки, отражаются в составе доходов или расходов отчетного года.

Ошибка, допущенная в году (годах), предшествующем (предшествующих) отчетному году, исправляется в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка, дополнительной или сторнировочной записью (записями) по дебету (кредиту) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и других счетов и кредиту (дебету) соответствующих счетов. При этом в бухгалтерской отчетности корректируется вступительное сальдо каждой связанной с этой ошибкой статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов, а также других связанных с этой ошибкой статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период.

При невозможности достоверно определить сумму исправления ошибки, относящейся ко всем предыдущим периодам, представленным в бухгалтерской отчетности, корректируется вступительное сальдо соответствующих статей активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из периодов, сумму исправления ошибки за который возможно достоверно определить.

### 18.3 Раскрытие учетной политики

Организация должна раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов,

Витебский государственный технологический университет

оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие существенные способы.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету или законодательными актами и постановлениями Совмина Республики Беларусь.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию как минимум в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.

Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошло изменений со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна включать причину изменения учетной политики; оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год); указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествующие отчетному году, скорректированы.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным годом, отражаются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Витебский государственный технологический университет

# РАЗДЕЛ VII. ВВЕДЕНИЕ В АУДИТ

Среди методов руководства экономикой независимо от форм собственности, важное место принадлежит финансовому контролю. Одной из форм осуществления финансового контроля является аудит. Основной целью аудиторской деятельности является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным правовым актам, действующим в Республике Беларусь.

## 19 ОСНОВЫ СОВРЕМЕННОГО АУДИТА

### 19.1 Ревизия и аудит. Место аудита в системе финансового контроля

Контроль является важной функцией управления. Контроль представляет собой объективное явление в экономической жизни общества, а в сфере управления финансовыми средствами является неотъемлемой частью системы регулирования финансовых отношений.

Необходимость контроля диктуется рядом объективных и субъективных факторов, в том числе:

1) неопределенностью будущего, отсутствием 100 % вероятности развития событий и процессов в желаемом направлении, особенно в области финансовых отношений;

2) наличием субъективного фактора конкретной деятельности человека;

3) важностью предупреждения возникновения кризисных ситуаций;

4) целесообразностью поддержания успеха деятельности менеджмента организации (развитие уверенности в правильности решений и т. д.).

В зависимости от субъекта и характера деятельности финансовый контроль разделяется на государственный, ведомственный и вневедомственный; в зависимости от объекта − на внутренний и внешний; в зависимости от организации осуществления − на ревизионный (ревизия) и аудиторский (аудит). При осуществлении контрольной деятельности используются специальные приемы документального и фактического контроля, экспертные оценки, методы анализа и другой инструментарий, в частности:

изучение действующей у проверяемого субъекта предпринимательской деятельности системы внутрихозяйственного учета, контроля и экономического анализа;



Витебский государственный технологический университет

проверка документов в целях установления законности проведенных хозяйственных и финансовых операций;

проверка действительности совершения сделок, получения или выдачи указанных в документах денежных средств и материальных ценностей, оказания услуг, выполнения работ;

сопоставление данных первичного бухгалтерского учета с данными отчетности, данных учета и отчетности с соответствующими плановыми данными (сметой, балансом доходов и расходов и другими);

сопоставление записей, документов и фактических данных по одним операциям с записями, документами и фактическими данными по связанным с ними другим операциям;

проведение встречных проверок, и другие контрольные действия, связанные с изучением вопросов, определенных программой проверки (ревизии).

**Государственный финансовый контроль** регламентируется указами Президента Республики Беларусь, законами Республики Беларусь и другими нормативными правовыми актами. Контролирующие органы − это государственные органы и иные организации, которые проводят проверки (ревизии) финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательской деятельности. В системе государственного финансового контроля имеются специальные контрольные органы: Комитет государственного контроля, КРУ Министерства финансов РБ и другие. В определенной мере функции государственного финансового контроля выполняют инспекции Министерства по налогам и сборам, Департамент финансовых расследований, Национальный банк Республики Беларусь, Государственный таможенный комитет РБ, а также контрольные органы министерств и ведомств (ведомственный контроль). Указом Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (в дальнейшем – Указ) утвержден перечень контролирующих (надзорных) органов в количестве 36 организаций, причем сам перечень таких организаций является открытым.

Из наиболее крупных международных организаций, объединяющих представителей контрольных органов в области финансов и бухгалтерских профессий можно отметить следующие:

1. Международная организация высших органов финансового контроля (INTOSAI).

2. Организация высших органов финансового контроля Европы (EUROSAI).

Наряду с EUROSAI, членами INTOSAI являются следующие региональные организации: ASOSAI, ARABOSAI, AFROSAI, CAROSAI, OLACEFS и SPASAI.

3. Европейская организация региональных органов внешнего



Витебский государственный технологический университет

контроля государственных финансов (EURORAI).

4. Европейская счётная палата (Court of Auditors).

5. Международная Федерация Бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC).

5.1. Международный комитет по аудиторской практике при Международной Федерации Бухгалтеров (IFAC).

6. Association of International Accountants (AIA).

7. Европейская Бухгалтерская Ассоциация (European Accounting Association, EAA).

8. Европейская федерация бухгалтеров (Federation des Experts-Comptables Europeens, FEE (European Federation of Accountants)) .

Объектами государственного финансового контроля являются государственные органы и структуры, коммерческие предприятия с участием государства в уставном капитале, унитарные предприятия, организации и учреждения, финансируемые за счет бюджетных средств или получающие государственные субсидии, общественные организации и учреждения, предпринимательские структуры и физические лица в части уплаты налогов и сборов в государственный бюджет и осуществления деятельности, регулируемой государством.

Основными задачами государственного финансового контроля являются: проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения, бухгалтерского учета, проверка эффективного и экономного расходования государственных средств; проверка правильности расчета и уплаты налогов и сборов.

Контрольные органы государства могут выполнять свои задачи объективно и эффективно только в том случае, если они независимы от проверяемых ими организаций, и защищены от постороннего влияния.

Элементами системы **внутреннего контроля** субъектов хозяйствования являются **внутренний аудит** и **управленческий контроль**. Внутренний контроль создается для упорядоченного и эффективного ведения дел, обеспечения соблюдения политики менеджмента в области финансово-хозяйственной, налоговой и т. п. деятельности, охраны имущества (т. е. активов), обеспечения полноты и точности документации и всей внутрифирменной информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. При этом реализация целей управления в системе внутреннего контроля возложена, во-первых, на организационно-технический механизм (включающий процедуры контроля, внутреннюю регламентирующую нормативную документацию и т. п.) и, во-вторых, на специальные контрольные подразделения − управления (отделы) внутреннего аудита.

Организация системы внутреннего контроля является правом самого субъекта хозяйствования.

В настоящее время подразделения внутреннего аудита у



Витебский государственный технологический университет

субъектов хозяйствования по-разному встраиваются в структуру управления организации, поэтому условно внутренний аудит можно разделить на внутренний аудит собственников (учредителей) и внутренний аудит исполнительного менеджмента. Первый из них часто называют независимым внутренним аудитом, так как внутренние аудиторы непосредственно не подчинены исполнительному менеджменту и, следовательно, по поручению собственников, могут осуществлять, в том числе и проверку деятельности самого исполнительного менеджмента.

Некоторые субъекты хозяйствования, по образцу организаций экономически развитых государств, создают у себя отделы контроллинга и назначают внутренних контролеров. Сжато основные функции таких отделов и самих контролеров можно сформулировать как “управление управлением”, то есть это координация, согласование, контроль, упорядочение и подготовка информации для менеджмента в виде, удобном для принятия управленческих решений.

Хотя аудиторская деятельность может охватывать все организации независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности, все же основными объектами аудита являются коммерческие организации, а предметом аудита − собственность учредителей и инвесторов. Независимость является необходимым условием деятельности аудиторов, причем независимость аудиторов должна быть гораздо шире относительной независимости государственных контролеров-ревизоров.

При проведении аудита применяются специальные приемы документального и фактического ***ревизионного контроля***, методики ревизии отдельных объектов бухгалтерского учета.

При проведении ревизий и проверок составления бухгалтерских (финансовых) отчетов с определенными исключениями (оговорками) могут быть использованы нормы и правила (стандарты) ***аудита***.

Так как аудит и ревизия являются способами организации контроля за финансово-хозяйственной деятельностью субъекта хозяйствования, между ними имеется много общего, но имеются и довольно существенные различия.

***Отличие внешнего аудита от ревизии***

1. Цели:

аудит – это выражение мнения по поводу достоверности финансовой отчетности;

ревизия – это выявление недостатков с целью их устранения и наказания виновных лиц (ревизия – способ контроля, предусматривающий полное изучение финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности, в процессе которого устанавливаются законность и достоверность совершаемых хозяйственных и финансовых операций, а также ведения

Витебский государственный технологический университет

бухгалтерского учета во всех направлениях деятельности субъекта предпринимательской деятельности).

2. Характер:

аудит – это предпринимательская деятельность;

ревизия – это исполнительская деятельность, выполнение распоряжений.

3. Основа взаимоотношений:

аудит − добровольное осуществление на основе договоров;

ревизия – это принудительное осуществление по распоряжению вышестоящих или государственных органов.

4. Управленческие связи:

аудит – это в основном горизонтальные связи, равноправие во взаимоотношениях с заказчиком, отчет перед ним;

ревизия – это вертикальные связи, назначение, отчет перед вышестоящим уровнем управления об исполнении.

5. Принцип оплаты услуг:

аудит – цену сделки платит клиент;

ревизия – стоимость услуг платит вышестоящий орган управления или же государственный орган.

6. Практические задачи:

аудит ставит своей цель в том числе и улучшение финансового положения заказчика, привлечение дополнительных инвестиций (инвесторов, кредиторов), оказание всевозможной помощи и консультирование клиента;

ревизия ставит своей целью сохранение имущества (активов) собственника, пресечение и профилактику злоупотреблений со стороны персонала субъекта хозяйствования.

7. Результаты:

Результатом аудита является аудиторское заключение - документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Итоговая часть аудиторского заключения, содержащая запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, может быть опубликована.

Результатом ревизия является акт ревизии, т.е. внутренний документ для контролирующего органа, который должен быть передан проверяемому лицу, вышестоящему органу и другим органам, и в котором отмечаются все выявленные в ходе конкретной ревизии недостатки финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования.

Витебский государственный технологический университет

## 19.2 Сущность аудита и аудиторской деятельности

Существует множество определений аудита − одни из них закреплены в нормативных документах, как международных, так и национальных правовых актах Республики Беларусь, другие определения даются специалистами в области аудита.

Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» дает следующее определение термину аудиторская деятельность: «Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности – аудиторская услуга по независимой оценке бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в том числе составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и их Разъяснениями (далее – МСФО) или законодательством других государств, в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности».

На макроэкономическом уровне аудит является элементом рыночной инфраструктуры, необходимость осуществления которого предопределяется следующими обстоятельствами:

а) бухгалтерская (финансовая) отчетность используется для принятия решений ее заинтересованными пользователями, в том числе менеджментом, участниками и собственниками имущества организации, реальными и потенциальными инвесторами, персоналом организации, органами власти и общественностью страны в целом;

б) бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть подвержена (и часто подвержена) искажениям в силу ряда факторов, в частности применения различных оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов и событий хозяйственной жизни; кроме того, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду отсутствия потенциальной беспристрастности ее составителей (влияние субъективного фактора составителей);

в) степень достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за затруднений к доступу к учетной и прочей информации о деятельности субъекта хозяйствования, а также многочисленности и сложности трансакций (хозяйственных операций), отражаемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов хозяйствования, для понимания большинством заинтересованных пользователей.

Аудит согласно законодательству об аудиторской деятельности в Республике Беларусь не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с действующим законодательством уполномоченными органами государственной власти.

Витебский государственный технологический университет

Аудитором согласно закону Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным Министерством финансов Республики Беларусь, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или индивидуального предпринимателя.

Аудитор имеет право осуществлять аудиторскую деятельность в качестве аудитора – индивидуального предпринимателя, если он не менее двух лет оказывал аудиторские услуги в качестве работника аудиторской организации (работника аудитора – индивидуального предпринимателя).

Аудитор, осуществляющий деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать профессиональные аудиторские услуги.

Аудитор-индивидуальный предприниматель не вправе осуществлять иные виды предпринимательской деятельности, за исключением преподавательской и научной.

Аудиторская организация – это коммерческая организация, осуществляющая аудиторскую деятельность.

Комитет по аудиторской практике (международная организация, выполнявшая функции по координации и контролю за аудиторской деятельности и передавшая такие функции Совету по аудиторской деятельности в 1991 г.) предложил очень простое определение аудита:

***аудит*** − это независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом.

При этом аудитом занимается аудитор − частное лицо или фирма, проводящие аудит предприятия, − и партнеры такого частного лица или такой фирмы. В необходимых случаях понятие «аудитор» включает в себя и аудиторский персонал, действующий на основании делегирования полномочий.

Положение об основных концепциях аудита, которое в 1973 г. опубликовал Комитет по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров (ААА), определяет и процесс, и цели аудита:

аудитом называется систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих учреждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям.

Данное определение содержит несколько ключевых и очень важных моментов для понимания аудита как деятельности. Во-первых,

Витебский государственный технологический университет

оценка должна быть объективной, то есть независимой от влияния субъективных факторов, как-то: менеджмента, собственников (акционеров), работников компании и т. д. Во-вторых, аудитор определяет степень соответствия данных, представленных в отчетности, реальным данным, то есть выражает свое мнение по поводу верности и обоснованности информации, содержащейся в финансовых отчетах, а не подтверждает абсолютную, арифметическую точность представленных данных. В-третьих, проверка совершается в интересах определенного круга лиц. Несомненно, что такие интересы различны, иногда даже диаметрально противоположны, поэтому для сохранения объективности и удовлетворения потребностей всех пользователей в нужной и полезной информации аудитор точно определяет, в какой мере проверенные факты соответствуют критериям и стандартам. В международной финансовой отчетности такими критериями являются общепринятые принципы бухгалтерского учета (GAAP).

Отличие аудита от аудиторской деятельности прежде всего состоит в том, что последняя предусматривает и различные аудиторские профессиональные услуги. В последнее время субъектами хозяйствования важное внимание уделяется повышению эффективности управлением организации, и прежде всего ее системы внутреннего контроля. Поэтому аудиторские структуры начали значительно больше заниматься консультационной деятельностью, чем непосредственно аудитом финансовой отчетности.

Аудит и аудиторская деятельность различаются и по результатам. Результатом аудита могут быть выводы о состоянии финансовой отчетности − объективности статей баланса, достоверности бухгалтерского учета, законности и экономической целесообразности хозяйственных операций, а результатом аудиторских услуг − возможное состояние объектов в будущем, то есть прогнозные экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учета и контроля и т. п.

Итак, аудиторская деятельность согласно законодательству Республики Беларусь представляет собой предпринимательскую деятельность по проведению собственно аудита и оказанию профессиональных аудиторских услуг.

**Аудит** – это аудиторская услуга по независимой оценке бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в том числе составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и их Разъяснениями (далее – МСФО) или законодательством других государств, в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности.

Профессиональные аудиторские услуги в соответствии с законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» − это предпринимательская деятельность аудиторов или аудиторских



Витебский государственный технологический университет

организаций, включающая следующие основные направления: бухгалтерские услуги; услуги по проведению проверок и экспертиз, не являющихся собственно аудитом; консультационные услуги; обучение и прочие услуги аудиторского профиля. Несомненно, что вышеперечисленные виды деятельности требуют от исполнителя аудита определенных познаний как в области собственно аудита, так и бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности, хозяйственного и налогового законодательства.

В Беларуси существуют две формы аудита: обязательный и инициативный. Аудит может проводиться в отношении любых юридических лиц независимо от их организационно-правовых форм и видов деятельности, а также любых физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица и зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.

В таблице 19.1 дана характеристика аудиторской деятельности.

Таблица 19.1 – Характеристика аудиторской деятельности

| Содержание аудиторской деятельности | Аудит | Профессиональные аудиторские услуги | |
|---|---|---|---|
| | | Другие виды проверок по специальному аудиторскому заданию | Другие профессиональные услуги |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Цель оказания услуг | Выражение мнения о достоверности отчетности аудируемого лица. | Обзор допущенных организацией нарушений. | В зависимости от вида профессиональных услуг |
| Степень выборки | До 100 % с учетом величины (уровня) существенности | В зависимости от вида аудиторской проверки по согласованию с заказчиком | Не установлена |
| Доказательства типичных нарушений | Аудиторские доказательства на все нарушения | Аудиторские доказательства в части типичных нарушений, на остальную часть – аудиторская информация | – |

Витебский государственный технологический университет

Окончание таблицы 19.1

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---|---|
| Доказательства отдельных нарушений | Аудиторские доказательства | Подтверждением обнаружения отдельных нарушений актов законодательства служат аудиторские доказательства | – |
| Уровень гарантии достоверности отчетности | Больший уровень гарантии | Меньший уровень гарантии | – |
| Формы отчета | Аудиторское заключение | Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию и Письменная информация (Отчет) аудиторской организации (аудитора) | Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию и (или) Письменная информация (Отчет) аудиторской организации (аудитора) |
| Виды аудиторской деятельности | Аудиторская проверка | Выборочная проверка отдельных сторон деятельности, тематическая проверка, комплексная проверка | Другие профессиональные услуги, разрешенные действующим законодательством |

Итак, в ходе аудиторской проверки бухгалтерских (финансовых) отчетов устанавливается достоверность отражения в них финансовой позиции аудируемого лица на дату составления финансовой отчетности, а также результатов финансовой деятельности предприятия за аудируемый период; соответствие ведения установленным требованиям, критериям, правилам; соблюдение проверяемым предприятием действующего законодательства Республики Беларусь.

Особое значение имеет тот факт, что проверку достоверности отчетности организации, соблюдения действующего законодательства Республики Беларусь и составление аудиторского заключения по этому вопросу выполняет независимый аудитор.

Витебский государственный технологический университет

При этом независимость аудитора определяется:

− свободным выбором аудитора (аудиторской организации) субъектом (заказчиком) аудита;

− гражданско-правовыми отношениями между аудитором (аудиторской организацией) и заказчиком аудита на основе договора на оказание возмездных услуг, что позволяет аудитору свободно выбирать своего заказчика и быть независимым от указаний каких-либо государственных органов;

− всегда имеющаяся возможность отказать заказчику в выдаче аудиторского заключения до устранения выявленных в результате аудита недостатков;

−невозможностью проведения аудиторской проверки при наличии родственных или деловых отношений с персоналом заказчика;

− запрещением аудиторам и аудиторским организациям заниматься хозяйственной, коммерческой и финансовой деятельностью, не связанной с оказанием аудиторских, профессиональных услуг и другой профессиональной деятельностью, разрешенной законодательством.

### 19.3 Цели и задачи аудита

**Цель аудита** – это конкретная задача, на решение которой направлена деятельность аудитора; она определяется законодательством Беларуси в Законе Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», системой нормативного регулирования аудиторской деятельности со стороны Минфина Республики Беларусь в виде Национальных правил аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и заказчика в рамках гражданско-правовых отношений.

Целью аудита согласно законодательству об аудиторской деятельности в Республике Беларусь является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Беларусь.

Иными словами, целью аудита бухгалтерских (финансовых) отчетов является прежде всего объективная оценка достоверности, полноты и точности отражения в отчетности имущества, обязательств, капитала и финансовых результатов деятельности организации за определенный период, а также проверка соответствия принятой организацией учетной политики действующему законодательству.

Под достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности понимается такая степень точности данных отчетности, которая

Витебский государственный технологический университет

позволяет квалифицированному пользователю информации из такой отчетности делать на ее основе правильные выводы о финансовой позиции и результатах деятельности аудируемых организаций и принимать соответствующие обоснованные решения.

В ходе аудита бухгалтерской отчетности должны быть получены достаточные и уместные аудиторские доказательства, позволяющие аудиторской организации с достаточной степенью уверенности сделать выводы относительно:

а) соответствия бухгалтерского учета аудируемого лица документам и требованиям нормативных правовых актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Беларуси;

б) соответствия бухгалтерской отчетности субъекта хозяйствования тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности аудируемого лица.

Аудиторское заключение, содержащее мнение аудиторской организации о степени достоверности бухгалтерской отчетности, не является гарантией аудиторской организации того, что какие-либо иные (помимо изложенных в аудиторском заключении) обстоятельства, влияющие или способные повлиять на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица, отсутствуют в реальной экономической действительности (например, изменения в налоговом и ином законодательстве задним числом).

Целями проверки бухгалтерских (финансовых) отчетов являются:

1) подтверждение достоверности отчетов или констатация их недостоверности;

2) контроль за соблюдением законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности, методологии оценки имущества, обязательств и капитала;

3) подтверждение полноты, достоверности и точности отражения в учете и отчетности затрат, доходов, расходов и финансовых результатов деятельности предприятия за аудируемый период.

В процессе аудиторской проверки устанавливаются правильность составления бухгалтерской отчетности, а именно отчета о финансовой позиции, отчета о прибылях и убытках, о движении денежных средств, об изменениях в капитале, а также достоверность примечаний к ним. При этом при аудите отчета о финансовой позиции выясняют:

1) все ли имущество (активы) и обязательства, включая капитал организации, отражены в отчете;

2) все ли документы использованы в отчете;

3) насколько примененная методика оценки имущества отклоняется от принятой при определении учетной политики предприятия;

4) тождество данных синтетического и аналитического учета по

Витебский государственный технологический университет

счетам имущества (активов), с одной стороны, и капитала и обязательств, с другой стороны;

5) полнота отражения в отчетности дебиторской и кредиторской задолженностей.

Отчет о прибылях и убытках проверяется для установления правильности расчета совокупной прибыли (включая прибыль по текущей деятельности отчетного периода), прибыли для целей налогообложения и чистой прибыли.

В процессе подготовки аудиторского заключения проверяется:

1) соблюдение принятой на предприятии учетной политики отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;

2) правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

3) разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений;

4) разграничение в учете затрат между незавершенным производством и товарном выпуском;

5) разграничение затрат между запасами готовой продукции и товаров, и проданными готовой продукции и запасами;

6) обеспечение тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам аналитического учета на первое число каждого месяца.

Для достижения основной цели и предоставления заключения по бухгалтерской отчетности аудитор составляет свое профессиональное мнение по следующим направлениям:

1) ***общая приемлемость отчетности****:* соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли она противоречивой и взаимоисключающей информации;

2) ***обоснованность****:* существуют ли основания для включения в отчетность указанных в этой отчетности сумм;

3) ***законченность****:* включены ли в отчетность все надлежащие суммы; в частности, все ли имущество (активы) принадлежат самой организации и все ли долги (пассивы) являются долгами аудируемого лица;

4) ***оценка****:* все ли статьи баланса правильно оценены (протаксированы) и безошибочно подсчитаны, или есть определенные погрешности в таких расчетах;

5) ***классификация****:* есть ли основания относить исследуемую сумму в ту статью и на тот счет, на который она записана;

6) ***разделение****:* отнесены ли хозяйственные операции и их денежная оценка, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после такой даты, к тому отчетному периоду, в котором были осуществлены;

7) ***аккуратность****:* соответствуют ли суммы отдельных операций



Витебский государственный технологический университет

данным, приведенным в учетных регистрах синтетического и журналах аналитического учета, правильно ли они просуммированы, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге;

8) ***раскрытие:*** все ли статьи занесены (учтены) в финансовую отчетность и правильно ли отражены в отдельных финансовых отчетах и приложениях к ним.

Витебский государственный технологический университет

## 19.4 Принципы проведения аудита

Согласно действующему в Беларуси законодательству, регулирующему порядок осуществления аудиторской деятельности, аудиторские организации в ходе осуществления своей профессиональной деятельности обязаны соблюдать и использовать в качестве основы для принятия любых решений профессионального характера следующие профессиональные этические принципы (почерпнутые из Международных стандартов аудита – ISA, то есть из международной практики): независимость; честность; объективность; профессиональная компетентность; добросовестность; конфиденциальность; профессиональное поведение и др.

***Независимость*** − это обязательность отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, превышающей отношение по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьих лиц. Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативными документами Республики Беларусь по аудиторской деятельности, а также этическими кодексами аудиторов, установленных международной практикой. Независимость аудитора обеспечиваться как по формальным признакам, так и с точки зрения фактических обстоятельств.

***Честность*** − это обязательная приверженность аудитора профессиональному долгу и следование общим нормам морали.

***Объективность*** − это обязательность непредвзятости, беспристрастности и неподвластности какому-либо и чьему-либо влиянию (в том числе и авторитета власти) при рассмотрении любых профессиональных вопросов и формировании суждений, выводов и заключений по результатам и в ходе аудита.

***Профессиональная компетентность*** − это обязательность владения необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим аудитору квалифицированно и качественно оказывать

профессиональные аудиторские и сопутствующие аудиту услуги. Аудиторская организация должна привлекать только подготовленных, профессионально компетентных специалистов и осуществлять контроль за качеством их работы для обеспечения квалифицированного проведения аудита. Аудиторская организация не должна оказывать услуги, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы ее полномочий в соответствии с имеющимися лицензиями и договорами гражданско-правового характера на осуществление аудиторской деятельности.

***Добросовестность*** − это обязательность оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей. Принцип добросовестности подразумевает усердное и ответственное отношение аудитора к своей работе, но не должен трактоваться как гарантия стопроцентной безошибочности в аудиторской деятельности.

***Конфиденциальность*** − это обязанность аудиторов и аудиторских организаций обеспечивать сохранность первичных бухгалтерских и других документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита, не передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам и не разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника или руководителя субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь. Принцип конфиденциальности должен соблюдаться неукоснительно, невзирая на то, что разглашение или распространение информации об субъекте хозяйствования не может нанести ему, по личным представлениям аудитора, материального или иного нематериального ущерба. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно для аудитора, независимо от продолжения или прекращения отношений с клиентом в настоящее время, то есть не имеет ограничений по времени.

***Профессиональное поведение*** − это соблюдение приоритета общественных интересов и обязанность аудитора поддерживать высокую репутацию своей профессии, воздерживаясь от совершения поступков, несовместимых с оказанием аудиторских услуг и способных снизить уважение и доверие к профессии аудитора, нанести ущерб ее общественному имиджу. Аудиторская организация обязана осуществлять профессиональную деятельность, то есть проведение аудита и подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, в соответствии с Правилами аудиторской деятельности, установленными Министерством финансов Республики Беларусь. Аудиторская организация обязана на всех этапах проведения проверки исходить из позиции профессионального скептицизма, принимая во внимание имеющую место вероятность того, что получаемые аудиторские доказательства и (или) информация об экономическом

Витебский государственный технологический университет

субъекте все-таки могут быть недостоверными.

### 19.5 Этика аудитора

Поскольку в современном белорусском обществе деятельности аудиторов отводится достаточно важная роль, существует объективная и субъективная необходимость поддерживать в общественном мнении уважение и доверие к профессии аудитора. Для поддержания высоких моральных качеств и профессиональной ответственности аудиторов профессиональные аудиторские организации разрабатывают этические кодексы аудиторов. Существует международный этический кодекс аудитора, на основе которого разработан кодекс профессиональной этики аудиторов Республики Беларусь, закрепленный соответствующими Правилами аудиторской деятельности Минфина Республики Беларусь. Этика профессионального поведения аудиторов определяет нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество через обязательное применение нормативного акта Минфина Республики Беларусь, готовое защищать их от всех возможных нарушений и посягательств. Соблюдение общечеловеческих (христианских) и профессиональных этических норм, без сомнения, является непременной обязанностью и высшим долгом каждого аудитора. Аудитор обязан действовать в интересах не только заказчика аудиторских услуг (клиента), но и всего общества, всех пользователей бухгалтерской отчетности. Выполняя аудит по заказу конкретного заказчика, аудитор обязан разрешать возникающее между заказчиком и обществом объективное противоречие в пользу общественных интересов. Представляя интересы заказчика в налоговых, судебных и иных органах власти, а также в его взаимоотношениях с иными юридическими и физическими лицами, аудитор должен быть убежден, что защищенные им интересы возникли на законных и справедливых основаниях. Если же аудитору станет известно, что защищаемые интересы заказчика возникли в нарушение буквы закона либо справедливости, он обязан отказаться от защиты заказчика. Приведем важнейшие требования к деятельности аудитора.

***Объективность и внимательность.*** Объективной основой для выводов, рекомендаций и заключений аудитора может быть только достаточный объем требуемой информации. Аудиторы не должны представлять факты сознательно неточно или предвзято. Оказывая любые профессиональные услуги, они обязаны объективно рассматривать все возникающие ситуации и реальные факты, не допуская того, чтобы личная предвзятость, предрассудки либо давление со стороны воздействовали на объективность их суждений. В

Витебский государственный технологический университет

аудиторском заключении или в другом документе, составленном в результате оказанных профессиональных услуг, аудитор обязан без каких-либо оговорок заявить о своей независимости от клиента; в случае наличия подобной зависимости он должен отказаться от оказания профессиональных услуг.

***Компетентность.*** Принимая обязательство оказать определенные профессиональные услуги, аудитор должен быть уверен в своей компетентности в данной области, обладать необходимым объемом знаний и навыков с тем, чтобы добросовестно и профессионально выполнить обязательства, гарантировать клиенту аудиторские услуги, основанные на современных методиках с использованием всех, в том числе новейших, нормативных актов. Аудитор обязан воздерживаться от оказания профессиональных услуг, выходящих за пределы его компетенции, а также не соответствующих его квалификационному аттестату. Аудиторская фирма может привлечь компетентных специалистов для помощи аудитору в решении поставленных конкретных задач. Аудитор обязан постоянно обновлять свои профессиональные знания в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансовой деятельности и гражданского права, организации и методов аудита, законодательства, белорусских инструкций и международных норм и стандартов бухгалтерского учета и аудиторской деятельности.

***Соблюдение конфиденциальности информации.*** Аудитор обязан сохранять в тайне конфиденциальную информацию о делах клиентов, полученную при оказании профессиональных услуг, без ограничения во времени и независимо от продолжения или прекращения непосредственных отношений с ними. Аудитор не должен использовать конфиденциальную информацию клиента, ставшую ему известной при выполнении профессиональных услуг, для своей выгоды или для выгоды любой третьей стороны, а также в ущерб интересам клиента. Публикация, иное разглашение конфиденциальной информации клиентов не являются нарушением профессиональной этики в случаях: когда это разрешает клиент с учетом интересов всех сторон, которые она может затронуть; когда это предусмотрено законодательными актами или решениями судебных органов; для защиты профессиональных интересов аудитора в ходе официального расследования или частного разбирательства, проводимого руководителями или уполномоченными представителями клиентов; когда клиент намеренно и незаконно вовлек аудитора в действия, противоречащие профессиональным нормам. Аудитор несет ответственность за сохранение конфиденциальной информации своими помощниками и всем персоналом аудиторской организации.

***Соблюдение налогового законодательства.*** Аудиторы не должны сознательно скрывать свои личные доходы от налогообложения

Витебский государственный технологический университет

или иным образом нарушать налоговое законодательство Республики Беларусь в своих интересах либо в интересах других лиц. При оказании профессиональных услуг в области налогообложения (т. н. налоговое планирование) аудитор руководствуется интересами клиента. При этом он обязан соблюдать налоговое законодательство родной страны и не должен способствовать искажению налоговой отчетности клиента с целью уклонения клиента от уплаты налогов и обмана налоговой службы. О выявленных в ходе проведения обязательного аудита фактах нарушения налогового законодательства, ошибках в расчетах и уплате налогов аудитор обязан в письменной форме сообщить администрации клиента и ревизионной комиссии организации и предупредить их о возможных последствиях и направлениях исправления нарушений и ошибок. Поэтому рекомендации и советы в области налогообложения аудитор обязан представлять клиенту только в письменной форме. При этом он стремится не обнадеживать клиента в том, что его рекомендации исключают любые проблемы с налоговыми органами, а также должен предупредить клиента, что он сам несет ответственность за составление и содержание налоговых деклараций и иной налоговой отчетности.

***Соответствие платы за профессиональные услуги их объему.*** Плата за профессиональные услуги аудитора соответствует нормам профессиональной этики, если ее размер зависит от объема предоставленных услуг. Она может зависеть от сложности оказываемых услуг, квалификации, опыта, профессионального авторитета и степени ответственности аудитора. Размер оплаты профессиональных услуг аудитора не должен зависеть от достижения какого-либо определенного результата или обусловливаться иными обстоятельствами. Аудитор не имеет права получать плату за профессиональные услуги наличными деньгами сверх общеустановленных норм расчетов наличными.

***Доброжелательное отношение к другим аудиторам.*** Аудиторы обязаны воздерживаться от необоснованной критики деятельности других аудиторов и иных сознательных действий, причиняющих ущерб коллегам по профессии, от нелояльных действий по отношению к коллеге при замене клиентом аудитора, содействовать вновь назначенному аудитору в получении информации о клиенте и о причинах замены аудитора. Информирование вновь назначенного аудитора производится в письменной форме с соблюдением конфиденциальности. Вновь приглашенный аудитор, если он был приглашен не по результатам конкурса, проведенного клиентом, прежде чем согласиться на предложение, обязан запросить прежнего аудитора и убедиться, что не существует профессиональных причин для отказа.

***Лояльность по отношению к аудиторской организации.*** Аттестованные аудиторы, согласившиеся стать сотрудниками аудиторской организации, обязаны лояльно относиться к ней, всей

Витебский государственный технологический университет

своей деятельностью способствовать повышению ее авторитета и ее дальнейшему развитию, поддерживать деловые, доброжелательные отношения с руководителями и иными сотрудниками фирмы, руководителями и персоналом клиентов. Взаимоотношения персонала и аудиторской организации должны основываться на взаимной ответственности за выполнение профессиональных обязанностей, преданности и непредубежденности, постоянном совершенствовании организации и качества аудиторских услуг, их профессионального содержания. Аудиторская организация в свою очередь обязана разрабатывать методы профессиональной деятельности, обобщать нормативные акты, снабжать ими своих сотрудников, постоянно заботиться о повышении их профессиональных знаний и качеств. Аудиторы, сотрудничающие с аудиторской организацией, обязаны добросовестно выполнять свою работу, постоянно совершенствоваться профессионально, проявлять осторожность и взвешенность при составлении документов, направляемых клиентам, во взаимоотношениях с ними руководствоваться профессиональными нормами и интересами фирмы. Специалисты, перешедшие в другую аудиторскую организацию, обязаны воздерживаться от осуждения своих прежних руководителей и коллег, обсуждения организации и методов работы в прежней организации, разглашения известной им конфиденциальной информации и документов аудиторской организации, с которой они прекратили трудовые отношения. Аудитор, по тем или иным причинам покидающий аудиторскую организацию, обязан передать организации всю имеющуюся у него документальную и иную профессиональную информацию.

***Соответствующее отношение к средствам массовой информации.*** Публичная информация об аудиторах и реклама аудиторских услуг могут быть представлены в средствах массовой информации, специальных изданиях аудиторов, адресных и телефонных справочниках, публичных выступлениях и иных публикациях аудиторов, руководителей и сотрудников аудиторских организаций. Не допускаются реклама и публикации, противоречащие профессиональной этике аудиторов. Аудиторы обязаны воздерживаться от участия в различного рода сравнительных исследованиях и рейтингах, результаты которых предполагается публиковать для всеобщего обозрения, а также от оплаты услуг журналистов, публикующих благоприятную информацию о них.

***Соблюдение положений о несовместимости действий аудитора.*** Аудитор не должен одновременно с основной профессиональной практикой заниматься деятельностью, которая влияет или может повлиять на его объективность и независимость, соблюдение приоритета общественных интересов либо на репутацию профессии в целом. Занятие какой-либо деятельностью, запрещенной

Витебский государственный технологический университет

практикующим аудиторам в соответствии с законодательством, рассматривается как несовместимые действия аудитора, нарушающие закон и профессиональные этические нормы. Выполнение аудитором одновременно двух профессиональных аудиторских услуг и заданий или более не может рассматриваться как несовместимые действия. Этические нормы поведения аудитора остаются неизменными независимо от того, оказывает ли он профессиональные услуги в своем или иностранном государстве. Для обеспечения качества профессиональных услуг, оказываемых в другом государстве, аудитор обязан знать и применять в своей работе международные аудиторские стандарты и стандарты, действующие в этом государстве.

## 19.6 Методика аудита отдельных элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности

### 19.6.1 Проверка основных средств

**Предмет проверки:**

1) правильность оценки (переоценки) основных средств и представления их в отчетности в соответствии с нормативными документами и учетной политикой;

2) правильность отражения движения основных средств и их аренды;

3) правильность начисления износа;

4) правопринадлежность основных средств заказчику;

5) правильность отражения налогов и финансовых результатов по операциям с основными средствами.

**Аудиторские процедуры:**

1) получение учетных регистров по основным средствам и согласование их с Главной книгой и финансовой отчетностью.

Проверка соответствия состава основных средств, учтенных на предприятии, его специфике и предмету его деятельности. Проверка того, что организация учетных регистров позволяет сгруппировать основные средства по характеру их использования или их местонахождению (в цехах основного производства, в пользовании управленческого персонала, сданы в аренду и т. д.);

2) проверка на основе выборки правильности учета поступления основных средств за период, сопоставление данных учета с первичными документами. Проверка наличия актов приемки-передачи основных средств;

3) оценка правильности формирования инвентарной стоимости основных средств;

Витебский государственный технологический университет

4) оценка правильности отражения в учете безвозмездно полученных основных средств; их стоимость должна быть отражена по кредиту счетов: 83 «Добавочный капитал» или 98 «Доходы будущих периодов»;

5) проверка на основе выборки учета выбытия основных средств за период, сравнение данных учета с первичными документами, проверка правильности определения финансового результата; проверка порядка отражения указанных операций в финансовой отчетности;

6) выборка основных средств и согласование для них используемых норм амортизации;

7) оценка достоверности суммы накопленной амортизации за отчетный период (год): проверка начисления амортизации по поступившим основным средствам, начиная с месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию; проверка прекращения начисления амортизации по выбывшим основным средствам с месяца, следующего за месяцем выбытия; проверка отсутствия начисления амортизации по полностью амортизированным основным средствам;

8) проверка отнесения амортизации по основным средствам непроизводственного назначения на счета учета собственных средств организации;

9) проверка правильности учета основных средств, сданных в аренду;

10) проверка соответствия порядка учета арендованных основных средств порядку, установленному законодательством;

11) получение ведомости по переоценке основных средств по состоянию на 01.01.2__ г. и выполнение следующих действий: проверка на основе выборки правильности расчета, применения коэффициентов изменения стоимости основных фондов; проверка в случае проведения переоценки путем прямого пересчета балансовой стоимости основных средств наличия подтверждающих документов и экспертных заключений о рыночной стоимости указанных основных средств; проверка учета при проведении переоценки всех групп основных средств: всех видов действующих основных средств, а также находящихся на консервации, в резерве, запасе или незавершенном строительстве, основных средств, подготовленных к списанию ввиду их физического или морального износа, но не оформленных в установленном порядке актами на списание; проверка правильности отражения результата переоценки в Главной книге, финансовой отчетности, расчета по налогу на недвижимость;

12) ознакомление с результатами инвентаризации основных средств; проверка своевременности ее проведения и охвата всех групп основных средств; проверка правильности отражения в учете результатов инвентаризации;

13) Проверка на основе выборки правильности отражения НДС по



Витебский государственный технологический университет

основным средствам как при их приобретении, так и при их реализации.

### 19.6.2 Проверка нематериальных активов

**Предмет проверки:**

1) проверка правильности оценки и полного, точного представления в учете и отчетности нематериальных активов, которые существуют реально и находятся в собственности предприятия;

2) проверка правильности начисления амортизации на нематериальные активы и осуществления их списания.

**Аудиторские процедуры**:

1) получение ведомости по учету нематериальных активов и анализ их состава (по видам, срокам использования и пр.);

2) проверка на основе выборки правильности учета поступления нематериальных активов, их документального оформления (нематериальные активы зачисляются в состав таковых на основании акта приемки по мере их создания или поступления и доведения до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях); проверка оценки нематериальных активов по фактической себестоимости их приобретения;

3) проверка на основе выборки правильности учета выбытия (списания) нематериальных активов;

4) проверка на основе выборки порядка начисления амортизации нематериальных активов;

5) проверка обособленного учета нематериальных активов, по которым погашение стоимости не производится (к ним относятся организационные расходы, которые включаются в состав нематериальных активов в случае признания их в соответствии с учредительными документами вкладом участников в уставный капитал, товарные знаки и знаки обслуживания);

6) проверка: отражения стоимости законченных НИОКР в составе нематериальных активов; начала погашения стоимости указанных НИОКР с момента начала их практического использования или реализации; списания стоимости НИОКР на счета учета собственных средств организации в случае, если результаты разработок не нашли полезного применения;

7) проверка учета на счете 04 превышения покупной цены приватизированного имущества над его оценочной (начальной) стоимостью;

8) проверка результатов инвентаризации нематериальных активов в отчетном периоде;

9) проверка на основе выборки правильности отражения НДС по

Витебский государственный технологический университет

хозяйственным операциям с нематериальными активами.

### 19.6.3 Проверка долгосрочных и краткосрочных финансовые вложения

**Предмет проверки:**

1) проверка реальности и правильности отражения в учете долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги вообще и уставные фонды других организаций;

2) проверка реальности и правильности отражения в учете краткосрочных финансовых вложений.

**Аудиторские процедуры**:

1) проверка отражения краткосрочных и долгосрочных финансовых вложений на соответствующих счетах 58 и 06;

2) проверка правильности раздельного учета краткосрочных и долгосрочных финансовых вложений;

3) получение регистров по учету финансовых вложений; анализ их состава; оценка правильности данных, показанных в балансе на конец года, то есть сравнение учетных регистров с подтверждающими документами (сертификатами акций, облигаций, векселей, выписками из реестров акционеров, учредительными договорами, выписками по счетам депо и т. п.); проверка наличия всех необходимых документов и правильности их оформления;

4) проверка на основе выборки правильности оценки финансовых вложений; проверка принятия их к учету в сумме фактически произведенных затрат с уделением особого внимания особенностям оценки и учета: государственных ценных бумаг, акций и паев, не оплаченных полностью; вложений в акции других организаций, котирующиеся на бирже или на специальных аукционах, котировка которых регулярно публикуется (в случае образования резерва под обесценение ценных бумаг);

5) проверка учета на соответствующих счетах (06, 08, 58, 91, 99) расходов, связанных с осуществлением и реализацией, погашением и тому подобных финансовых вложений, и не включения их в себестоимость продукции (за исключением случаев, когда проверяемая организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

6) проверка учета вкладов в уставные капиталы других организаций; проверка правильности учета операций по передаче в качестве вкладов основных средств, товарно-материальных ценностей и прочего имущества организации;

7) оценка правильности отражения в учете предоставленных

Витебский государственный технологический университет

займов;

8) оценка правильности отражения в учете вкладов (операций по передаче вкладов), предусмотренных договорами простого товарищества (а также договорами о совместной деятельности); проверка соответствия ведения учета операций, связанных с осуществлением совместной деятельности, установленному порядку. В случае если проверяемой организации в соответствии с договором поручена проверка бухгалтерского учета общего имущества товарищей, следует убедиться в том, что учет указанного имущества осуществляется на отдельном (обособленном) балансе и что данные отдельного баланса в основной баланс организации не включаются;

9) проверка правильности учета операций с государственными ценными бумагами; проверка правильности учета доходов по государственным ценным бумагам за проверяемый период; проверка правильности учета доходов по прочим ценным бумагам за проверяемый период (если для различного вида доходов предусмотрен различный режим налогообложения, следует убедиться в наличии раздельного учета таких доходов);

10) оценка правильности и своевременности учета доходов от прочих финансовых вложений; оценка правильности включения их в расчет по налогу на прибыль организации;

11) проверка результатов инвентаризации финансовых вложений на конец года;

12) оценка эффективности осуществленных за год финансовых вложений.

### 19.6.4 Проверка капитальных вложений

**Предмет проверки:** правильность отражения капитальных вложений.

**Аудиторские процедуры**:

1) проверка правильности формирования инвентарной стоимости объектов основных средств, в которую включаются затраты на строительство или приобретение основных средств, работы по монтажу оборудования, транспортные расходы по доставке и заготовительно-складские расходы (в том числе комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям), таможенные пошлины и др., прочие расходы по доведению основных средств до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, а также налог на приобретение автотранспортных средств (за исключением случаев получения их в качестве взноса в уставный фонд или по лизингу);

Витебский государственный технологический университет

2) оценка правильности учета расходов по уплате процентов по кредитам, использованным на капитальные вложения (проценты, уплаченные (начисленные) после ввода в действие объектов основных средств и постановки на учет нематериальных активов, на счет 08 «Вложения в долгосрочные активы» не относятся, а подлежат списанию на счет 91);

3) проверка наличия на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» обособленного учета затрат, в соответствии с законодательством не увеличивающих стоимости основных средств;

4) оценка правильности отражения в учете выполнения работ по строительству объектов хозяйственным способом;

5) оценка правильности формирования инвентарной стоимости нематериальных активов;

6) оценка правильности формирования статьи «Незавершенное строительство» бухгалтерского баланса организации.

### 19.6.5 Проверка производственных запасов и хозяйственного инвентаря в обороте

**Предмет проверки:**

1) ведение учета производственных запасов в соответствии с принятой учетной политикой;

2) правильность оценки производственных запасов;

3) правильный и полный учет производственных запасов, которые реально существуют;

4) регулярность инвентаризации запасов;

5) правильность оформления документов.

**Аудиторские процедуры**:

1) получение сведений в ходе устной беседы с персоналом клиента об организации учета производственных запасов: применяемые методы учета; используемые счета бухгалтерского учета; применяемые учетные регистры; организация складского учета; документальное оформление поступления и расходования материальных запасов;

2) получение ведомостей (регистров) по учету запасов; проверка правильности подсчета итогов и переноса данных в Главную книгу и финансовую отчетность;

3) проверка на основе выборки правильности оценки поступающих материальных ценностей. На синтетических счетах материалы отражают по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам. Фактическая себестоимость материальных ресурсов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая расходы на транспортировку, хранение и

Витебский государственный технологический университет

доставку, осуществляемые силами сторонних организаций, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим, внешнеэкономическим организациям, таможенные пошлины, оплата процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиком. В качестве учетных цен могут использоваться плановая себестоимость приобретения (заготовления), средние покупные цены и пр. Разница между стоимостью материалов по этим ценам и фактической себестоимостью отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов». Следует проверить соответствие применяемого порядка учета порядку, принятому в учетной политике;

4) проверка на основе выборки правильности: отражения списания материалов в производство; определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство; соответствия используемого метода оценки (по средней себестоимости, метод ФИФО и т. п.) методу, принятому в учетной политике;

5) проверка на основе выборки правильности отражения в учете реализации сырья, материалов и хозяйственного инвентаря и определения финансового результата от их реализации;

6) проверка на основе выборки правильности: оценки поступающего инвентаря в обороте; отнесения ценностей к хозяйственному инвентарю; начисления износа по хозяйственному инвентарю; списания хозяйственного инвентаря. Проверка соответствия порядка ведения бухгалтерского учета хозяйственного инвентаря принятой учетной политике;

7) проверка отражения данными учета и отчетности фактических остатков производственных запасов на конец года (для чего следует ознакомиться с результатами инвентаризации материальных ценностей). Проверка правильности их отражения в бухгалтерском учете;

8) проверка правильности списания материалов в случае их порчи или недостачи; заключения договоров со складскими работниками о полной индивидуальной материальной ответственности;

9) оценка правильности отражения в учете неотфактурованных поставок и материальных ценностей в пути;

10) проверка порядка оформления претензий поставщикам или транспортным организациям; отражения в учете данных по этим операциям;

11) проверка на основе выборки правильности учета НДС по материальным ресурсам и хозяйственному инвентарю;

12) проверка соответствия порядка учета товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, и материалов, принятых в переработку, установленного Инструкцией о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета и прочими нормативными документами.

Витебский государственный технологический университет

### 19.6.6 Затраты и себестоимость продукции

**Предмет проверки:**

1) правильность произведения затрат и отражения их в полном объеме в соответствии с учетной политикой;

2) правильность определения себестоимости.

**Аудиторские процедуры**:

***I. Общие процедуры***

1) получение в ходе устной беседы с персоналом клиента сведений об организации учета затрат на предприятии: применяемые методы учета; используемые счета бухгалтерского учета и порядок отнесения на них тех или иных затрат; порядок учета и списания на себестоимость продукции общехозяйственных расходов; применяемые учетные регистры; распределение обязанностей между сотрудниками бухгалтерии, «ведущими» затратные счета; процедуры контроля в цикле расходов; основные статьи расходов (т. е. имеющие наибольший удельный вес в общем объеме затрат);

2) получение учетных регистров, содержащих записи по каждой хозяйственной операции; проверка правильности подсчета итогов и переноса данных в Главную книгу;

3) выборка расходов, понесенных в периоде, с включением в нее крупных сумм, выраженных в рублях и валюте, необычных операций и некоторой части мелких сумм. Выполнение действий, приведенных ниже, применительно к операциям, вошедшим в выборку;

4) сравнение указанных в учетном регистре сумм и месяца, к которому они относятся, с первичными документами − счетами, договорами, банковскими выписками, товарно-транспортными накладными и пр. Проверка наличия у документов всех необходимых реквизитов: наименование документа, дата составления, наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание хозяйственной операции, ее измерители в натуральном и денежном выражении, наименование должностных лиц и их личные подписи;

5) сравнение сумм, указанных в товарно-транспортных и товарных накладных, счетах-фактурах, платежных требованиях-поручениях и прочих, с суммами платежных документов. Сравнение длительности промежутка между датами платежа, оприходования товаров (услуг), получения товаросопроводительных документов;

6) проверка отнесения затрат к тому периоду, в котором они реально понесены (т. е. к периоду, к которому относится связанная с ними деятельность), путем сравнения данных первичных документов с бухгалтерскими записями;

7) проверка отнесения затрат на соответствующие счета;

8) проверка санкционирования всех расходов путем ознакомления

Витебский государственный технологический университет

с внутренними документами организации за подписью директора, финансового директора или прочих уполномоченных сотрудников, регламентирующими политику организации по утверждению расходов;

9) изучение результатов перечисленных процедур на предмет соответствия ведения учета клиентом установленным методикам. Определение с учетом полученных данных объема дополнительных детальных тестов.

***II. Детальные тесты по составу затрат***

1) проверка при осуществлении организацией нескольких видов деятельности, выпуске продукции нескольких видов, наличия раздельного учета затрат, а также соответствия расходов конкретному виду деятельности (прямые расходы, относящиеся к производству продукции вида А, не должны участвовать в формировании себестоимости продукции вида Б);

2) проверка того, что на затратные счета не относятся и в себестоимость продукции не включаются: расходы, которые в соответствии с законодательством Беларуси как родной страны должны финансироваться за счет собственных источников организации; расходы, относящиеся к капитальным вложениям; расходы, которые должны участвовать в формировании финансового результата от реализации основных средств и прочего имущества организации и учитываться по дебету счета 91 (например, расходы, связанные с демонтажем оборудования, − это заработная плата рабочим, взносы на социальное страхование и пр.; комиссия банка по операциям купли-продажи валюты и т. д.). Надлежит следить за этим на всех этапах проверки;

3) проверка аккуратности записи (наличие случайных арифметических и прочих ошибок);

4) проверка необычных операций, проводок с нестандартной корреспонденцией счетов;

5) прибыль организации, исчисленная по Инструкциям (стандартам) бухгалтерского учета Минфина РБ, может существенно отличаться от прибыли, исчисленной для целей налогообложения. Поэтому прибыль для целей налогообложения должна корректироваться с учетом требований статьи 131 Налогового кодекса Республики Беларусь;

6) проверка документального обоснования указанных расходов; оценка правильности отнесения на затраты стоимости ремонтных работ: наличие необходимой первичной документации, соответствие отражения расходов на ремонт основных средств в бухгалтерском учете принятой учетной политике; проверка возможности квалифицировать произведенные затраты как ремонт. В соответствии с действующим законодательством по учету основных средств затраты на проведение модернизации оборудования, реконструкции объектов основных

Витебский государственный технологический университет

фондов в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются;

7) оценка правильности учета расходов будущих периодов. Проверка их своевременного списания (типичная ошибка − единовременное списание на себестоимость продукции сумм расходов будущих периодов);

8) при наличии у организации арендованных объектов основных средств (или их частей) проверка: соответствия порядка начисления арендной платы в бухгалтерском учете порядку, установленному договором; порядка отражения в учете расходов, обусловленных их содержанием и ремонтом (проанализировать условия договоров с арендодателями);

9) проверка правильности включения сумм амортизации по основным средствам, нематериальным активам и хозяйственному инвентарю в себестоимость продукции (использовать данные, полученные в ходе проверки по соответствующим разделам). Погашение стоимости основных средств (и прочего имущества) непроизводственного назначения осуществляется за счет собственных источников организации;

10) проверка правильной оценки сырья, материалов, топлива, запасных частей, горюче-смазочных материалов и прочее, списанных на счета затрат (использовать данные, полученные в ходе проверки по разделу «Учет материальных ценностей»);

11) проверка правильного включения в себестоимость начисленной заработной платы (проверить трудовые соглашения, тарификацию персонала, категории персонала, приказы о должностных окладах, сдельных расценках и т. п.) и правильного ее учета на соответствующих счетах (использовать данные проверки расчетов с персоналом по оплате труда). Проверка соответствия прочих выплат работникам предприятия, отнесенных на счета учета затрат, статьям 130 и 131 Налогового кодекса Республики Беларусь;

12) оценка правильности отнесения на затраты отчислений в фонд социальной защиты населения и страховых платежей по обязательному страхованию от несчастных случаев, а также прочих налогов и сборов, исчисляемых в процентах от фонда оплаты труда и относимых на себестоимость продукции;

13) оценка правильности включения в себестоимость расходов на оплату услуг банков; сравнение их со ставками и суммами, указанными в договорах с банками;

14) проверка правильности и обоснованности включения в себестоимость транспортных расходов;

15) проверка правильности учета коммерческих расходов, к которым относятся: расходы на тару и упаковку (если упаковка продукции осуществляется после ее сдачи на склад готовой продукции; если же упаковка осуществляется в цехах основного производства, то ее

Витебский государственный технологический университет

стоимость учитывается на счете 20 «Основное производство», то есть включается в производственную себестоимость продукции), расходы по доставке, погрузке, разгрузке продукции, комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям, расходы на рекламу и др.;

16) проверка порядка списания на убытки организации общехозяйственных расходов: соответствие методу, выбранному в учетной политике, последовательность его применения;

17) проверка порядка распределения затрат за период между готовой продукцией (выполненными работами, оказанными услугами) и незавершенными производством. Формулирование вывода о его обоснованности.

***III. Незавершенное производство***

1) определение того, что именно отражается в составе незавершенного производства: продукция (работы, услуги), не прошедшие всех стадий производственного процесса; неукомплектованные изделия; изделия, не прошедшие испытания и технической приемки; выполненные этапы по незавершенным работам (возможны у организаций, выполняющих работы долгосрочного характера: строительные, научные, проектные, геологические и др.). Проверка соответствия отражения в бухгалтерском учете стоимости незавершенного производства порядку, приведенному в приказе об учетной политике организации. Проверка соответствия выбранного в учетной политике метода требованиям Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и отраслевым инструкциям и методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг);

2) проверка соответствия фактических остатков незавершенного производства данным, приведенным в балансе:

а) сравнение остатков на счетах бухгалтерского учета (20, 21, 23, 29, 44) с результатами инвентаризации незавершенного производства на конец года;

б) проверка на основе выборки правильности оценки остатков незавершенного производства;

3) при аудите организаций торговли и общественного питания (или при наличии указанных видов деятельности среди прочих у организации) проверка порядка списания издержек обращения, приходящихся на реализованные за отчетный период товары. Сумма издержек обращения (транспортных расходов и расходов по оплате процентов за банковский кредит), приходящихся на остаток нереализованных товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца.

Витебский государственный технологический университет

### 19.6.7 Готовая продукция

**Предмет проверки:**

1) отражение в учете готовой продукции в соответствии с учетной политикой;

2) правильность оценки, учета в полном объеме и реальность существования готовой продукции.

**Аудиторские процедуры**:

1) определение порядка отражения в учете готовой продукции.

Действующее законодательство по бухгалтерскому учету и отчетности в Беларуси предусматривает возможность нескольких вариантов оценки готовой продукции: по фактической производственной себестоимости; по нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям расходов. Проверяемая организация учета должна соответствовать выбранному в учетной политике варианту. Так, вариант учета готовой продукции по нормативной себестоимости подразумевает использование счета 40 «Выпуск продукции»; вариант оценки готовой продукции по прямым статьям затрат возможен при списании общехозяйственных расходов, учтенных на счете 26, непосредственно в дебет счета 90 «Дооходы и расходы по текущей деятельности»;

2) проверка того, что готовая продукция (счет 43) полностью укомплектована, прошла испытания и приемку и сдана на склад по накладной;

3) проверка списания себестоимости готовой продукции на счет реализации в том отчетном периоде, когда она действительно была реализована и когда был определен финансовый результат;

4) проверка тождества фактических остатков готовой продукции на конец года (по данным инвентаризации) суммам, указанным в балансе.

### 19.6.8 Проверка товаров отгруженных

**Предмет проверки:**

1) отражение в учете товаров отгруженных в соответствии с учетной политикой;

2) правильность учета товаров отгруженных в полном объеме.

**Аудиторские процедуры**:

1) по статье «Товары отгруженные» в балансе проверяемой организации отражается стоимость отгруженной продукции (товаров) в случае, если договором обусловлен отличный от общего порядка

Витебский государственный технологический университет

момент перехода права собственности и риска случайной гибели организации к покупателю (заказчику) − например, по договорам комиссии. Производится проверка правильности оценки отгруженной продукции (товаров). Согласно законодательству в Беларуси отгруженные товары (сданные работы, оказанные услуги) отражаются в балансе по полной фактической себестоимости;

2) проверка порядка списания стоимости товаров отгруженных на себестоимость реализованной продукции (дебет счета 90). Следует удостовериться, что списание происходит: в объеме, соответствующем объему реализованной продукции; в том отчетном периоде, в котором по кредиту счета 90 была отражена выручка от реализации. Особое внимание обратить на случаи частичного отражения выручки, предусмотренной товарными и товарно-транспортными накладными, счетом-фактурой, выставленным покупателю, платежным требованием-поручением, договором и т. п. Например, договором может быть предусмотрен переход права собственности на товар к покупателю в момент поступления оплаты на расчетный счет (в кассу и т. п.) организации. Важно, чтобы при поступлении частичной оплаты от покупателя с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Реализация» была списана соответствующая этой оплате сумма;

3) проверка правильности учета товаров (готовой продукции), переданных другим организациям для реализации на комиссионных и иных подобных началах.

### 19.6.9 Проверка товаров

**Предмет проверки:**

1) отражение в учете товаров в соответствии с учетной политикой предприятия;

2) правильность оценки, отражение в полном объеме и реальность существования товаров.

**Аудиторские процедуры**:

1) определение остатков конкретных товарно-материальных, показанных в бухгалтерском балансе на конец года по статье «Готовая продукция и товары для перепродажи» в части остатка по счету 41 «Товары». Оценка правильности формирования показателя в балансе. По данной статье отражаются: у организаций торговли − остаток приобретаемых товаров; у организаций общественного питания − остаток товаров, а также остатки сырья на кухнях и в кладовых, остатки товаров в буфетах; у организаций производственной сферы − изделия, материалы, продукты, приобретаемые специально для продажи, а также стоимость готовых изделий, приобретаемых для комплектации в

Витебский государственный технологический университет

промышленных организациях, не включаемых в себестоимость выпускаемой продукции и подлежащих возмещению покупателем отдельно. Остаток товаров отражается в балансе по покупной стоимости независимо от варианта учета товаров (по розничным (продажным) ценам или покупной стоимости);

2) проверка на основе выборки правильности учета поступления товаров;

3) проверка при осуществлении организацией приобретения товаров по импорту (в том числе по товарообменным операциям) исчисления покупной стоимости поступающих товаров (материалов, полуфабрикатов, оборудования и пр.) исходя из их стоимости, предусмотренной в контракте, на дату оприходования (перехода права собственности), таможенных платежей, транспортных расходов и прочих расходов по закупке и транспортировке;

4) проверка на основе выборки правильности списания стоимости отгруженных товаров, учтенной на счете 41 «Товары», в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или счета 45 «Товары отгруженные»;

5) при учете товаров по розничным ценам в организациях розничной торговли и общественного питания проверка правильности учета торговых наценок (скидок, накидок) на счете 42 «Торговая наценка»;

6) проверка на основе выборки правильности учета НДС по товарам;

7) ознакомление с результатами инвентаризации и их отражением в учете. Проверка подтверждения остатков товаров, показанных в балансе, данными инвентаризации.

### 19.6.10 Проверка реализации продукции (работ, услуг)

**Предмет проверки:**

1) правильность определения затрат на реализацию и выручки от реализации;

2) правильность определения финансового результата.

**Аудиторские процедуры**:

1) сравнение на основе выборки вошедших в нее сумм с первичными документами и договорами с покупателями. Проверка правильности и своевременности отражения выручки по кредиту счета 90. Следует иметь в виду, что выручка от реализации продукции (работ, услуг) учитывается по кредиту счета 90 исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, то есть в момент отгрузки или в другой определенный в договоре момент

Витебский государственный технологический университет

перехода права собственности на продукцию к покупателю (заказчику);

2) проверка наличия раздельного учета выручки, полученной при осуществлении различных видов деятельности;

3) проверка отсутствия на конец года одновременно остатков на счетах 45 «Товары отгруженные» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Авансы полученные» по одному и тому же покупателю;

4) проверка правильности и своевременности отражения в учете выручки от реализации продукции (работ, услуг), осуществляемой организацией в рамках выполнения своих обязательств по договорам мены (во внешнеэкономической деятельности);

5) проверка отражения сумм, указанных в актах о взаимозачетах с контрагентами организации, на счетах бухгалтерского учета. Проверка отражения выручки в полном объеме;

6) ознакомление с условиями поставки продукции, указанными в договорах с покупателями. Проверка правильности отражения в учете расходов по доставке продукции;

7) проверка правильности отражения в учете выручки от реализации товаров, работ, услуг за иностранную валюту; выручки от экспортных операций, осуществленных на условиях товарообмена;

8) проверка правильности исчисления и отражения в учете НДС с объема реализации продукции (работ, услуг), а также иных косвенных налогов. Проверка правильности исчисления налогов на пользователей автомобильных дорог и на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы;

9) в случае реализации продукции (работ, услуг) по ценам не выше их фактической себестоимости проверка исчисления НДС в соответствии с требованиями налогового законодательства (или проверка наличия необходимых обоснований);

10) оценка правильности определения финансового результата от реализации продукции (работ, услуг) (использовать данные проверок по разделам «Затраты и себестоимость», «Готовая продукция», «Товары», «Товары отгруженные» и др.).

### 19.6.11 Проверка финансовых результатов

**Предмет проверки:** отражение на счете 99 «Прибыли и убытки» реально полученных прибылей и убытков.

**Аудиторские процедуры**:

1) проверка того, что: в организации ведется раздельный учет прибыли (убытка), полученной (полученного) в результате осуществления различных видов деятельности; аналитический учет по



Витебский государственный технологический университет

счету 99 «Прибыли и убытки» позволяет получить следующие группировки данных, необходимых для составления финансовой отчетности в соответствии с установленными требованиями: прибыль (убыток) от основного вида деятельности, то есть от реализации продукции (работ, услуг); операционные доходы; внереализационные доходы.

2) проверка правильности отражения на счете 99 «Прибыли и убытки» финансового результата от реализации продукции (работ, услуг), реализации и прочего выбытия основных средств, реализации прочих активов (использовать данные, полученные в ходе проверок по разделам «Выручка от реализации продукции (работ, услуг)», «Основные средства», «Производственные запасы», «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте» и др.);

3) проверка включения в состав прибыли отчетного периода прибыли (убытка), выявленной в отчетном периоде, но относящейся к прошлым периодам;

4) проверка правильности отражения сумм доходов будущих периодов и их своевременного списания на финансовый результат отчетного периода;

5) проверка правильности учета курсовых разниц (использовать результаты проверки по разделу «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте»);

6) проверка отражения на счете 91 или 90 доходов от сдачи имущества в аренду своевременно (в соответствии с договором); учета по дебету счета 90 или 91 и не включения в себестоимость продукции расходов, связанных с содержанием указанного имущества; отражение износа основных средств, переданных в аренду, по дебету счета 91 или 90;

7) оценка правильности отражения в учете доходов по ценным бумагам и прочим финансовым вложениям (использовать результаты проверки по разделу «Финансовые вложения»);

8) проверка того, что затраты по аннулированным производственным заказам, затраты на производство, не давшее продукции, обоснованно отнесены на счет 90 и подтверждены соответствующими документами;

9) оценка правильности и обоснованности отражения в учете на счете 90 штрафов, пеней, неустоек и прочих финансовых санкций за нарушение условий по хозяйственным договорам (как в составе доходов, так и в составе расходов);

10) оценка правильности и обоснованности отражения на счете 99 прочих доходов и расходов по текущей деятельности;

11) анализ отчета о финансовых результатах организации за год. Проверка соответствия формирования статей отчета установленным

Витебский государственный технологический университет

требованиям; проверка того, что суммы, приведенные в отчете, подтверждены данными бухгалтерского учета;

12) ознакомление с расчетом по налогу на прибыль. Проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы. Проверка выполнения соответствующих корректировок валовой прибыли для целей налогообложения: пересчет прибыли от реализации продукции (работ, услуг), если для целей налогообложения выручка определяется по моменту оплаты; увеличение прибыли на величину стоимости безвозмездно полученного имущества и др. Оценка правильности отражения сумм по другим строкам расчета; использования ставок налога; правильности и обоснованности применения налоговых льгот.

### 19.6.12 Проверка дебиторской задолженности

**Предмет проверки:**

1) соответствие отражения в учете дебиторской задолженности принятой учетной политике;

2) реальность существования и правильное и полное отражение в учете дебиторской задолженности;

**Аудиторские процедуры**:

1) определение преимущественного порядка расчетов с дебиторами и основных дебиторов;

2) получение списка дебиторов с указанием сумм задолженности на конец года. Выполнение выборки с включением в нее наиболее значительных сумм и проверка наличия соответствующих договоров и первичных документов;

3) проверка развернутого приведения в балансе остатков по счетам расчетов: по аналитическим счетам, имеющим дебетовое сальдо, − в активе; имеющим кредитовое сальдо − в пассиве;

4) проверка проведения в конце года инвентаризации дебиторской задолженности;

5) проверка списания дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, и других нереальных для взыскания долгов за счет соответствующего резерва сомнительных долгов или отнесения их на финансовые результаты хозяйственной деятельности. При проверке отражения данных по расчетам с другими организациями следует учитывать сроки исковой давности, установленные законодательством;

6) проверка правильности отражения в учете дебиторской задолженности в иностранной валюте (использовать результаты проверки по разделу «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте»);



Витебский государственный технологический университет

7) оценка правильности учета и документального оформления: расчетов с подотчетными лицами; расчетов с персоналом по прочим операциям;

8) проверка того, что организация учета расчетов позволяет сгруппировать суммы дебиторской задолженности по срокам погашения: более чем через 12 месяцев после отчетной даты, в течение 12 месяцев после отчетной даты;

9) оценка правильности формирования статей баланса, содержащих сведения о дебиторской задолженности.

Витебский государственный технологический университет

### 19.6.13 Проверка денежных средств

**Предмет проверки:**

1) ведение учета денежных средств в соответствии с нормативными документами;

2) остатки по счетам денежных средств − их реальное существование, правильное отражение и представление в отчетности в полном объеме и с использованием соответствующей учетной политики.

**Аудиторские процедуры**:

1) получение перечня банковских счетов и согласование остатка средств, показанного в балансе по статьям «Расчетные счета» и «Прочие денежные средства», с банковскими выписками;

2) оценка правильности бухгалтерских записей по учету средств на счетах в банках;

3) проверка порядка ведения учета и документального оформления кассовых операций. Проверка соответствия данных кассовой книги первичным документам и данным синтетического учета, а также соблюдения организацией: требования Порядка ведения кассовых операций в Республике Беларусь; лимита хранения наличных денег в кассе; порядка расчетов наличными деньгами с юридическими лицами, установленного законодательством; требований о применении контрольно-кассовых машин при расчетах с населением.

4) оценка правильности учета прочих денежных средств, учитываемых на бухгалтерских счетах 50 «Касса» и 57 «Переводы в пути».

### 19.6.14 Проверка кредиторской задолженности

**Предмет проверки:** кредиторская задолженность − реальное

существование, правильное отражение и представление в отчетности в полном объеме.

**Аудиторские процедуры**:

1) определение преимущественного порядка расчетов с кредиторами и основных кредиторов;

2) получение списка кредиторов с указанием сумм задолженности на конец года. Выполнение выборки с включением в нее наиболее значительных сумм, то есть проверка наличия соответствующих договоров и первичных документов;

3) проверка развернутого приведения в балансе остатков по счетам учета расчетов: по аналитическим счетам, имеющим дебетовое сальдо, – в активе; имеющим кредитовое сальдо − в пассиве;

4) проверка проведения в конце года инвентаризации кредиторской задолженности;

5) оценка правильности отражения в учете кредиторской задолженности в иностранной валюте (использовать результаты проверки по разделу «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте»);

6) оценка правильности отражения в учете заемных средств, наличия соответствующих договоров, правильности отнесения на соответствующие источники расходов по уплате процентов по заемным средствам, в том числе по кредитам банков;

7) проверка порядка учета авансов, полученных от покупателей и заказчиков;

8) проверка правильности отражения в учете расчетов с персоналом по оплате труда; наличия и правильности оформления необходимых первичных документов. Проверка порядка учета и формирования совокупного дохода физических лиц, подлежащего обложению подоходным налогом; включения в него всех установленных законом выплат;

9) проверка правильности отражения в учете расчетов по социальному страхованию и обеспечению и другим начислениям на заработную плату;

10) проверка того, что организация учета расчетов позволяет сгруппировать суммы кредиторской задолженности по срокам погашения: более чем через 12 месяцев после отчетной даты, в течение 12 месяцев после отчетной даты;

11) оценка правильности формирования статей баланса, содержащих сведения о кредиторской задолженности.

Витебский государственный технологический университет

### 19.6.15 Проверка внутрихозяйственных расчетов

**Предмет проверки:** внутрихозяйственные расчеты − их правильный учет и отражение в отчетности.

**Аудиторские процедуры**:

1) получение расшифровки дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам с зависимыми компаниями. Согласование остатков с финансовым отчетом;

2) подтверждение наиболее значительных сумм задолженностей по расчетам с зависимыми компаниями соответствующими документами;

3) проверка правильности и полноты отражения в отчетности внутрихозяйственных расчетов внутри компании (между внутренними подразделениями компании);

4) проверка отражения данных по текущим операциям с дочерними (зависимыми) обществами в активе и пассиве баланса по строкам «Расчеты с дочерними обществами» статей «Расчеты с дебиторами» и «Расчеты с кредиторами». При этом следует учесть, что данные по головной организации и дочерним (зависимым) обществам должны сводиться.

### 19.6.16 Проверка расчетов с бюджетом

**Предмет проверки:**

1) правильность определения налогооблагаемой базы налогов;

2) правильность расчета налогов;

3) своевременность уплаты налогов;

4) отсутствие проблем во взаимоотношениях с налоговой инспекцией.

**Аудиторские процедуры**:

***Расчеты с бюджетом.*** Аудит расчетов с бюджетом может быть полностью выделен в самостоятельный раздел (этап) аудиторской проверки организации или осуществлен частично в ходе проверок по другим разделам. Например, в ходе проверки по разделу «Выручка от реализации продукции (работ, услуг)» удобно проверить и правильность определения суммы НДС, начисленного с объема реализации продукции, а также правильность расчета косвенных налогов, исчисляемых от объема реализации.

Независимо от организации работ в ходе аудита расчета с бюджетом необходимо выполнить следующие аудиторские процедуры:

1) рассмотрение всех налогов, плательщиком которых является



Витебский государственный технологический университет

проверяемая организация, с уделением особого внимания тем, удельный вес которых наибольший в общей величине уплачиваемых организацией налогов;

2) ознакомление с актами по результатам проверок организации со стороны налоговой инспекции и перепиской организации с налоговой инспекцией (инспекциями);

3) ознакомление с расчетами по налогам. Проверка соответствия всех сумм, указанных в них, данным бухгалтерского учета;

4) проверка полноты и правильности определения облагаемого оборота;

5) оценка правильности применения ставок налогов и других платежей;

6) проверка обоснованности применения налоговых льгот;

7) оценка правильности ведения налогового учета; соответствия учетных регистров налогового учета требованиям налогового законодательства;

8) проверка своевременности представления расчетов (деклараций) по налогам в инспекцию МНС РБ; своевременности уплаты налогов и в полном объеме;

9) согласно требованиям бухгалтерского законодательства отражаемые в отчетности суммы по расчетам с налоговыми органами должны быть согласованы с ними и тождественны. Оставление на балансе неотрегулированных сумм по этим расчетам не допускается.

## 19.7 Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита

Во всех случаях обязательного аудита аудиторские организации обязаны составлять и представлять письменную информацию (отчет) менеджменту (собственникам) заказчика аудита (аудируемого лица) по результатам проведения аудита. Аудиторские организации могут составлять и передавать в устном или письменном виде по ходу осуществления аудита промежуточную информацию. Целью письменной информации является доведение до менеджмента заказчика аудита сведений о недостатках в системе учетных записей организации, бухгалтерском учете и Системе Внутреннего Контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности. Кроме того, в письменной информации могут вноситься конструктивные предложения аудитора по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица. В случае инициативного аудита аудиторские организации обязаны готовить и предоставлять аудируемым лицам письменную информацию аудитора

Витебский государственный технологический университет

в следующих случаях:

если договором на осуществление инициативного аудита предусматривается составление по итогам аудита аудиторского заключения ;

если договором на осуществление инициативного аудита предусматривается только подготовка письменной информации аудитора, без подготовки аудиторского заключения.

В письменной информации аудитора указывается все, что связано с фактами и событиями хозяйственной жизни аудируемого лица, включая те ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности заказчика аудита, то есть любая важная с точки зрения аудитора информация, касающаяся проведенного аудита и фактов (событий) хозяйственной жизни организации. Письменная информация аудитора не может и не должна рассматриваться как полный отчет о всех существующих недостатках в деятельности организации − она отражает лишь те из них, которые были обнаружены в процессе конкретной аудиторской проверки. Письменная информация аудитора подписывается аудиторами и иными специалистами, непосредственно проводившими аудит. Если аудиторскую проверку проводила группа, состоящая из нескольких сотрудников аудиторской организации, то в этом случае письменная информация аудитора должна быть подписана руководителем такой группы или же руководителями отдельных подгрупп в составе общей группы. Письменная информация аудитора должна иметь сквозную нумерацию страниц. Рекомендуется оформлять первую страницу на бланке аудиторской организации, в соответствии с требованиями, предъявляемыми в аудиторской организации к оформлению официальной переписки. Каждая аудиторская организация обязана разработать единые требования к форме подготовки письменной информации аудитора, которые утверждаются руководителем аудиторской организации в качестве внутреннего локального акта. Выполнение этих требований обеспечивает общий единообразный подход к оформлению данного документа для различных аудируемых лиц. В письменной информации аудитора в обязательном порядке должны содержаться реквизиты аудиторской организации и реквизиты проверяемого лица, а также указание на период времени, к которому относится документация субъекта, проверенная в ходе аудита, дата подписания письменной информации аудитором. Кроме того, в письменной информации указываются выявленные в ходе аудита существенные нарушения установленного законодательством Республики Беларусь порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, влияющие или могущие повлиять на ее достоверность. В дополнение к обязательным сведениям в зависимости от объема, масштаба и

Витебский государственный технологический университет

специфики аудиторской проверки, размеров и особенностей проверяемого субъекта, подлежащего проверке, в письменную информацию аудитора включаются также следующая информация:

особенности выполнения аудиторской проверки, предусмотренные договором (контрактом, письмом-обязательством) между аудиторской организацией и аудируемым лицом, а также особенности проведения аудита, ставшие известными в ходе проверки;

данные о количественном и качественном (образование, стаж работы и т. п.) составе работников, ведущих бухгалтерский учет, структуре бухгалтерии и об особенностях применяемой системы бухгалтерского учета;

перечень основных разделов и направлений бухгалтерского учета, которые подлежали аудиторской проверке;

информация о методике и методах аудиторской проверки;

подтверждение того, что аудиторская организация следовала в работе национальным правилам (стандартам) аудиторской деятельности;

указание, какие разделы бухгалтерской документации были проверены сплошным, а какие − выборочным способом, и на основе каких принципов производилась аудиторская выборка;

перечень выявленных в ходе проверки замечаний, указаний на недостатки и рекомендаций по их устранению;

оценка количественного расхождения отчетных и (или) налоговых показателей, представленных аудируемым лицом, и прогнозируемых показателей по результатам проверки аудиторской организацией;

в случае проверки организаций со сложной организационной структурой − сведения о проверках филиалов, подразделений и дочерних предприятий такого аудируемого лица, а также общие результаты таких проверок с анализом влияния таких частных результатов на итоги аудиторской проверки аудируемой организации в целом;

при последующих аудиторских проверках − оценку и анализ выполнения рекомендаций или исправления аудируемым лицом недостатков, указанных в письменной информации аудитора за предыдущие аудируемые периоды;

в случае отклонения от требований национальных правил (стандартов) аудиторской деятельности (при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании профессиональных услуг) необходимо указывать сам факт и причины такого отклонения.

Данные, содержащиеся в письменной информации аудитора, должны быть четкими, краткими, содержательными, без фактических неточностей. При необходимости в письменной информации аудитора должны приводиться обоснования количественных расчетов и оценок,

Витебский государственный технологический университет

ссылки на документы действующего законодательства. В письменной информации аудитора в обязательном порядке указывается, какие из сделанных замечаний существенны и какие несущественны, влияют ли они (или могут влиять) на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении. При подготовке аудиторской организацией модифицированного заключения в письменной информации аудитора должна содержаться развернутая аргументация причин формирования у аудитора соответствующего мнения. Письменная информация аудитора готовится в ходе аудиторской проверки и представляется руководителю и (или) собственнику проверяемой организации, подлежащего аудиту, на завершающей стадии аудиторской проверки. Письменная информация аудитора может быть передана только лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг; лицу, прямо указанному в качестве получателя письменной информации аудитора в договоре (контракте, письме-обязательстве) на оказание аудиторских услуг, и, наконец, любому другому лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг, − в случае письменного указания на то аудиторской организации. Отдельные вопросы письменной информации аудитора могут обсуждаться в устной форме или в порядке обмена письмами с сотрудниками аудируемого лица в ходе его проверки с учетом степени ответственности, допуска к информации и уровня компетентности таких сотрудников. При этом все письменные входящие и исходящие документы такого рода в обязательном порядке приобщаются к рабочей документации аудитора.

По итогам аудиторской проверки по согласованию с руководством аудируемого лица может быть представлен предварительный вариант письменной информации, в котором могут содержаться требования внесения (с выполнением требований действующего бухгалтерского законодательства) исправлений в данные бухгалтерского учета и подготовки перечня уточнений к уже подготовленной бухгалтерской отчетности. Выполнение таких требований в случае, если они касаются исправлений, имеющих существенный характер, является обязательным для того, чтобы аудиторская организация в дальнейшем могла выдать проверяемому лицу положительное аудиторское заключение. Руководство аудируемого лица может подготовить письменный ответ на предварительный вариант письменной информации аудитора, отражающий точку зрения проверяемой организации на имеющиеся замечания. Руководство может также провести встречу с аудиторами, пригласив со своей стороны тех лиц, которых сочтет необходимым, для обсуждения предварительного варианта документа. Аудиторская организация обязана подготовить в те же сроки (если иное не оговорено в договоре (контракте, письме-обязательстве) на оказание аудиторских

Витебский государственный технологический университет

услуг), что и аудиторское заключение, окончательный вариант письменной информации аудитора. При этом замечания аудируемого лица принимаются аудиторской организацией во внимание только в том случае, если аудиторы сочтут это необходимым. В том случае, если в предварительном варианте письменной информации аудитора содержались замечания, имеющие существенный характер, в окончательном варианте письменной информации необходимо дать оценку и анализ исправлений, сделанных работниками аудируемого лица в порядке выполнения требований аудиторов. Письменная информация аудитора составляется не менее чем в двух экземплярах: один передается под расписку только (и исключительно) лицу, указанному выше, а второй экземпляр остается в распоряжении аудиторской организации и приобщается к прочей рабочей документации аудитора. Несогласие получателя письменной информации с содержанием ее окончательного варианта не может служить основанием для отказа в получении этого документа. По согласованию письменная информация аудитора может быть переслана по почте. В этом случае ко второму экземпляру письменной информации аудитора при архивном хранении в аудиторской организации подшиваются документы, подтверждающие факт почтового отправления либо иного способа передачи этой письменной информации. Письменная информация аудитора является конфиденциальным документом. Сведения, содержащиеся в нем, не подлежат разглашению аудиторской организацией, ее сотрудниками либо аудитором, работающим самостоятельно, за исключением случаев, прямо предусмотренных нормативными правовыми актами Республики Беларусь. Аудируемое лицо (заказчик аудита) вправе распоряжаться сведениями, содержащимися в письменной информации аудитора, по своему усмотрению. Аудиторская организация не несет ответственности за разглашение конфиденциальной информации клиента, произошедшее по вине или с ведома персонала заказчика аудита. Аудиторская организация может делать копии со своего экземпляра письменной информации аудитора для целей, связанных с проведением последующих аудиторских проверок. Требования конфиденциальности информации при этом сохраняются. В случае смены аудиторской организации руководство аудируемого лица обязано предоставить новой аудиторской организации копии письменной информации по результатам предыдущих аудитов не менее чем за три предшествующих финансовых года, подготовленной прежней аудиторской организацией. Новая аудиторская организация обязана соблюдать конфиденциальность информации, содержащейся в документах, предоставленных ей заказчиком аудита, за предыдущие проаудированные периоды.

Витебский государственный технологический университет

## 19.8 Аудиторское заключение. Назначение аудиторского заключения

Согласно закону об аудиторской деятельности в Республике Беларусь (статья 1) **аудиторское заключение** – это документ, составленный аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем по результатам оказания аудиторских услуг и содержащий выраженное в установленной форме аудиторское мнение. Форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности проверяемого лица содержит мнение аудиторской организации о достоверности этой отчетности, которое должно выражать оценку аудиторской организацией соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в Беларуси. Если в результате проверки аудиторская организация установила, что имущественное и финансовое положение аудируемого лица таково, что возникает серьезное сомнение по поводу возможности такого лица продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение, как минимум, 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, то мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности должно отразить такое сомнение. По результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности проверяемого лица аудиторская организация выражает мнение о достоверности этой отчетности в форме безусловно положительного или модифицированного отрицательного аудиторского мнения, но может и отказаться от выражения своего мнения. В аудиторском заключении объект аудита (финансовая или бухгалтерская отчетность) должен быть обозначен либо наименованиями всех составляющих бухгалтерской отчетности, в отношении которых проводился аудит, либо словами «бухгалтерская отчетность». Под словами «бухгалтерская отчетность» понимается вся совокупность форм бухгалтерской отчетности, установленная для организаций данного вида деятельности Министерством финансов Республики Беларусь, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Республике Беларусь. Идентификация объекта аудита должна также содержать отчетный период, отчетную дату и наименование аудируемого лица в соответствии с его учредительными документами. Если аудиторское заключение составляется в отношении бухгалтерской отчетности проверяемого лица, являющегося юридическим лицом, то такая бухгалтерская отчетность включает показатели всех филиалов и подразделений организации независимо от их географического расположения, степени хозяйственной и финансовой

Витебский государственный технологический университет

самостоятельности, структуры отчетности, внутрихозяйственных взаимоотношений (включая выделение на отдельный баланс), а также представительств. Аудиторское заключение о консолидированной бухгалтерской отчетности проверяемых организаций составляется аудиторской организацией по специальному соглашению с таким заказчиком аудита. При составлении аудиторского заключения аудиторская организация принимает во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита бухгалтерской отчетности проверяемого лица. Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности заказчика аудита. При определении уровня существенности при планировании и проведении аудита аудиторская должна использовать свои внутрифирменные стандарты, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Беларуси, не устанавливают более жесткие требования. Аудиторское заключение не может и не должно трактоваться заказчиком аудита и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как гарантия аудиторской организации в том, что иные обстоятельства, оказывающие или способные оказать влияние на бухгалтерскую отчетность проверяемого лица, не существуют в действительности.

В аудиторском заключении (кроме содержащего безусловно положительное аудиторское мнение) должны быть ясно и полно изложены все существенные обстоятельства, приведшие к составлению аудиторской организацией модифицированного аудиторского заключения, содержащего мнения, отличные от безусловно положительного. Если в результате аудита аудируемое лицо сделало все необходимые поправки в бухгалтерской отчетности до представления ее заинтересованным пользователям, то аудиторское заключение не должно содержать указаний на эти поправки. Аудиторское заключение собственноручно подписывается уполномоченными лицами аудиторской организации в установленном порядке. Поскольку это предусмотрено нормативными правовыми актами, подписи в аудиторском заключении удостоверяются печатями аудиторской организации; исправления в аудиторском заключении не допускаются.

Аудиторское заключение может содержать безусловно положительное аудиторское мнение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) быть модифицированным.

Безусловно положительное аудиторское мнение должно быть выражено тогда, когда аудиторская организация приходит к выводу, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица составлена в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в Республике Беларусь и дает достоверное представление о

Витебский государственный технологический университет

финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица за проверяемый период.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если указывает на установленные проведенным аудитом факторы:

– не влияющие на безусловно положительное аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– влияющие на аудиторское мнение и способствующие выражению условно положительного или отрицательного аудиторского мнения, а также отказу от его выражения.

Аудиторская организация не должна выражать безусловно положительное аудиторское мнение, если существует хотя бы одно обстоятельство, которое в соответствии с суждением аудиторской организации оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, например:

– имеется существенное ограничение объема аудита, которое может привести к выражению условно положительного аудиторского мнения или к отказу от его выражения;

– имеются разногласия с менеджментом аудируемого лица относительно допустимости принятой им учетной политики, порядка ее применения, адекватности сведений, раскрываемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые могут привести к выражению условно положительного или отрицательного аудиторского мнения.

Условно положительное аудиторское мнение выражается в том случае, если аудиторская организация приходит к выводу, что выражение безусловно положительного аудиторского мнения невозможно, но влияние разногласий с менеджментом аудируемого лица или ограничение объема аудита не настолько существенны, чтобы выразить отрицательное аудиторское мнение или отказаться от его выражения.

Отрицательное аудиторское мнение следует выражать в случае, когда влияние разногласий с менеджментом аудируемого лица настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что выразить условно положительное аудиторское мнение недостаточно для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отказ от выражения аудиторского мнения должен иметь место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно, что аудиторская организация не может получить достаточные аудиторские доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Витебский государственный технологический университет

**Представление аудиторского заключения**

Аудиторская организация должна представить заказчику аудита в сроки, согласованные с заказчиком, не менее двух первых экземпляров аудиторского заключения. Каждый экземпляр вместе с приложенной к нему бухгалтерской отчетностью является единым целым и должен быть сброшюрован.

Аудируемое лицо несет ответственность за предоставление копий аудиторского заключения заинтересованным пользователям, включая учредителей (участников), а также налоговые органы.

Заинтересованные пользователи, включая налоговые и иные государственные органы, не имеют права требовать от аудиторской организации, а аудиторская организация не обязана представлять каким-либо пользователям копии аудиторского заключения целиком или в какой-либо части, кроме случаев, установленных законодательством родной страны.

Витебский государственный технологический университет

## ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-З // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2017.
2. Левкович, О. А. Бухгалтерский учет : учебное пособие / О. А. Левкович, И. Н. Тарасевич. – Минск : Амалфея,2012. – 648 с.
3. Бахолдина, И. В. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / И. В. Бахолдина, Н. И. Голышева. – Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 320 с.
4. Пономаренко, П. Г. 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. – 3-е издание. – Минск : Вышэйшая школа, 2010. – 431 с.
5. Кондаков, Н. П. Бухгалтерский учет / Н. П. Кондраков. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 584 с.
6. Ладутько, Н. И. Бухгалтерский учет в промышленности : учебное пособие / Н. И. Ладутько. – Минск : Амалфея, 2015. – 688 с.
7. Лемеш, В. Н. Ревизия и аудит. Практикум : учебное пособие для студентов вузов по экономическим спец. / В. Н. Лемеш. – 2-е изд., доп. и перераб. – Минск : Издательство Гревцова, 2010. – 422 с.
8. О некоторых вопросов Министерства финансов Республики Беларусь по аудиторской деятельности : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2008 № 203 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.
9. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
10. Национальный стандарт бухгалтерского учета отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки»: утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, 10 декабря 2013 г., № 80.
11.Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 12.07.2013 № 56-З.

Витебский государственный технологический университет

Учебное издание

Бугаев Александр Васильевич

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Курс лекций

Редактор *Н.В. Медведева*
Корректор *Н.В. Медведева*
Компьютерная верстка *Н.С. Васильева*

---

Подписано к печати 31.10.17. Формат 60x90 $^{1}/_{8}$. Усл. печ. листов 63.88.
Уч.-изд. листов 31.5. Тираж 3 экз. Заказ № 347.

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.
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 3/1497 от 30 мая 2017 г.

Витебский государственный технологический университет