

БЕЛОРУССКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
Факультет технологии управления и гуманитаризации
Кафедра «Экономика и право»

СОГЛАСОВАНО
Заведующий кафедрой

С.Ю. Сороодовников

_____ 20__ г.

СОГЛАСОВАНО
Декан факультета

Г.М. Бровка

_____ 27.06.2019 г.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Электронный учебно-методический комплекс

для студентов специальности

1-25 01 07 «Экономика и управление на предприятии»

Составители: Кузьмицкая Т.В., Мазуренко О.М.

Рассмотрено и утверждено
на заседании совета ФТУГ 24 июня 2019 г.
протокол № 10

Перечень материалов

Тексты лекций, методические материалы к практическим занятиям, материалы для проведения контроля знаний, элементы учебной программы дисциплины.

Пояснительная записка

Цель ЭУМК «Бухгалтерский учет»

Целью электронного учебно-методического комплекса по учебной дисциплине «Бухгалтерский учет» (далее – ЭУМК) является раскрытие сущности бухгалтерского учета, его места в системе управления хозяйственной деятельностью, особенностей его объекта, предмета, метода, методики, форм и организации на предприятиях (организациях, учреждениях) различных отраслей народного хозяйства и форм собственности для получения системы знаний о теоретико-методологической и организационно-методической основе бухгалтерского учета хозяйственной деятельности и их развитии.

Особенности структурирования и подачи учебного материала

ЭУМК включает следующие разделы: теоретический, практический, контроля знаний, вспомогательный.

В теоретическом разделе представлен лекционный материал в соответствии с основными разделами и темами учебной программы.

Практический раздел ЭУМК содержит темы практических (семинарских) занятий.

Раздел контроля знаний ЭУМК содержит: перечень контрольных вопросов и заданий для самостоятельной работы студентов и проведения экзамена (зачета) по дисциплине.

Вспомогательный раздел ЭУМК содержит следующие элементы учебной программы: тематический план лекций; таблицы распределения аудиторных часов по курсам, семестрам и видам занятий по специальностям; информационно-методическую часть.

Рекомендации по организации работы с ЭУМК

ЭУМК содержит активные ссылки, позволяющие оперативно найти необходимый материал.

Содержание

| | |
|--|-----|
| РАЗДЕЛ 1 КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ» | 8 |
| ТЕМА 1 СУЩНОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА | 8 |
| 1.1 Понятие бухгалтерского учета | 8 |
| 1.2 Предмет и объекты бухгалтерского учета..... | 10 |
| 1.3 Метод бухгалтерского учета и его элементы | 13 |
| Задания для самостоятельной работы | 13 |
| ТЕМА 2 БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС КАК ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА | 16 |
| 2.1 Понятие и содержание бухгалтерского баланса..... | 16 |
| 2.2 Изменение бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций | 17 |
| Задания для самостоятельной работы | 18 |
| ТЕМА 3 СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ | 20 |
| 3.1 Понятие и строение бухгалтерского счета | 20 |
| 3.2 Классификация счетов бухгалтерского учета | 21 |
| 3.3 Сущность двойной записи хозяйственных операций на счетах | 28 |
| 3.4 Планы счетов бухгалтерского учета | 30 |
| Задания для самостоятельной работы | 31 |
| ТЕМА 4 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ | 35 |
| 4.1 Основные требования к ведению бухгалтерского учета..... | 35 |
| 4.2 Первичные учетные документы и документооборот | 36 |
| 4.3 Учетные регистры и формы бухгалтерского учета | 38 |
| 4.4 Исправление ошибочных записей в учетных документах и регистрах организации..... | 46 |
| 4.5 Бухгалтерская отчетность, ее состав и назначение..... | 48 |
| 4.6 Учетная политика организации | 51 |
| 4.7 Роль и обязанности главного бухгалтера | 52 |
| ТЕМА 5 УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ | 55 |
| 5.1 Понятие и классификация основных средств | 55 |
| 5.2 Оценка основных средств..... | 56 |
| 5.3 Учет изменений первоначальной стоимости основных средств | 57 |
| 5.4 Документальное оформление поступления и выбытия основных средств | 64 |
| 5.5 Учет поступления основных средств | 65 |
| 5.6 Учет выбытия основных средств..... | 69 |
| 5.7 Инвентаризация основных средств | 73 |
| 5.8 Учет амортизации основных средств | 75 |
| Задания для самостоятельной работы | 80 |
| ТЕМА 6 УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ | 83 |
| 6.1 Понятие и классификация нематериальных активов..... | 83 |
| 6.2 Оценка нематериальных активов | 85 |
| 6.3 Документальное оформление движения нематериальных активов..... | 86 |
| 6.4 Учет поступления и выбытия нематериальных активов | 87 |
| Задания для самостоятельной работы | 93 |
| ТЕМА 7 УЧЕТ ЗАПАСОВ | 95 |
| 7.1 Понятие и классификация запасов..... | 95 |
| 7.2 Оценка запасов | 95 |
| 7.3 Документальное оформление материалов | 97 |
| 7.4 Учет поступления и движения материалов | 99 |
| 7.5 Особенности бухгалтерского учета горюче-смазочных материалов | 105 |

| | |
|---|-----|
| 7.6 Особенности бухгалтерского учета тары | 107 |
| 7.7 Особенности бухгалтерского учета отдельных предметов в составе средств в обороте | 108 |
| 7.8 Бухгалтерский учет незавершенного производства и готовой продукции | 109 |
| 7.9 Инвентаризация запасов | 109 |
| Задания для самостоятельной работы | 112 |
| ТЕМА 8 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ | 114 |
| 8.1 Основные принципы организации учета денежных средств | 114 |
| 8.2 Документальное оформление кассовых операций | 114 |
| 8.3 Правила хранения наличных денежных средств | 116 |
| 8.4 Учет кассовых операций | 118 |
| 8.5 Инвентаризация кассы | 120 |
| 8.6 Документальное оформление и учет операций на счетах в банках | 121 |
| 8.7 Учет операций на валютных счетах в банках | 126 |
| 8.8 Учет операций на специальных счетах в банках | 126 |
| Задания для самостоятельной работы | 127 |
| ТЕМА 9 УЧЕТ РАСЧЕТОВ | 129 |
| 9.1 Общая характеристика расчетов | 129 |
| 9.2 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками | 129 |
| 9.3 Учет расчетов с покупателями и заказчиками | 130 |
| 9.4 Учет кредитов и займов | 131 |
| 9.5 Учет расчетов по налогам и сборам | 137 |
| 9.6 Учет расчетов с подотчетными лицами | 142 |
| 9.7 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами | 144 |
| Задания для самостоятельной работы | 146 |
| ТЕМА 10 УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ | 148 |
| 10.1 Формы, системы и виды оплаты труда. Фонд заработной платы. | 148 |
| 10.2 Документальное оформление и учет труда | 149 |
| 10.3 Порядок начисления заработной платы за отработанное время и выполненный объем работ | 151 |
| 10.4 Порядок начисления заработной платы за дни отпуска | 155 |
| 10.5 Порядок начисления пособий по временной нетрудоспособности | 160 |
| 10.6 Отчисления от фонда заработной платы, производимые за счет средств нанимателя | 165 |
| 10.7 Удержания из заработной платы | 168 |
| 10.8 Учет расчетов по оплате труда | 172 |
| Задания для самостоятельной работы | 173 |
| ТЕМА 11 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО | 175 |
| 11.1 Понятие затрат и себестоимости продукции (работ, услуг) | 175 |
| 11.2 Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) | 178 |
| 11.3 Учет затрат на производство | 182 |
| 11.4 Калькуляция себестоимости продукции (работ, услуг) | 195 |
| Задания для самостоятельной работы | 200 |
| ТЕМА 12 УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРОВ И ИХ РЕАЛИЗАЦИИ | 203 |
| 12.1 Понятие готовой продукции и товаров | 203 |
| 12.2 Оценка готовой продукции | 203 |
| 12.3 Документальное оформление готовой продукции и ее реализации | 205 |
| 12.4 Учет готовой продукции | 207 |
| 12.5 Учет товаров | 209 |
| 12.6 Учет реализации товаров и готовой продукции (работ, услуг) | 211 |
| 12.7 Учет коммерческих расходов | 213 |
| Задания для самостоятельной работы | 215 |

| | |
|---|-----|
| ТЕМА 13 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ | 217 |
| 13.1 Классификация доходов и расходов организации..... | 217 |
| 13.2 Учет доходов и расходов по текущей деятельности организации..... | 218 |
| 13.3 Учет доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности | 225 |
| 13.4 Формирование финансового результата деятельности организации | 230 |
| Задания для самостоятельной работы | 232 |
| ТЕМА 14 УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА | 235 |
| 14.1 Концепция собственного капитала..... | 235 |
| 14.2 Порядок формирования и учет уставного капитала | 236 |
| 14.3 Учет резервного капитала | 239 |
| 14.4 Учет добавочного капитала | 240 |
| 14.5 Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) | 241 |
| Задания для самостоятельной работы | 242 |
| РАЗДЕЛ 2 ПРАКТИЧЕСКИЙ - ПЛАНЫ СЕМИНАРСКИХ ЗАНЯТИЙ | 244 |
| РАЗДЕЛ 3 КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ | 245 |
| ПЕРЕЧЕНЬ КОНТРОЛЬНЫХ ВОПРОСОВ ДЛЯ ПОДГОТОВКИ К ЭКЗАМЕНУ .. | 245 |
| РАЗДЕЛ 4 ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕБНОЙ ПРОГРАММЫ ПО ДИСЦИПЛИНЕ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ» | 247 |
| СОДЕРЖАНИЕ УЧЕБНОГО МАТЕРИАЛА | 247 |
| УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКАЯ КАРТА УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ | 252 |
| ИНФОРМАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ | 255 |
| Список литературы | 255 |

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Учебная программа по учебной дисциплине «Бухгалтерский учет» разработана для специальности 1-25 01 07 «Экономика и управление на предприятии».

Цель изучения учебной дисциплины «Бухгалтерский учет» – формирование у будущих специалистов знаний по организации, методологии и методикам бухгалтерского учета и финансового анализа, приобретение навыков использования учетно-аналитической информации для принятия обоснованных управленческих решений в деятельности организаций различных форм собственности.

Задачи изучения дисциплины:

- формирование знаний о содержании бухгалтерского учета как функции управления, его предмете, объектах и методе, нормативном и правовом регулировании в Республике Беларусь;

- изучение теоретических основ отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций;

- подготовка и представление бухгалтерской отчетности, удовлетворяющей требованиям внешних и внутренних пользователей;

- использование информации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для разработки профессиональных суждений о финансовом состоянии и эффективности деятельности организации с целью развития творческого мышления студентов и умения самостоятельного решения конкретных ситуационных задач.

Усвоение курса «Бухгалтерский учет» базируется на знаниях, полученных при изучении студентами таких дисциплин как: «Финансы предприятия», «Экономика организации», «Организация производства», «Налоги и налогообложение». В свою очередь знания и умения, полученные студентами при изучении данной дисциплины, необходимы для освоения последующих специальных дисциплин учебных дисциплин, таких как: «Анализ производственно-хозяйственной деятельности», «Инвестиционное проектирование», «Финансы и финансовый рынок».

В результате изучения учебной дисциплины студент должен:

знать:

- основы теории бухгалтерского учета;
- типовой план счетов бухгалтерского учета;
- формы бухгалтерского учета и их основные регистры;
- методики учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов;

- содержание и порядок составления форм бухгалтерской отчетности;

- проблемы бухгалтерского учета в республике и перспективы его развития;

уметь:

- определять стоимостную оценку хозяйственных операций;
- документально оформлять хозяйственные операции и составлять бухгалтерские записи;

- калькулировать себестоимость выпускаемой продукции работ, услуг;

– заполнять регистры бухгалтерского учета, составлять бухгалтерскую отчетность;

владеть:

- пониманием основных концепций бухгалтерского учета;
- навыками самостоятельного применения принципов и основ бухгалтерского учета;
- способами сбора бухгалтерской информации для решения аналитических и управленческих задач.

Оценка уровня знаний студента производится в соответствии с критериями, утвержденными Министерством образования Республики Беларусь.

Для оценки достижений студента рекомендуется использовать следующий диагностический инструментарий:

- устный и письменный опрос во время практических занятий;
- проведение текущих контрольных работ (заданий) по отдельным темам;
- защита выполненных на практических или лабораторных занятиях индивидуальных заданий;
- защита выполненных в рамках самостоятельной работы индивидуальных заданий;
- собеседование при проведении индивидуальных и групповых консультаций;
- сдача экзамена (зачета).

Методические рекомендации по организации и выполнению самостоятельной работы студентов

При изучении дисциплины рекомендуется использовать следующие формы самостоятельной работы:

- самостоятельная работа в виде решения индивидуальных задач в аудитории во время проведения практических занятий под контролем преподавателя в соответствии с расписанием;

Методы (технологии) обучения

Основными методами (технологиями) обучения, отвечающими целям изучения дисциплины, являются:

- элементы проблемного обучения (проблемное изложение, вариативное изложение, частично-поисковый метод), реализуемые на лекционных занятиях;
- элементы учебно-исследовательской деятельности, творческого подхода, реализуемые на практических занятиях (или лабораторных работах) и при самостоятельной работе;
- коммуникативные технологии (дискуссия, учебные дебаты, мозговой штурм и другие формы и методы), реализуемые на практических занятиях и конференциях.

Согласно учебным планам на изучение учебной дисциплины отведено:

- для очной формы получения высшего образования всего 208 ч., из них аудиторных – 102 часа;
- для заочной формы получения высшего образования всего 208 ч., из них аудиторных – 28 часов.

РАЗДЕЛ 1 КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ»

ТЕМА 1 СУЩНОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1 Понятие бухгалтерского учета

В основе современного бухгалтерского учета лежат принципы, разработанные Лукой Пачоли (1445 – 1517), монахом эпохи Возрождения, который в книге «Трактат о счетах и записях» описал, как можно определить успех или неудачу предприятий торговли. Его модель оказалась так хороша, что служит основой даже для самых сложных компьютеризированных бухгалтерских систем современного делового мира. В основе модели лежит идея, что юридическое лицо может быть описано как имущественный комплекс, т.е. 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 (Капитал)

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

Ценности (Имущество, Активы) 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. Предполагается, что активы влекут за собой вероятные будущие экономические выгоды их владельцу.

Долги (обязательства) – суммы, которые фирма должна другим лицам и организациям, в виде ссуд, 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) – это «интерес» владельца в бизнесе. Капитал иногда называют «чистыми активами» потому, что он эквивалентен сумме имущества за вычетом долгов кредиторам.

Любая коммерческая организация создается для получения доходов. Доходы – это увеличение стоимости имущества при передаче товаров, работ, услуг клиентам. Расходы, наоборот, определяются как затраты на ведение бизнеса. Это приводит нас ко второму бухгалтерскому уравнению Луки Пачоли:

Доходы – Расходы = Прибыль

Доход – это стоимость, соответствующая общему количеству выгод, полученных от ведения бизнеса. **Прибыль** – стоимость «практического результата», который получается после вычитания расходов из дохода. На основе второго бухгалтерского уравнения составляется отчет о финансовых результатах деятельности организации.

Осуществляя хозяйственную или производственную деятельность, организации совершают разнообразные, многочисленные операции. Эти хозяйственные операции приводят к изменению имущества организации, ее капитала и обязательств. Примерами таких операций могут быть выплата заработной платы, покупка или продажа материалов (готовой продукции, товаров), получение или погашение кредитов (займов) и многие другие.

Хозяйственная операция – действие или событие, подлежащее отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящее к изменению ее активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов.

Все хозяйственные операции в совокупности представляют собой хозяйственные процессы.

Хозяйственные процессы соответствуют трем основным стадиям кругооборота хозяйственных средств организации:

- 1) *процесс снабжения* – денежные средства обмениваются на производственные запасы и средства труда;
- 2) *процесс производства* – рабочая сила соединяется с производственными запасами и средствами труда, в результате чего создаются материальные блага (готовая продукция);
- 3) *процесс реализации* – созданные материальные блага покидают сферу производства и превращаются в денежные средства.

Хозяйственный учет – это система наблюдения, контроля, регистрации факторов и процессов хозяйственной деятельности.

Для того чтобы хозяйственный учет был успешным, он должен отвечать ряду требований. К ним, в частности, относятся:

- 1) точность и правдивость информации;
- 2) своевременность;
- 3) полнота учета;
- 4) ясность и доступность представленной информации.

В хозяйственном учете применяются **3 вида измерителей**:

- 1) натуральные (килограммы, штуки, метры, литры, гектары и т.д.);
- 2) трудовые (дни, часы, человеко-дни, человеко-часы);
- 3) денежные (белорусские рубли или иностранная валюта, которая в учете отражается в белорусских рублях по курсу Национального банка Республики Беларусь).

Выделяют **четыре основных вида хозяйственного учета**: оперативный, бухгалтерский, статистический и налоговый.

Таблица 1.1 - Виды хозяйственного учета

| Виды хозяйственного учета | | | |
|---|--|--|---|
| Оперативный | Бухгалтерский | Статистический | Налоговый |
| <ul style="list-style-type: none"> • предоставляет оперативные сведения; • ведется по мере необходимости; • не всегда оформляется документально; • отражает отдельные факты и операции в процессе наблюдения. | <ul style="list-style-type: none"> • предоставляет информацию о хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования; • ведется непрерывно с момента создания организации; • является обязательным для всех субъектов хозяйствования; • отражает все факты хозяйственной деятельности • строго документирован; • ведется только в белорусских рублях. | <ul style="list-style-type: none"> • предоставляет информацию о массовых социально-экономических явлениях; • позволяет получить количественные и качественные показатели деятельности субъектов хозяйствования; • обобщает информацию бухгалтерского, а иногда оперативного учета | <ul style="list-style-type: none"> • предоставляет информацию для расчета налогов; • с 2004 года ведется в организациях в обязательном порядке; • базируется на данных бухгалтерского учета. |

Наиболее полным и достоверным видом учета является *бухгалтерский учет* – система 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 в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

1.2 Предмет и объекты бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является финансово-хозяйственная деятельность организации как совокупность хозяйственных операций.

Объекты бухгалтерского учета:

- активы – средства организации (имущество);
- пассивы – источники образования средств организации (капитал и обязательства);
- хозяйственные процессы.

В соответствии с белорусским законодательством активы определяются как имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод. Под собственным капиталом понимаются активы организации за вычетом ее обязательств (чистые активы). Обязательства трактуются как задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации.

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности под активами (имуществом) понимаются ресурсы, контролируемые компанией в результате прошлых событий, от которых ожидается экономическая выгода в будущем. Собственный капитал трактуется как остаточный интерес в имуществе организации после вычета всех ее обязательств. Иначе говоря, капитал представ-

ляет собой сумму, которую бы разделили собственники в случае ликвидации организации по ее балансовой стоимости согласно их вкладу в деятельность организации. А обязательства представляют собой имеющуюся обязанность предприятия, возникшую из прошлых событий, исполнение которой приведет к оттоку из предприятия ресурсов, содержащих экономические выгоды.

АКТИВЫ (хозяйственные средства)

Важнейшие статьи бухгалтерского баланса:

I. Долгосрочные (внеоборотные) активы:

- **основные средства** (здания, сооружения, оборудование, транспорт и т.д.) – средства труда, которые используются в хозяйственной деятельности длительное время, не изменяя свою натурально-вещественную форму;

- **нематериальные активы** (авторские права, лицензии, патенты, товарные знаки, ноу-хау и т.д.) – объекты, которые имеют стоимостную оценку и приносят организации доход, но не имеют материальной формы;

- **доходные вложения в материальные ценности** – вложения организации в свое имущество, предоставляемое другим субъектам хозяйствования во временное пользование (аренду, лизинг, прокат) с целью получения дохода;

- **вложения в долгосрочные активы** – затраты организации на покупку, строительство, реконструкцию, модернизацию основных средств и нематериальных активов;

- прочие долгосрочные активы.

II. Краткосрочные (оборотные, текущие) активы:

- **запасы** – это группа краткосрочных активов, включающая материалы; животных на выращивании и откорме; незавершенное производство; готовую продукцию и товары; товары отгруженные:

- ✓ **материалы** – сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия; топливо, тара, запасные части, временные сооружения, инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты, специальная оснастка и специальная одежда, лом, отходы и т.д.;

- ✓ **незавершенное производство** – стоимость продукции, не прошедшей все стадии производственного процесса или еще не переданной на склад;

- ✓ **готовая продукция и товары** – изделия, изготовленные на данном предприятии с соблюдением технологического процесса изготовления, действующих стандартов качества и предназначенные для продажи, и приобретенные организацией для последующей перепродажи;

- **дебиторская задолженность** – средства, которые должны организации иные субъекты хозяйствования (дебиторы);

- **денежные средства** в кассе, на расчетном счете, валютных и специальных счетах;

- **финансовые вложения** – предоставление организацией займов с целью получения дохода в виде процентов; инвестиции в ценные бумаги, в уставные фонды других организаций и т.д.;

- **прочие оборотные активы.**

ПАССИВЫ (источники образования средств)

III. Собственные пассивы (собственный капитал).

- **уставный капитал** – совокупность в денежном выражении вкладов учредителей, вносимых при создании организации для обеспечения ее деятельности согласно учредительным документам;

- **резервный капитал** – формируется за счет чистой прибыли организации и предназначен для покрытия возможных будущих убытков организации от хозяйственной деятельности, а также для выплаты, причитающейся работникам заработной платы в случае банкротства или ликвидации организации, доходов инвесторам и кредиторам в случае отсутствия или недостатка прибыли на эти цели; прочие резервы, образованные в соответствии с законодательством или учредительными документами;

- **добавочный капитал** – образуется за счет прироста стоимости имущества организации в результате переоценки, эмиссионного дохода от размещения акций; в составе добавочного капитала иногда выделяется не предусмотренный современным законодательством **фонд потребления**, формируемый за счет чистой прибыли организации для будущих выплат социального характера (материальная помощь, оплата санаторных путевок, концерты, творческие вечера и др.).

- **чистая прибыль (убыток)** – текущая прибыль, остающаяся в полном распоряжении организации после проведения реформации баланса 31 декабря; в случае отрицательного значения – убыток организации от хозяйственной деятельности, отраженный после проведения реформации баланса и подлежащий покрытию за счет средств организации);

- **нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)** – так называемая «чистая» прибыль, остающаяся в полном распоряжении организации после проведения реформации баланса 31 декабря; в случае отрицательного значения – убыток организации от хозяйственной деятельности, отраженный после проведения реформации баланса и подлежащий покрытию за счет средств организации); в составе нераспределенной прибыли иногда выделяется не предусмотренный действующим законодательством **фонд накопления**, формируемый за счет чистой прибыли организации и предназначенный для ее производственного развития и создания (приобретения) нового имущества;

- **целевое финансирование** – денежные или иные средства, переданные организации на определенные цели (научно-исследовательскую деятельность, строительство социально значимых объектов и т.д.);

IV. Долгосрочные обязательства (долгосрочные заемные средства).

- **долгосрочные кредиты и займы** – кредиты и займы, полученные организацией на срок свыше 1 года.

V. Краткосрочные обязательства (краткосрочные заемные средства)

- **краткосрочные кредиты и займы** – кредиты и займы, полученные организацией на срок до 1 года;

- **краткосрочная кредиторская задолженность** – средства, которые организация должна иным субъектам хозяйствования (кредиторам);

- **доходы будущих периодов** – доходы, начисленные или полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам;
- прочие заемные пассивы.

1.3 Метод бухгалтерского учета и его элементы

Метод бухгалтерского учета – это совокупность способов и приемов, позволяющих получить всестороннюю характеристику хозяйственной деятельности организации.

Эти способы и приемы принято называть элементами метода бухгалтерского учета.



Задания для самостоятельной работы

1.1. Классифицируйте объекты учета по их видам: долгосрочные активы, краткосрочные активы, собственный капитал и обязательства.

| № п/п | Наименование | Группа |
|-------|---------------------------|--|
| 1. | Здание цеха | <i>Долгосрочные активы (основные средства)</i> |
| 2. | Белорусские рубли в кассе | |
| 3. | Весы автомобильные | |
| 4. | Резервный капитал | |

| | | |
|-----|---|--|
| 5. | Бензин | |
| 6. | Станок, изготовленный для продажи | |
| 7. | Цемент | |
| 8. | Краткосрочный банковский кредит | |
| 9. | Резерв по сомнительным долгам | |
| 10. | Готовая продукция на складе | |
| 11. | 200\$ в кассе организации | |
| 12. | Гидрокостюм | |
| 13. | Лицензия на грузовые перевозки | |
| 14. | Затраты на строительство склада | |
| 15. | Нераспределенная прибыль прошлого года | |
| 16. | Гвозди | |
| 17. | Белорусские рубли на расчетном счете | |
| 18. | Добавочный капитал | |
| 19. | Здание детского сада | |
| 20. | Мебельный гарнитур, изготовленный для продажи | |
| 21. | Молоток | |
| 22. | Спецодежда | |
| 23. | Компьютер | |
| 24. | Доски | |
| 25. | Настольная лампа | |
| 26. | Уставный капитал | |
| 27. | Грузовой автомобиль | |
| 28. | Патент на изобретение | |
| 29. | Автомобиль, приобретенный за счет банковского кредита | |
| 30. | Краткосрочный заем у другой организации | |
| 31. | Технический спирт | |
| 32. | Дизельное топливо | |
| 33. | 5 000\$ на счете в банке | |
| 34. | Клей обойный | |
| 35. | Долгосрочный банковский кредит | |
| 36. | Легковой автомобиль | |
| 37. | Ноутбук | |
| 38. | Диван | |
| 39. | Канцелярские скрепки | |
| 40. | Шкаф | |
| 41. | Калькулятор | |
| 42. | 40 CD-дисков | |
| 43. | Запчасти к автомобилю | |
| 44. | Ковер | |
| 45. | Программа «1С:Бухгалтерия» | |
| 46. | Сервис | |
| 47. | Стол, выставленный на продажу в мебельном магазине | |
| 48. | Телевизор | |
| 49. | Кирпичи | |
| 50. | Принтер | |

1.2. Определите вид задолженности организации и определите к какой группе объектов учета она относится.

| № п/п | Наименование | Вид задолженности | Группа |
|--------------|---|--------------------------|---------------|
| 1. | Начислена заработная плата работникам организации | Кредиторская | Обязательства |
| 2. | Получен авансовый платеж от покупателя продукции | | |
| 3. | Работнику предприятия выдана ссуда на строительство жилья | | |
| 4. | Начислен налог на прибыль | | |
| 5. | От поставщика получены материалы, которые еще не были оплачены | | |
| 6. | Поставщику произведена предварительная оплата за сырье в счет будущей поставки | | |
| 7. | По решению собрания акционеров предприятия часть прибыль распределена в качестве дивидендов учредителям | | |
| 8. | Сотруднику предприятия (подотчетному лицу) выдан аванс на командировочные расходы | | |
| 9. | Утвержден авансовый отчет командированного сотрудника в сумме, превышающей ранее выданный аванс | | |
| 10. | Покупателю отгружены товары с отсрочкой платежа за них на 5 дней | | |
| 11. | Начислена плата работникам предприятия за проживание в подведомственном общежитии | | |
| 12. | В соответствии с учредительными документами определен размер уставного фонда организации | | |
| 13. | Начислена неустойка подрядчику за несвоевременную сдачу объекта | | |
| 14. | Перечислена предварительная оплата поставщику под будущую поставку оборудования | | |
| 15. | При инвентаризации установлена недостача денежных средств в кассе | | |
| 16. | Из заработной платы работников удержан подоходный налог | | |
| 17. | Из заработной платы сотрудника удержаны алименты на несовершеннолетнего ребенка | | |
| 18. | Начислены взносы в ФСЗН в размере 34% от фонда оплаты труда | | |
| 19. | Поставщику произведена предварительная оплата за оборудование за счет долгосрочного кредита | | |
| 20. | На расчетный счет организации зачислен краткосрочный кредит | | |

ТЕМА 2 БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС КАК ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1 Понятие и содержание бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс – это способ группировки и отражения в денежном выражении хозяйственных средств организации по их составу и источникам образования на определенную дату (обычно на первое число месяца, следующего за отчетным).

В бухгалтерском учете термин «баланс» означает два понятия:

- 1) один из элементов метода бухгалтерского учета;
- 2) отчетная таблица – первейшая форма бухгалтерской отчетности, содержащая сведения о состоянии и размещении хозяйственных средств организации и источников их формирования на определенную дату (форма № 1 бухгалтерской отчетности).

При составлении бухгалтерского баланса на отчетную дату (например, 1 января, 1 июня и т.д.) операции за этот день в балансе не отражаются.

Последним днем, за который информация отражается в бухгалтерском балансе, является последний *календарный* день отчетного периода (последний день месяца или квартала, для годового бухгалтерского баланса – 31 декабря).

В исключительных случаях бухгалтерский баланс может составляться на любую дату месяца.

Минимальный отчетный период, за который может составляться бухгалтерский баланс – месяц, максимальный – год.



В бухгалтерском учете Республики Беларусь отчетный год совпадает с календарным и длится с 1 января по 31 декабря включительно.

В отечественной практике бухгалтерский баланс, как правило, составляется ежемесячно и вместе с другими формами отчетности представляется в составе квартальной и годовой отчетности.

Графически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая делится по вертикали по годам (прошлый и отчетный) и горизонтали на две части:

- 1) актив – отражает средства по составу и размещению;
- 2) собственный капитал и обязательства (пассив) – отражает собственные источники образования средств организации и ее обязательства.

Каждый отдельный элемент актива и пассива баланса, имеющий наименование и выраженный определенной суммой, называется *статьей баланса*.

Статьи баланса распределены по пяти разделам.

| Актив | | Собственный капитал и обязательства (Пассив) | |
|-------|----------------------|---|-----------------------------|
| I. | Долгосрочные активы | III. | Капитал и резервы |
| II. | Краткосрочные активы | IV. | Долгосрочные обязательства |
| | | V. | Краткосрочные обязательства |

Активы и пассивы организации (по каждой статье в отдельности) в бухгалтерском балансе отражаются дважды – на начало и конец отчетного периода.



Пассив отвечает на вопрос: «За счет каких источников появились активы (средства, имущество) организации?» Актив отвечает на вопрос: «Во что эти средства вложены?»

Кроме того, за балансом (на забалансовых счетах) учитываются материальные ценности, не принадлежащие организации, но временно находящиеся в ее распоряжении.

Типовая форма бухгалтерского баланса утверждается Министерством финансов Республики Беларусь и является обязательной для всех субъектов хозяйствования.

Значение бухгалтерского баланса состоит в том, что он обеспечивает пользователей необходимой учетной информацией. Так как в бухгалтерском балансе отражается информация обо всех объектах учета на конкретную дату в денежном выражении, то на его основании можно:

- осуществлять контроль наличия объектов учета;
- судить об имущественном и финансовом состоянии организации;
- принимать управленческие решения и планировать дальнейшую деятельность организации.

2.2 Изменение бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций

Все хозяйственные операции фиксируются на счетах бухгалтерского учета и оказывают влияние на статьи бухгалтерского баланса.

Изменения в бухгалтерском балансе могут происходить:

- только в активе;
- только в пассиве;
- в активе и пассиве одновременно.

По влиянию на бухгалтерский баланс выделяют **4 типа** хозяйственных операций.

1 тип. Изменения происходят только в активе баланса: **A+ A-**.

Пример 2.1 Денежные средства поступили в кассу с расчетного счета.

| Статья баланса, изменяющаяся под влиянием хозяйственной операции | Касса (денежные средства) | Расчетный счет (денежные средства) |
|--|---------------------------|------------------------------------|
| Часть баланса (актив или пассив), в которой отражается статья | A | A |
| Тип изменения статьи (уменьшение или увеличение) | + | - |

2 тип. Изменения происходят только в пассиве баланса: **П- П+**.

Пример 2.2 Средства резервного капитала направлены на увеличение уставного капитала.

| Статья баланса, изменяющаяся под влиянием хозяйственной операции | Резервный капитал | Уставный капитал |
|--|-------------------|------------------|
| Часть баланса (актив или пассив), в которой отражается статья | П | П |
| Тип изменения статьи (уменьшение или увеличение) | - | + |

3 тип. Изменения происходят одновременно в активе и пассиве баланса в сторону увеличения: **А+ П+**.

Пример 2.3 На расчетный счет организации зачислен краткосрочный банковский кредит.

| | | |
|--|------------------------------------|----------------------|
| Статья баланса, изменяющаяся под влиянием хозяйственной операции | Расчетный счет (денежные средства) | Краткосрочный кредит |
| Часть баланса (актив или пассив), в которой отражается статья | А | П |
| Тип изменения статьи (уменьшение или увеличение) | + | + |

4 тип. Изменения происходят одновременно в активе и пассиве баланса в сторону уменьшения: **П– А–**.

Пример 2.4 Из кассы организации рабочим выплачена заработная плата за прошлый месяц.

| | | |
|--|---------------------------|--------------------------------------|
| Статья баланса, изменяющаяся под влиянием хозяйственной операции | Касса (денежные средства) | Расчеты с персоналом по оплате труда |
| Часть баланса (актив или пассив), в которой отражается статья | А | П |
| Тип изменения статьи (уменьшение или увеличение) | – | – |

Задания для самостоятельной работы

2.1. Отрадите изменения в бухгалтерском балансе под влиянием хозяйственной операции и определите ее тип.

| | | |
|--|--|--|
| 1. На расчетный счет организации поступил авансовый платеж от покупателя продукции | | |
| Статья баланса, изменяющаяся под влиянием хозяйственной операции | | |
| Часть баланса (актив или пассив), в которой отражается статья | | |
| Тип изменения статьи (уменьшение или увеличение) | | |

| | | |
|---|--|--|
| 2. Из кассы организации работнику выданы денежные средства на предстоящие командировочные расходы | | |
| Статья баланса, изменяющаяся под влиянием хозяйственной операции | | |
| Часть баланса (актив или пассив), в которой отражается статья | | |
| Тип изменения статьи (уменьшение или увеличение) | | |

| | | |
|--|--|--|
| 3. Работникам организации начислена заработная плата | | |
| Статья баланса, изменяющаяся под влиянием хозяйственной операции | | |
| Часть баланса (актив или пассив), в которой отражается статья | | |
| Тип изменения статьи (уменьшение или увеличение) | | |

| | | |
|--|--|--|
| 4. Из начисленной заработной платы удержан подоходный налог | | |
| Статья баланса, изменяющаяся под влиянием хозяйственной операции | | |
| Часть баланса (актив или пассив), в которой отражается статья | | |
| Тип изменения статьи (уменьшение или увеличение) | | |

| | | |
|--|--|--|
| 5. Подоходный налог, удержанный из заработной платы работников, с расчетного счета организации перечислен в бюджет | | |
| Статья баланса, изменяющаяся под влиянием хозяйственной операции | | |
| Часть баланса (актив или пассив), в которой отражается статья | | |
| Тип изменения статьи (уменьшение или увеличение) | | |

| | | |
|--|--|--|
| 6. От поставщика поступили предварительно оплаченные материалы | | |
| Статья баланса, изменяющаяся под влиянием хозяйственной операции | | |
| Часть баланса (актив или пассив), в которой отражается статья | | |
| Тип изменения статьи (уменьшение или увеличение) | | |

| | | |
|---|--|--|
| 7. От поставщиков поступили материалы, за которые оплата еще не произведена | | |
| Статья баланса, изменяющаяся под влиянием хозяйственной операции | | |
| Часть баланса (актив или пассив), в которой отражается статья | | |
| Тип изменения статьи (уменьшение или увеличение) | | |

| | | |
|---|--|--|
| 8. С расчетного счета организации перечислены денежные средства за полученные материалы | | |
| Статья баланса, изменяющаяся под влиянием хозяйственной операции | | |
| Часть баланса (актив или пассив), в которой отражается статья | | |
| Тип изменения статьи (уменьшение или увеличение) | | |

| | | |
|--|--|--|
| 9. Предприятие получило льготу по налогу на прибыль | | |
| Статья баланса, изменяющаяся под влиянием хозяйственной операции | | |
| Часть баланса (актив или пассив), в которой отражается статья | | |
| Тип изменения статьи (уменьшение или увеличение) | | |

ТЕМА 3 СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

3.1 Понятие и строение бухгалтерского счета

Счета бухгалтерского учета представляют собой способ группировки, отражения и обобщения в денежном выражении учетной информации по видам имущества организации, источникам его формирования и хозяйственным операциям. На счетах отражается движение и остатки имущества, капитала и обязательств.

Для каждого объекта бухгалтерского учета (или группы однородных объектов) предназначен отдельный счет, который имеет название и номер.

Например, для учета основных средств предназначен счет **01 «Основные средства»**, для учета уставного фонда – счет **80 «Уставный капитал»**, для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками – счет **60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»** и т.д.

Бухгалтерский счет представляет собой Т-образную схему и состоит из двух частей:

- левая часть – дебет (Дт, Д-т, Д);
- правая часть – кредит (Кт, К-т, К).

Счета имеют остатки – сальдо:

- начальное сальдо (**НС**) – остаток по счету на начало отчетного периода;
- конечное сальдо (**КС**) – остаток по счету на конец отчетного периода.

Схема счета

| Дт | № счета («Название счета») | Кт |
|--|----------------------------|--|
| НС | | |
| Суммы операций, связанных с увеличением активов (уменьшением пассивов) | | Суммы операций, связанных с уменьшением активов (увеличением пассивов) |
| Дебетовый оборот | | Кредитовый оборот |
| КС | | |

По дебету и кредиту счета отражаются хозяйственные операции в денежном выражении.

Операции, которые приводят к увеличению начального сальдо, отражаются под ним, а операции, которые приводят к уменьшению начального сальдо, отражаются с противоположной стороны счета. Сумма записей по дебету счета называется дебетовым оборотом (ДО), а по кредиту – кредитовым оборотом (КО). Конечное сальдо отражается на той же стороне счета, где и начальное сальдо.

Бухгалтерские счета позволяют не только собирать и отражать в денежном выражении информацию об изменении имущества, собственного капитала и обязательств организации, но и рассчитывать их остаток на любой момент времени.

Конечное сальдо счета рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{КС} = \text{НС} + \text{одноименный оборот} - \text{оборот, отраженный в противоположной части счета.}$$

3.2 Классификация счетов бухгалтерского учета

Счета бухгалтерского учета можно классифицировать по ряду признаков, например:

- по экономическому содержанию отражаемой на них информации (счета для учета хозяйственных средств, источников их образования и хозяйственных процессов);
- по строению счетов и способу записи информации на них (активные, пассивные и активно-пассивные счета);
- по назначению (основные, регулирующие, операционные);
- по способу группировки и обобщения учетных данных (синтетические, аналитические и субсчета);
- по отношению к бухгалтерскому балансу (балансовые и забалансовые).

3.2.1 Классификация счетов бухгалтерского учета по строению и способу записи информации

По строению и способу записи информации на них счета подразделяются на:

- активные;
- пассивные;
- активно-пассивные.

Активные счета (А) отражают информацию о наличии и движении имущества организации (активов).

Все записи по увеличению активов производятся по **дебету** данных счетов, а записи по уменьшению – по **кредиту**. Сальдо может быть только дебетовым.

Конечное сальдо для активных счетов рассчитывается по формуле:

$$КС = НС + ДО - КО.$$

Пример 3.1. На начало дня остаток денежных средств в кассе организации равен 10 рублей. Из банка в кассу поступило 440 рублей. В течение дня из кассы выданы сотрудникам:

- материальная помощь – 50 рублей;
- средства на командировочные расходы – 120 рублей;
- средства завхозу на приобретение канцтоваров – 45 рублей.

Отразить изменения по счету «Касса» и рассчитать конечное сальдо.

Решение. 1. Для учета наличных денежных средств в кассе используется активный счет 50 «Касса».

Конечное сальдо по активному счету рассчитывается по формуле:

$$\begin{aligned} КС &= НС + ДО - КО = 10 + 440 - (50 + 120 + 45) = \\ &= 10 + 440 - 215 = 235 \text{ (рублей)}. \end{aligned}$$

Схема активного счета 50 «Касса»

| Дт | 50 («Касса») | Кт |
|----|--------------|------------|
| НС | 10 | |
| | 440 | 50 |
| | | 120 |
| | | 45 |
| ДО | 440 | КО |
| КС | 235 | 215 |

Пассивные счета (П) - предназначены для учета собственных и заемных пассивов организации (источников формирования имущества).

Все увеличения пассивов отражаются по **кредиту** данных счетов, а уменьшения – по **дебету**. Сальдо может быть только кредитовым.

Конечное сальдо для пассивных счетов рассчитывается по формуле:

$$\text{КС} = \text{НС} + \text{КО} - \text{ДО}.$$

Пример 3.2. На начало года уставный фонд организации составлял 3 000 рублей. В течение года собрание учредителей приняло решение об увеличении уставного фонда за счет:

- дополнительных взносов учредителей на расчетный счет организации – 4 000 рублей;
- средств резервного фонда – 2 000 рублей;
- средств добавочного фонда – 500 рублей.

Отразить изменения по счету 80 «Уставный фонд» и рассчитать конечное сальдо.

Решение. Для учета средств уставного фонда в бухгалтерском учете используется пассивный счет 80 «Уставный фонд».

Конечное сальдо по пассивному счету рассчитывается по формуле:

$$\text{КС} = \text{НС} + \text{КО} - \text{ДО} = 3\,000 + (4\,000 + 2\,000 + 500) - 0 = 3\,000 + 6\,500 - 0 = 9\,500 \text{ (рублей)}.$$

Схема пассивного счета 80 «Уставный фонд»

| Дт | 80 («Уставный фонд») | Кт |
|----|----------------------|--------------|
| | НС | 3 000 |
| | | 4 000 |
| | | 2 000 |
| | | 500 |
| ДО | 0 | КО |
| | | 6 500 |
| | | КС |
| | | 9 500 |

Активно-пассивные счета (А-П) – предназначены чаще всего для отражения расчетных операций организации, причем один и тот же счет в зависимости от характера учитываемых операций может выступать в роли активного или (и) пассивного.

Операции, приводящие к увеличению дебиторской или уменьшению кредиторской задолженности организации, отражаются по **дебету** активно-пассивного счета.

Операции, приводящие к увеличению кредиторской или уменьшению дебиторской задолженности организации, отражаются по **кредиту** активно-пассивного счета.

Сальдо активно-пассивных счетов может быть:

- только дебетовым;
- только кредитовым;
- дебетовым и кредитовым одновременно (развернутое сальдо).



*Если активно-пассивный счет на начало отчетного периода выступал в роли **активного** и в конце отчетного периода имеет конечное сальдо со знаком «плюс», то счет остается активным, а конечное сальдо – дебетовым. Если конечное сальдо получилось со знаком «минус», то счет становится пассивным и его конечное сальдо отражается по кредиту счета. В этом случае в новом отчетном периоде счет будет иметь кредитовое начальное сальдо. Если активно-пассивный счет на начало отчетного периода выступал в роли **пассивного** и в конце отчетного периода имеет конечное сальдо со знаком «плюс», то счет остается пассивным, а его конечное сальдо – кредитовым. Если конечное сальдо получилось со знаком «минус», то счет становится активным и его конечное сальдо отражается по дебету счета. В этом случае в новом отчетном периоде счет будет иметь дебетовое начальное сальдо.*

Пример 3.3. На начало дня зафиксирована дебиторская задолженность организации по расчетам с поставщиками – 3 000 рублей, уплаченных в качестве аванса под будущую поставку материалов. В течение дня от поставщика поступили материалы на сумму 12 000 рублей. Организация перечислила на расчетный счет поставщика еще 5 000 рублей.

Отразить изменения по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и рассчитать конечное сальдо.

Решение. Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками в бухгалтерском учете используется активно-пассивный счет **60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**.

Так как на начало дня сальдо по счету 60 дебетовое (зафиксирована дебиторская задолженность организации по расчетам с поставщиками – 3 000 рублей), то счет выступает в роли активного.

При получении материалов на сумму 12 000 рублей у организации перед поставщиком появляется кредиторская задолженность по оплате этих материалов. Поэтому данная хозяйственная операция отражается по кредиту счета 60.

При уплате поставщику 5 000 рублей за поставку материалов кредиторская задолженность организации уменьшилась на эту сумму. Поэтому данная хозяйственная операция отражается по дебету счета 60.

Так как активно-пассивный счет 60 выступает в роли активного, то его конечное сальдо рассчитывается по формуле

$$КС = НС + ДО - КО = 3\ 000 + 5\ 000 - 12\ 000 = -4\ 000 \text{ (рублей).}$$

Полученное конечное сальдо имеет знак «минус», поэтому оно будет не дебетовым, а кредитовым. Таким образом, на начало следующего дня счет 60

будет иметь кредитовое начальное сальдо в размере 4 000 рублей, а сам счет будет выступать уже в роли пассивного счета.

Схема активно-пассивного счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

| Дт | 60 («Расчеты с поставщиками и подрядчиками») Кт | |
|----|---|-----------|
| НС | 3 000 | |
| | 5 000 | 12 000 |
| ДО | 5 000 | КО 12 000 |
| | | КС 4 000 |

3.2.2 Классификация счетов бухгалтерского учета по назначению

По *назначению* счета бухгалтерского учета разделяют на:

- основные (материальные, нематериальные, денежные, расчетные, фондовые, кредитные, целевое финансирование);
- регулирующие;
- операционные (распределительные, калькуляционные, результативные).

Таблица 3.1 – Классификация бухгалтерских счетов по назначению:

| № п/п | Группа счетов | Номер и наименование счета |
|-----------------|-------------------------------|--|
| 1 | 2 | 3 |
| ОСНОВНЫЕ | | |
| 1. | Материальные | 01 «Основные средства» (А); 03 «Доходные вложения в материальные активы» (А); 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» (А); 10 «Материалы» (А); 11 «Животные на выращивании и откорме» (А); 41 «Товары» (А); 43 «Готовая продукция» (А); 45 «Товары отгруженные» (А). |
| 2. | Нематериальные | 04 «Нематериальные активы» (А). |
| 3. | Денежные и приравненные к ним | 50 «Касса» (А); 51 «Расчетный счет» (А); 52 «Валютные счета» (А); 55 «Специальные счета в банках» (А); 57 «Денежные средства в пути» (А); 58 «Краткосрочные финансовые вложения» (А). |
| 4. | Расчетные | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (А-П); 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (А-П); 68 «Расчеты по налогам и сборам» (А-П); 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (А-П); 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (П); 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (А-П); 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (А); 75 «Расчеты с учредителями» (А-П); 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (А-П); 77 «Расчеты по прямому страхованию и перестрахованию» (А-П); 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (А-П). |

| 1 | 2 | 3 |
|---------------------|---|--|
| 5. | Фондовые | 80 «Уставный капитал» (П); 82 «Резервный капитал» (П); 83 «Добавочный капитал» (П). |
| 6. | Кредитные (ссудные) | 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (П); 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (П). |
| 7. | Целевое финансирование | 86 «Целевое финансирование» (П). |
| РЕГУЛИРУЮЩИЕ | | |
| 8. | Открыты в дополнение к некоторым основным счетам с целью уточнения и корректировки их оценки: суммы, учтенные на регулирующих счетах, вычитаются из сумм, учтенных на связанных с ними основных счетах. По своей структуре регулирующие счета противоположны основным счетам: если основной счет активный, то регулирующий - пассивный, и наоборот. | 02 «Амортизация основных средств» (П); 05 «Амортизация нематериальных активов» (П); 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» (П); 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» (А-П); 42 «Торговая наценка» (П); 59 «Резервы под обесценивание краткосрочных финансовых вложений» (П); 63 «Резервы по сомнительным долгам» (П); 81 «Собственные акции (доли) в Уставном капитале» (А). |
| ОПЕРАЦИОННЫЕ | | |
| 9. | Калькуляционные – используются для определения себестоимости произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) или иных объектов учета. | 08 «Вложения в долгосрочные активы» (А); 15 «Заготовление и приобретение материалов» (А); 20 «Основное производство» (А); 21 «Полуфабрикаты собственного производства» (А); 23 «Вспомогательное производство» (А); 28 «Брак в производстве» (А); 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (А). |
| 10. | Распределительные, в том числе | |
| | Собирательно-распределительные – служат для сбора в течение отчетного периода определенных расходов предприятия с целью их последующего включения в себестоимость производимой продукции, работ, услуг. | 25 «Общепроизводственные расходы» (А); 26 «Общехозяйственные расходы» (А); 44 «Расходы на реализацию» (А); 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (А). |
| | Финансово-распределительные – предназначены для равномерного распределения расходов и доходов между отчетными периодами. | 96 «Резервы предстоящих платежей» (П); 97 «Расходы будущих периодов» (А); 98 «Доходы будущих периодов» (П). |
| 11. | Сопоставляющие, в том числе | |
| | Для учета текущих доходов и расходов | 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (А-П); 91 «Прочие доходы и расходы» (А-П). |
| | Для учета финансовых результатов. | 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (А-П); 99 «Прибыли и убытки» (А-П). |

3.2.3 Классификация счетов бухгалтерского учета по способу группировки и обобщения учетных данных

По способу группировки и обобщения учетных данных *счета бухгалтерского учета разделяют на:*

- синтетические;
- аналитические;
- субсчета.

Синтетические счета (счета I порядка) – обобщающие; предназначены для учета имущества, источников его образования, обязательств организации, а также хозяйственных операций, приводящих к их изменению, в обобщенном виде и ТОЛЬКО в денежном выражении.

Эти счета имеют двузначные номера (с 01 по 99): 01 («Основные средства»), 23 («Вспомогательное производство»), 51 («Расчетный счет») и т.д.

Учет, ведущийся на синтетических счетах, называется **синтетическим**.

С целью контроля за правильностью записей на синтетических счетах один раз в месяц составляется оборотная ведомость.

Однако для эффективного управления организацией недостаточно информации только о наличии и размещении средств и их источников. Необходима более детальная информация – наличие средств по их видам и подвидам, количество средств каждого вида и т.д. Поэтому к каждому синтетическому счету открываются **аналитические счета** – детализирующие и уточняющие содержание этого синтетического счета. Учет на них ведется как в денежных, так и в натуральных измерителях.

Аналитические счета на практике могут быть представлены в виде карточек, ведомостей или отдельных счетов.

Учет, ведущийся на этих счетах, называется **аналитическим**.



Таким образом, **синтетический учет** – это отражение имущества, обязательств и хозяйственных операций в денежном выражении, а **аналитический учет** – это детализированное отражение имущества, обязательств и хозяйственных операций в натуральных, трудовых и денежных измерителях.

Синтетический и аналитический учет в организации ведутся параллельно, дополняя и уточняя друг друга. Каждая хозяйственная операция, учтенная на аналитическом счете, должна быть отражена и на соответствующем синтетическом счете. Причем записи на аналитических счетах должны подтверждаться теми же документами, которые используются при отражении записей на синтетических счетах.

По данным аналитических счетов с целью контроля за правильностью и точностью учета также ежемесячно составляются оборотные ведомости.



Между синтетическими и аналитическими счетами существует взаимосвязь: суммы по аналитическим счетам, открытым к конкретному синтетическому счету, должны совпадать с суммами, учтенными на этом синтетическом счете в разрезе начального сальдо, оборотов и конечного сальдо.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

| № счетов | НС | | Обороты | | КС | |
|----------|----|----|---------|----|----|----|
| | Дт | Кт | Дт | Кт | Дт | Кт |
| 01 | | | | | | |
| 02 | | | | | | |
| ... | | | | | | |
| 99 | | | | | | |
| Итого | = | | = | | = | |

В строке «Итого» должны получаться три пары равенств. Три пары равенств – это результат двойной записи операций на счетах.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам, открытым к синтетическому счету 10 «Материалы»

| Наименование | НС | | Обороты | | | | КС | |
|--------------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|
| | | | Дт | | Кт | | | |
| | Кол- во | Сумма | Кол- во | Сумма | Кол- во | Сумма | Кол- во | Сумма |
| Материал 1 | 30 | 960 | – | – | 26 | 832 | 4 | 128 |
| Материал 2 | 54 | 590 | 120 | 1320 | 129 | 1418 | 45 | 492 |
| Материал 3 | 82 | 650 | 226 | 1820 | 150 | 1200 | 158 | 1270 |
| Итого | – | 2200 | – | 3140 | – | 3450 | – | 1890 |

Большое количество аналитических счетов может замедлить и усложнить процесс получения необходимой детальной информации. Поэтому в бухгалтерском учете применяются субсчета.

Субсчета (счета II порядка) – занимают промежуточное положение между синтетическими и аналитическими счетами. Они открываются к конкретному синтетическому счету с целью детализированного учета по нему.

К каждому синтетическому счету может открываться несколько субсчетов в зависимости от обоснованных потребностей организации, ведущей учет. Номер субсчета записывается через знак «/», «.» или «-» после номера синтетического счета, к которому он открыт.

Примеры субсчетов: 10/3 «Топливо», 20/1 «Промышленное производство», 50/4 «Валютная касса», 68/4 «Налоги на доходы физических лиц» и т.д.

3.2.4. Классификация счетов бухгалтерского учета по отношению к бухгалтерскому балансу

По отношению к бухгалтерскому балансу **счета разделяют на:**

- **балансовые** – счета с двузначными номерами (с 01 по 99).

Конечное сальдо балансовых счетов отражается в бухгалтерском балансе и включается в его итог.

- **забалансовые** – счета с трехзначными номерами (с 001 по 018).

Забалансовые счета предназначены для учета ценностей, не принадлежащих организации, но временно находящихся в ее распоряжении, на ответственном хранении, переработке и т.д. На забалансовых счетах отражаются, например, арендованные основные средства, товарно-материальные ценности, принятые организацией на ответственное хранение, бланки строгой отчетности и прочее. Записи на этих счетах производятся простым способом: увеличение отражается по дебету, уменьшение – по кредиту. Ни между собой, ни с балансовыми счетами забалансовые счета не корреспондируют. Их конечное сальдо в итог бухгалтерского баланса не включается. В качестве справки, сальдо забалансовых счетов может приводиться по-за итогом баланса.

3.3 Сущность двойной записи хозяйственных операций на счетах

Двойная запись – это запись одной и той же хозяйственной операции в денежном выражении по дебету одного счета и по кредиту другого счета.

Два взаимосвязанных счета называются корреспондирующими, а связь между ними – корреспонденцией счетов.

Бухгалтерская запись, в которой указаны номера корреспондирующих счетов и сумма хозяйственной операции, называется проводкой.

При отражении хозяйственных операций проводки составляются по следующей схеме:

- 1) определяются счета, на которых должна отражаться данная операция;
- 2) определяется тип данных счетов по отношению к бухгалтерскому балансу (активные, пассивные, активно-пассивные) в зависимости от того, какие объекты на них учитываются (активы или пассивы);
- 3) определяется, какой тип изменений произошел на счетах под влиянием данной хозяйственной операции (уменьшение или увеличение);
- 4) определяется в какой части счетов должно отражаться данное изменение («А+», «П–» – по дебету, «А–», «П+» – по кредиту).

Пример 3.4. На начало отчетного периода на расчетном счете организации находится 20 000 рублей. В кассу организации с расчетного счета поступили денежные средства в сумме 10 000 рублей.

1. Для учета денежных операций в кассе организации предусмотрен счет 50 «Касса», для учета операций по расчетному счету – счет 51 «Расчетный счет».

2. На счетах 50 и 51 учитываются денежные средства организации, которые, согласно бухгалтерскому балансу, относятся к краткосрочным активам. Следовательно, счета 50 и 51 являются активными.

3. Так как с расчетного счета организации денежные средства были сняты для передачи в кассу, то по счету 51 «Расчетный счет» происходит уменьшение краткосрочных активов (А–). В кассу денежные средства поступили, значит по счету 50 «Касса» произошло увеличение краткосрочных активов (А+). Хозяйственная операция относится к 1 типу: А+ А–.

4. Счета 50 и 51 активные, значит, все записи по увеличению активов будут отражаться по дебету данных счетов (денежных средств в кассе стало больше),

а записи по уменьшению – одновременно по кредиту (денежных средств на расчетном счете стало меньше).

| Дт | 50 «Касса» | Кт |
|----|------------|----|
| НС | 0 | |
| | 10 000 | |
| ДО | 10 000 | |
| КС | 0 | |

| Дт | 51 «Расчетный счет» | Кт |
|----|---------------------|--------|
| НС | 20 000 | |
| | | 10 000 |
| | | КО |
| КС | 10 000 | 10 000 |

Бухгалтерская проводка будет иметь вид: Дт 50 Кт 51 сумма 10 000 рублей.

Пример 3.5. Согласно условиям заключенного договора поставки, организация должна перечислить поставщику материалов аванс под будущую поставку в сумме 3 500 рублей, а оставшуюся сумму – после получения материалов. Организация перечислила поставщику аванс со своего расчетного счета.

1. Для учета операций по расчетному счету организации предусмотрен счет 51 «Расчетный счет», для учета операций с поставщиками – счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

2. Счет 51 является активным (см. пример 3.4). Счет 60 является активно-пассивным, так как на нем отражаются расчеты организации, т.е. ее дебиторская и кредиторская задолженности: в первом случае задолженность поставщиков и подрядчиков организации, во втором – задолженность организации поставщикам и подрядчикам.

В условиях задачи оговорено, что организация перечислила денежные средства поставщику (дебетовый оборот) до фактического получения от него материалов. Таким образом, в момент перечисления аванса у организации возникла *дебиторская задолженность*, то есть задолженность поставщика по поставке материалов организации. Дебиторская задолженность относится к краткосрочным активам. Значит, в данном случае по счету 60 будут отражаться активы организации.

3. Так как с расчетного счета организации денежные средства были перечислены поставщику, то по счету 51 «Расчетный счет» происходит уменьшение краткосрочных активов (А–). В связи с тем, что у организации появилась дебиторская задолженность в расчетах с поставщиком, значит по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» произошло увеличение краткосрочных активов (А+). Хозяйственная операция относится к 1 типу: А+ А–.

4. Счет 51 – активный, значит все записи по уменьшению активов учитываются по кредиту этого счета (денежных средств на расчетном счете стало

меньше). Так как все операции, приводящие к увеличению дебиторской задолженности организации, отражаются по дебету активно-пассивного счета, то счет 60 будет дебетоваться (появилась дебиторская задолженность).

| Дт | 51 «Расчетный счет» | Кт |
|----|---------------------|-------|
| НС | 10 000 | |
| | | 3 500 |
| | | КО |
| КС | 6 500 | 3 500 |

| Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | | Кт |
|---|-------|----|
| НС | 0 | |
| | 3 500 | |
| ДО | 3 500 | |
| КС | 3 500 | |

Проводка будет иметь вид: Дт 60 Кт 51 сумма 3 500 рублей.

3.4 Планы счетов бухгалтерского учета

План счетов бухгалтерского учета представляет собой систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета (синтетических счетов, а также субсчетов с указанием их наименований и номеров).

В Республике Беларусь организациями для учета хозяйственных операций в настоящее время применяются 4 вида планов счетов:

- 1) Типовой план счетов бухгалтерского учета;
- 2) План счетов для организаций, финансируемых из бюджета (бюджетных организаций);
- 3) План счетов для кредитных учреждений (банков и небанковских финансово-кредитных организаций);
- 4) План счетов для учета исполнений бюджета (его используют организации, которые учитывают исполнение районных, областных и республиканского бюджетов).

Типовой план счетов разработан и утвержден постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (с последующими изменениями и дополнениями) и введен в действие с 01.01.2012 года.

Тем же постановлением была утверждена Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета. Она устанавливает для коммерческих, некоммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей единые подходы к применению Типового плана счетов и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В ней приводятся:

- краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов;

- их структура и назначение;
- порядок отражения наиболее распространенных хозяйственных операций;
- корреспонденции счетов;
- прочая информация.

Однако данная Инструкция не распространяется на банки, иные небанковские финансово-кредитные организации и организации, финансируемые из бюджета.

Некоторые нормативные документы по теме

1. [Типовой план счетов \(утвержден постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50, в ред. постановлений Министерства финансов Республики Беларусь от 22 декабря 2018 г. № 74\).](#)

2. [Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета \(утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50\).](#)

Задания для самостоятельной работы

3.1. Согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета определите счета для учета объектов из задания № [1.1](#) и задолженностей из задания № [1.2](#) главы 1 (см. стр. 14 - 16).

3.2. Остаток денежных средств в кассе организации на начало дня – 40 рублей. В кассу с расчетного счета поступило 2 500 рублей. Из кассы выплачена заработная плата рабочим 1 200 рублей. Выдано из кассы завхозу на приобретение стройматериалов 400 рублей. Выдано из кассы под отчет на командировочные расходы 130 рублей. Завхозом возвращены денежные средства, оставшиеся после покупки стройматериалов – 15 рублей.

Составьте проводки с указанием изменений бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций. Заполните схему счета «Касса».

3.3. Остаток денежных средств на расчетном счете организации на начало дня – 11 000 рублей. Поступили авансовые платежи от покупателей продукции – 3 000 рублей. Перечислен аванс работникам организации – 4 950 рублей. Перечислены банку проценты за пользование краткосрочным кредитом – 1 700 рублей. Перечислено поставщику за поставку оборудования – 7 140 рублей.

Составьте проводки с указанием изменений бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций. Заполните схему счета «Расчетный счет».

3.4. Остаток денежных средств на расчетном счете организации на начало дня – 15 000 рублей. Получено в кассу организации 2 000 рублей. Перечислена на карт-счета заработная плата рабочим организации 4 000 рублей. Перечислен в бюджет подоходный налог – 520 рублей. Перечислены дивиденды учредителям – 5 000 рублей.

Составьте проводки с указанием изменений бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций. Заполните схему счета «Расчетный счет».

3.5. Кондитерская фабрика перечислила молочному заводу под поставку продукции 4 000 рублей. На кондитерскую фабрику с молочного завода поступило 500 кг творога по цене 6,60 рублей за кг. 400 кг творога отпущено на изготовление творожных тортов.

Составьте проводки с указанием изменений бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций. Заполните схему счета «Материалы».

3.6. Остаток ткани на складе швейного ателье на начало месяца – 10 м по цене 3,10 рублей за 1 м. В течение месяца на склад поступило 54 м ткани по цене 4,00 рублей за 1 м. На пошив одежды отпущено 10 м ткани по цене 3,10 рублей и 50 м по цене 4,00 рублей за 1 м.

Составьте проводки с указанием изменений бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций. Заполните схему счета «Материалы».

3.7. Определите тип изменений статей и сумм бухгалтерского баланса. Составьте корреспонденцию счетов. Заполните схемы всех использованных счетов, полагая начальное сальдо равным нулю. На основании полученных данных заполните бухгалтерский баланс.

| № п/п | Содержание операции | Тип изменения | Корреспонденция счетов |
|-------|---|----------------|------------------------|
| 1. | В кассу с расчетного счета получены денежные средства для выплаты заработной платы – 2 000 руб. | А+ А– I тип | Дт 50 Кт 51 |
| 2. | От поставщиков поступили материалы на сумму 5 000 руб., которые еще не оплачены | | |
| 3. | На расчетный счет в банке поступили авансовые платежи от покупателей продукции – 10 000 руб. | | |
| 4. | Из кассы работнику выданы денежные средства на командировочные расходы – 120 руб. | | |
| 5. | Из заработной платы работников удержан подоходный налог – 1 900 руб. | | |
| 6. | С расчетного счета перечислен в бюджет подоходный налог – 1 900 руб. | | |

| АКТИВ | Сумма |
|---------------------------------|-------|
| I. Долгосрочные активы: | |
| ... | |
| ИТОГО по разделу I | |
| II. Краткосрочные активы: | |
| ... | |
| ИТОГО по разделу II | |
| БАЛАНС | |
| ПАССИВ | Сумма |
| III. Капитал и резервы: | |
| ... | |
| ИТОГО по разделу III | |
| IV. Долгосрочные обязательства: | |
| ... | |
| ИТОГО по разделу IV | |
| V. Краткосрочные обязательства: | |
| ... | |
| ИТОГО по разделу V | |
| БАЛАНС | |

3.8. Определите тип изменений статей и сумм бухгалтерского баланса. Составьте корреспонденцию счетов. Заполните схемы всех использованных счетов, полагая начальное сальдо равным нулю. На основании полученных данных заполните оборотную ведомость по синтетическим счетам.

| № п/п | Содержание операции | Тип изменения | Корреспонденция счетов |
|-------|---|----------------|------------------------|
| 1. | На расчетный счет в банке поступили авансовые платежи от покупателей продукции – 10 000 руб. | А+ А– I тип | Дт 51 Кт 62 |
| 2. | Начислена заработная плата рабочим основного производства – 5 000 руб. | | |
| 3. | На заработную плату работников начислены социальные платежи в ФСЗН – 1 700 руб. | | |
| 4. | Из заработной платы работников удержаны пенсионные взносы в ФСЗН – 50 руб. | | |
| 5. | Из заработной платы работников удержан подоходный налог – 650 руб. | | |
| 6. | С расчетного счета на карточки работников перечислена заработная плата – 4 300 руб. | | |
| 7. | С расчетного счета перечислен в бюджет подоходный налог – 650 руб. | | |
| 8. | С расчетного счета перечислены социальные платежи в ФСЗН – 1 750 руб. | | |
| 9. | От поставщиков поступили материалы на сумму 1 000 руб., которые еще не оплачены | | |
| 10. | В производство переданы материалы для изготовления продукции – 700 руб. | | |
| 11. | Готовая продукция передана из производства на склад по фактической себестоимости – 7 400 руб. | | |
| 12. | С расчетного счета оплачены поставщику ранее полученные материалы – 1 000 руб. | | |

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

| № счетов | НС | | Обороты | | КС | |
|----------|----|----|---------|----|----|----|
| | Дт | Кт | Дт | Кт | Дт | Кт |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| Итого | | | | | | |

3.10. Составьте корреспонденцию счетов с указанием изменений бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций.

| № п/п | Содержание операции | Корреспондирующие счета | | | |
|-------|---|-------------------------|----|--------|----|
| | | Дебет | | Кредит | |
| 1. | Оприходованы на склад материалы от поставщиков | 10 | A+ | 60 | П+ |
| 2. | Отпущены со склада материалы для изготовления продукции | | | | |
| 3. | С расчетного счета организации перечислены денежные средства поставщикам за полученные от них материалы | | | | |
| 4. | Начислена заработная плата рабочим за изготовление продукции | | | | |
| 5. | Из заработной платы работников удержан подоходный налог | | | | |
| 6. | Из заработной платы работника удержан невозвращенный остаток подотчетной суммы | | | | |
| 7. | Из кассы выдана работникам заработная плата | | | | |
| 8. | Работнику из кассы выдана сумма денежных средств под отчет на командировочные расходы | | | | |
| 9. | Из кассы выплачены дивиденды учредителям | | | | |
| 10. | Оприходована на склад произведенная готовая продукция | | | | |
| 11. | Готовая продукция отгружена покупателям и отражено: - списание готовой продукции в расходах по себестоимости; - задолженность покупателя в доходах по отпускной цене; - начислен НДС включенный в отпускную цену | | | | |
| 12. | С расчетного счета погашен краткосрочный кредит банку | | | | |
| 13. | За счет краткосрочного займа, полученного от другой организации погашена долгосрочная задолженность банку по ссуде | | | | |
| 14. | Наличные денежные средства из кассы внесены на расчетный счет | | | | |
| 15. | С расчетного счета организации перечислена задолженность органам социального страхования | | | | |

3.11. Определите содержание хозяйственной операции по приведенной корреспонденции счетов:

- | | |
|------------------|------------------|
| 1) Дт 23 Кт 70; | 13) Дт 60 Кт 51; |
| 2) Дт 70 Кт 51; | 14) Дт 68 Кт 51; |
| 3) Дт 10 Кт 71; | 15) Дт 41 Кт 60; |
| 4) Дт 10 Кт 75; | 16) Дт 10 Кт 20; |
| 5) Дт 50 Кт 71; | 17) Дт 25 Кт 70; |
| 6) Дт 60 Кт 52; | 18) Дт 51 Кт 62; |
| 7) Дт 60 Кт 66; | 19) Дт 60 Кт 67; |
| 8) Дт 20 Кт 70; | 20) Дт 20 Кт 10; |
| 9) Дт 51 Кт 67; | 21) Дт 26 Кт 10; |
| 10) Дт 43 Кт 20; | 22) Дт 25 Кт 10; |
| 11) Дт 70 Кт 68; | 23) Дт 10 Кт 28; |
| 12) Дт 20 Кт 02; | 24) Дт 10 Кт 23. |

ТЕМА 4 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

4.1 Основные требования к ведению бухгалтерского учета

Организации ведут бухгалтерский учет непрерывно с момента их создания до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь.

Основными задачами бухгалтерского учета и отчетности являются:

- 1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах;
- 2) обеспечение внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении имущества, капитала и обязательств организации;
- 3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.

На руководителя организации возлагается обязанность организовать бухгалтерский учет и создать необходимые условия для его правильного ведения, в том числе обеспечить неукоснительное выполнение требований главного бухгалтера по ведению бухгалтерского учета всеми подразделениями и работниками, имеющими к этому отношение.

Для ведения бухгалтерского учета и составления отчетности руководитель организации имеет право:

- создать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета и отчетности организации, оказывающей данный вид услуг, или специалисту-бухгалтеру, являющемуся индивидуальным предпринимателем;
- вести учет лично в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Бухгалтерский учет ведется в белорусских рублях. Все хозяйственные операции подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета. Хозяйственные операции фиксируются в бухгалтерском учете на дату их совершения и отражаются в бухгалтерской отчетности в тех периодах, к которым они относятся, независимо от времени проведения денежных или неденежных расчетов, связанных с этими операциями.

Имущество, которое является собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических и физических лиц, находящегося на бухгалтерском учете данной организации. Также отдельно учитываются текущие затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями.

4.2 Первичные учетные документы и документооборот

Одно из главных требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету, - это документирование хозяйственных операций. Факт совершения любой хозяйственной операции должен подтверждаться первичным учетным документом. Только в этом случае возможно ее отражение на счетах бухгалтерского учета.

Первичные учетные документы составляются и заполняются на русском или белорусском языках. В ином случае они должны иметь подстрочный перевод на русский или белорусский язык.

На практике для отражения и учета операций в основном используются типовые первичные документы. Их образцы содержатся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Для придания документам (типовой и нетиповой формы) юридической силы требуется наличие в них обязательных реквизитов:

- 1) наименование и номер документа (например, *приходный кассовый ордер № 35*);
- 2) место составления документа (может быть заменено штампом организации);
- 3) дата составления (число, месяц, год);
- 4) содержание хозяйственной операции и основание для ее совершения;
- 5) измерение хозяйственной операции в количественных, натуральных и денежных показателях;
- 6) должности, фамилии, инициалы и личные подписи участников операции.

В зависимости от характера хозяйственных операций и системы обработки данных в первичные учетные документы могут включаться дополнительные реквизиты. Например, отпечаток печати не является обязательным реквизитом для всех видов документов.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, то сразу после ее совершения.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, должен быть согласован с главным бухгалтером и утвержден руководителем организации.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции, связанные с поступлением или выплатой денежных средств, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими лицами.

Лица, составившие и подписавшие первичный документ, несут ответственность за его оформление, достоверность содержащихся в нем данных, а также за его своевременную передачу в бухгалтерию для отражения сведений в бухгалтерском учете.

Бухгалтерские документы классифицируют по ряду признаков.

По назначению документы бывают:

- распорядительные – содержат разрешение на совершение определенной хозяйственной операции (приказ, распоряжение);

- оправдательные – содержат информацию о совершении операции (накладная, отчет, приходный и расходный кассовые ордера);
- документы бухгалтерского оформления – служат для оформления бухгалтерских записей с целью их последующего использования в учетном процессе (расчет амортизации основных средств).

По месту составления документы разделяют на внутренние и внешние.

По объему отраженных операций документы бывают:

- первичные – содержат информацию об одной хозяйственной операции (приходный и расходный кассовые ордера, накладные);
- сводные – служат для обобщения информации об однотипных хозяйственных операциях за определенный промежуток времени (отчет кассира, журнал регистрации хозяйственных операций).

Документооборот – это путь, который проходит документ с момента его составления или поступления извне до сдачи в архив.

Документооборот бухгалтерских документов включает в себя *следующие этапы:*

1. Составление документа.

К составлению и заполнению документов предъявляются следующие требования: записи должны быть разборчивыми, в документах не должно быть помарок и подчисток, не допускается заполнение документов красными чернилами.

2. Исполнение документа.

3. Сдача документа в бухгалтерию и приемка их бухгалтером.

При приемке документов бухгалтером производится:

- проверка по форме – проверяется заполнение всех необходимых реквизитов для придания документу юридической силы;
- арифметическая проверка – в документе перепроверяются результаты операций сложения и умножения, итоговые суммы;
- проверка по существу – проверяется законность совершения операции, подписи участников операции.

4. Обработка документов бухгалтером:

- расценка – проставление цен, ставок;
- таксировка – процедура умножения цены на количество;
- группировка – производится бухгалтером на основании различных признаков документов для удобства работы;
- контировка – проставление на документах корреспондирующих счетов.

5. Перенос информации из первичных документов в учетные регистры.

6. Сдача документов в архив.

7. Хранение документов в течение установленных сроков.

Как правило, для удобства и оперативности работы в бухгалтерии создается собственное архивное помещение. Документы хранятся в нем на протяжении отчетного периода (месяца, квартала, года). Но в конце отчетного года все документы в обязательном порядке сдаются в архив организации.

Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы до передачи их в архив должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственность лиц, уполномоченных главным бухгалтером. Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность.

При пропаже или гибели первичных документов руководитель приказом назначает комиссию по расследованию причин пропажи или гибели. В случае необходимости для участия в работе комиссии могут приглашаться представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора. Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем организации. Копия акта передается в вышестоящую организацию.

Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с Законом Республики Беларусь «О Национальном архивном фонде и архивах в Республике Беларусь». План счетов бухгалтерского учета организации и другие документы учетной политики должны храниться организацией не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

При ведении первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской отчетности на машинных носителях информации их хранение должно осуществляться в течение сроков, установленных для бумажных носителей информации.

Первичные учетные документы могут быть изъяты в соответствии с законодательством Республики Беларусь *только* органами дознания и предварительного следствия, прокуратурой, судами, налоговыми органами и органами финансовых расследований *на основании их постановлений*. При изъятии в присутствии представителей данных органов главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе снять копии с изымаемых документов, а также с документа, являющегося основанием для их изъятия. Изъятие документов оформляется актом с указанием даты изъятия.

Ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

4.3 Учетные регистры и формы бухгалтерского учета

Учетные регистры – это специальные таблицы, в которые переносятся сведения из первичных учетных документов. Они предназначены для систематизации и накопления учетной информации, а также для отражения ее на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Учетные регистры можно классифицировать по следующим признакам:

- 1) по внешнему виду:
 - книги (Кассовая книга, Главная книга);
 - свободные листы (журналы-ордера, ведомости);

- карточки (инвентарные карточки учета основных средств, карточки складского учета и т.д.).
- 2) по способу группировки и обобщения учетных данных:
 - синтетические (Главная книга, журналы-ордера);
 - аналитические (карточки);
 - комбинированные.

Хозяйственные операции должны отражаться в учетных регистрах в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Регистры бухгалтерского учета составляются на бумажных или машинных носителях по утвержденным типовым формам. Организации могут использовать собственные формы учетных регистров, если они разработаны с соблюдением общих методических принципов бухгалтерского учета. При ведении регистров бухгалтерского учета на машинных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их вывода на бумажные носители информации.

Каждый регистр должен содержать название, период (начало и окончание) регистрации хозяйственных операций, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за его ведение. Как и первичные документы, они хранятся в течение установленных сроков.

Главным регистром синтетического учета является Главная книга типовой формы (для упрощенной формы бухгалтерского учета используют Книгу учета хозяйственных операций).

Под **формой бухгалтерского учета** понимается совокупность учетных регистров, выбранных организацией, включая:

- количество и наименования учетных регистров;
- порядок взаимосвязи между ними;
- способ и последовательность записей в учетных регистрах;
- технику обработки учетных данных.

Существует 4 основные формы бухгалтерского учета:

- 1) мемориально-ордерная;
- 2) журнально-ордерная;
- 3) упрощенная;
- 4) автоматизированная.

Организации и индивидуальные предприниматели самостоятельно выбирают форму бухгалтерского учета, исходя из потребностей и масштаба деятельности, а также численности работников.

Мемориально-ордерная форма существует уже больше 70 лет и на сегодняшний день имеет ограниченное применение.

При такой форме учета на каждый первичный или сводный документ выписывается мемориальный ордер. Он представляет собой справку, в которой приводится информация об указанных в учетном документе хозяйственных операциях: их содержание, сумма и корреспонденция счетов. При этом на каждую группу однородных хозяйственных операций выписывается отдельный мемори-

альный ордер. Под однородными хозяйственными операциями понимаются операции по ведению учета на одном бухгалтерском счете или группе нескольких зависимых счетов.

Например, мемориальный ордер № 1 ведется по счету 50 «Касса» (см. таблицу 4.1), мемориальный ордер № 2 ведется по счету 51 «Расчетный счет» (см. таблицу 4.2) и т.д.

Таблица 4.1 – Мемориальный ордер №1 счету 50 «Касса»

| № п/п | Содержание операции | Дебет счета | Кредит счета | Сумма операции (руб.) |
|-------|--|-------------|--------------|-----------------------|
| 1. | Поступили денежные средства с расчетного счета предприятия в кассу | 50 | 51 | 25 500 |
| 2. | Выданы денежные средства подотчетному лицу | 71 | 50 | 120 |
| 3. | Выплачена заработная плата | 70 | 50 | 23 440 |
| 4. | Денежные средства из кассы сданы на расчетный счет в банке | 51 | 50 | 1 900 |
| | Итого | | | 50 960 |

Таблица 4.2 – Мемориальный ордер №2 по счету 51 «Расчетный счет»

| № п/п | Содержание операции | Дебет счета | Кредит счета | Сумма операции (руб.) |
|-------|---|-------------|--------------|-----------------------|
| 1. | Денежные средства получены в кассу предприятия | 50 | 51 | 25500 |
| 2. | Поступили платежи от покупателей | 51 | 62 | 1500 |
| 3. | Произведен очередной платеж в погашение долгосрочного банковского кредита | 67 | 51 | 840 |
| 4. | Поступили денежные средства из кассы на р/с | 51 | 50 | 1900 |
| | Итого | | | 29740 |

Итоговые данные мемориальных ордеров в хронологическом порядке записываются в регистрационный журнал (таблица 4.3). Кроме того, эти данные заносятся в Главную книгу, которая открывается на год и ведется по каждому счету, и расписываются в ней по синтетическим счетам (таблица 4.4). Впоследствии обороты по Главной книге сравнивают с итоговой суммой всех мемориальных ордеров в регистрационном журнале. Если обороты совпали, значит проводки по синтетическим счетам разнесены правильно.

Таблица 4.3 – Регистрационный журнал

| Номер мемориального ордера | Дата заполнения мемориального ордера | Сумма (руб.) |
|----------------------------|--------------------------------------|--------------|
| 1 | 05.03.2009 | 50 960 |
| 2 | 05.03.2009 | 29 740 |
| 3 | ... | ... |
| ... | ... | ... |
| Итого за март | | |

Таблица 4.4 – Главная книга

| Дата | № м/о | Кредит счета 50 | | | | Итого | Дата | № м/о | Дебет счета 50 | | Итого |
|-------|----------|-----------------|--------|-----|-----|--------|-------|----------|-------------------|--|-------|
| | | 51 | 70 | 71 | ... | | | | 51 | | |
| 05.03 | 1 | 1 900 | 23 440 | 120 | ... | 25 460 | 05.03 | 1 | 2 550 | | 2 550 |
| | | | | | | | | | | | |
| Итого | | | | | | | Итого | | | | |

При этом параллельно информация из тех же первичных (сводных) документов заносится в карточки аналитического учета.

В конце отчетного периода по данным Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам, а по данным из карточек - оборотная ведомость по аналитическим счетам. Эти ведомости сверяются между собой. Если ошибок не обнаружено, то по итогам, указанным в оборотной ведомости, составляют бухгалтерский баланс.

К достоинствам мемориально-ордерной формы учета можно отнести:

- простоту заполнения учетных регистров;
- легкость их проверки на предмет правильности отражения операций;
- легкость обнаружения и исправления ошибок при сверке.

Главным недостатком данной формы учета является ее громоздкость и как следствие, большая трата времени на ее ведение. Большое число учетных регистров и необходимость каждую хозяйственную операцию отражать в них по многу раз приводит к замедлению и усложнению работы, высокой вероятности появления ошибок. Кроме того, появляется заметное отставание аналитического учета от синтетического, что дополнительно затрудняет сверку данных и усложняет составление отчетности.

Порядок заполнения учетных регистров при мемориально-ордерной форме учета наглядно продемонстрирован на рисунке 4.1.



Рисунок 4.1 - Схема мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета

Журнально-ордерная форма до недавнего времени была наиболее распространенной, сейчас повсеместно вытесняется автоматизированными или комбинированными формами учета. Основными регистрами данной формы учета являются журналы-ордера, в которые переносятся итоги хозяйственных операций по одному счету или группе счетов. Каждому журналу присваивают определенный постоянный номер. Например, журнал-ордер №1 ведется по счету 50 «Касса» (таблица 4.5), журнал-ордер №2 ведется по счету 51 «Расчетный счет» и т.д. В основу их построения положен кредитовый признак, т.е. в них отражаются операции, которые прошли по кредиту данного счета в корреспонденции с дебетом других счетов.

Таблица 4.5 – Образец заполнения журнал-ордер №1 по счету 50 «Касса»

| Журнал-ордер №1 по кредиту сч. 50 «Касса» с 01.10.2017 г. по 31.10.2017г. в дебет сч. | | | | | | | | |
|---|------------------------|-------|-------|-----|-----|-----|-------|--------------|
| № п/п | Дата | 51 | 70 | 71 | 73 | 76 | и др. | Итого Кредит |
| | Сальдо на 01.10.2017 г | | | | | | | |
| 1 | 04.10.2017 | 240 | | 280 | 352 | | | 872 |
| 2 | 06.10.2017 | 360 | | 320 | | | | 680 |
| 3 | 07.10.2017 | 250 | 1 086 | | 135 | | | 1 471 |
| 4 | 10.10.2017 | 360 | | 120 | 420 | 195 | | 1 095 |
| 5 | 31.10.2017 | 460 | | | | 211 | | 671 |
| | | | | | | | | |
| | ИТОГО | 1 670 | 1 086 | 720 | 907 | 406 | | 4789 |
| | Сальдо на 01.11.2017г | | | | | | | |

Журнально-ордерная форма предполагает также использование вспомогательных ведомостей и разработочных таблиц. Вспомогательные ведомости по синтетическим счетам построены по дебетовому признаку. Они составляются по активам, подлежащим особому контролю (денежные средства).

Таблица 4.6 – Образец заполнения ведомости к журналу-ордеру №1 по счету 50 «Касса»

| Ведомость к журналу-ордеру №1 по дебету сч. 50 | | | | | |
|--|------------|---|-------------|----------|-------------|
| № п/п | Дата | Содержание хозяйственной операции | Перв. док-т | Проводка | Сумма, руб. |
| 1 | 04.10.2017 | Получена выручка за реализованную продукцию | ПКО | Д50-К62 | 692 |
| 2 | 06.10.2017 | Получена выручка за реализованные ОС | ПКО | Д50-К62 | 586 |
| 3 | 07.10.2017 | Получена оплата за долговые ценные бумаги | ПКО | Д50-К58 | 580 |
| 4 | 07.10.2017 | Получены денежные средства на выплату з/п | ПКО | Д50-К51 | 1 000 |
| 5 | 10.10.2017 | Получена оплата за оказанные услуги | ПКО | Д50-К62 | 458 |
| 6 | 31.10.2017 | Получена выручка за реализованную продукцию | ПКО | Д50-К62 | 980 |
| | | | | | |
| | ИТОГО | | | | 4 296 |

Сальдо на начало месяца

1 000

Сальдо на конец месяца

5 296

Записи в журналы-ордера и вспомогательные ведомости осуществляются на основании данных первичных документов. По окончании месяца итоговые данные из журналов-ордеров переносят в Главную книгу, которая открывается на год. Она ведется по дебетовому признаку, т.е. записывается оборот по кредиту из соответствующего журнала-ордера и обороты по дебету по каждому из корреспондирующих счетов. На основании данных Главной книги и некоторых аналитических счетов составляется оборотная ведомость, баланс и другие формы отчетности.

Таблица 4.7 – Образец заполнения главной книги по счету 50 «Касса»

| Месяцы | Обороты по дебету | | | | | Оборот по кредиту - итогов | Сальдо | | Месяцы |
|---------|--------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|--------|---------|----------------------------|--------|--------|---------|
| | С кредита счета 90 по ж-о № 11 | С кредита счета 51 по ж-о № 2 | С кредита счета 71 по ж-о № 7 | И т.д. | Итого | | Дебет | Кредит | |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 3 | Б |
| | | | | | | | 152 | | |
| Январь | 3 843 | 3 659 | 456 | | 15 176 | 15 323 | - | | Январь |
| Февраль | 2 693 | 4 205 | 126 | | 3603 | 3 590 | 1 312 | | Февраль |
| | | | | | | | | | |
| Декабрь | 15 664 | 5 601 | - | | 23 302 | 23 302 | - | | Декабрь |
| Итого: | 96 333 | 69 952 | 2 634 | | 136 357 | 136 510 | | | |

Журнально-ордерная форма учета применяется в двух вариантах:

- 1) полная журнально-ордерная форма учета, включающая 16 типовых журналов-ордеров и предназначенная для использования в больших организациях;
- 2) сокращенная журнально-ордерная форма учета, состоящая из восьми типовых журналов-ордеров и предназначенная для использования в средних и малых организациях.

Журнально-ордерная система строится на следующих принципах:

- записи в журналах-ордерах производятся в порядке регистрации операций только по кредиту счета, в корреспонденции с дебетуемыми счетами;
- записи синтетического и аналитического учета, как правило, совмещаются в одном регистре;
- хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете в разрезе показателей, которые необходимы для контроля и составления отчетности;
- используются объединенные журналы-ордера по счетам, которые экономически и методологически связаны между собой;
- применяются месячные журналы-ордера.

Основными достоинствами журнально-ордерной формы учета являются меньшее число учетных регистров по сравнению с мемориально-ордерной формой учета и более удобные формы для составления отчетности. Ее недостатками являются сложность построения журналов-ордеров, сложность автоматизации

учетного процесса в связи с тем, что журналы-ордера ориентированы на заполнение вручную.

Порядок заполнения учетных регистров при журнально-ордерной форме учета наглядно продемонстрирован на рисунке 4.2.



Рисунок 4.2 Схема журнально-ордерной формы бухгалтерского учета

Упрощенная форма учета может применяться малым бизнесом, а именно организациями со средним числом работников за каждый месяц **не более 15 человек** и размером валовой выручки нарастающим итогом с начала года не превышающим **738 000 рублей**, а также индивидуальными предпринимателями.

Она предусматривает ведение *Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения*, которая является регистром синтетического учета и включает в себя восемь разделов:

- раздел I Учет доходов и расходов;
- раздел II Учет обязательств налоговым агентом;
- раздел III Учет стоимости паев членов производственного кооператива;
- раздел IV Учет исчисления и уплаты обязательных страховых взносов и иных платежей в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь;
- раздел V Учет расходов за счет средств фонда;
- раздел VI Учет реализованных товаров по покупной стоимости за отчетный период;
- раздел VII Учет товаров, в том числе сырья и материалов, основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств, ввозимых на территорию Республики Беларусь из государств - членов Таможенного союза;
- раздел VIII Учет сумм налога на добавленную стоимость.

Ведение данной книги обеспечивает:

- ✓ учет, необходимый для исполнения обязанностей налоговых агентов;

- ✓ упрощенный учет стоимости паев членов производственного кооператива;
- ✓ учет, необходимый для исчисления и уплаты обязательных страховых взносов и иных платежей в бюджет государственного внебюджетного Фонда социальной защиты населения Республики Беларусь;
- ✓ учет расходов, производимых за счет средств бюджета государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь;
- ✓ учет, необходимый для определения выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов;
- ✓ учет товаров, в том числе сырья и материалов, основных средств и иного имущества, ввозимых на территорию Республики Беларусь из государств - членов Евразийского экономического союза;
- ✓ учет, необходимый для исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость по оборотам по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- ✓ учет капитальных строений (зданий, сооружений), их частей, машино-мест.

В Книге учета доходов и расходов в хронологической последовательности отражают все хозяйственные операции за отчетный период на основе первичных учетных документов, подтверждающих факт совершения хозяйственной операции, составленных в момент ее совершения или непосредственно после ее совершения и предназначенных для отражения результата хозяйственной деятельности. В форму книги учета доходов и расходов при необходимости детализации учета плательщиками могут вводиться дополнительные графы.

Книга учета доходов и расходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении книги учета доходов и расходов в электронном виде по окончании отчетного периода она должна быть выведена на бумажный носитель.

На основании данной Книги можно определить наличие у организации средств и их источников на конкретную дату и составить бухгалтерскую отчетность.

Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, вместо данной Книги вправе вести учет предпринимательской деятельности в соответствии с Инструкцией о порядке ведения учета доходов, расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам, Министерства финансов Республики Беларусь от 20 апреля 2006 г. № 50/45 (с изм. и доп.).

Автоматизированная форма учета подразумевает автоматизацию на всех участках (бухгалтерия, склад и т.д.).

В настоящее время существует большое разнообразие программ, позволяющих автоматизировать бухгалтерский учет в организациях с помощью персональных компьютеров. Как правило, они являются универсальными, но в случае необходимости могут дорабатываться исходя из потребностей заказчика.

Такие программы дают возможность автоматизировать:

- как синтетический, так и аналитический учет;
- разнообразные расчеты (расчет заработной платы, отчислений, налогов и т.д.);
- разность операций по счетам, подсчет оборотов и сальдо;
- составление оборотных ведомостей;
- составление бухгалтерского баланса и других форм бухгалтерской отчетности.

Наиболее известными программами автоматизации бухгалтерского учета являются 1С:Бухгалтерия, Инфо-Бухгалтер, Галактика и другие.

На практике встречается **комбинированная форма учета**, когда на сложных участках учет ведется с применением средств автоматизации (например, учет расчетов по заработной плате), а на более простых участках – вручную.

4.4 Исправление ошибочных записей в учетных документах и регистрах организации

При заполнении учетных документов и регистров, отражении хозяйственных операций на счетах и составлении бухгалтерской отчетности, работниками организации могут допускаться различные ошибки и искажение данных.

Порядок внесения исправлений в учетные записи организаций (кроме организаций, финансируемых из бюджета, банков и небанковских кредитно-финансовых организаций) оговаривается Инструкцией о порядке внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок.

В первичных учетных документах стирание записей и неоговоренные исправления не допускаются. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается вовсе.

Для исправления ошибок в других бухгалтерских документах предусмотрены 3 метода исправления:

- метод корректуры;
- метод дополнительных проводок;
- метод «красное сторно» (метод отрицательных чисел).

Метод корректуры применяется, когда ошибка не затрагивает корреспонденцию счетов или, когда она быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей. Этим методом исправляются опiski и ошибки в тексте и числах. Как правило, он используется в бухгалтерских справках и пояснительных записках к бухгалтерскому балансу.

При исправлении ошибочный текст или сумма зачеркивается тонкой линией так, чтобы под зачеркнутым можно было прочитать написанное. Затем сбоку или сверху пишется правильный текст или сумма, и делается оговорка: «Исправленному верить. Исправлено *число прописью* на *число прописью*». Ставится дата исправления и подпись лица, внесшего исправление. Вносить исправление может только лицо, составившее документ или его начальник.

Пример 4.1. При выдаче работнику справки о доходах за 2008 год вместо суммы 19 240 рублей записано 19 420 рублей.

Исправление будет иметь вид:

19 240

~~19 420~~

Исправленному верить. Исправлено девятнадцать тысяч четыреста двадцать на девятнадцать тысяч двести сорок. 15.03.2017. (*Подпись*)

Метод дополнительных проводок применяется, когда корреспонденция счетов в бухгалтерской проводке или учетном регистре указана правильно, а сумма операции неверна.

Для исправления ошибки делают дополнительную проводку по тем же счетам на сумму разницы между правильной суммой и той, которая записана.

Пример 4.2. От поставщиков поступили материалы на сумму 100 рублей. В бухгалтерском учете ошибочно отражена *меньшая* сумма - 10 рублей.

Первоначальная запись: Дт 10 Кт 60 10 руб.

Внесенное исправление: Дт 10 Кт 60 90 руб.

Пример 4.3. От поставщиков поступили материалы на сумму 100 рублей. В бухгалтерском учете ошибочно отражена *большая* сумма - 1 000 рублей.

Первоначальная запись: Дт 10 Кт 60 1 000 руб.

Внесенное исправление: Дт 60 Кт 10 900 руб.

Метод «красное сторно» (метод отрицательных чисел) применяется, когда указана неправильная корреспонденция счетов.

При исправлении неправильная запись сторнируется (уничтожается): повторяется по тем же счетам и в той же сумме *красными* чернилами (красный цвет в учете означает отрицание). После этого обычными чернилами вносится правильная запись.

Пример 4.4. Из кассы сотруднику организации на командировочные расходы было выдано 120 рублей. При отражении операции на счетах бухгалтерского учета вместо счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ошибочно был указан счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Дт 70 Кт 50 120 руб. – первоначальная запись

Дт 70 Кт 50 120 руб. – запись красными чернилами при обнаружении ошибки

Дт 71 Кт 50 120 руб. – правильная запись

Исправление ошибок, обнаруженных в бухгалтерском учете в течение отчетного года, производится методом дополнительных проводок или «красного сторно» в месяце обнаружения ошибки.

Если ошибка была обнаружена после окончания отчетного года до составления годовой бухгалтерской отчетности, то ее исправление отражается в бухгалтерском учете оборотами декабря отчетного года. При этом неправильные записи на счетах сторнируются, а в учет вносятся правильные записи.

Если в текущем отчетном периоде было выявлено неправильное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в предыдущие годы (уже после утверждения годовой бухгалтерской отчетности), то исправления производятся в учете того месяца, когда обнаружена ошибка и оформлена бухгалтерская справка-расчет.

Бухгалтерская справка-расчет составляется:

- 1) если ошибки выявлены во время аудиторской проверки – на основании акта аудиторской проверки;
- 2) если ошибки выявлены в ходе проведения инвентаризации – по приказу руководителя организации на основании протокола решения инвентаризационной комиссии;
- 3) если в ходе проверки (ревизии) налоговыми органами или иными контролирующими органами выявлены ошибки в исчислении налогов, сборов (пошлин) и иных платежей, применения нормативных правовых актов – на основании акта проверки (ревизии);
- 4) во всех остальных случаях (включая ошибки, выявленные самостоятельно) – на основании соответствующих первичных учетных документов.

Бухгалтерская справка-расчет должна содержать следующие обязательные реквизиты:

- дату составления;
- период, в котором допущена ошибка, и (или) период, за который вносятся исправления;
- основание для внесения исправления;
- сумму (для имущества – также количество) неправильной записи, подлежащую исправлению;
- арифметический расчет вносимого исправления;
- сумму (для имущества – также количество) правильной (исправительной) записи;
- подписи бухгалтера, составившего справку-расчет, главного бухгалтера и (при искажении налоговой базы) руководителя;
- другие реквизиты, обязательные для включения в первичный учетный документ в соответствии с законодательством.

4.5 Бухгалтерская отчетность, ее состав и назначение

Отчетность – это система сбора, обработки учетной информации с целью предоставления ее пользователям. На практике отчетность представляет собой совокупность специальных таблиц, в которых отражены показатели, характеризующие состояние организации и итоги ее деятельности.

Отчетность организации можно классифицировать по ряду признаков, например:

- 1) по назначению (оперативная, статистическая, бухгалтерская, налоговая);
- 2) по месту предоставления:
 - внутренняя – составляется для использования руководством и службами организации для контроля и принятия управленческих решений;
 - внешняя – предоставляется внешним пользователям (государственным контролирующим органам, кредитным организациям и т.д.);
- 3) по охватываемому периоду (дневная, декадная, месячная, квартальная, годовая);

Главные требования, предъявляемые к любому виду отчетности: своевременность и правдивость предоставляемой информации.

Бухгалтерская отчетность – это система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период. Она должна составляться в соответствии с законодательством Республики Беларусь и давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском или белорусском языке. Ее показатели должны быть представлены в белорусских рублях (тысячах рублей; миллионах рублей).

Свою бухгалтерскую отчетность организация предоставляет учредителям или собственникам ее имущества, налоговой инспекции, иным государственным контролирующим органам, другим организациям согласно законодательству Республики Беларусь.

По срокам составления бухгалтерская отчетность делится на годовую и промежуточную (месячную, квартальную). Отчетность за месяц, квартал и год составляется нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено действующим законодательством.

Годовая бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год (с 1 января по 31 декабря включительно). Ее составлению предшествует подготовительная работа:

- 1) инвентаризация активов и пассивов;
- 2) сверка данных синтетического и аналитического учета;
- 3) внесение исправлений в данные учета по результатам проверок;
- 4) реформация бухгалтерского баланса – закрытие отдельных бухгалтерских счетов по окончании отчетного года (например, счета 99 с последующим списанием чистой прибыли (или убытка) на счет 84);
- 5) переоценка статей баланса и т.д.

Для составления бухгалтерской отчетности Министерством финансов Республики Беларусь утверждаются типовые формы и порядок их заполнения. В настоящее время в состав годовой и промежуточной бухгалтерской отчетности включены:

- 1) форма № 1 (бухгалтерский баланс) – отражает все активы и пассивы организации на начало и конец отчетного года;
- 2) форма № 2 (отчет о прибылях и убытках) – отражает финансовые результаты в разрезе их составных частей нарастающим итогом с начала года;
- 3) форма № 3 (отчет об изменении собственного капитала) – отражает источники средств организации (капитал, резервы и т.д.) на начало и конец года с указанием их изменений;
- 4) форма № 4 (отчет о движении денежных средств) – отражает движение денежных средств и их остатки на начало и конец года;
- 5) форма № 5 (отчет об использовании целевого финансирования) – заполняется, некоммерческими организациями, получающими средства извне;

б) примечания к бухгалтерской отчетности – содержит описание основных направлений деятельности организации, основные показатели ее деятельности; способы ведения бухгалтерского учета, принятые в организации согласно учетной политике; дополнительную информацию по статьям бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств, отчета об использовании целевого финансирования, представленную в том порядке, в котором показаны статьи в указанных отчетах; другую дополнительную информацию;

7) аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации прилагается организациями, подлежащими обязательному аудиту согласно законодательству Республики Беларусь.

Кроме того, существуют иные, специализированные формы, отчетности. Они утверждаются соответствующими министерствами и ведомствами.

Форма №1 заполняется на основе оборотно-сальдовой ведомости с привлечением при необходимости данных аналитического учета. При этом в активе бухгалтерского баланса отражаются дебетовые остатки счетов, в пассиве отражаются кредитовые. Для формирования показателей формы № 2 используются данные аналитического учета к счетам 90, 91 и 99. Информация отражается нарастающим итогом с начала года по всем видам доходов и расходов. Между формами бухгалтерской отчетности существует взаимосвязь, поэтому формы № 3, 4 фактически являются пояснением к бухгалтерскому балансу.

Месячная бухгалтерская отчетность составляется только для внутренних потребностей организации без предоставления внешним пользователям. Она включает в себя только бухгалтерский баланс.

Организации (за исключением Национального банка Республики Беларусь, бюджетных организаций, страховых организаций) представляют годовую индивидуальную отчетность не позднее 31 марта года, следующего за отчетным.

Организации (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, бюджетных организаций, страховых организаций) представляют промежуточную индивидуальную отчетность в порядке и сроки, установленные:

- собственником имущества (учредителями, участниками) организации;
- государственными органами, иными государственными организациями.

Организации, финансируемые из бюджета, представляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность в порядке и сроки, определенные Министерством финансов Республики Беларусь.

Представляемая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации, если иное не предусмотрено законодательством. Если в организации бухгалтерский учет ведется иной организацией, оказывающей подобные услуги, или специалистом-бухгалтером, являющимся индивидуальным предпринимателем, то подготовленная бухгалтерская отчетность подписывается руководителем обслуживающей организации и (или) специалистом-бухгалтером, ведущим бухгалтерский учет.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата ее почтового отправления или дата ее фактической передачи по принадлежности.

Годовая бухгалтерская отчетность организации может быть опубликована, а в случаях, предусмотренных законодательством, подлежит обязательной публикации. При этом если организация подлежит обязательному аудиту, вместе с бухгалтерской отчетностью публикуется итоговая часть аудиторского заключения.

4.6 Учетная политика организации

Ведение бухгалтерского учета в организации осуществляется согласно ее учетной политике, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Учетная политика организации (для целей бухгалтерского учета) – это совокупность конкретных методов и форм ведения бухгалтерского учета, принятая организацией, исходя из общеустановленных правил и особенностей своей деятельности.

Учетная политика организации (для целей налогового учета) – это совокупность способов ведения налогового учета, принятая организацией, исходя из действующего налогового законодательства Республики Беларусь и особенностей своей деятельности.

Учетная политика разрабатывается главным бухгалтером организации в виде отдельного документа – положения, оформляется приказом и утверждается руководителем организации.

Учетная политика организации включает в себя:

- 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.

Изменения в учетной политике организации могут иметь место в случаях:

- 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 учетной политике должны вводиться с начала отчетного года, быть обоснованными и оформленными соответствующим решением руководителя организации.

В Положении по учетной политике организации должны найти отражение методический, технический и организационный аспекты бухгалтерского учета.

В *методическом аспекте* организация определяет:

- порядок учета и методы оценки основных средств, нематериальных активов, способы начисления амортизации;
- способ учета процесса приобретения запасов и их оценки;
- метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);
- метод распределения косвенных расходов;
- метод оценки и учета незавершенного производства;
- распределение и использование прибыли;
- перечень резервов предстоящих расходов;
- порядок формирования резервных фондов;
- и т.д.

В *техническом аспекте* организация устанавливает:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- форму бухгалтерского учета;
- формы первичных документов и правила документооборота;
- технологию обработки информации;
- категории имущества и обязательства, подлежащие инвентаризации; сроки и порядок ее проведения и отражения результатов в учете;
- состав, формы, сроки составления и представления внутренней отчетности.

В *организационном аспекте* организация описывает построение бухгалтерской службы, ее место в системе управления организацией и взаимодействие с другими подразделениями:

- права, обязанности и ответственность должностных лиц за надлежащую организацию и ведение бухгалтерского учета;
- структуру и подчиненность бухгалтерской службы;
- уровень централизации учета;
- и т.д.

4.7 Роль и обязанности главного бухгалтера

Главный бухгалтер осуществляет руководство бухгалтерским учетом в организации. Он назначается на должность и освобождается от нее руководителем организации и подчиняется непосредственно ему.

На должность главного бухгалтера назначается лицо, у которого имеется высшее или среднее специальное образование, предоставляющее в соответствии с законодательством Республики Беларусь право работать по специальности бухгалтера, и стажа работы по специальности бухгалтера не менее 3 лет, а также отсутствуют непогашенные или неснятые судимости за совершение преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности. В некоторых случаях требуется наличие сертификата профессионального бухгалтера, соответствие иным требованиям, установленным законодательством Республики Беларусь. Руководитель частного унитарного предприятия также имеет право лично вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность, если это предусмотрено уставом предприятия.

В должностные обязанности главного бухгалтера входят:

- постановка и ведение бухгалтерского учета в организации;
- формирование учетной политики организации;
- составление и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской и налоговой отчетности;
- контроль за экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, за движением имущества и сохранностью собственности организации;
- контроль за выполнением обязательств организации (расчетами по заработной плате с работниками, погашением в установленные сроки задолженностей банкам по ссудам, отчислением средств в фонды и резервы, правильным начислением и перечислением платежей в государственный бюджет, внебюджетные фонды, взносов на государственное социальное страхование и т.д.);
- участие в разработке рациональной плановой и учетной документации, внедрении средств автоматизации учета;
- ведение работ по обеспечению сохранности бухгалтерских документов, а также оформлению и сдаче их в установленном порядке в архив организации или другие архивные органы;
- руководство работниками бухгалтерии организации.

В своей деятельности главный бухгалтер руководствуется законодательством Республики Беларусь, и в частности Законом «О бухгалтерском учете и отчетности», другими нормативными актами и несет ответственность за соблюдение содержащихся в них требований и правил ведения бухгалтерского учета. В связи с этим главный бухгалтер обязан знать:

- гражданское право, трудовое, финансовое, хозяйственное и налоговое законодательство Республики Беларусь;
- декреты, указы Президента Республики Беларусь, постановления и решения Правительства Республики Беларусь по вопросам деятельности организации;
- положения, инструкции и правила ведения бухгалтерского учета;
- порядок и сроки составления бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности;
- формы и порядок финансовых расчетов;
- правила расчетов с дебиторами и кредиторами;
- порядок приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей;
- порядок списания с бухгалтерских балансов недостач, дебиторской задолженности и других потерь;
- правила проведения инвентаризаций денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов и финансовых обязательств;
- методы экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности организации, способы и методы выявления внутрихозяйственных резервов;
- другие руководящие и нормативные документы вышестоящих органов, финансовых и контрольно-ревизионных органов по вопросам финансово-хозяйственной деятельности, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Указания и распоряжения главного бухгалтера в пределах его компетенции обязательны для всех структурных подразделений и работников организации. Денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства организации без подписи главного бухгалтера (или лица, им уполномоченного) считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

С главным бухгалтером согласовываются назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассира, заведующих складами и др.).

На предприятиях с небольшим числом сотрудников главный бухгалтер может исполнять обязанности кассира по письменному распоряжению руководителя.

В случае возникновения разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по вопросам совершения отдельных хозяйственных операций, документы по ним должны быть приняты к исполнению главным бухгалтером по письменному распоряжению руководителя организации. В этом случае руководитель будет нести полную ответственность за последствия совершения таких операций.

При освобождении главного бухгалтера от должности производится сдача дел вновь назначенному главному бухгалтеру (при его отсутствии - работнику, назначенному приказом руководителя организации). При этом проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных (желательно с привлечением аудиторов). На основании результатов проверки составляется акт, который утверждается руководителем организации. За недобросовестное выполнение своих обязанностей главный бухгалтер несет ответственность в соответствии с действующим законодательством.

Некоторые нормативные документы по теме:

1. [Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 года №57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» \(с изм. от 17 июля 2017 г. № 52-3\).](#)
2. [Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2014 №46 «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность».](#)
3. [Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 №80 «Об утверждении национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменение в учетных оценках, ошибки».](#)
4. [Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, Национального статистического комитета Республики Беларусь от 9 января 2019 г. № 4/1/1/1 «Об установлении формы книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и порядке ее заполнения».](#)

ТЕМА 5 УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

5.1 Понятие и классификация основных средств

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

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

Земельные участки, вложения в земельные участки, в улучшение земель, в объекты природопользования принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Многолетние дикорастущие объекты растительного мира, произрастающие в естественных условиях на территории организации, не принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

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

Основные средства можно классифицировать по ряду признаков:

- *по отраслям народного хозяйства* – промышленность, строительство, сельское хозяйство, торговля и т.д. По этому признаку классификации объекты основных средств относятся к той отрасли, к которой относится продукция, работы, услуги, вырабатываемые с их участием;
- *по назначению* – производственные (участвуют в производстве продукции, работ, услуг или обслуживают его) и непроизводственные;
- *по принадлежности* – собственные и арендованные;
- *по степени использования* – находящиеся в эксплуатации; в запасе; в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации; на консервации.

Основные средства классифицируют также *по их видам*: здания (производственные, складские, административно-хозяйственные); сооружения (мосты, автомобильные дороги, водонапорные башни, бункера и т.д.); передаточные устройства (тепловые и газовые сети, электросети, трубопроводы и т.д.); ма-

шины и оборудование (рабочие: станки, автоматы для сварочных работ и т.д.; силовые: генераторы, трансформаторы, двигатели и т.д.; измерительные приборы: весы, амперметры, водомеры и т.д.; вычислительная техника; прочие машины и оборудование); *транспортные средства* (автомобили, автобусы, вагоны и т.д.); *инструменты* (электродрели, бензопилы и т.д.); *инструмент, инвентарь и принадлежности* (офисная обстановка, сейфы, копировально-множительные аппараты, мебель, ковры и т.д.); основные средства *прочие*, используемые в сельском и лесном хозяйстве (включая рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и пр.).

В бухгалтерском учете основные средства подразделяются также *по местам эксплуатации* (цехам, отделам и т.д.) и *материально-ответственным лицам*.

5.2 Оценка основных средств

Для основных средств применяются **4 вида оценки (стоимости)**: первоначальная, переоцененная, остаточная и текущая рыночная.

Первоначальная стоимость – стоимость, по которой актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства.

Первоначальная стоимость приобретенных основных средств определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая:

- стоимость приобретения основных средств;
- таможенные сборы и пошлины;
- проценты по кредитам и займам, *начисленные до момента принятия к бухгалтерскому учету инвестиционных активов*;
- затраты по страхованию при доставке;
- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Первоначальная стоимость 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.

Первоначальная стоимость созданных в организации основных средств определяется в сумме фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на их создание, за исключением случаев, установленных законодательством.

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

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

Первоначальная стоимость основных средств, полученных при исполнении товарообменных операций, определяется исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов, определяемой в порядке, установленном законодательством.

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.

Переоцененная стоимость – стоимость основного средства после его переоценки.

Остаточная стоимость – разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения.



В бухгалтерском учете основные средства учитываются по первоначальной (переоцененной) стоимости, а в бухгалтерском балансе отражаются по остаточной стоимости.

Текущая рыночная стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основного средства в текущих рыночных условиях.

5.3 Учет изменений первоначальной стоимости основных средств

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

- реконструкции (модернизации, реставрации) основных средств, проведения иных аналогичных работ;
- переоценки основных средств в соответствии с законодательством;
- иных случаев, установленных законодательством.

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.

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%) уменьшение текущей рыночной стоимости основного средства;
- существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация;
- увеличение рыночных процентных ставок;
- существенное изменение способа использования основного средства;
- физическое повреждение основного средства;
- иные признаки обесценения основного средства.

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

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

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

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

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 следующей записью:

Дт 91 Кт 02 (на величину обесценения основных средств)

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

Дт 02 Кт 91 (на величину восстановления обесценения).

Рыночная стоимость основных средств, учитываемых на счете 01, постоянно меняется. Показать ее изменение в бухгалтерском учете помогает **переоценка**. Результатом переоценки является **дооценка** или **уценка**.

Переоценка проводится на 1 января года, следующего за отчетным, за период, прошедший с даты предыдущей переоценки. Переоценке подлежат основные средства, числящиеся в составе долгосрочных активов, а также не завершенные строительством объекты, неустановленное оборудование (имущество).

Переоценка проводится как в обязательном порядке, так и по усмотрению организации или собственника ее имущества.



*Последняя **обязательная переоценка** (изменение стоимости) основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке проводилась по состоянию на **1 января 2014 года**.*

По данным Белстата показатель уровня инфляции в ноябре 2018 г. по отношению к декабрю 2013 г. (т.е. даты последней обязательной переоценки) составил 57,8%.

Для обязательной переоценки определены:

- **условие**, при выполнении которого она проводится (при достижении показателя уровня инфляции, исчисляемого и публикуемого Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь, в ноябре текущего календарного года за предшествующий ему период с даты последней переоценки, проведенной в обязательном порядке в соответствии с требованиями законодательства, **100%** и более). В противном случае провести переоценку можно по решению организации или собственника ее имущества, т.е. добровольно;
- **объекты основных средств**, подлежащие переоценке в **обязательном порядке всеми организациями** (здания, сооружения, передаточные устройства);
- **организации**, обязанные ее проводить в отношении **всего имущества** (государственные организации и организации с долей государства в уставном капитале более 50%, не являющиеся коммерческими организациями с иностранными инвестициями).

Организации, которые не относятся к организациям, обязанным проводить переоценку всего имущества могут самостоятельно определить случаи проведения переоценки в отношении как всего имущества (кроме обязательных объектов переоценки), так и его отдельных объектов.

Основные средства, переданные в аренду, безвозмездное пользование, переоценивают организации, у которых они числятся в бухгалтерском учете.

Не подлежит переоценке (ни обязательной, ни добровольной) определенное законодательством имущество (земельные участки, жилой и библиотечный фонд, объекты незавершенного строительства и др.)

Переоценку проводит созданная в организации комиссия по амортизационной политике. Результаты переоценки, проводимой по состоянию на 1 января текущего года, отражаются в бухгалтерском учете 31 декабря прошлого года. Организации самостоятельно разрабатывают формы документов по результатам переоценки.

При переоценке используются:

- метод прямой оценки;

- метод пересчета валютной стоимости;
- индексный метод.

Для каждого объекта основных средств допускается выбрать один из указанных методов.

Метод прямой оценки применяется при переоценке любых основных средств. Переоцененная стоимость основных средств определяется самостоятельно либо с привлечением оценщика – организации или индивидуальных предпринимателей, которые занимаются оценочной деятельностью. Если переоцененная стоимость определяется самостоятельно, она должна быть подтверждена документом об уровне цен на новые аналогичные основных средств, датированных декабрем прошлого года от организаций-изготовителей; от торговых организаций; опубликованных в СМИ и специальной литературе.

За переоцененную стоимость принимается цена без НДС. Если в документах указана цена с НДС, из нее рассчитывается и вычитается сумма налога. Переоцененная стоимость основных средств определяется с учетом затрат на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку, установку и монтаж в размере, рассчитанном как удельный вес этих затрат в первоначальной (переоцененной) стоимости при принятии основных средств к учету на счет 01.

Цены на аналогичные основные средства, указанные в иностранной валюте, пересчитываются в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на 31 декабря.

Оценщик (при его привлечении) определит переоцененную стоимость в ценах на 31 декабря, остаточную стоимость основного средства после переоценки и укажет их в своем заключении по каждому переоцениваемому объекту. Сумму накопленной амортизации основных средств можно посчитать как разность между их переоцененной и остаточной стоимостью, указанных в этом заключении. Оценщик дает заключение только по конкретным объектам, поэтому полученные данные не могут использоваться при переоценке других основных средств.

Метод пересчета валютной стоимости можно использовать при наличии документально подтвержденных сведений о стоимости основных средств в иностранной валюте для переоценки основных средств как иностранного, так и отечественного производства. При их отсутствии метод применяется только для основных средств иностранного производства. Если документальные сведения имеются, вначале определяется стоимость основных средств в валюте с учетом затрат, которые были включены в его первоначальную стоимость при принятии на учет на счет 01. Для этого затраты в белорусских рублях пересчитываются в валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату их осуществления. После чего валютная стоимость затрат суммируется с документально подтвержденной валютной стоимостью основных средств. Затем валютная стоимость основных средств с учетом указанных выше затрат определяется в белорусских рублях по курсу Национального банка Республики Беларусь на 31 декабря. Если имеются обособленно учитываемые затраты, определенная на 31 декабря стоимость основных средств в белорусских рублях сравнивается с его

первоначальной (переоцененной) стоимостью до переоценки, увеличенной на сумму этих затрат, затем выбирается наибольшая из них.

При отсутствии документальных сведений переоцененная стоимость основных средств иностранного производства определяется следующим образом:

1. Стоимость основных средств в белорусских рублях на дату принятия к учету на счет 01 пересчитывается в валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на эту дату.

2. Полученная валютная стоимость пересчитывается обратно в белорусские рубли по курсу на 31 декабря.

3. При наличии обособленно учитываемых затрат выбирается наибольшая из стоимости в белорусских рублях на 31 декабря и первоначальной (переоцененной) стоимости до переоценки, увеличенной на сумму этих затрат.

При эксплуатации основных средств может проводиться их реконструкция, модернизация, поэтому затраты на них необходимо учесть в валютной стоимости основных средств по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату ввода основных средств в эксплуатацию после завершения таких работ.

По **индексному методу** переоцененная стоимость основных средств определяется путем применения коэффициентов изменения стоимости видов и групп основных средств по состоянию на 1 января. Коэффициенты переоценки (K_n) определяются Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь до 15 января года, следующего за отчетным, и публикуются в СМИ. Для определения коэффициента из таблицы коэффициентов нужно установить вид и группу основных средств по таблице видов и групп имущества согласно приложению 6 к Инструкции N162/131/37. Затем его вид (группу) по указанному приложению нужно соотнести с аналогичным видом (группой) из таблицы коэффициентов.

$$\begin{aligned} \text{Переоцененная стоимость ОС} &= \\ &= \text{Первоначальная (переоцененная) стоимость} \times K_n \end{aligned}$$

Новую остаточную стоимость основных средств можно рассчитать с применением:

1-й способ – удельного веса накопленной амортизации (в процентах с точностью до двух знаков после запятой);

2-й способ – коэффициента переоценки:

$$K_n = \frac{\text{переоцененная стоимость основного средства}}{\text{первоначальная (переоцененная) стоимость до переоценки}}$$

При этом K_n целесообразно взять с максимальной точностью.

Коэффициент переоценки не применяется, когда:

– переоценка методом прямой оценки проводится с привлечением оценщика;

– первоначальная (переоцененная) стоимость основных средств в период, прошедший после предыдущей переоценки, была изменена за счет включения обособленно учитываемых затрат (например, курсовые разницы и т.д.);

– в следующем году по основному средству будет использоваться производительный способ начисления амортизации;

– с 1 января следующего года по основному средству будет изменен способ, метод или срок начисления амортизации.

После переоценки основные средства в учете отражаются по переоцененной стоимости.

Если после переоцененная стоимость основных средств оказалась больше, чем первоначальная (то есть имеет место дооценка основных средств), и к данному основному средству **ранее не применялось обесценивание**, то производятся следующие бухгалтерские записи:

- на сумму дооценки основных средств: **Дт 01 Кт 83**;
- на сумму дооценки амортизации основных средств: **Дт 83 Кт 02**.

Пример 5.1. Стоимость деревообрабатывающего станка, находящегося на балансе мебельной фабрики, на 1 декабря 2017 года составляет 5 000 руб. Сумма накопленной амортизации по станку – 3 000 руб. Производится переоценка станка на 1 января 2018 года индексным способом. Коэффициент переоценки – 1,4. Требуется определить переоцененную, остаточную и добавленную стоимости станка.

Решение. 1. **Переоцененная стоимость** станка:

$$5\,000 \times 1,4 = 7\,000 \text{ (рублей).}$$

2. Сумма дооценки первоначальной стоимости станка до переоцененной:

$$7\,000 - 5\,000 = 2\,000 \text{ (рублей).}$$

3. При переоценке станка переоценивается и сумма накопленной по нему амортизации:

$$3\,000 \times 1,4 = 4\,200 \text{ (рублей).}$$

4. Сумма дооценки амортизации станка:

$$4\,200 - 3\,000 = 1\,200 \text{ (рублей).}$$

5. **Остаточная стоимость** станка определяется как разность между его переоцененной стоимостью и суммой, накопленной по нему переоцененной амортизации:

$$7\,000 - 4\,200 = 2\,800 \text{ (рублей).}$$

6. На сумму дооценки станка в бухгалтерском учете производится запись:

$$\text{Дт 01 (A+)} \quad \text{Кт 83 (П+)} \quad 2\,000$$

7. На сумму дооценки амортизации станка делается бухгалтерская запись:

$$\text{Дт 83 (П-)} \quad \text{Кт 02 (A-)} \quad 1\,200$$

Если переоцененная стоимость основных средств оказалась меньше, чем первоначальная (то есть имеет место уценка основных средств). 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.

Дт 83 Кт 01 (на величину уценки в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству);

Дт 02 Кт 83 (на величину уценки накопленной амортизации в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству).

Оставшаяся сумма уценки основного средства отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Дт 91 Кт 01 (на оставшуюся сумму уценки первоначальной стоимости основного средства);

Дт 02 Кт 91 (на оставшуюся сумму уценки накопленной амортизации основного средства).

Если по основному средству отсутствует 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» вышеуказанными записями.

Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости с применением обесценения, сумма его обесценения отражается записями:

Дт 83 Кт 02 (на сумму обесценения основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок);

Дт 91 Кт 02 (на оставшуюся сумму обесценения основного средства).

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

Дт 02 Кт 91 (на сумму восстановления обесценения основного средства, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы»);

Дт 02 Кт 83 (на оставшуюся сумму восстановления обесценения основного средства).

Сумма обесценения основного средства, по которому отсутствует остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, отражается: **Дт 91 Кт 02**.

Сумма восстановления обесценения данного основного средства отражается **Дт 02 Кт 91**.

При переоценке ранее обесцененного основного средства изначально восстанавливается сумма обесценения основного средства.

Бухгалтерские записи в зависимости от выбранного способа учета (с применением или без применения обесценивания) представлены в таблице ниже:

| Способ учета | Без применения обесценения | С применением обесценения |
|--------------|--|---|
| дооценка | Ранее на счете 91 отражалась уценка данного основного средства | |
| | Дт 01 Кт 91; Дт 91 Кт 02 - восстановление уценки Дт 01 Кт 83 - дооценка ОС Дт 83 Кт 02 - дооценка износа | Дт 02 Кт 91 - восстановление уценки Дт 02 Кт 83 – в остальной сумме |
| | Уценка данного основного средства ранее на счете 91 ранее не отражалась | |
| | Дт 01 Кт 83 - дооценка ОС Дт 83 Кт 02 - дооценка износа | Дт 02 Кт 83 – дооценка |
| уценка | На счете 83 имеется остаток добавочного фонда по данному основному средству | |
| | Дт 83 Кт 01; Дт 02 Кт 83 - сторно добавочного фонда Дт 91 Кт 01; Дт 02 Кт 91 - в остальной сумме | Дт 83 Кт 02 - сторно добавочного фонда Дт 91 Кт 02 - в остальной сумме |
| | На счете 83 остаток добавочного фонда по данному основному средству отсутствует | |
| | Дт 91 Кт 01 – уценка ОС Дт 02 Кт 91 – уценка износа | Дт 91 Кт 02 – уценка |

Суммы дооценки (уценки), при исчислении налога на прибыль не участвуют.

5.4 Документальное оформление поступления и выбытия основных средств

Для правильного и точного учета основных средств необходимо своевременно оформлять операции по их поступлению, перемещению и выбытию соответствующими первичными документами.

Операции по движению основных средств должны оформляться следующими документами:

- при поступлении и выбытии основных средств в результате реализации, безвозмездной передачи и в иных случаях, предусмотренных законодательством (за исключением случаев отчуждения физическим лицам) – *акт о приеме-передаче основных средств*;

- при выбытии основных средств в результате списания (в случае физического износа, утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами и т.п.) – *акт о списании имущества*;

В большинстве случаев объекты основных средств поступают на предприятие за плату от поставщиков. Основанием для поставки в этом случае является договор, предварительно подписанный руководителями предприятия-поставщика и предприятия-покупателя. В нем содержится информация о наименовании и количестве поставляемых основных средств, сроках и порядке поставки, иных взаимных обязательствах участников сделки. Поступление купленных основных средств сопровождается товарной или товарно-транспортной накладной.

Прием и документальное оформление приобретенных основных средств осуществляется в следующем порядке:

- 1) приказом руководителя организации создается комиссия, которая будет принимать основные средства;
- 2) комиссия оформляет поступление объектов актом о приеме-передаче основных средств, который составляется в одном экземпляре и подписывается всеми членами комиссии;
- 3) к акту прилагается поступившая вместе с объектом основных средств техническая документация и гарантийные талоны;
- 4) акт о приеме-передаче основных средств утверждается руководителем организации;
- 5) все перечисленные документы передаются в бухгалтерию организации для постановки объекта основных средств на учет.

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому объекту основных средств независимо от того, находится он в эксплуатации, в запасе или на консервации, бухгалтерией организации в момент принятия к бухгалтерскому учету присваивается отдельный инвентарный номер.

Присвоенный объекту инвентарный номер должен быть на нем обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесения краской или иным способом.

В тех случаях, когда инвентарный объект имеет несколько частей, имеющих разные сроки полезного использования и учитывающихся как отдельные

инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий для объектов срок полезного использования, указанный объект числится за одним инвентарным номером. Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним весь период его нахождения в данной организации. Инвентарные номера выбывших объектов не могут присваиваться другим, вновь принятым к учету основным средствам в течение пяти лет, начиная с года, следующего за годом списания.

Передача основных средств иным субъектам хозяйствования (в результате продажи или безвозмездно) оформляется актом о приеме-передаче основных средств. При этом также заполняется товарная или товарно-транспортная накладная.

Списание объектов основных средств вследствие ликвидации производится на основании письменного распоряжения руководителя организации и подтверждается акт о списании имущества. Он составляется в двух экземплярах:

- один экземпляр остается у материально ответственного лица;
- второй передается в бухгалтерию организации.

Акт о списании имущества подписывается всеми членами комиссии и утверждается руководителем организации.

5.5 Учет поступления основных средств

Основные средства могут поступать в организацию по разным направлениям и принимаются к учету по первоначальной стоимости:

- в результате собственного строительства, создания, разработки (по сумме затрат на строительство, создание, разработку и т.п.);
- в результате покупки (по сумме фактических расходов на приобретение);
- в качестве взносов учредителей в уставный фонд (например, по оценке экспертной комиссии);
- как излишки, выявленные в результате инвентаризации (по оценке экспертной комиссии);
- безвозмездно в пределах одного собственника (по оценке экспертной комиссии, по остаточной стоимости и др.);
- безвозмездно от юридических и физических лиц (например, по рыночной стоимости на дату принятия к учету);
- в качестве целевого финансирования (по рыночной стоимости на дату принятия к учету, по остаточной стоимости и др.).

Для правильного формирования первоначальной стоимости вводимых в эксплуатацию объектов основных средств все фактические затраты по их созданию, приобретению, доставке, установке и вводу в эксплуатацию изначально отражаются на активном счете **08 «Вложения в краткосрочные активы»**.

По дебету счета **08** формируется первоначальная стоимость объектов основных средств с указанием следующих бухгалтерских записей:

- на стоимость материалов, использованных при строительстве объекта: Дт **08** Кт **10**;

- на сумму начисленной заработной платы работникам за строительство объекта: **Дт 08 Кт 70**;
- на сумму отчислений в Фонд социальной защиты населения (ФСЗН) от начисленной зарплаты: **Дт 08 Кт 69/1**;
- на сумму отчислений в Белгосстрах (страхование рабочих от производственного травматизма и профессиональных заболеваний): **Дт 08 Кт 76/2**;
- на стоимость объекта, приобретенного у поставщика: **Дт 08 Кт 60**;
- на стоимость объекта, поступившего в качестве взноса в уставный фонд организации: **Дт 08 Кт 75/1**;
- на стоимость объекта, полученного в счет целевого финансирования: **Дт 08 Кт 86**;
- на стоимость объекта, безвозмездно поступившего от юридических и физических лиц, по которому начисляется амортизация: **Дт 08 Кт 98**;
- на стоимость объекта, безвозмездно поступившего от юридических и физических лиц, по которому не начисляется амортизация: **Дт 08 Кт 91/1**;
- на сумму резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам: **Дт 08 Кт 96**.

По кредиту счета **08** отражается списание сформированной первоначальной стоимости объектов основных средств, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке: **Дт 01 Кт 08**.

Аналогичной проводкой отражается изменение первоначальной стоимости основных средств при их достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации или проведении других работ, оформленных в качестве капитальных вложений.

Сальдо по счету **08** является дебетовым и отражает величину вложений организации в незавершенные операции по приобретению, строительству объектов основных средств, которые еще не введены в эксплуатацию.

К счету **08** «Вложения во краткосрочные активы» при необходимости могут быть открыты следующие субсчета:

- 08/1** «Приобретение земельных участков»;
- 08/2** «Приобретение объектов природопользования»;
- 08/3** «Строительство и создание объектов основных средств»;
- 08/4** «Приобретение объектов основных средств»;
- 08/5** «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств»;
- 08/6** «Приобретение и создание нематериальных активов»;
- 08/7** «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08/8** «Приобретение взрослых животных»;
- 08/9** «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»;
- 08/10** «Строительство и создание объектов для реализации»;
- 08/11** «Строительство и создание объектов на условиях долевого строительства» и другие субсчета.

Для учета объектов основных средств, приобретенных организацией, но требующих дополнительного монтажа (установки) Типовым планом счетов предусмотрен активный счет **07 «Оборудование к установке»**. На нем обобщается информация о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования (включая оборудование для мастерских, опытных установок и лабораторий), требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах, а также оборудования, приобретенного в целях выполнения программ по техническому перевооружению до передачи его в монтаж. К счету 07 могут быть открыты субсчета:

07/1 «Оборудование на складе»;

07/2 «Оборудование, переданное для монтажа».

К оборудованию, требующему монтажа, относится вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В его состав также включаются приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

По дебету счета **07** отражаются все затраты по приобретению, доставке оборудования, требующего монтажа (установки): **Дт 07 Кт 10, 60, 70, 69/1, 76/2, 75/1, 86, 98.**

По кредиту счета **07** могут учитываться следующие операции:

- передача оборудования, требующего монтажа, подрядной организации для проведения работ по монтажу: **Дт 07/2 Кт 07/1.**
- стоимость оборудования, требующего монтажа, работы по монтажу, которого закончены и приняты заказчиком: **Дт 08 Кт 07/2.**

Для учета наличия и движения собственных основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на ремонте, консервации, полученных в аренду (лизинг), доверительное управление предназначен активный счет **01 «Основные средства»**.

Для отдельного учета однородных групп основных средств к счету 01 могут быть открыты субсчета:

01/1 «Основные средства в эксплуатации»;

01/2 «Основные средства в запасе»;

01/3 «Основные средства на ремонте» и т.д.

По дебету счета **01** отражаются объекты основных средств

- после их ввода в эксплуатацию в установленном порядке: **Дт 01 Кт 08;**
- выявленные как излишки при проведении инвентаризации: **Дт 01 Кт 91/1.**

По кредиту счета **01** отражается выбытие объектов основных средств.

Наиболее частым случаем поступления основных средств является их покупка, т.е. получение за плату от поставщиков и подрядчиков. При этом, приобретая основные средства, организация так же уплачивает поставщику (подрядчику) НДС.

Пример 5.2. Предприятие на условиях предоплаты приобретает у поставщика ксерокс стоимостью 1 560 рублей (в том числе НДС – 260 рублей). Сторонней транспортной организацией оказана услуга по доставке на сумму 24 (в том числе НДС – 4 рубля). Услуга оплачена по факту ее оказания.

Требуется отразить бухгалтерскими записями процесс приобретения и принятия в эксплуатацию объекта основных средств.

Решение. 1. Поставщику с расчетного счета организации перечислена в качестве предоплаты покупная стоимость ксерокса:

Дт 60 (А+) Кт 51 (А–) 1 560

По дебету счета 60 (А+) отражена дебиторская задолженность предприятия: поставщику уже перечислена стоимость ксерокса, но сам аппарат от поставщика еще не поступил.

По кредиту счета 51 (А–) отражено уменьшение суммы денежных средств на расчетном счете предприятия (краткосрочных активов) в связи с уплатой поставщику полной стоимости ксерокса.

2. При передаче поставщиком ксерокса в учете предприятия-покупателя отражается его стоимость (без НДС):

Дт 08 (А+) Кт 60 (А–) 1 300

По дебету счета 08 (А+) отражено увеличение стоимости долгосрочных активов предприятия, в связи с поступлением нового объекта основных средств.

По кредиту счета 60 (А–) отражено погашение дебиторской задолженности: поставщик передал предприятию ранее оплаченный ксерокс.

3. В учете предприятия отражается НДС, включенный в стоимость приобретенного ксерокса:

Дт 18 (А+) Кт 60 (А–) 260

4. Предприятию транспортной организацией предъявлены документы к оплате за произведенную доставку ксерокса (в первоначальную стоимость ксерокса включаются расходы по его доставке):

Дт 08 (А+) Кт 60 (П+) 20

По дебету счета 08 (А+) отражено увеличение стоимости долгосрочных активов предприятия, а именно ксерокса, в связи с включением в его первоначальную стоимость расходов по доставке.

По кредиту счета 60 (П+) отражено появление у предприятия кредиторской задолженности: транспортная организация осуществила доставку ксерокса, но расчет с ней за услугу по доставке еще не произведен.

5. Отражается НДС, включенный в стоимость услуги по доставке ксерокса:

Дт 18 (А+) Кт 60 (П+) 4

6. Транспортной организации с расчетного счета предприятия перечислена стоимость услуги по доставке ксерокса:

Дт 60 (П–) Кт 51 (А–) 24

По дебету счета 60 (П–) отражено погашение кредиторской задолженности предприятия по оплате за доставку ксерокса.

7. Ксерокс передан в эксплуатацию. При этом его первоначальная стоимость (1 300 + 20 = 1 320 рублей) списывается с кредита счета 08 в дебет счета 01:

Дт 01 (А+) Кт 08 (А-) 1 320

Примечание. Таким образом, объекты основных средств принимаются к учету по первоначальной стоимости без включения НДС.



Закупочная цена, по которой организации приобретают у сторонних поставщиков или подрядчиков товарно-материальные ценности, работы, услуги состоит из двух слагаемых: непосредственной стоимости товарно-материальных ценностей, работ, услуг и налога на добавленную стоимость (НДС). НДС, включенный в закупочную цену приобретенной продукции, работ, услуг, предприятием-покупателем учитывается отдельно от их стоимости на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

Пример 5.3. Организация безвозмездно получила ноутбук от другого субъекта хозяйствования. Рыночная стоимость ноутбука – 1 440 рублей. Ноутбук был введен в эксплуатацию, по нему начисляется амортизация.

Отразить в бухгалтерском учете организации поступление объекта основных средств.

Решение. 1. Оприходован безвозмездно полученный ноутбук по его рыночной стоимости:

Дт 08/4 (А+) Кт 98 (П+) 1 440

2. Ноутбук принят в эксплуатацию по первоначальной стоимости:

Дт 01 (А+) Кт 08/4 (А-) 1 440

Примечание. В дальнейшем, ежемесячно в течение установленного для данного ноутбука срока полезного использования будут производиться бухгалтерские записи:

- начисление амортизации по данному ноутбуку (на сумму начисленной в отчетном месяце амортизации): **Дт 26 Кт 02;**
- списание в состав внереализационных доходов организации части стоимости безвозмездно полученного ноутбука (на сумму начисленной в отчетном месяце амортизации): **Дт 98 Кт 91/1.**

5.6 Учет выбытия основных средств

Выбытие основных средств может происходить в результате списания (в случае физического износа, утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами и т.п.), а также реализации, безвозмездной передачи и в иных случаях, предусмотренных законодательством. Начисление амортизации по основному средству в размере 100% не является причиной списания основного средства. Причиной списания основного средства может быть физический или моральный износ основного средства. Выбытие основных средств отражается по их остаточной стоимости, для этого производится списание его первоначальной (переоцененной) стоимости и суммы фактически начисленной амортизации и обесценения.

Для учета выбытия основных средств к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет **01/2 «Выбытие основных средств»**. В этом случае для ее определения в **дебет субсчета 01/2** списывается первоначальная (переоцененная) стоимость выбывающего объекта основных средств, в **кредит** – суммы амортизации и обесценения, накопленные по нему за весь период эксплуатации:

- на первоначальную (переоцененную) стоимость выбывающего объекта основных средств: Дт 01/2 Кт 01/1;

- на сумму начисленной по нему амортизации: Дт 02 Кт 01/2.

Рассчитанная на субсчете 01/2 остаточная стоимость также списывается по кредиту субсчета 01/2 в зависимости от направлений выбытия объекта основных средств отражается следующими записями:

- реализации, безвозмездной передачи (за исключением передачи в пределах одного собственника); списания (в случае физического износа, утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами и т.п.): Дт 91/4 Кт 01/2;

- списание недостач или порчи объекта в иных случаях: Дт 94 Кт 01/2;

В указанных выше случаях, сумма числящегося по выбывающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств, отражается записью: Дт 83 Кт 84.

- внесение основных средств в счет вклада в уставный фонд других организаций: Дт 06 Кт 01/2. При этом разница между стоимостью основных средств, по которой они внесены в счет вклада в уставный фонд других организаций, и остаточной стоимостью данных основных средств учитывается в составе доходов или расходов и отражается записью: Дт 06 Кт 91 или Дт 91 Кт 06.

- безвозмездная передача обособленному подразделению (т.е. в пределах одного собственника): Дт 79 Кт 01/2.

При этом начисляется НДС в бюджет:

- в случае продажи – от стоимости реализуемых основных средств: Дт 91/2 Кт 68/2;

- в случае безвозмездной передачи иным субъектам хозяйствования – от остаточной стоимости основных средств: Дт 91/4 Кт 68/2.

В случае безвозмездной передачи в пределах одного собственника НДС не начисляется.

Пример 5.4. Предприятие продает компьютер, бывший в эксплуатации. Отпускная цена – 600 рублей (в том числе НДС – 100 рублей). Переоцененная стоимость компьютера – 1 930 рублей. Сумма добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок по данному компьютеру – 130 рублей. Сумма накопленной к моменту продажи амортизации – 1 544 рублей.

Покупателем на расчетный счет предприятия внесена предоплата. Погрузка, разгрузка и доставка компьютера осуществляется силами покупателя.

Отразить процесс продажи компьютера бухгалтерскими записями.

Решение. В данном случае продажа компьютера является для предприятия не *текущим*, т.е. не основным видом деятельности, а *инвестиционным*, поэтому данная операция будет отражаться не на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», а на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

1. На расчетный счет предприятия поступила предоплата от покупателя:

Дт 51 (А+) Кт 62 (П+) 600

По кредиту счета 62 (П+) отражено формирование у предприятия кредиторской задолженности перед покупателем: предоплата от покупателя уже поступила, но обязательство по передаче ему компьютера еще не выполнено.

2. Переоцененная стоимость продаваемого компьютера (объекта основных средств) списывается на субсчет 01/2 «Выбытие основных средств»:

Дт 01/2 (А+) Кт 01/1 (А-) 1 930

3. Фактически начисленная амортизация по компьютеру также списывается на субсчет 01/2 «Выбытие основных средств», уменьшая переоцененную стоимость продаваемого объекта:

Дт 02 (А+) Кт 01/2 (А-) 1 544

4. Добавочная стоимость, образовавшаяся в результате ранее проведенных переоценок компьютера в размере 130 рублей, переносится на нераспределенную прибыль:

Дт 83 (П+) Кт 84 (П-) 130

5. Остаточная стоимость компьютера ($1\ 930 - 1\ 544 = 386$ рублей) относится на прочие расходы по инвестиционной деятельности:

Дт 91/4 (П-) Кт 01/2 (А-) 386

6. Отражается начисление НДС, причитающегося к уплате в бюджет (20%) от продажной стоимости компьютера:

Дт 91/2 (П-) Кт 68/2 (П+) 100

7. Отражается передача компьютера покупателю:

Дт 62 (П-) Кт 91/1 (П+) 600

8. В конце отчетного периода подсчитывается финансовый результат от продажи компьютера как разница между суммами кредитовых и дебетовых оборотов счета 91:

$600 - 386 - 100 = 114$ рублей.

Полученный финансовый результат (в данном случае – прибыль) переносится с субсчета 91/11 на счет 99:

Дт 91/11 (П-) Кт 99 (П+) 114

Пример 5.5. По решению ликвидационной комиссии на предприятие списывается оборудование переоцененной стоимостью 930 рублей, пришедшее в негодность в результате поломки и не подлежащее ремонту. Сумма числящегося по данному оборудованию добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок – 150 рублей. Начисленная амортизация по оборудованию к моменту списания составляет 859 рублей.

При ликвидации:

- произведен демонтаж оборудования, за который начислена зарплата рабочим предприятия 50 рублей и произведены отчисления от фонда заработной платы;

- оприходованы запасные части от ликвидируемого оборудования общей стоимостью 12 рублей;

- оприходован лом от ликвидируемого оборудования стоимостью 20 рублей;
Отразить процесс списания оборудования бухгалтерскими записями.

Решение. Операция списания оборудования в связи с ликвидацией будет отражаться в учете следующим образом:

1. Переоцененная стоимость выбывающего из эксплуатации объекта основных средств списывается на субсчет 01/2 «Выбытие основных средств»:

Дт 01/2 (А+) Кт 01/1 (А-) 930

2. Амортизация, фактически начисленная по оборудованию, списывается на субсчет 01/2 «Выбытие основных средств», уменьшая переоцененную стоимость списываемого оборудования:

Дт 02 (А+) Кт 01/2 (А-) 859

3. Остаточная стоимость ликвидируемого оборудования ($930 - 859 = 71$ рублей) относится на прочие расходы по инвестиционной деятельности:

Дт 91/4 (П-) Кт 01/2 (А-) 71

5. Добавочная стоимость, образовавшаяся в результате ранее проведенных переоценок оборудования в размере 150 рублей, переносится на нераспределенную прибыль:

Дт 83 (П-) Кт 84 (П+) 150

6. За демонтаж оборудования рабочим предприятия начислена заработная плата, которая включена в затраты по ликвидации оборудования:

Дт 91/4 (П-) Кт 70 (П+) 50

По кредиту счета 70 (П+) отражено формирование у предприятия кредиторской задолженности перед рабочими, которым заработная плата уже начислена, но еще не выплачена.

7. Начислены отчисления в Фонд социальной защиты населения (34% от фонда заработной платы), которые включены в затраты по ликвидации оборудования:

Дт 91/4 (П-) Кт 69/1 (П+) 17

По кредиту субсчета 69/1 (П+) отражено формирование у предприятия кредиторской задолженности перед ФСЗН по уже начисленным, но еще не перечисленным отчислениям.

8. Начислены отчисления в Белгосстрах (0,6% от фонда заработной платы) по страхованию рабочих от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые включены в затраты по ликвидации оборудования:

Дт 91/4 (П-) Кт 76/2 (П+) 0,30

По кредиту субсчета 76/2 (П+) отражено формирование у предприятия кредиторской задолженности перед организацией Белгосстрах по уже начисленным, но еще не перечисленным отчислениям.

9. Оприходованы на склад запчасти от списываемого оборудования:

Дт 10/5 (А+) Кт 91/1 (П+) 12

10. Оприходован на склад лом от списываемого оборудования:

Дт 10/6 (А+) Кт 91/1 (П+) 20

11. В конце отчетного периода подсчитывается финансовый результат от ликвидации оборудования как разница между суммами по кредитовым и дебетовым оборотам счета 91:

$$(12 + 20) - (71 + 50 + 17 + 0,30) = - 106,7 \text{ рублей.}$$

Полученный финансовый результат (в данном случае – убыток) переносится с субсчета 91/5 на счет 99:

Дт 99 (П+) Кт 91/5 (П-) 106,7

5.7 Инвентаризация основных средств

Инвентаризация основных средств производится в организациях ежегодно перед составлением годовой отчетности. Сроки и порядок ее проведения определяет руководитель организации. Внеочередная инвентаризация в обязательном порядке должна проводиться при смене руководителя, чрезвычайных происшествиях (пожар, наводнение, хищение и т.д.), реструктуризации и других случаях, определенных законодательством.

Инвентаризация производится следующим образом:

- приказом руководителя организации создается инвентаризационная комиссия;
- члены комиссии проверяют фактическое наличие объектов основных средств по местам их расположения и эксплуатации и законность обладания этими объектами;
- результаты проверки оформляются актами, описями, ведомостями и иными предусмотренными для этого документами.



Если в ходе инвентаризации обнаружены неучтенные объекты основных средств, то они приходуются как излишки и включаются в состав основных средств. Недостачи списываются на виновных лиц или финансовые результаты деятельности организации (бухгалтерские записи приведены ниже).

Для учета недостач, хищений и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства) в процессе их заготовления, хранения и реализации, независимо от того, подлежат ли они отнесению на затраты производства (реализации) или на виновных лиц, предназначен активный счет **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**. По дебету счета **94** производятся записи: по недостающим (похищенным) или полностью испорченным товарно-материальным ценностям на сумму их фактической себестоимости; по недостающим (похищенным) или полностью испорченным основным средствам на сумму их остаточной стоимости; по частично испорченным материальным ценностям на сумму определившихся потерь.

На сумму выявленных недостач составляется бухгалтерская запись: Дт **94** Кт **01, 10, 41, 43, 50**.

Выявленные суммы недостач впоследствии списываются по **кредиту счета 94**:

- на издержки производства или обращения (в пределах норм естественной убыли): Дт **20, 23, 25, 26, 44** Кт **94**;
- на виновных лиц (виновные лица возмещают потери и недостачи по их рыночной стоимости):
 - на учетную стоимость недостающих ценностей: Дт **73/2** Кт **94**;
 - на величину разницы между рыночной и учетной стоимостью недостающих ценностей: Дт **73/2** Кт **91/1**;
- на внереализационные расходы организации, если виновные лица не установлены или судом отказано во взыскании с них: Дт **91/4** Кт **94**. Потери ценностей в результате стихийных бедствий (наводнение, ураган, землетрясение, пожар, вызванный попаданием молнии, и прочие природные катаклизмы) *на счете*

94 не отражаются. Такие потери в качестве чрезвычайных относятся на внереализационные расходы: Дт 91/4 Кт 01/2, 10, 41, 43, 50.

Пример 5.6. В ходе проведения инвентаризации выявлена недостача объекта основных средств, ноутбука, первоначальной стоимостью 1 720 рублей. Амортизация, начисленная к моменту обнаружения недостачи, составляет 430 рублей. Сумма добавочного капитала по данному ноутбуку 1 100 рублей. По решению суда 80% от суммы недостачи возмещает материально ответственное лицо – работник предприятия. Возмещение производится путем удержания 400 рублей из его заработной платы и внесения самим работником оставшейся суммы в кассу предприятия. 20% суммы недостачи списываются за счет средств предприятия.

Отразить в бухгалтерском учете предприятия.

Решение. 1. Первоначальная стоимость ноутбука списывается на субсчет 01/2 «Выбытие основных средств»:

Дт 01/2 (А+) Кт 01/1 (А-) 1 720

2. Фактически начисленная амортизация списывается на субсчет 01/2, уменьшая первоначальную стоимость объекта основных средств – ноутбука:

Дт 02 (А+) Кт 01/2 (А-) 430

3. Отражается списание остаточной стоимости ноутбука ($1\ 720 - 430 = 1\ 290$ рублей) при выявлении его недостачи в ходе инвентаризации:

Дт 94 (А+) Кт 01/2 (А-) 1 290

По дебету счета 94 (А+) отражено возникновение у предприятия дебиторской задолженности, т.е. недостачи, которая впоследствии будет возмещена либо виновными лицами, либо за счет иных источников.

4. Добавочная стоимость, образовавшаяся в результате ранее проведенных переоценок ноутбука в размере 1 100 рублей, переносится на нераспределенную прибыль:

Дт 83 (П-) Кт 84 (П+) 1 100

5. 80% остаточной стоимости недостающего ноутбука ($80\% \times 1\ 290 = 1\ 032$ рублей) по решению суда списываются на лицо, виновное в недостаче:

Дт 73/2 (А+) Кт 94 (А-) 1 032

По кредиту счета 94 (А-) отражается списание части стоимости недостающего объекта (дебиторской задолженности предприятия) на виновное лицо (73/2 (А+)), которое обязано возместить указанную часть недостачи.

6. Произведено удержание 400 рублей из заработной платы работника в счет погашения недостачи:

Дт 70 (П-) Кт 73/2 (А-) 400

По дебету счета 70 (П-) учитывается уменьшение кредиторской задолженности предприятия перед работником по начисленной, но еще не выплаченной ему заработной плате, на сумму взыскиваемой недостачи.

По кредиту субсчета 73/2 (А-) отражается погашение работником части задолженности предприятию в связи с удержанием суммы недостачи из его заработной платы, т.е. уменьшение дебиторской задолженности предприятия.

7. Работником в кассу внесена оставшаяся сумма денежных средств в счет полного погашения недостачи ($1\ 032 - 400 = 632$ рублей):

Дт 50 (А+) Кт 73/2 (А-) 632

По кредиту субсчета 73/2 (А-) отражается окончательное погашение работником задолженности предприятию по возмещению недостачи.

8. На внереализационные расходы предприятия относятся 20% остаточной стоимости недостающего ноутбука ($20\% \times 1\ 290 = 258$ рублей):

Дт 91/4 (П-) Кт 94 (А-) 258

По дебету субсчета 91/4 (А+) учитывается увеличение внереализационных расходов предприятия в связи со списанием в их состав части дебиторской задолженности (94 (А-)) – недостачи, выявленной в ходе инвентаризации.

9. В конце отчетного периода определяется финансовый результат от списания ноутбука в результате недостачи. Полученный финансовый результат (в данном случае – убыток) переносится с кредита субсчета 91/5 в дебет счета 99:

Дт 99 (П-) Кт 91/5 (П+) 258

5.8 Учет амортизации основных средств

Любые объекты основных средств, кроме земли, подвержены износу. Износ основных средств – это потеря ими потребительских свойств как в процессе эксплуатации, так и при бездействии. Износ может быть:

- физическим – происходит при непосредственном воздействии окружающей среды;
- моральным – происходит при появлении на рынке аналогичных объектов, но по более низким ценам или с улучшенными характеристиками.

Основные средства используются в организации длительный период. Процесс постепенного переноса стоимости основных средств на себестоимость производимой продукции (товаров, работ, услуг) и накопление таким образом денежных средств для замены изношенных долгосрочных активов называется **амортизацией**. Амортизация начисляется по объектам основных средств ежемесячно с применением способов, разрешенных законодательством Республики Беларусь. Организация имеет право самостоятельно выбирать способ начисления амортизации по каждому объекту основных средств или группе однородных объектов основных средств. Выбранный способ закрепляется в учетной политике организации и может пересматриваться только в начале нового отчетного года, причем с обязательным отражением в учетной политике.

Для начисления амортизации согласно действующему законодательству и своей учетной политике предприятие может применять один из **трех способов**:

- 1) линейный;
- 2) нелинейный (способ суммы чисел лет полезного использования; способ уменьшаемого остатка амортизируемой стоимости);
- 3) производительный.

Начисление амортизации осуществляется в соответствии с законодательством исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств, уста-

новленного срока полезного использования объектов, участвующих в предпринимательской деятельности, или нормативного срока службы объектов, не участвующих в предпринимательской деятельности, и выбранного способа начисления амортизации.

Амортизируемая стоимость (АС) – стоимость, от которой рассчитываются амортизационные отчисления. В зависимости от конкретных условий начисления амортизации и условий функционирования объектов, **амортизируемой стоимостью**, является:

- первоначальная (переоцененная) стоимость объектов;
- недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок (обесценения, восстановления 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. Организация вправе определить амортизируемую стоимость за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости объекта (т.е. оценочной величины, рассчитанной в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств, за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта).

Норма амортизации (НА) – показывает, сколько процентов от стоимости объекта ежемесячно (ежегодно) начисляется и включается в себестоимость продукции (товаров, работ, услуг) на протяжении нормативного срока службы (НСС) или срока полезного использования (СПИ) объекта. Норма амортизации округляется до 6 знаков после запятой.

НСС – срок эксплуатации объекта согласно его технической документации. Он может также определяться организацией по классификации амортизируемых основных средств. При различиях НСС в указанных источниках на 1 год и более, комиссия вправе определить НСС по сроку эксплуатации, указанному в технической документации организации-изготовителя.

СПИ – период, в течение которого использование объекта основных средств должно приносить предприятию доход. При отсутствии информации в технической документации или нормативной литературе предприятия могут сами устанавливать срок полезного использования объекта, исходя из его ожидаемого износа.

Для расчета нормы амортизации НСС и СПИ указываются в годах (соответствующем им количестве месяцев) в пределах между нижней и верхней границами диапазонов (с точностью до двух знаков после запятой), рассчитанных путем умножения НСС на понижающий или повышающий коэффициент, выбранный в зависимости от предполагаемых условий эксплуатации объекта.

Комиссия вправе принимать СПИ объектов основных средств равными по величине НСС соответствующих объектов.

Амортизация начисляется только в пределах НСС (СПИ) любого объекта, т.е. только до полной амортизации его первоначальной стоимости. После этого начисление амортизации данного объекта прекращаются, хотя он еще может использоваться в производстве.

Начисление амортизации по объектам основных средств может приостанавливаться в случае их нахождения на реконструкции и модернизации, или консервации.

Линейный способ начисления амортизации заключается в равномерном (по годам и месяцам) начислении амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств.

Сумма амортизационных отчислений за год и месяц рассчитывается по формулам:

$$A_{\text{год}} = \frac{AC \times HA}{100}$$
$$\text{где } HA = \frac{1}{\text{НСС (СПИ)}} 100(\%)$$

Нелинейный способ (метод суммы чисел лет и метод уменьшаемого остатка стоимости), в отличие от линейного, заключается в неравномерном (по годам) начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

Объектами применения этих методов

- являются: передаточные устройства, машины, механизмы, ЭВМ, оргтехника, транспорт и т.д.;

- НЕ являются: здания, сооружения, оборудование, транспорт со сроком службы до 3-х лет, уникальная техника, предметы интерьера, в том числе мебель.

В обоих нелинейных способах годовая и месячная суммы амортизационных отчислений по объекту рассчитываются исходя из амортизируемой стоимости (АС) и нормы амортизации (НА) по одним и тем же формулам:

$$A_{\text{год}} = \frac{AC \times HA}{100}$$
$$A_{\text{мес}} = \frac{A_{\text{год}}}{12}$$

При **методе суммы чисел лет** амортизируемая стоимость – это первоначальная (переоцененная) стоимость объекта, а при **методе уменьшаемого остатка стоимости** – это недоамортизированная стоимость. Отличие заключается также в расчете нормы амортизации.

При использовании **метода суммы чисел лет** годовая норма амортизации рассчитывается для каждого года в отдельности по формуле:

$$HA = \frac{ЧОЛ}{СЧЛ} 100 (\%)$$

где *ЧОЛ* – число лет, оставшихся до конца срока службы объекта;

СЧЛ – сумма чисел лет срока службы объекта.

ЧОЛ можно рассчитать по формуле:

$$\text{ЧОЛ} = \frac{\text{НСС(СПИ)} \times (\text{НСС(СПИ)} + 1)}{2}$$

При использовании **метода уменьшаемого остатка стоимости** годовая норма амортизации с течением времени не меняется (кроме последнего года, в

котором списывается остаточная (недоамортизированная) стоимость) и определяется исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения k (до 2,5 раз), принятого организацией:

$$НА = \frac{1}{НСС (СПИ)} \times k \times 100(\%)$$

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

$$А_{мес} = \frac{АС \times \text{Объем продукции}}{\text{Ресурс}}$$

Амортизационные отчисления для объектов основных средств, рассчитываемые с помощью линейного и нелинейных способов, начинают начисляться с первого числа месяца, следующего за вводом объекта в эксплуатацию, рассчитываемые производительным способом – с даты их ввода в эксплуатацию, начисляются до полного погашения стоимости объекта или его выбытия (включением в выбывающую группу).

В Типовом плане счетов для учета амортизации основных средств предусмотрен пассивный счет **02 «Амортизация основных средств»**. По кредиту счета **02** отражаются суммы начисленной амортизации по объектам основных средств (в зависимости от их назначения): Дт **20, 23, 25, 26, 44** Кт **02**.

По дебету счета **02** производится списание начисленной амортизации по объекту основных средств при его выбытии (продаже, безвозмездной передаче, списании, ликвидации): Дт **02** Кт **01**.

Кредитовое сальдо по счету 02 отражает сумму начисленной амортизации и обесценения основных средств, которые числятся на счете 01.

Пример 5.7. Стоимость станка, задействованного при производстве продукции, составляет 8 000 рублей. Нормативный срок службы согласно технической документации – 4 года. Ресурс станка – 20 000 изделий.

Требуется начислить амортизацию по станку:

- 1) линейным способом;
- 2) нелинейным способом (метод суммы чисел лет);
- 3) нелинейным способом (метод уменьшаемого остатка стоимости, $k=2$);
- 4) производительным способом.

Решение. 1. Линейный способ.

Рассчитаем годовую норму амортизации по формуле:

$$НА = \frac{1}{НСС} \times 100\% = \frac{1}{4} \times 100\% = 25\%$$

Тогда годовая и месячная суммы амортизации составят:

$$А_{год} = АС \times НА = 8\,000 \times 25\% = 2\,000 \text{ (рублей)}$$

$$А_{мес} = \frac{А_{год}}{12} = \frac{2\,000}{12} = 166,67 \text{ (рублей)}$$

Ежемесячно на сумму начисленной амортизации будет производиться бухгалтерская запись:

$$\text{Дт } 20 (A+) \text{ Кт } 02 (A-) \text{ } 166,67$$

2. Нелинейный способ (метод суммы чисел лет). Рассчитаем норму амортизации для каждого года по формулам:

$$\begin{aligned} \text{НА 1 год} &= \frac{\text{ЧОЛ}}{\text{СЧЛ}} \times 100\% = \frac{4}{1+2+3+4} \times 100\% = \frac{4}{10} \times 100\% = 40\% \\ \text{НА 2 год} &= \frac{\text{ЧОЛ}}{\text{СЧЛ}} \times 100\% = \frac{3}{1+2+3+4} \times 100\% = \frac{3}{10} \times 100\% = 30\% \\ \text{НА 3 год} &= \frac{\text{ЧОЛ}}{\text{СЧЛ}} \times 100\% = \frac{2}{1+2+3+4} \times 100\% = \frac{2}{10} \times 100\% = 20\% \\ \text{НА 4 год} &= \frac{\text{ЧОЛ}}{\text{СЧЛ}} \times 100\% = \frac{1}{1+2+3+4} \times 100\% = \frac{1}{10} \times 100\% = 10\% \end{aligned}$$

Тогда легко определить годовую и, соответственно, месячную сумму амортизации для каждого года.

Для *первого* года:

$$A \text{ 1 год} = AC \times \text{НА 1 год} = 8\,000 \times 40\% = 3\,200 \text{ (рублей)}$$

$$A \text{ 1 год/мес} = \frac{3\,200}{12} = 266,67 \text{ (рублей)}$$

$$\text{Дт 20 (A+)} \quad \text{Кт 02 (A-)} \quad 266,67$$

Для *второго* года:

$$A \text{ 2 год} = AC \times \text{НА 2 год} = 8\,000 \times 30\% = 2\,400 \text{ (рублей)}$$

$$A \text{ 2 год/мес} = \frac{2\,400}{12} = 200 \text{ (рублей)}$$

$$\text{Дт 20 (A+)} \quad \text{Кт 02 (A-)} \quad 200$$

Для *третьего* года:

$$A \text{ 3 год} = AC \times \text{НА 3 год} = 8\,000 \times 20\% = 1\,600 \text{ (рублей)}$$

$$A \text{ 3 год/мес} = \frac{1\,600}{12} = 133,33 \text{ (рублей)}$$

$$\text{Дт 20 (A+)} \quad \text{Кт 02 (A-)} \quad 133,33$$

Для *четвертого* года:

$$A \text{ 4 год} = AC \times \text{НА 4 год} = 8\,000 \times 10\% = 800 \text{ (рублей)}$$

$$A \text{ 4 год/мес} = \frac{800}{12} = 66,67 \text{ (рублей)}$$

$$\text{Дт 20 (A+)} \quad \text{Кт 02 (A-)} \quad 66,67$$

3. *Нелинейный способ (метод уменьшаемого остатка стоимости).*

Рассчитаем норму амортизации для первых 3-х лет по формуле:

$$\text{НА} = \frac{1}{\text{НСС (СПИ)}} \times k \times 100\% = \frac{1}{5} \times 2 \times 100\% = 40\%$$

Для *первого* года:

$$A \text{ 1 год} = AC \times \text{НА 1 год} = 8\,000 \times 40\% = 3\,200 \text{ (рублей)}$$

$$A \text{ 1 год/мес} = \frac{3\,200}{12} = 266,67 \text{ (рублей)}$$

$$\text{Дт 20 (A+)} \quad \text{Кт 02 (A-)} \quad 266,67$$

Для *второго* года:

$$\begin{aligned} A \text{ 2 год} &= (AC - A \text{ 1 год}) \times \text{НА 2 год} = (8\,000 - 3\,200) \times 40\% = 4\,800 \times 40\% \\ &= 1\,920 \text{ (рублей)} \end{aligned}$$

$$A \text{ 2 год/мес} = 1\,920 / 12 = 160 \text{ (рублей)}$$

$$\text{Дт 20 (A+)} \quad \text{Кт 02 (A-)} \quad 160$$

Для *третьего* года:

$$\begin{aligned} A \text{ 3 год} &= (AC - A \text{ 1 год} - A \text{ 2 год}) \times \text{НА} = (8\,000 - 3\,200 - 1\,920) \times 40\% = \\ &= 2\,880 \times 40\% = 1\,152 \text{ (рублей)} \end{aligned}$$

$$A \text{ 3 год/мес} = \frac{1\,152}{12} = 96 \text{ (рублей)}$$

$$\text{Дт 20 (A+)} \quad \text{Кт 02 (A-)} \quad 96$$

Для *четвертого* года:

$$A \text{ 4 год} = AC - A \text{ 1 год} - A \text{ 2 год} - A \text{ 3 год} = 8\,000 - 3\,200 - 1\,920 -$$

$$- 1\,152 = 1\,728 \text{ (рублей)}$$

$$A \text{ 4 год/мес} = \frac{1\,728}{12} = 144 \text{ (рублей)}$$

$$\text{Дт 20 (A+)} \text{ Кт 02 (A-)} 144$$

Для наглядности результаты расчета годовой суммы амортизации разными способами представим в виде таблицы:

| Год | Линейный способ | Метод суммы чисел лет | Метод уменьшаемого остатка |
|---------|-----------------|-----------------------|----------------------------|
| 1-й год | 2000 | 3 200 | 3 200 |
| 2-й год | 2000 | 2 400 | 1 920 |
| 3-й год | 2000 | 1 600 | 1 152 |
| 4-й год | 2000 | 800 | 1 728 |

4. Производительный способ.

Допустим, за первый месяц эксплуатации на станке было изготовлено 100 изделий. Рассчитаем сумму амортизации по станку за первый месяц:

$$A \text{ 1 мес} = \frac{AC}{\text{ресурс объекта}} \times \text{количество изделий, изготовленных в первом месяце} = \frac{8\,000 \times 100}{20\,000} = 40$$

$$\text{Дт 20 (A+)} \text{ Кт 02 (П+)} 40$$

Некоторые нормативные документы по теме

1. [Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств \(постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.12 г. № 26\).](#)
2. [Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов \(утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6\).](#)
3. [Инструкция о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования \(утверждена постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь, Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 05.11.2011 г. № 162/131/37 с изменениями\).](#)
4. [Указ Президента Республики Беларусь №622 от 20.10.2006 «О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования».](#)
5. [Постановление Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.11 №161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений».](#)

Задания для самостоятельной работы

5.1. Предприятием приобретен станок стоимостью 7 200 рублей (в том числе НДС 1 200 рублей). Сторонней транспортной организацией осуществлена доставка станка на предприятие 60 рублей (в том числе НДС 10 рублей). С расчетного счета предприятия перечислена поставщику стоимость станка, а транспортной организации – оплата за услуги по его доставке. Станок принят в эксплуатацию. Составьте бухгалтерские проводки и определите первоначальную стоимость станка.

5.2. Фирмой приобретено оборудование стоимостью 18 000 рублей (в том числе НДС 3 000 рублей). С расчетного счета перечислена поставщику стоимость оборудования. За разгрузку оборудования начислено рабочим фирмы 40 рублей. Произведены отчисления от фонда заработной платы. Оборудование введено в эксплуатацию. Составьте проводки. Определите первоначальную стоимость оборудования.

5.3. Приобретено оборудование стоимостью 15 600 рублей (в том числе НДС 2 600 рублей). С расчетного счета перечислена поставщику стоимость оборудования. За разгрузку оборудования поставщиком выставлен счет 177 рублей (в том числе НДС 29,50 рублей). Оборудование введено в эксплуатацию. Составьте проводки. Определите первоначальную стоимость оборудования.

5.4. На балансе предприятия числится производственное оборудование стоимостью 8 400 рублей. Сумма амортизации по этому оборудованию составляет 2 600 рублей. Произведена переоценка оборудования индексным методом на 1 января 2017 года. Коэффициент переоценки 1,05. Определите переоцененную, остаточную и добавленную стоимости производственного оборудования и отразите результаты переоценки бухгалтерскими записями, учитывая, что обесценивание ранее не производилось.

5.5. Первоначальная стоимость автомобиля, находящегося на балансе предприятия, составляет 21 200 рублей. Сумма накопленной по нему амортизации 2 400 рублей. Стоимость аналогичного нового автомобиля 10 000 евро. Курс НБ РБ на 31 декабря 1 евро = 2,5 рубля. Произведите переоценку методом пересчета валютной стоимости. Определите переоцененную, остаточную и добавленную стоимости автомобиля и отразите результаты переоценки бухгалтерскими записями, с учетом того, что обесценивание ранее не производилось.

5.6. Первоначальная стоимость станка, находящегося на балансе предприятия, составляет 2 400 рублей. Сумма накопленной по нему амортизации - 510 рублей. По результатам переоценки прямым методом стоимость (переоцененная) станка составила 3 000 рублей. Рассчитайте остаточную стоимость станка и отразите результаты переоценки бухгалтерскими записями, с учетом того, что обесценивание ранее не производилось.

5.7. Первоначальная стоимость ноутбука, находящегося на балансе организации, составляет 2 980 рублей. Сумма накопленной по нему амортизации 1 340 рублей. По результатам переоценки прямым методом стоимость (переоцененная) ноутбука составила 2 240 рублей. Рассчитайте остаточную стоимость ноутбука и отразите результаты переоценки бухгалтерскими записями, с учетом того, что дооценка этого объекта ранее не производилось.

5.8. Предприятие по решению комиссии списывает оборудование первоначальной стоимостью 1 430 рублей, пришедшее в негодность. Сумма добавочного капитала по результатам ранее проведенных переоценок 30 рублей. Начисленная амортизация по оборудованию к моменту списания составляет 1 345 рублей. При ликвидации: произведен демонтаж оборудования, за который начис-

лена зарплата рабочим предприятия 110 рублей и отчисления от ФСЗН по действующим ставкам; оприходован лом от ликвидируемого оборудования стоимостью 75 рублей. Отрадите данные операции бухгалтерскими записями.

5.9. Организация продает копировально-множительный аппарат, бывший в эксплуатации. Отпускная цена аппарата 900 рублей (в том числе НДС 150 рублей). Переоцененная стоимость 1 700 рублей. Сумма добавочного капитала по ранее проведенным переоценкам 100 рублей. Сумма накопленной к моменту продажи амортизации по нему составляет 878,30 рублей. Покупателем на расчетный счет организации внесена предоплата 100%. Погрузка, разгрузка и доставка копировально-множительного аппарата осуществлялась силами покупателя. Отрадите процесс продажи компьютера бухгалтерскими записями.

5.10. В ходе проведения инвентаризации выявлена недостача компьютера первоначальной стоимостью 1 540 рублей. Амортизация, начисленная к моменту обнаружения недостачи, составляет 1 220 рублей. Сумма добавочного капитала по ранее проведенным переоценкам 40 рублей. По решению суда 90% от суммы недостачи возмещает материально ответственное лицо – работник предприятия, путем удержания из заработной платы. 10% суммы недостачи списываются на расходы предприятия. Отрадите операции бухгалтерскими записями.

5.11. В ходе проведения инвентаризации комиссией выявлена недостача металлорежущего станка переоцененной стоимостью 5 210 рублей. Материально-ответственное лицо – начальник цеха в добровольном возмещении недостачи отказал. Судом также было отказано во взыскании с него. К моменту проведения инвентаризации сумма амортизационных отчислений по станку составила 3 205 рублей. Сумма добавочного капитала по ранее проведенным переоценкам 40 рублей. Отрадите операции бухгалтерскими записями.

5.12. Стоимость компьютера в кабинете директора предприятия – 3 000 рублей. СПИ = 5 лет. Начислите амортизацию по объекту основных средств линейным способом. Отрадите начисление амортизации бухгалтерскими записями.

5.13. Стоимость копировально-множительного аппарата в пункте ксерокопирования – 3 850 руб. СПИ = 7 лет. Начислите амортизацию по объекту основных средств линейным и нелинейными способами (коэффициент ускорения = 2). Представьте размеры годовых сумм амортизации разными методами в виде таблицы. Отрадите начисление бухгалтерскими записями.

5.14. Стоимость шлифовального станка 5 000 рублей. НСС = 5 лет. Начислите амортизацию по станку линейным и нелинейными способами (коэффициент ускорения = 1,5). Представьте размеры годовых сумм амортизации разными методами в виде таблицы. Отрадите начисление амортизации бухгалтерскими записями.

5.15. Стоимость грузового автомобиля, находящегося в собственности мебельной фабрики и используемого для доставки продукции потребителям – 20 000 рублей. СПИ = 10 лет. Возможный пробег – 500 000 км. Начислите амортизацию по автомобилю: 1) линейным способом; 2) производительным способом, учитывая, что за первый месяц пробег автомобиля составил 2 000 км, а за второй 5 000 км. Отрадите начисление амортизации бухгалтерскими записями.

ТЕМА 6 УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

6.1 Понятие и классификация нематериальных активов

Под *нематериальными активами (НМА)* для целей бухгалтерского учета понимаются активы, не имеющие материально-вещественной формы, при выполнении следующих условий признания:

- активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации; активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование;
- организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;
- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Созданный в организации веб-сайт принимается к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива если организацией дополнительно к перечисленному предполагается завершение его создания.

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

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

При отсутствии любого из указанных критериев произведенные затраты не признаются нематериальными активами и являются расходами организации.

Не учитываются в составе нематериальных активов:

- долгосрочные активы, принятые к бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации, а также активов, входящих в выбывающие группы, принятые к бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации;
- деловая репутация (гудвилл).

К нематериальным активам **относятся** имущественные права:

1. в отношении **объектов интеллектуальной собственности**:

✓ **объектов авторского права**, включая литературные, драматические, музыкально-драматические, музыкальные, аудиовизуальные, фотографические и иные произведения, компьютерные программы, базы данных или их экземпляры, приобретенные по лицензионным (авторским) договорам или иным основаниям, предусмотренным законодательством, иные объекты авторского права;

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

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

✓ **иных объектов интеллектуальной собственности**;

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

3. в отношении **иных объектов**.

К нематериальным активам **не относятся**:

✓ интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду;

✓ затраты, связанные с созданием организации;

✓ затраты на маркетинговые исследования;

✓ товарные знаки и знаки обслуживания, за исключением полученных при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса;

✓ названия публикуемых изданий;

✓ клиентская база, созданная организацией;

✓ экземпляры произведений, содержащихся на любых носителях, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, приобретаемые и используемые в деятельности организации;

✓ иные объекты и затраты в соответствии с законодательством.

Нематериальные активы классифицируют *по их видам*:

1) *программное обеспечение* для ЭВМ и компьютерные базы данных;

2) *лицензия* – право заниматься определенным видом деятельности, получаемое на основе разрешения компетентных органов;

3) *патент* – свидетельство, выданное компетентным государственным органом, закрепляющее за собственником исключительное право на запатентованное техническое решение;

4) *авторское право* – исключительное право на использование произведений искусства, литературы, науки;

- 5) *право пользования природными ресурсами* (земельными участками, лесными насаждениями, полезными ископаемыми);
- 6) *товарный знак (торговая марка)* – объект промышленной собственности, представляющий собой словесное, изобразительное, комбинированное или иное обозначение на товаре или упаковке, проставляемое производственными и торговыми предприятиями и позволяющее различать товары разных юридических лиц или индивидуальных предпринимателей;
- 7) *ноу-хау* – новые идеи и решения технического, организационного, служебного или коммерческого характера, подтвержденные юридическими документами, но являющиеся коммерческой тайной;
- 8) прочие нематериальные активы.

6.2 Оценка нематериальных активов

Для учета нематериальных активов предусмотрены следующие *виды оценки (стоимости)*: первоначальная, переоцененная, остаточная и текущая рыночная стоимость.

Первоначальная стоимость – стоимость, по которой актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива.

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

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

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

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

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

Первоначальная стоимость нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации как излишки, определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных

активов (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Переоцененная стоимость – стоимость нематериального актива после его переоценки.

Порядок переоценки и обесценивания нематериальных активов осуществляется аналогично переоценке и обесцениванию основных средств.

Остаточная стоимость – разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью нематериального актива и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесцениения.



В бухгалтерском учете нематериальные активы учитываются по первоначальной стоимости, а в бухгалтерском балансе отражаются по остаточной стоимости.

Текущая рыночная стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации нематериального актива в текущих рыночных условиях.

6.3 Документальное оформление движения нематериальных активов

Для правильного и точного учета нематериальных активов необходимо своевременно оформлять операции по их поступлению, движению и выбытию соответствующими первичными документами:

- при поступлении нематериальных активов – актом о приеме нематериальных активов;
- при выбытии нематериальных активов – актом о списании нематериальных активов.

Права организации на объект нематериальных активов должны подтверждаться соответствующими лицензиями, патентами, свидетельствами о регистрации торговой марки или товарного знака и т.д.

Прием и документальное оформление приобретенных организацией нематериальных активов осуществляется в следующем порядке:

- 1) приказом руководителя организации создается комиссия, которая будет принимать объект нематериальных активов;
- 2) комиссия оформляет поступление объекта актом о приеме нематериальных активов, который составляется в одном экземпляре и подписывается всеми членами комиссии;
- 3) к акту прилагается поступившая документация по объекту;
- 4) акт о приеме нематериальных активов утверждается руководителем организации;
- 5) все перечисленные документы передаются в бухгалтерию организации для постановки объекта нематериальных активов на учет.

При выявлении неучтенных объектов нематериальных активов (или, наоборот, при выявлении их недостачи) в ходе инвентаризации, инвентаризационной комиссией составляется акт с подробным описанием обнаруженного излишка (недостачи).

На каждый объект нематериальных активов по данным первичных документов бухгалтером открывается отдельная инвентарная карточка учета нематериальных активов.

6.4 Учет поступления и выбытия нематериальных активов

Нематериальные активы могут поступать в организацию по разным направлениям и принимаются к учету по первоначальной стоимости:

- в результате создания и разработки самой организацией (по сумме затрат на создание и разработку и т.п.);
- в результате покупки (по сумме фактических расходов на приобретение);
- в качестве взносов учредителей в уставный фонд (например, путем взаимного согласования стоимости объекта или по оценке экспертной комиссии);
- как излишки, выявленные в результате инвентаризации (по оценке экспертной комиссии);
- безвозмездно в пределах одного собственника (по оценке экспертной комиссии, по остаточной стоимости и др.);
- безвозмездно от иных юридических и физических лиц (например, по рыночной стоимости на дату принятия к учету).

Бухгалтерский учет нематериальных активов аналогичен учету основных средств. Для формирования первоначальной стоимости вводимых в эксплуатацию объектов нематериальных активов все фактические затраты по их созданию, приобретению и вводу в эксплуатацию изначально отражаются по дебету активного счета **08 «Вложения в долгосрочные активы»** (субсчета **08/6 «Приобретение и создание нематериальных активов»** и **08/9 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических затрат»**).

По дебету счета **08/6** отражается первоначальная стоимость нематериальных активов:

- на сумму затрат на создание и разработку: Дт **08/6 (08/9)** Кт **70, 69/1, 76** и др.;
- на сумму фактических расходов на приобретение и установку: Дт **08/6 (08/9)** Кт **60, 70, 69/1, 76** и др.;
- на стоимость объекта, безвозмездно поступившего от юридических и физических лиц, по которому начисляется амортизация: Дт **08** Кт **98**;
- на стоимость объекта, безвозмездно поступившего от юридических и физических лиц, по которому не начисляется амортизация: Дт **08** Кт **91/1**;

После того, как первоначальная стоимость объекта нематериальных активов сформирована и объект введен в эксплуатацию, его первоначальная стоимость отражается на счете **04 «Нематериальные активы»**: Дт **04** Кт **08/6 (08/9)**.

Активный счет **04 «Нематериальные активы»** предназначен для учета наличия и движения нематериальных активов организации, а также для отражения информации о научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работах, признанных нематериальными активами. Для более детального учета нематериальных активов по их видам к счету **04** могут открываться субсчета.

По дебету счета 04 отражается первоначальная стоимость нематериальных активов:

- введенных в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке: Дт 04 Кт 08/6 (08/9);
- полученных организацией от ее обособленных подразделений: Дт 04 Кт 79;
- выявленных как излишки при проведении инвентаризации: Дт 04 Кт 91/1.

По кредиту счета 04 отражается выбытие нематериальных активов. Для этого к счету 04 открывается субсчет 04/9 «Выбытие нематериальных активов».

Как и в случае выбытия основных средств, выбытие нематериальных активов отражается по их остаточной стоимости. Для ее определения по дебету субсчета 04/9 списывается первоначальная стоимость выбывающего объекта нематериальных активов (Дт 04/9 Кт 04), по кредиту – начисленная по нему амортизация (Дт 05 Кт 04/9).

Рассчитанная таким образом остаточная стоимость списывается по кредиту субсчета 04/9 в зависимости от направлений выбытия объекта нематериальных активов:

- продажа, если это не основной вид деятельности предприятия: Дт 91/4 Кт 04/9;
- передача в уставный фонд других организаций: Дт 06 Кт 04/9;
- списание вследствие морального износа: Дт 91/4 Кт 04/9;
- списание недостачи объекта: Дт 94 Кт 04/9;
- безвозмездная передача сторонней организации: Дт 91/4 Кт 04/9;
- безвозмездная передача в пределах одного собственника: Дт 79 Кт 04/9.

При этом начисляется НДС в бюджет:

- в случае продажи (или списания) – от продажной стоимости реализуемых (списываемых) нематериальных активов: Дт 91/2 Кт 68/2;
- в случае безвозмездной передачи иным субъектам хозяйствования – от остаточной стоимости: Дт 91/4 Кт 68/2.

В случае безвозмездной передачи в пределах одного собственника НДС не начисляется.

При продаже объектов нематериальных активов для них может устанавливаться цена реализации, отличная от остаточной стоимости.

Сумма числящегося по выбывающим нематериальным активам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных нематериальных активов, отражается записями: Дт 83 Кт 84

Пример 6.1. Организацией приобретена компьютерная программа «1С : Бухгалтерия 8.0» стоимостью 7 200 рублей (в том числе НДС – 1 200 рублей). Согласно условиям договора, оплата поставщику произведена после успешной установки и тестирования программы. Затраты на ввод программы в эксплуатацию составили:

- 1) заработная плата штатному инженеру-программисту за установку и тестирование программы – 50 рублей;

2) отчисления от фонда заработной платы (ФЗП) по действующим ставкам.

Программа введена в эксплуатацию.

Требуется отразить хозяйственные операции бухгалтерскими записями и определить первоначальную стоимость программы.

Решение. 1. От поставщика поступила программа «1С : Бухгалтерия 8.0». При этом в учете организации отражается ее стоимость (без НДС):

Дт 08/6 (А+) Кт 60 (П+) 6 000

По дебету субсчета 08/6 (А+) отражено увеличение стоимости долгосрочных активов организации, в связи с поступлением нового объекта нематериальных активов - компьютерной программы «1С : Бухгалтерия 8.0».

По кредиту счета 60 (П+) отражено появление у организации кредиторской задолженности за полученную, но еще не оплаченную поставщику программу.

2. В учете организации отражается НДС, включенный в стоимость приобретенной компьютерной программы:

Дт 18 (А+) Кт 60 (П+) 1 200

Штатному программисту организации начислена заработная плата за установку и тестирование программы:

Дт 08/6 (А+) Кт 70 (П+) 50

По кредиту счета 70 (П+) отражено появление у организации кредиторской задолженности перед программистом, которому заработная плата уже начислена, но еще не выплачена.

3. Начислены отчисления в Фонд социальной защиты населения (34% от ФЗП), которые отнесены в затраты по вводу программы в эксплуатацию:

Дт 08/6 (А+) Кт 69/1 (П+) 17

По дебету субсчета 69/1 (П+) отражено формирование у предприятия кредиторской задолженности перед ФСЗН по уже начисленным, но еще не перечисленным отчислениям.

4. Начислены отчисления в Белгосстрах (1% от ФЗП) по страхованию рабочих от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые включены в затраты по вводу программы в эксплуатацию:

Дт 08/6 (А+) Кт 76/2 (П+) 0,50

По дебету субсчета 76/2 (П+) отражено формирование у организации кредиторской задолженности перед Белгосстрахом по уже начисленным, но еще не перечисленным отчислениям.

5. Поставщику с расчетного счета организации перечислена стоимость компьютерной программы:

Дт 60 (П-) Кт 51 (А-) 7 200

По счету 60 (П-) отражено погашение кредиторской задолженности организации перед поставщиком по оплате компьютерной программы.

6. Программа «1С : Бухгалтерия 8.0» принята в эксплуатацию. Ее первоначальная стоимость (6 000 + 50 + 17 + 0,50 = 6 067,50 рублей) списана с кредита субсчета 08/6 в дебет счета 04:

Дт 04 (А+) Кт 08/6 (А-) 6 067,50

Пример 6.2. Автор безвозмездно передал литературному издательству право на публикацию своего романа сроком 2 года. Стоимость переданного права согласно оценке комиссии, с учетом рыночных цен, составляет 9 500 рублей. Отразить принятие права на публикацию романа к бухгалтерскому учету издательства.

Решение. 1. Передача автором права на публикацию своего романа издательству:

Дт 08/6 (А+) Кт 98 (П+) 9 500

2. Оприходование издательством полученного права:

Дт 04 (А+) Кт 08/6 (А-) 9 500

Примечание. В дальнейшем, ежемесячно в течение двух лет (срок полезного использования права) будут производиться бухгалтерские записи:

• начисление амортизации по данному праву (на сумму начисленной в отчетном месяце амортизации): **Дт 20 Кт 05;**

• списание в состав внереализационных доходов издательства части стоимости безвозмездно полученного права на публикацию романа (на сумму начисленной в отчетном месяце амортизации): **Дт 98 Кт 91/1.**

Пример 6.3. На балансе организации числится объект нематериальных активов – право на объект интеллектуальной собственности первоначальной стоимостью 3 440 рублей. Руководством принято решение реализовать данный объект по цене реализации 2 320 рублей. Амортизация, начисленная к моменту реализации, составляет 2 064 рублей. Сумма числящегося по выбывающему нематериальному активу добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок, составляет 500 рублей. Покупателем на расчетный счет организации перечислена предоплата 100%. Необходимо отразить процесс продажи объекта нематериальных активов бухгалтерскими записями.

Решение. 1. На расчетный счет организации поступила предоплата 100%:

Дт 51 (А+) Кт 62 (П+) 2 320

По кредиту счета 62 (П+) отражено формирование у предприятия кредиторской задолженности перед покупателем: предоплата от покупателя уже поступила, но обязательство по передаче ему объекта нематериальных активов еще не выполнено.

2. Первоначальная стоимость продаваемого объекта нематериальных активов списана на субсчет 04/9 «Выбытие нематериальных активов»:

Дт 04/9 (А+) Кт 04/4 (А-) 3 440

3. Фактически начисленная амортизация по объекту нематериальных активов списана на субсчет 04/9 «Выбытие нематериальных активов»:

Дт 05 (А+) Кт 04/9 (А-) 2 064

4. Остаточная стоимость объекта нематериальных активов относится на прочие расходы по инвестиционной деятельности (3 440 – 2 064 = 1 376 рублей):

Дт 91/4 (П-) Кт 01/2 (А-) 1 376

5. Начислен НДС в бюджет – 20% от продажной стоимости права на объект интеллектуальной собственности:

Дт 91/3 (П-) Кт 68/2 (П+) 464

6. Сумма числящегося по выбывающему нематериальному активу добавочного фонда – 500 рублей, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок, переносится на нераспределенную прибыль:

Дт 83 (П–) Кт 84 (П+) 500

7. Объект нематериальных активов передан покупателю:

Дт 62 (П–) Кт 91/1 (П+) 2 320

По дебету счета 62 (П–) отражено погашение кредиторской задолженности перед покупателем по передаче ему объекта нематериальных активов.

8. В конце отчетного периода подсчитывается финансовый результат от продажи объекта нематериальных активов как разница между суммами кредитовых и дебетовых оборотов счета 91 ($2\ 320 - 1\ 376 - 464 = 480$ рублей).

Полученный финансовый результат (в данном случае прибыль) переносится с дебета субсчета 91/11 в кредит счета 99:

Дт 91/11 (П–) Кт 99 (П+) 480

6.5 Учет амортизации нематериальных активов

Нематериальные активы, как и основные средства, подвержены износу. Но только моральному. Поэтому для возмещения их стоимости организациям также разрешено применять механизм амортизации, то есть переносить стоимость объекта нематериальных активов на себестоимость выпускаемой продукции (товаров, работ, услуг) *в течение срока полезного использования* (нормативного срока службы для объектов, не используемых в предпринимательской деятельности) линейным, нелинейными или производительным способами. Выбранный способ начисления амортизации по каждому объекту нематериальных активов (или их группам) отражается в учетной политике. Амортизационные отчисления начинают начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию, и начисляются до полного погашения стоимости объекта или его выбытия (продажи, безвозмездной передачи, списания). Срок полезного использования нематериальных активов может быть определен как:

- срок действия лицензии, патента и т.д.;
- предполагаемый срок использования, в течение которого объект нематериальных активов будет приносить организации доход.

Если срок полезного использования установить трудно, то его устанавливают следующим образом:

- до 40 лет – по товарным знакам и торговым маркам (в этом случае амортизация может начисляться только линейным способом);
- до 20 лет – по изобретениям и промышленным образцам, ноу-хау;
- до 10 лет – по другим объектам нематериальных активов, но не более сроков деятельности организации;
- экспертным путем.

Рекомендуется организациям при отсутствии в авторском договоре срока использования прав устанавливать его на срок не более 3 лет. Данная рекомендация основана на том, что при отсутствии в авторском договоре условия о сроке передачи прав договор может быть расторгнут автором по истечении 3 лет с даты

его заключения, если пользователь будет письменно уведомлен об этом не менее чем за 3 месяца до расторжения договора.

По некоторым объектам нематериальных активов амортизация может не начисляться. Например, по объектам, которые приносят предприятию постоянный доход или стоимость которых со временем не уменьшается, а увеличивается.

Типовым планом счетов для учета амортизации нематериальных активов предусмотрен пассивный счет **05 «Амортизация нематериальных активов»**.

По кредиту счета **05** отражаются суммы начисленной амортизации по объектам нематериальных активов (в зависимости от их назначения): Дт **20, 23, 25, 26, 44** Кт **05**.

Если нематериальные активы не участвуют в производственной или предпринимательской деятельности, то начисление амортизации по ним производится за счет собственных источников: Дт **91/4** Кт **05**.

По дебету счета **05** производится списание начисленной амортизации по объекту при его выбытии: Дт **05** Кт **04/9**.

Кредитовое сальдо по счету 05 отражает сумму начисленной амортизации по нематериальным активам, которые числятся на счете 04.

Пример 6.4. Предприятие приобрело лицензию на международные грузоперевозки стоимостью 290 рублей. Срок действия лицензии – 10 лет. Необходимо начислить амортизацию по данному объекту нематериальных активов линейным способом.

Решение. Рассчитаем годовую норму амортизации по формуле:

$$НА = \frac{1}{СПИ} \times 100\% = \frac{1}{10} \times 100\% = 10\%$$

Годовая и месячная суммы амортизации составят:

$$А_{\text{год}} = 290 \times 10\% = 29,00 \text{ (рублей)}$$

$$А_{\text{мес}} = \frac{А_{\text{год}}}{12} = \frac{29,00}{12} = 2,42 \text{ (рублей)}$$

Ежемесячно на сумму амортизации будет производиться запись:

$$\text{Дт } 25 \text{ (A+)} \text{ Кт } 05 \text{ (A-)} 2,42$$

Пример 6.5. Литературным издательством приобретено право на публикацию мемуаров стоимостью 24 000 рублей и сроком 5 лет. Оговоренный тираж – 10 000 экземпляров. Начислить амортизацию: 1) линейным способом; 2) производительным способом, если известно, что за первый месяц отпечатано 2 800 экземпляров книги, а за второй – 3 200 экземпляров.

Отразить начисление амортизации бухгалтерскими проводками.

Решение. 1. Линейный способ.

Рассчитаем годовую норму амортизации по формуле:

$$НА = \frac{1}{СПИ} \times 100\% = \frac{1}{5} \times 100\% = 20\%$$

Годовая и месячная суммы амортизации составят:

$$А_{\text{год}} = 24\,000 \times 20\% = 4\,800 \text{ (рублей)}$$

$$А_{\text{мес}} = \frac{А_{\text{год}}}{12} = \frac{4\,800}{12} = 400 \text{ (рублей)}$$

Ежемесячно на сумму начисленной амортизации в учете будет производиться запись:

$$\text{Дт } 20 \text{ (A+)} \text{ Кт } 05 \text{ (A-)} 400$$

2. Производительный способ.

Рассчитаем сумму амортизации за первый месяц:

$$A_{1 \text{ мес}} = \frac{AC}{\text{ресурс объекта}} \times \text{число экземпляров, выпущенных в 1м месяце} = \frac{24\,000}{10\,000} \times 2800 = 6\,720 \text{ (руб.)}$$

Дт 20 (А+) Кт 05 (А-) 6 720

Сумма амортизации за второй месяц составит:

$$A_{2 \text{ мес}} = \frac{AC}{\text{ресурс объекта}} \times \text{число экземпляров, выпущенных в 2м месяце} = \frac{24\,000}{10\,000} \times 3200 = 7\,680 \text{ (руб.)}$$

Дт 20 (А+) Кт 05 (А-) 7 680

Некоторые нормативные документы по теме

1. [Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов \(утверждена Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 25 \(с изменениями\)\)](#).
2. [Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов \(утверждена постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь, Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6 с изменениями\)](#).

Задания для самостоятельной работы

6.1. Предприятием на условиях 100% предоплаты приобретена авторская разработка стоимостью 6 000 рублей (в том числе 1 000 рублей НДС). Оплачена консультация фирмы-разработчика – 480 рублей (в том числе 80 рублей НДС). Разработка внедрена в производство. Составьте бухгалтерские проводки и определите первоначальную стоимость авторской разработки.

6.2. ООО «Лакокраски Люкс» приобрело у научно-исследовательского центра право на использование новой технологии изготовления эмалей, устойчивых к высоким температурам. Стоимость права – 9 600 рублей (в том числе 1 600 рублей НДС). Предоплата – 100%. Технология внедрена в производство. Составьте бухгалтерские проводки и определите первоначальную стоимость приобретенного права на использование новой технологии.

6.3. Страховой компании разработчиком (физическим лицом) безвозмездно передана компьютерная программа прогнозирования страховых рисков. Рыночная стоимость программы – 5 840 рублей. Установленный СПИ – 8 лет. За установку и тестирование программы разработчику было дополнительно уплачено 820 рублей. Программа введена в эксплуатацию. Составьте бухгалтерские проводки и определите первоначальную стоимость программы.

6.4. Организацией приобретен товарный знак стоимостью 24 000 рублей (в том числе 4 000 рублей НДС). Условия оплаты согласно договору: 50% стоимости в качестве предоплаты, 50% после полной передачи прав новому владельцу. Юридической компании оплачены консультационные услуги по сопровождению покупки – 2 280 рублей (в том числе 380 рублей НДС). Товарный знак зарегистрирован новым правообладателем. Отрадите бухгалтерскими записями в учете организации приобретение товарного знака.

6.5. Издательство приобрело право публикации мемуаров стоимостью 20 000 рублей и сроком 5 лет. Планируемый тираж 100 000 экземпляров. Рассчитайте и начислите амортизацию: 1) линейным способом; 2) производительным способом, если известно, что за первый месяц отпечатано 12 000 экземпляров книги, а за второй – 15 000 экземпляров. Укажите бухгалтерские проводки.

6.6. Швейное ателье «Миледи» безвозмездно получило от другого швейного предприятия право на использование лекал свадебных платьев из новой коллекции. Рыночная стоимость данного права – 14 500 рублей. Срок полезного использования согласно оценке комиссии – 4 года. Амортизация начисляется линейным способом. Сопроводите бухгалтерскими записями поступление объектов нематериальных активов и списание их стоимости в состав доходов.

6.7. Транспортная организация приобрела лицензию на право заниматься розничной торговлей сроком на 1 год. Стоимость лицензии – 2 400 рублей. В течение указанного срока организация к осуществлению розничной торговли так и не приступила. Рассчитайте и начислите амортизацию лицензии линейным способом. Укажите соответствующие бухгалтерские записи.

6.8. Компания распродает свои активы, в том числе товарный знак стоимостью 4 800 рублей. Амортизация не начислялась. Добавочная стоимость – отсутствует. Товарный знак приобретен покупателем на условии 100% предоплаты. Сопроводите бухгалтерскими записями процесс продажи объекта.

6.9. На балансе предприятия находится объект нематериальных активов – право на технологическую разработку стоимостью 9 154 рублей. Руководством принято решение реализовать данное право по цене реализации 8 310 рублей. Амортизация, начисленная к моменту реализации, составляет 1 906 рублей. Добавочная стоимость объекта – 850 рублей. Покупатель произвел оплату на расчетный счет предприятия после передачи прав на объект нематериальных активов. Отрадите процесс продажи бухгалтерскими записями.

6.10. Организация приняла решение списать находящуюся на балансе компьютерную программу «Lingvo 11» по истечении срока действия лицензии. Первоначальная стоимость программы – 147 рублей. Амортизация, начисленная к моменту списания, составляет 139,55 рублей. Добавочная стоимость объекта – 550 рублей. Отрадите процесс списания бухгалтерскими записями.

6.11. В ходе проведения инвентаризации в компьютерном центре выявлена недостача – диск с лицензионной программой «Microsoft Office 2011» стоимостью 680 рублей. Добавочная стоимость объекта – 50 рублей. Виновным лицом признан системный администратор, который добровольно возместил ущерб, внося денежные средства на расчетный счет центра. Отрадите недостачу и ее возмещение бухгалтерскими записями.

6.12. В ходе проведения инвентаризации комиссией обнаружена недостача объекта нематериальных активов. Первоначальная стоимость объекта – 2 237 рублей. Амортизация, начисленная к моменту обнаружения недостачи, составляет 1 548 рублей. Добавочная стоимость объекта – 150 рублей. Виновное лицо установлено, однако судом отказано во взыскании с него. Отрадите недостачу и ее возмещение бухгалтерскими записями.

ТЕМА 7 УЧЕТ ЗАПАСОВ

7.1 Понятие и классификация запасов

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.

К запасам относятся:

- сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара (далее – материалы);
- инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления (далее – отдельные предметы в составе средств в обороте);
- животные на выращивании и откорме;
- незавершенное производство;
- готовая продукция;
- товары.

7.2 Оценка запасов

Запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость запасов, приобретенных за плату, определяется в сумме фактических затрат организации на приобретение.

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.

При отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

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

Применение одного из перечисленных способов по группе (виду) запасов производится в течение года и определяется в учетной политике организации.

Учет производственных запасов зависит от способа их оценки.

Следует различать следующие **виды стоимости (оценки)** производственных запасов:

1. **Покупная стоимость** – это цена, по которой поставщик реализует свою продукцию (без НДС).

2. **Фактическая стоимость** – это сумма всех фактических затрат на изготовление, заготовление и приобретение производственных запасов, включая их покупную стоимость, расходы по доставке, погрузке/разгрузке, сопровождению, таможенные пошлины и другие расходы, *не включая НДС*.

При приобретении производственные запасы учитываются по их фактической стоимости.



Фактическая стоимость = покупная стоимость + сопутствующие расходы.

3. **Цена приобретения (фактурная, закупочная стоимость)** – это стоимость, по которой материалы приобретаются у поставщиков (включая НДС). Она отражена в счетах-фактурах или других сопроводительных документах организации-поставщика.



Цена приобретения (фактурная, закупочная стоимость) = покупная стоимость + НДС.

Оценка запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии.

При выбытии запасов их стоимость, числящаяся в бухгалтерском учете организации, должна быть признана в качестве расходов в том отчетном периоде, в котором признаются соответствующие доходы.

В зависимости от вида запасов, порядка их приобретения и использования единицей бухгалтерского учета запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа.

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**, созданного за счет финансовых результатов организации и учтенного на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Для это производятся следующие бухгалтерские записи:

• на сумму уценки фактической себестоимости запасов до чистой стоимости реализации: **Дт 90/10 Кт 14;**

• при списании материалов, по которым образован резерв, на сумму восстанавливаемого резерва на конец отчетного периода: **Дт 14 Кт 90/7.**

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается на величину разницы между чистой стоимостью реализации и фактической себестоимостью запасов, если последняя выше чистой стоимости реализации. Чистая стоимость реализации определяется по каждой единице запасов или по группе запасов путем вычитания из ожидаемой цены реализации ожидаемых расходов на завершение производства и (или) реализацию. При определении чистой стоимости реализации учитываются изменения цены или себестоимости запасов, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания отчетного периода, если эти события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода.

Материалы, предназначенные для использования в производстве продукции, не уцениваются до уровня ниже их себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается реализовать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости.

В каждом последующем периоде пересматривается чистая стоимость реализации запасов. Если чистая стоимость реализации запасов, которые ранее были уценены и числятся в запасах на конец отчетного периода, в дальнейшем увеличивается, списанная ранее сумма сторнируется (в пределах суммы первоначальной уценки) таким образом, чтобы новая фактическая себестоимость материалов соответствовала наименьшей из фактической себестоимости или пересмотренной возможной чистой стоимости реализации.

7.3 Документальное оформление материалов

Приобретенные за плату материалы поступают на предприятие на основании договоров поставки. Эти договоры подписываются руководителями предприятия-поставщика и предприятия-покупателя и содержат информацию о наименовании и количестве поставляемой продукции, сроках и порядке поставки, иных взаимных обязательствах участников сделки.

При отгрузке материалов поставщик выписывает и передает (или высылает) покупателю следующие документы:

- расчетно-платежные (платежное требование, платежное требование-поручение, счет или счет-фактура) служат основанием для расчета за поставленные материалы, передаются в бухгалтерию или обслуживающий банк предприятия-покупателя для перечисления денежных средств поставщику;
- сопроводительные (товарная или товарно-транспортная накладная, спецификация, сертификат, качественное удостоверение и т.д.) подтверждают количество и качество груза.

Счет-фактура выписывается бухгалтерией предприятия-поставщика покупателю, если оплата предшествует передаче продукции. В ней содержится информация о стоимости материалов по покупной цене, цена за единицу продукции без НДС, сумма НДС и другие сведения. Счет-фактура является комбинированным товарным, расчетно-платежным документом и налоговым свидетельством. *Товарная накладная* выписывается покупателю отделом сбыта предприятия-по-

ставщика для получения материалов со склада, если их перемещение осуществляется без участия автомобиля. *Товарно-транспортная накладная* оформляется при перемещении материалов с участием транспортных средств. Она также выписывается отделом сбыта предприятия-поставщика и передается экспедитору (сопровождающему лицу) для получения груза со склада.

Документы от поставщика поступают на склад или в отдел снабжения организации-покупателя, как основание для приемки и принятия материалов к бухгалтерскому учету.

При приемке материалов принимающим лицом (как правило, кладовщиком) производится следующие действия:

- документы поставщика регистрируются в журнале учета поступающих грузов;
- проверяется соответствие данных из этих документов условиям договора поставки (ассортимент, цена и количество материалов, сроки отгрузки и другие условия поставки, предусмотренные договором);
- проверяется правильность расчетов в расчетных документах;
- в случае полного совпадения документы акцептуют (*акцепт* – согласие на оплату) и передают в бухгалтерию.

На все материалы, поступающие со стороны, на складе организации составляется приходный ордер. Если количество и качество поступивших материалов соответствует данным, указанным в документах поставщика (счете, накладной), вместо приходного ордера приемку разрешается оформлять проставлением на этих документах штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере. В этом случае заполняются реквизиты указанного штампа и ставится очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордере.

При перевозке грузов автотранспортом приемка поступающих материалов осуществляется на основе товарно-транспортной накладной, получаемой от грузоотправителя (при отсутствии расхождений между накладной и фактическими данными). Если при приеме фактически поступивших материалов обнаруживаются расхождения с данными сопроводительных документов поставщика, то вместо приходного ордера составляется акт о приемке материалов, на основании которого поставщику (или перевозчику) груза могут быть предъявлены претензии. При составлении акта должны присутствовать представитель поставщика (его доверенное лицо или независимый эксперт). Без этого возможные претензии к поставщику не принимаются.

Организация может получать материалы со склада или торговой точки поставщика через своих представителей. Для этого уполномоченному представителю выдаются соответствующие документы и доверенность на получение материалов. Полученные материалы представитель сдает на склад предприятия под расписку заведующего складом или кладовщика. Материалы, поступающие от своих цехов, оформляются накладными на внутреннее перемещение. Во всех приходных документах указывается, от кого поступил материал, на какой склад,

номенклатурный номер, наименование, количество, цена, сумма поступивших материалов, кем они сданы и кем приняты, дата и номер документа

Для хранения материалов предназначены специально оборудованные складские помещения. Ответственность за правильный прием, отпуск, документальный учет и сохранность материалов на складе возлагаются на соответствующих должностных лиц (заведующего складом, кладовщика и др.). С данными должностными лицами заключаются договоры о полной материальной ответственности.

При поступлении каждому виду материалов присваивается номенклатурный номер и на каждый вид открывается карточка складского учета. Все движения материалов фиксируются в этих карточках или книге складского учета - регистрах аналитического учета. По содержащимся в них данным материально ответственные лица составляют отчеты о движении материалов по их видам и местам хранения.

Все записи в карточках производятся *в натуральном выражении*. Ежедневно на основании первичных приходных и расходных документов в карточки вносятся данные о приходе и расходе материалов, причем после каждой записи подсчитывается их текущий остаток. Со склада все первичные документы по приходу и расходу материалов передаются в бухгалтерию, где учет осуществляется уже в денежном выражении. Для контроля за правильностью и точностью учета производственных запасов периодически проводится сверка данных их складского и бухгалтерского учета.

Под отпуском материалов в производство понимается их выдача со склада непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также отпуск материалов для управленческих нужд организации.

Отпуск материалов в производство организуется в соответствии с производственной программой предприятия и нормами расхода.

Расход материалов может оформляться следующими документами:

- лимитная (лимитно-заборная) карта – в случае, если материалы регулярно отпускаются в производство;
- требование – в случае разового отпуска какого-либо материала;
- комплектовочные ведомости;
- карты раскроя (в основном в легкой промышленности);
- и т.д.

Если материалы отпускаются за пределы предприятия, то оформляются товарные или товарно-транспортные накладные.

7.4 Учет поступления и движения материалов

Для учета материалов **Типовым планом счетов предназначены активные счета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и активно-пассивный счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».**

Активный счет **10 «Материалы»** предназначен для учета наличия и движения производственных запасов, принадлежащих предприятию.

По **дебету счета 10** отражается поступление производственных запасов по их *фактической стоимости*:

- в результате покупки (по сумме расходов на приобретение): **Дт 10 Кт 60**;
- запчасти и прочие материалы после ликвидации основных средств: **Дт 10 Кт 01/2**;
- запасы собственного изготовления (по сумме затрат на изготовление): **Дт 10 Кт 23**;
- от подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета (по сумме расходов на приобретение): **Дт 10 Кт 71**;
- от учредителей в качестве взносов в уставный фонд (по оценке экспертной комиссии): **Дт 10 Кт 75/1**;
- безвозмездно от юридических и физических лиц (по рыночной стоимости на дату принятия к учету): **Дт 10 Кт 98**;
- в качестве целевого финансирования (по рыночной стоимости на дату принятия к учету): **Дт 10 Кт 86**;
- излишки, выявленные в результате инвентаризации (по оценке экспертной комиссии): **Дт 10 Кт 91/7**.

По **кредиту счета 10** отражается выбытие или списание производственных запасов:

- передача в производство: **Дт 20 Кт 10**;
- передача на общепроизводственные, общехозяйственные нужды предприятия: **Дт 25, 26 Кт 10**;
- использование в процессе реализации продукции (товаров): **Дт 44 Кт 10**;
- передача в уставный фонд других организаций: **Дт 06 Кт 10**;
- продажа, если это не текущая деятельность предприятия: **Дт 90/10 Кт 10**;
- безвозмездная передача сторонней организации: **Дт 90/10 Кт 10**;
- списание недостач или порчи в результате стихийных бедствий: **Дт 90/10 Кт 10**;
- списание недостач или порчи объекта в иных случаях: **Дт 94 Кт 10**.

Дебетовое сальдо по счету 10 показывает остаток принадлежащих предприятию материалов на отчетную дату.

В зависимости от учетной политики предприятия поступление материалов от поставщиков может отражаться в учете *двумя способами*:

- 1) по фактическим ценам приобретения, когда все затраты, подлежащие включению в стоимость материалов, отражаются на счете 10;
- 2) по учетным ценам с использованием счетов 15 и (или) 16.

Если выбран и закреплен в учетной политике предприятия *первый способ*, то фактическая стоимость приобретения материалов (покупная цена и сопроводительные расходы без НДС) отражается на счете 10. При этом в учете производятся следующие записи:

- на стоимость поступивших от поставщиков материалов, услуг по их доставке и иных сопроводительных расходов без НДС (фактическая стоимость): **Дт 10 Кт 60**;
- на сумму предъявленного к оплате НДС: **Дт 18 Кт 60**;

• на сумму оплаты полученных материалов с расчетного счета предприятия (по цене приобретения): Дт 60 Кт 51.

Второй способ удобно применять в том случае, когда фактическую себестоимость материалов трудно определить к моменту их поступления. Например, если предприятие в своей деятельности использует разнообразные материалы, цены на которые могут меняться:

- в зависимости от того, у каких поставщиков они приобретаются;
- при изменении стоимости услуг по доставке;
- при непостоянстве величин иных расходов, включаемых в себестоимость приобретаемых материалов.

Поэтому в такой ситуации для складского учета приобретаемых материалов применяется условная оценка так называемая **«учетная цена»** (например, **плановая стоимость приобретения**). Она складывается из предполагаемой покупной стоимости материалов и предполагаемых расходов на их заготовление и доставку. Учетная цена рассчитывается для каждого вида производственных запасов и остается неизменной в течение некоторого времени.

Впоследствии в учете выявляются и отражаются отклонения в стоимости материалов как разница между фактической стоимостью их приобретения и стоимостью по учетной цене.



Фактическая себестоимость материалов = учетная цена ± сумма отклонений.

Для учета с применением второго способа используются счета 15 «Заготовление и приобретения материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Активный счет 15 предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материальных ценностей, относящихся к краткосрочным активам.

По дебету счета 15 отражается покупная стоимость материальных ценностей, а также иные затраты, связанные с их приобретением, по которым в организацию поступили расчетные документы поставщиков. Таким образом, на сумму фактической себестоимости материалов производится бухгалтерская запись: Дт 15 Кт 60.

При этом запись по дебету счета 15 и кредиту счета 60 делается независимо от того, поступили материальные ценности в организацию или находятся в пути.

На сумму предъявленного к оплате НДС производится бухгалтерская запись: Дт 18 Кт 60.

По кредиту счета 15 отражается стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных на склад ценностей.

Счет 15 может иметь дебетовое сальдо при наличии материалов в пути.

При фактическом поступлении материалов на предприятие они приходятся по учетным ценам: Дт 10 Кт 15.

Отклонения в стоимости материалов определяются как разница между фактической себестоимостью их приобретения и стоимостью по учетным ценам.

Если фактическая себестоимость оказалась больше, чем учетная цена, то сумма отклонений окажется положительной и будет списана со счета 15 на счет 16 бухгалтерской записью: **Дт 16 Кт 15**.

Если фактическая себестоимость оказалась меньше, чем учетная цена, то сумма отклонений окажется отрицательной и будет списана со счета 15 на счет 16 бухгалтерской записью: **Дт 15 Кт 16**.

На сумму оплаты поставщикам за полученные материалы производится бухгалтерская запись: **Дт 60 Кт 51**.

Впоследствии сумма отклонений списывается со счета 16 на издержки производства и по другим направлениям затрат пропорционально стоимости израсходованных материалов.

Таким образом, фактическая себестоимость материалов на счете 15 включает в себя их стоимость по учетным ценам и сумму отклонений.



Таким образом, если в момент поступления материалы оцениваются по учетным ценам (то есть в учетной политике предприятия закреплен *второй способ*), то используется следующая схема записей:

- на сумму, указанную в документах, поступивших от поставщиков, на оплату материалов и услуг по их доставке (по фактической себестоимости): **Дт 15 Кт 60**;

- на сумму предъявленного к оплате НДС: **Дт 18 Кт 60**;

- оприходование материалов на склад при их фактическом поступлении (по учетной цене): **Дт 10 Кт 15**;

- на сумму отклонений: **Дт 16 Кт 15 (Дт 15 Кт 16)**;

- оплата полученных материалов с расчетного счета предприятия по цене приобретения (фактурной стоимости): **Дт 60 Кт 51**.

Производственные запасы отпускаются в производство в пределах установленных лимитов в соответствии с нормами расхода.

Если на предприятии учет движения производственных запасов организован по первому или второму способу, то их списание со склада на производственные или хозяйственные нужды отражается по фактической себестоимости или учетным ценам следующими записями: **Дт 20, 23, 25, 26, ... Кт 10**.

При использовании второго способа списывается и соответствующая сумма отклонений (сопутствующих расходов): **Дт 20, 23, 25, 26, ... Кт 16**.

Таким образом, в конечном итоге материалы списываются на затраты производства по фактической себестоимости их приобретения.

Пример 7.1. Швейная фабрика приобрела у поставщика ткани для пошива костюмов. Стоимость тканей, определенная условиями договора, – 3 600 рублей (в том числе НДС – 600 рублей).

Ткани и расчетные документы от поставщика поступили 21 апреля 2019 года. Ткани оплачены 28 апреля 2019 года. Дополнительные расходы фабрики, связанные с приобретением тканей, составили:

- командировочные расходы экспедитора фабрики, выезжавшего на склад поставщика, – 220 рублей;

- начислено и оплачено транспортной организации за услуги по доставке тканей – 240 рублей (в том числе НДС – 40 рублей).

Примечание. Учет тканей на складе ведется по учетной цене (покупная стоимость).

В текущем отчетном месяце на пошив костюмов отпущена ткань на сумму 1 000 рублей.

Требуется отразить операции в бухгалтерском учете, при условии, что на начало отчетного месяца на складе швейной фабрики уже находится ткань на сумму 4 000 рублей (по учетным ценам), а сумма отклонений в ее стоимости составляет 20 рублей.

Решение. 1. От поставщика поступили ткани и расчетные документы на их оплату:

Дт 15 (А+) Кт 60 (П+) 3 000

Дт 18 (А+) Кт 60 (П+) 600

По кредиту счета 60 (П+) отражено появление у швейной фабрики кредиторской задолженности перед поставщиком по оплате полученных тканей.

2. Оприходованы ткани по закупочной стоимости:

Дт 10 (А+) Кт 15 (А-) 3 000

3. Поставщику с расчетного счета фабрики оплачена стоимость тканей:

Дт 60 (П-) Кт 51 (А-) 3 600

По дебету счета 60 (П-) отражено погашение швейной фабрикой кредиторской задолженности перед поставщиком в связи с полной оплатой тканей.

4. На стоимость тканей отнесена сумма командировочных расходов, начисленных экспедитору фабрики, выезжавшему на склад поставщика:

Дт 15 (А+) Кт 71 (А+) 220

5. Начислено и оплачено транспортной организации за услуги по доставке тканей:

Дт 15 (А+) Кт 60 (П+) 200

Дт 18 (А+) Кт 60 (П+) 40

Дт 60 (П-) Кт 51 (А-) 240

6. Списана сумма отклонений в стоимости поступивших (3 000 + 220 + 200 – 3 000 = 420 рублей):

Дт 16 (П-) Кт 15 (А-) 420

7. На пошив костюмов отпущены ткани на сумму 1 000 (по учетным ценам):

Дт 20 (А+) Кт 10 (П+) 1 000

8. При отпуске ткани в основное производство необходимо списать на затраты производства и часть отклонений от стоимости ткани по учетным ценам, т.е. часть от суммы, накопленной на счете 16.

Для этого рассчитывается средний процент отклонений:

Средний % отклонений = (отклонения на начало периода + отклонения на поступающие материалы) : (остаток материалов на начало месяца + стоимость материалов, поступивших в течение месяца) × 100%.

Примечание. Остаток материалов на начало месяца и их поступление в течение месяца указываются по учетным ценам.

Так как на начало месяца сумма отклонений на счете 16 уже составляла 20 рублей, а стоимость тканей на складе – 4 000 рублей, то средний процент отклонений составит:

$$\frac{20 + 420}{4\,000 + 3\,000} \times 100\% = 6,29\%$$

Тогда сумма отклонений в стоимости тканей, подлежащая списанию на затраты основного производства (т.е. в себестоимость костюмов) при отпуске на пошив костюмов ткани на сумму 1 000 рублей составит:

$$1\,000 \times 6,29\% : 100\% = 62,90 \text{ рублей:}$$

$$\text{Дт 20 (А+)} \quad \text{Кт 16 (П+)} \quad 62,90$$

Таким образом, фактическая стоимость ткани, отпущенной на пошив костюмов, составила $1\,000 + 62,90 = 1\,062,90$ рублей.

Пример 7.2. Кондитерская фабрика получила от молочного завода 500 кг творога стоимостью 6 рублей за 1 кг (в том числе НДС – 1 рубль). Доставка продукции осуществлялась поставщиком. Стоимость доставки – 72 рублей (в том числе НДС – 12 рублей).

При приемке выявлено, что жирность у 50 кг творога ниже, чем оговорено условиями договора поставки. По этому поводу поставщику предъявлена претензия. Поставщиком заменена партия творога, не соответствующая условиям договора поставки.

Оплата заказа производилась кондитерской фабрикой предварительно с расчетного счета в размере 100% от стоимости заказа.

Примечание. Учет творога ведется по фактической себестоимости приобретения.

Отразить хозяйственные операции в бухгалтерском учете.

Решение. 1. С расчетного счета кондитерской фабрики произведена предоплата в размере 100% поставщику в размере $6 \times 500 = 3\,000$ рублей:

$$\text{Дт 60 (А+)} \quad \text{Кт 51 (А-)} \quad 3\,000$$

По дебету счета 60 (А+) отражено появление у кондитерской фабрики дебиторской задолженности: поставщику перечислена стоимость заказа, но сама поставка еще не произведена.

2. Оприходован творог, поступивший от поставщика, 450 кг по покупной стоимости 5 рублей за 1 кг (без НДС):

$$\text{Дт 10 (А+)} \quad \text{Кт 60 (А-)} \quad 2\,250$$

По кредиту счета 60 (А-) отражено погашение части дебиторской задолженности в связи с тем, что поставщик частично выполнил свои обязательства согласно условиям договора поставки.

3. Отражается НДС, предъявленный поставщиком к оплате:

$$\text{Дт 18 (А+)} \quad \text{Кт 60 (А-)} \quad 450$$

4. Поступили расчетные документы от поставщика по доставке творога. В стоимость творога включены расходы по доставке:

Дт 10 (А+) Кт 60 (П+) 60

Дт 18 (А+) Кт 60 (П+) 12

По дебету счета 10 (А+) отражено увеличение стоимости краткосрочных активов кондитерской фабрики в части материалов (творог).

По кредиту счета 60 (П+) отражено появление у кондитерской фабрики кредиторской задолженности перед поставщиком по оплате доставки заказа.

5. Кондитерской фабрикой молочному заводу предъявлена претензия по 50 кг творога, не соответствующим условиям договора поставки (сумма претензии: $50 \times 6 = 300$ рублей):

Дт 76/3 (А+) Кт 60 (А-) 300

Отражен переход дебиторской задолженности кондитерской фабрики из категории «задолженность поставщика по поставке продукции» (60 (А-)) в категорию «претензия по поставке продукции несоответствующего качества» (76/3 (А+)).

6. С расчетного счета кондитерской фабрики произведена оплата услуг по доставке в размере 72 рублей:

Дт 60 (П-) Кт 51 (А-) 72

По дебету счета 60 (П-) отражено погашение кредиторской задолженности перед поставщиком в связи с полной оплатой услуги по доставке.

7. Поставщиком заменена партия творога (50 кг), не соответствующая условиям договора поставки:

Дт 10 (А+) Кт 76/3 (А-) 250

Дт 18 (А+) Кт 76/3 (А-) 50

По кредиту субсчета 76/3 (А-) отражено погашение дебиторской задолженности кондитерской фабрики в связи с полным расчетом поставщика по предъявленной ему претензии.

Примечание. Если бы поставщиком по согласованию с кондитерской фабрикой вместо замены творога была возвращена стоимость партии несоответствующего качества, то в учете была бы произведена запись: Дт 51 (А+) Кт 76/3 (А-) 300 рублей.

Таким образом, фактическая стоимость творога отражается на счете 10 и составляет: $3\ 000 + 60 = 3\ 060$ рублей.

7.5 Особенности бухгалтерского учета горюче-смазочных материалов

Оприходование горюче-смазочных материалов (далее – ГСМ) производится на основании товарно-транспортной накладной и других первичных учетных документов. При заправке транспортных средств на автозаправочных станциях с использованием электронных карт автоматизированных систем оприходование ГСМ производится на основании отчета по отпуску нефтепродуктов, сжиженного автомобильного газа, товаров и оказанию услуг по электронным картам формы НТУ-АЗС или отчета по отпуску нефтепродуктов, сжиженного автомобильного газа, товаров и оказанию услуг по электронным картам формы

НТУ-АЗС для выписки с применением ПЭВМ. Количество выданных ГСМ записывается в ведомость учета выдачи ГСМ, в которой за полученные ГСМ расписывается водитель, а в путевом листе расписывается материально ответственное лицо, отпустившее ГСМ. Учет ГСМ в местах хранения ведется материально ответственными лицами в карточках (книгах) складского учета отдельно по каждому наименованию и марке ГСМ. На основании документов, по которым в организации производились прием и отпуск ГСМ, материально ответственное лицо составляет отчет о движении ГСМ, который вместе с документами по приходу и расходу в сроки, установленные руководителем организации, представляется в бухгалтерию и служит основанием для отражения в учете движения ГСМ.

Бухгалтерский учет ГСМ организациями ведется на счете 10 «Материалы» по видам ГСМ, местам хранения и материально ответственными лицами. При этом могут быть открыты следующие субсчета: «Топливо на складах», «Топливо в баках транспортных средств».

На счете 10 «Материалы», субсчет «Топливо на складах» учитывается наличие и движение всех видов ГСМ, полученных для эксплуатации транспортных средств, машин, механизмов и других целей и находящихся на нефтескладах, в пунктах заправки (как стационарных, так и передвижных), на производственных участках, в отделениях, бригадах и т.п. Основанием для записей по дебету субсчета «Топливо на складах» являются товарно-транспортная накладная и другие первичные учетные документы, по которым производится оприходование поступивших ГСМ материально ответственными лицами. Основанием для записей по кредиту субсчета «Топливо на складах» являются ведомость учета выдачи ГСМ, требование, лимитно-заборная карта, товарно-транспортная накладная.

На субсчете «Топливо в баках транспортных средств» учитываются ГСМ, полученные на заправку автомобиля водителями. На основании ведомостей учета выдачи ГСМ, сверенных с данными путевых листов, и документов о заправке транспортных средств, машин и механизмов на заправочных пунктах стоимость ГСМ отражается по дебету счета 10 «Материалы», субсчет «Топливо в баках транспортных средств» и кредиту счета 10 «Материалы», субсчет «Топливо на складах». Бухгалтерский учет ГСМ на субсчете «Топливо в баках транспортных средств» ведется по организации в целом или с подразделением по автоколоннам, бригадам и т.п. Данные о наличии остатка ГСМ в баках транспортных средств, машин и механизмов на конец отчетного месяца, учтенные на субсчете «Топливо в баках транспортных средств», ежемесячно подтверждаются актом снятия остатков.

Основанием для списания ГСМ на затраты производства являются накопительные ведомости данных путевых листов о фактическом расходе ГСМ или карточки учета расхода топлива за отчетный период. Указанные ведомости или карточки принимаются к бухгалтерскому учету после сверки записей в них с путевыми листами, о чем на ведомостях или карточках работником организации, ведущим оперативный учет ГСМ, делается соответствующая отметка. Основанием

для списания ГСМ на работу оборудования, машин и механизмов, которая не оформляется путевым листом, может являться отчет о расходе ГСМ на производство.

По **кредиту счета 10** в разрезе соответствующих субсчетов («Топливо на складах», «Топливо в баках транспортных средств») отражается:

- стоимость отпущенных ГСМ с нефтескладов (пунктов заправки) на производство и реализацию продукции, выполнение работ, оказание услуг: **Дт 20, 23, 25, 26, 29, 44 и др. Кт 10/31;**
- стоимость ГСМ, фактически израсходованных на эксплуатацию транспортных средств, машин и механизмов: **Дт 20, 23, 25, 26, 29, 44 и др. Кт 10/32;**

7.6 Особенности бухгалтерского учета тары

Тара – вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции и других материальных ценностей. Тара под продукцией (товарами) может совершать однократный или многократный оборот (многооборотная тара). Вне зависимости от условий приобретения тара принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая (кроме тары, поступившей с поставленной продукцией) определяется путем суммирования всех затрат по ее покупке и доставке в организацию или затрат по ее изготовлению. Стоимость тары однократного использования, приобретенной вместе с запасами и включенной в стоимость этих запасов, отдельно в бухгалтерском учете не отражается. Многооборотная тара, являющаяся предметом залога (далее – залоговая тара), учитывается по залоговой стоимости.

Наличие и движение всех видов тары (кроме тары, используемой для осуществления технологического процесса производства и для хозяйственных нужд), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта, отражаются на субсчете:

- 10/4 «Тара и тарные материалы», организациями, за исключением организаций, занимающихся торговой и торгово-производственной деятельностью;
- 41/3 «Тара под товаром и порожня» организациями, занимающимися торговой и торгово-производственной деятельностью.

Тара, используемая для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд, учитывается на счете 01 «Основные средства» или на субсчете 10/9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» в зависимости от того, относится указанная тара к основным средствам или отдельным предметам в составе средств в обороте. Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, барж, судов и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности отгружаемой продукции (товаров), не относятся к таре и учитываются на субсчете 10/1 «Сырье и материалы».

Приемка тары от поставщиков и покупателей, от тарных цехов и участков своей организации, отпуск тары на сторону и в производство для упаковки продукции, а также перемещение тары внутри организации оформляются первичными учетными документами.

Бухгалтерский учет тары осуществляется следующими записями:

- при изготовлении тары непосредственно в организации, на сумму ее фактической себестоимости: **Дт 10/4, 43 Кт 20, 23 и др.;**
- у поставщика в случае включения стоимости тары в цену реализации продукции, которая упакована в данную тару, на сумму фактической себестоимости тары: **Дт 20 Кт 10/4;**
- у поставщика в случае включения стоимости тары в цену реализации товара, который упакован в данную тару, на сумму фактической себестоимости тары: **Дт 44 Кт 41/3;**
- у поставщика продукции при отгрузке (отпуске) тары, подлежащей отдельной оплате, на сумму ее фактической себестоимости: **Дт 90/1, 90/7 Кт 43, 10/4;**
- у поставщика продукции при обратном получении возвратной тары на сумму ее фактической себестоимости: **Дт 10/4 Кт 60;**
- у поставщика продукции на сумму залоговой стоимости тары, включая санкции за невыполнение обязательств покупателем по ее возвращению: **Дт 90/1, 90/7 Кт 43, 10/4;**
- у покупателя при получении тары, подлежащей отдельной оплате, поступившей вместе с продукцией по цене, указанной в договоре: **Дт 10/4 Кт 60;**
- у покупателя при получении тары, поступившей вместе с продукцией, на сумму оценки чистой стоимости ее реализации либо по цене возможного использования: **Дт 10/4 Кт 90/7;**
- у покупателя при возврате тары многоразового использования, поступившей вместе с продукцией по цене, указанной в договоре: **Дт 60 Кт 10/4;**
- у покупателя при получении залоговой тары на сумму ее залоговой стоимости: **Дт 10/4, 41/3 Кт 60;**
- на сумму стоимости тары, пришедшей в негодность вследствие износа: **Дт 90/10 Кт 10/4;**
- на сумму стоимости тары, пришедшей в негодность до истечения срока службы в результате ее порчи: **Дт 94 Кт 10/4.**

7.7 Особенности бухгалтерского учета отдельных предметов в составе средств в обороте

Отдельные предметы в составе средств в обороте до передачи в производство (или эксплуатацию) учитываются на счете 10 «Материалы», субсчет 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Передача (сдача) отдельных предметов в составе средств в обороте собственного изготовления на склады организации в бухгалтерском учете отражается по фактической себестоимости, которая определяется в порядке, установленном для исчисления себестоимости соответствующих видов продукции следующей записью: **Дт 10/10 Кт 20, 23.**

Стоимость отдельных предметов в составе средств в обороте переносится на счета учета затрат на производство, расходов на 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 2-х 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, фильтры, фильтрующие 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.

7.8 Бухгалтерский учет незавершенного производства и готовой продукции

Порядок бухгалтерского учета и оценки незавершенного производства на всех стадиях технологического цикла устанавливается учетной политикой организации.

Учет готовой продукции осуществляется по местам хранения и отдельным ее видам в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно).

Подробнее учет незавершенного производства рассмотрен в пункте [11.3](#) «Учет затрат на производство», учет готовой продукции – в пункте [12.4](#) «Учет готовой продукции».

7.9 Инвентаризация запасов

Для контроля за сохранностью запасов по мере необходимости (но не реже одного раза в год) проводится их инвентаризация. Кроме того, она является обязательной при смене руководителя организации или материально ответственных лиц, стихийных бедствиях, хищениях и других случаях, определенных законодательством. Инвентаризация производится комиссией, назначаемой приказом руководителя предприятия, в присутствии материально ответственного лица и всех

членов комиссии. Фактическое наличие запасов отражается в инвентаризационных описях. Путем сверки фактического наличия запасов с данными бухгалтерского учета выявляются расхождения - излишки или недостачи.

На выявленные расхождения работниками бухгалтерии составляются сличительные ведомости. В дальнейшем с учетом рекомендаций инвентаризационной комиссии принимается решение по выявленным излишкам и недостачам. Оно утверждается руководителем организации и отражается в бухгалтерском учете.

Излишки запасов приходятся, что отражается бухгалтерской проводкой: **Дт 10, 41, 43 Кт 90/7.**

Недостачи, возникшие в результате стихийных бедствий, включаются в состав прочих расходов по текущей деятельности: **Дт 90/10 Кт 10, 41, 43.**

Недостачи, возникшие по другим причинам, отражаются в учете с использованием активного счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» следующими записями:

- на стоимость недостающих запасов по фактической себестоимости (по учетной цене при ведении бухгалтерского учета запасов по этим ценам): **Дт 94 Кт 10, 41, 43;**

- на сумму отклонений, приходящихся на недостающие запасы, учет которых ведется по учетным ценам: **Дт 94 Кт 16;**

- на стоимость недостающих товаров по розничным ценам (при ведении бухгалтерского учета товаров по этим ценам): **Дт 94 Кт 41;** одновременно производится сторнирование сумм торговых наценок (скидок, надбавок) и налогов, включенных в цену недостающих товаров:

- на сумму сторно торговой наценки: **Дт 94 Кт 42/1;**

- на сумму сторно НДС в цене товара: **Дт 94 Кт 42/2;**

- восстановление суммы НДС, ранее принятой к вычету по утраченным товарам: **Дт 68 Кт 18;** сумма восстановленного НДС по утраченным товарам относится на увеличение потерь и недостач: **Дт 94 Кт 18.**

Списание суммы недостачи со счета 94 зависит от причины недостачи:

- на сумму недостачи, произошедшей в пределах норм естественной убыли: **Дт 20, 23, 25, 26, 29, 44 Кт 94;**

- на сумму недостачи сверх норм естественной убыли, отнесенной на виновное лицо: **Дт 73/2 Кт 94;**

- на разницу между суммой, подлежащей возмещению виновным лицом, и фактической себестоимостью запасов: **Дт 73/2 Кт 90/7;**

- на сумму недостачи запасов сверх норм, в случае если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них: **Дт 90/10 Кт 94;**

- на сумму недостачи сверх норм естественной убыли в случае наличия созданного резерва: **Дт 96 Кт 94.**

Пример 7.3. При инвентаризации материалов на складе организации выявлена недостача на сумму 570 рублей. По итогам служебного расследования установлено, что недостача на сумму 30 рублей произошла в пределах норм естественной убыли. В недостаче на оставшуюся сумму (540 рублей) установлено

виновное лицо – сторож. Согласно решению суда, виновное лицо обязано возместить недостачу в размере 300 рублей. Недостача удержана из заработной платы сторожа.

Требуется отразить факт обнаружения недостачи и ее возмещение в бухгалтерском учете организации.

Решение. 1. При инвентаризации выявлена недостача материалов на складе:

Дт 94 (А+) Кт 10 (А-) 570

По кредиту счета 10 (А-) отражена недостача материалов – краткосрочного актива организации.

По дебету счета 94 (А+) отражается формирование у организации дебиторской задолженности по будущему возмещению недостачи.

2. Недостача материалов в пределах норм естественной убытии списывается на издержки производства:

Дт 25 (А+) Кт 94 (А-) 30

По кредиту счета 94 (А-) отражается списание дебиторской задолженности на увеличение издержек производства (краткосрочный актив) 25 (А+).

3. Согласно решению суда, на виновное лицо списывается 300 рублей в счет погашения недостачи:

Дт 73/2 (А+) Кт 94 (А-) 300

По кредиту счета 94 (А-) отражается списание дебиторской задолженности на конкретного виновника 73/2 (А+).

4. Требуется восстановить суммы ранее принятого к вычету НДС по утраченным товарам, работам, услугам. Если в бухучете обеспечен отдельный учет сумм «входного» НДС, то сторнируются фактические вычеты НДС. Предположим в нашем примере они составят 114 рублей.

Дт 68/2 (П+) Кт 18 (А+) 114 руб.

Если по данным бухучета не представляется возможным установить сумму ранее принятого к вычету «входного» НДС по утраченным запасам, то она определяется расчетным способом путем умножения фактической себестоимости недостающих запасов, в нашем примере учтенных по дебету счета 10, на 20% и деления на 100 ($570 \times 20 / 100 = 114$ рублей).

Дт 68/2 (П+) Кт 18 (А+) 114 руб.

5. Сумма восстановленного НДС по утраченным запасам относится на увеличение потерь и недостач:

Дт 94 (А+) Кт 18 (П+) 114

6. Оставшаяся сумма недостачи ($570 - 30 + 114 - 300 = 354$ рублей) относится на прочие расходы по текущей деятельности:

Дт 90/10 (П-) Кт 94 (А-) 354

По кредиту счета 94 (А-) отражается списание дебиторской задолженности на прочие расходы по текущей деятельности 90/10 (П-).

7. Сумма недостачи удержана из заработной платы виновного лица (сторожа):

Дт 73/2 (А-) Кт 70 (П+) 300

Ознакомится с учетом недостачи и порчи готовой продукции можно в [примере 12.1](#).

Некоторые нормативные документы по теме

1. [Инструкция по бухгалтерскому учету запасов \(утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133\)](#).

2. [Инструкция о порядке заполнения товарно-транспортной накладной и товарной накладной \(утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2016 № 58\)](#).

Задания для самостоятельной работы

7.1. Из магазина поступили запасные детали для ремонта автомобиля, числящегося на балансе предприятия, и документы на их оплату – 2 400 рублей (в том числе НДС – 400 рублей). Стоимость доставки (дополнительная услуга поставщика) составила 36 рублей (в том числе НДС – 6 рублей). Запасные детали оприходованы на склад предприятия. За них и за их доставку оплачено поставщику.

Составьте корреспонденции счетов: а) не используя счет 15; б) используя счет 15 (учетная цена – покупная стоимость).

7.2. От поставщика поступило 1 000 метров ткани стоимостью 6 рублей за метр (в том числе НДС – 1 рубль). Расходы на доставку (услуга поставщика) составили 30 рублей (в том числе НДС – 5 рублей). Ткань оприходована на склад. Оплата поставщику произведена по факту поставки.

Составьте корреспонденции счетов: а) не используя счет 15; б) используя счет 15 (учетная цена – покупная стоимость).

7.3. Предприятием у завода–изготовителя приобретены запасные части к станку. Доставка запчастей покупателю осуществлена транспортной организацией согласно условиям заключенного с ней договора. Запчасти оприходованы на склад предприятия. Поступили документы от завода на оплату запчастей – 6 000 рублей (в том числе НДС – 1 000 рубль) и от транспортной организации на оплату услуг по доставке – 180 рублей (в том числе НДС – 30 рублей). Оплачено заводу за запчасти и транспортной организации за их доставку.

Составьте корреспонденции счетов: а) не используя счет 15; б) используя счет 15 (учетная цена – покупная стоимость).

7.4. Фирмой у сахарного комбината приобретено 1 500 кг сахара. Покупная стоимость 1 кг сахара составила 1,20 рублей (в том числе НДС – 0,20 рублей). По условиям договора фирмой 4 мая произведена частичная предоплата в размере 1 400 рублей. Сахар и расчетные документы от поставщика поступили 18 мая. Оставшаяся сумма перечислена фирмой сахарному комбинату 21 мая. Дополнительные расходы фирмы, связанные с приобретением сахара составили:

- командировочные расходы экспедитора фирмы, выезжавшего на склад поставщика, – 110 рублей;
- начислено и оплачено транспортной организации за услуги по доставке – 120 рублей (в том числе НДС – 20 рублей).

Составьте корреспонденции счетов: а) не используя счет 15; б) используя счет 15 (учетная цена – покупная стоимость).

7.5. От поставщиков поступило 400 м обивочной ткани (покупная стоимость – 8 000 рублей). По факту поставки произведена оплата поставщику В отчетном периоде отпущено ткани:

а) на изготовление мебельных гарнитуров – 250 м;

б) на ремонт мягкой мебели в кабинете бухгалтерии предприятия – 8 м.

Составьте корреспонденцию счетов, не используя счет 15. Заполните схему счета «Материалы».

7.6. В отчетном периоде кондитерская фабрика по условиям договора перечислила молочному заводу 1 000 рублей под поставку творога. На кондитерскую фабрику с молочного завода поступило 500 кг творога по цене 5 за кг (покупная цена). В отчетном периоде 400 кг творога отпущено на изготовление творожных тортов.

Составьте корреспонденцию счетов, не используя счет 15. Заполните схему счета «Материалы».

7.7. На начало отчетного месяца остаток упаковочной бумаги на складе составил 10 метров общей стоимостью 5 рублей. Величина транспортно-заготовительных расходов, связанных с приобретением упаковочной бумаги на начало отчетного месяца, составила 2 рубля. В течение отчетного месяца поступило 2 000 м упаковочной бумаги от поставщика по цене 0,50 рублей за 1 метр (покупная стоимость). Стоимость доставки (дополнительная услуга поставщика) – 24 рублей (в том числе НДС – 4 рублей). Произведена оплата поставщику за бумагу и ее доставку. Отпустили на упаковку изготовленной продукции – 150 м.

Составьте корреспонденции счетов с использованием счета 15. Определите величину отклонений транспортно-заготовительных расходов в стоимости бумаги, переданной на упаковку продукции, и отразите ее списание на расходы, связанные с реализацией продукции.

7.8. Предприятие приобрело у поставщика 2 000 м упаковочной бумаги. Согласно условиям договора, покупная стоимость 1 м бумаги составила 0,12 рублей (в том числе НДС – 0,02 рублей). Упаковочная бумага и расчетные документы от поставщика поступили 12 мая, оплата произведена 15 мая текущего года. Дополнительно предприятием начислено и оплачено транспортной организации за услуги по доставке – 24 рублей (в том числе НДС – 4 рублей). В текущем отчетном месяце на упаковку изготовленной продукции отпущено 150 м бумаги.

Отразите хозяйственные операции в бухгалтерском учете, при условии, что на начало отчетного месяца на складе находилась упаковочная бумага стоимостью 30 рублей (по учетным ценам), а сумма отклонений в ее стоимости транспортно-заготовительных расходов составляла 2 рубля.

7.9. При инвентаризации топлива установлена недостача на сумму 120 рублей. По итогам служебного расследования установлено виновное лицо – водитель предприятия. Согласно решению суда, виновное лицо обязано возместить недостачу в размере 300 рублей. Недостача удержана из заработной платы сторожа.

Отразите бухгалтерскими записями.

ТЕМА 8 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

8.1 Основные принципы организации учета денежных средств

Денежные средства – это белорусские рубли и (или) иностранная валюта в наличной и безналичной формах, которые являются наиболее ликвидными активами организации и могут в любой момент быть использованы для расчетов по ее обязательствам. Денежные средства организации могут быть представлены национальной или иностранной валютой. Так как все записи на бухгалтерских счетах производятся только в белорусских рублях, то иностранная валюта для отражения в учете пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения операции. Для хранения денежных средств и осуществления расчетов ими организации располагают специальными помещениями (кассами) и счетами, открытыми в банках.

Форма расчетов выбирается организацией самостоятельно в соответствии с действующим законодательством. Например, расчеты наличными денежными средствами возможны в случае выплаты персоналу заработной платы, оплаты командировочных расходов и прочих операций. Субъектам хозяйствования разрешены расчеты наличными белорусскими рублями с другими юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями, в том числе путем внесения наличных белорусских рублей непосредственно в кассы банков с последующим зачислением их на текущие (расчетные) банковские счета получателей, в общей сумме не более 100 базовых величин (далее – БВ) на протяжении одного дня.

Большинство расчетов с государственными органами, иными субъектами хозяйствования, а также физическими лицами организации производят в безналичной форме. Для этих целей в банках открываются рублевые и валютные счета, на которых хранится основная масса денежных средств организации. Безналичные расчеты могут осуществляться в виде платежных поручений, платежных требований и т.д.

8.2 Документальное оформление кассовых операций

Для оформления кассовых операций по поступлению и выдаче денежных средств используются два основных первичных документа: приходный и расходный кассовый ордер. Приходный кассовый ордер состоит из корешка и отрывной квитанции. В них указываются фамилия, имя, отчество лица, от которого получены наличные денежные средства, их сумма цифрами и прописью, а также основание для получения. Приходные кассовые ордера подписываются главным бухгалтером или уполномоченным им лицом. Квитанция выдается тому, кто вносит наличные денежные средства в кассу, а корешок погашается штампом «Получено» и остается в кассе.

Расходные кассовые ордера оформляются при выдаче денег из кассы и подписываются руководителем предприятия, главным бухгалтером или уполномоченными ими лицами. Выдача из кассы заработной платы, пособий, пенсий, стипендий оформляется платежными ведомостями, подписанными руководителем и главным бухгалтером организации без оформления расходных кассовых

ордеров на каждого получателя. В этом случае расходный ордер выписывается на общую сумму выплаченных наличных денежных средств по платежной ведомости. Затем данный расходный ордер прилагается к платежной ведомости или на ней проставляются его реквизиты. Если было оформлено несколько платежных ведомостей, то на общую сумму выданных по ним наличных денежных средств допускается составление одного расходного кассового ордера. В этом случае его дата и номер проставляются на каждой платежной ведомости.

Исправления в кассовых ордерах не допускаются.

По истечении сроков выдачи наличных белорусских рублей на оплату труда, выплату стипендий, пенсий, пособий, дивидендов, алиментов, денежного довольствия кассир:

- в платежной ведомости ставит штамп или производит запись «Депонировано» напротив фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты;
- составляет реестр депонированных сумм;
- в платежной ведомости производит запись о фактически выданных и подлежащих депонированию суммах наличных белорусских рублей, сверяет их с общим итогом по платежной ведомости и подтверждает запись личной подписью;
- заполняет расходный кассовый ордер на общую сумму наличных белорусских рублей, выданных по платежной ведомости;
- записывает в кассовую книгу фактически выданную сумму наличных белорусских рублей.

Расходные кассовые ордера, оформленные на основании платежных ведомостей, заполняются и регистрируются только после выдачи наличных денежных средств и закрытия платежной ведомости. Депонированные суммы сдаются в обслуживающий банк. На сумму наличных денежных средств, сдаваемых в банк, составляется один общий расходный кассовый ордер.

Отметки, сделанные кассирами в платежных ведомостях, а также подсчет выданных и депонированных по ним сумм перепроверяет бухгалтер.

Выдачу наличных денежных средств кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере, платежной ведомости, других документах, утвержденных законодательством Республики Беларусь, либо лицу, указанному в доверенности. В случае выдачи наличных денежных средств по доверенности, в тексте расходного кассового ордера после фамилии, имени, отчества получателя делается запись: «По доверенности», указываются фамилия, имя, отчество лица, которому доверено получение наличных денежных средств. Если выдача наличных денежных средств производится по платежной ведомости, перед подписью получателя наличных денежных средств кассир делает запись: «По доверенности». Сама доверенность, оформленная в соответствии с законодательством Республики Беларусь, прилагается к расходному кассовому ордере.

Выдача приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей на руки лицам, вносящим или получающим наличные денежные средства, запрещается.

Приходные и расходные кассовые ордера, а также платежные ведомости при приеме или выдаче по ним наличных денежных средств подписываются кассиром. При получении приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей кассир обязан проверить:

- наличие и подлинность подписи главного бухгалтера;
- правильность их оформления;
- наличие перечисленных приложений;
- на платежной ведомости, расходном кассовом ордере или приложенных к нему документах – наличие и подлинность подписи руководителя организации.

Если кассовые ордера и платежные ведомости заполнены неверно или неточно, то кассир должен вернуть их бухгалтеру для надлежащего оформления.

При выписке приходные и расходные кассовые ордера регистрируются в журнале регистрации кассовых ордеров. Исполненные кассовые ордера и приложенные к ним документы гасятся специальными штампами или надписью: «Оплачено» с указанием даты (число, месяц, год). В конце рабочего дня все приходные и расходные документы вместе с заполненным отрывным листом кассовой книги сдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера.

При проведении в кассе операций с наличной иностранной валютой оформляются специальные приходные и расходные ордера. В них указывается сумма полученной или выданной иностранной валюты, а также ее эквивалент в белорусских рублях по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения операции.

Организации самостоятельно в письменной форме определяют необходимость ведения ими книги учета принятых и выданных наличных белорусских рублей. Книга учета принятых и выданных наличных белорусских рублей применяется для учета наличных белорусских рублей, выданных главным (старшим) кассиром, другим кассирам в качестве разменных наличных белорусских рублей, учета наличных белорусских рублей, принятых главным кассиром от других кассиров, а также сданных главным кассиром в кассу организации либо в банк.

8.3 Правила хранения наличных денежных средств

Юридические лица, подразделения, индивидуальные предприниматели, открывшие текущие (расчетные) банковские счета, которые имеют ежедневные либо постоянные поступления наличных белорусских рублей (более 5 дней в предыдущем календарном месяце), самостоятельно в письменной форме определяют порядок и сроки сдачи наличных белорусских рублей в обслуживающий банк. Сдача наличных денежных средств для зачисления может осуществляться следующими способами:

- непосредственно в обслуживающий банк представителем организации;
- работникам службы инкассации банков;
- в случае расположения в сельской местности в кассы объектов почтовой связи национального оператора почтовой связи;
- иным способом, установленным законодательством.

Внесение денежных средств в кассу банка, как правило, осуществляет кассир организации. Руководители юридических лиц, подразделений, индивидуальные предприниматели обеспечивают сохранность наличных денежных средств в кассе, при доставке их из банка (в банк) и принимают иные меры по исключению возможности несанкционированного доступа в кассу. Организации и индивидуальные предприниматели самостоятельно либо совместно со службами инкассации банков, специализированными подразделениями Министерства внутренних дел, иными организациями обеспечивают сохранность транспортируемых особо крупных сумм (в 1 000 и более раз превышающих размер БВ) в соответствии с законодательством и заключенными договорами.

При наступлении сроков сдачи наличных белорусских рублей, установленных организацией или индивидуальным предпринимателем, открывшим банковский счет, наличные белорусские рубли, поступившие в кассу, сдаются за вычетом остатка наличных белорусских рублей (в случае его определения) и размера потребности в разменных наличных белорусских рублях (в случае его установления), а также наличных белорусских рублей, подлежащих выплате на совершение текущих операций только в этот день независимо от времени сдачи наличных белорусских рублей.

Организации имеют право хранить в своих кассах наличные денежные средства на оплату труда, выплату стипендий, пенсий, пособий, дивидендов, алиментов, денежного довольствия пенсий, пособий, дивидендов не более трех рабочих дней. По истечении этого срока не использованные по назначению наличные денежные средства сдаются в банк. В кассе запрещается хранение наличных денежных средств и других ценностей, не принадлежащих данной организации.

Помещение кассы по решению руководителя организации может быть оборудовано средствами охранной, тревожной и пожарной сигнализации. Все наличные денежные средства и другие ценности организации должны храниться в сейфах или металлических шкафах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются. Ключи от сейфов, металлических шкафов, а также печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в установленных местах, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты. Учтенные дубликаты ключей в опечатанных кассиром пакетах хранятся у руководителя организации. Не реже одного раза в квартал проводится проверка их наличия. При обнаружении утраты ключа руководитель организации должен сообщить о происшествии в органы внутренних дел. Вместе с этим необходимо провести замену замка сейфа (металлического шкафа).

Перед открытием помещения кассы, сейфа или металлического шкафа кассир обязан убедиться в исправности охранной сигнализации и осмотреть сохранность замков, дверей, оконных решеток и печатей.

В случае повреждения или снятия печати, поломки замков, дверей, решеток или неисправности охранной сигнализации кассир обязан немедленно доложить об этом руководителю организации, который должен сообщить о происшествии в органы внутренних дел и предпринять меры по охране кассы до прибы-

тия сотрудников милиции. Руководитель, главный бухгалтер или лица, их замещающие, а также кассир после получения разрешения органов внутренних дел проверяют наличие в кассе наличных денежных средств и других ценностей. По результатам проверки составляется акт, который подписывается всеми участвовавшими в проверке лицами. Один экземпляр акта передается в органы внутренних дел, второй остается у организации. Впоследствии его передают в вышестоящую организацию (в случае ее наличия) или отсылают в страховую организацию (если был заключен договор страхования)

8.4 Учет кассовых операций

Порядок ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами регулируется одноименной инструкцией, утвержденной Постановлением правления Национального банка Республики Беларусь. Контроль за ведением кассовых операций возлагается на главного бухгалтера организации. Ответственность за соблюдение правил ведения кассовых операций несут руководитель, главный бухгалтер, руководитель финансовой службы и кассир организации. Для осуществления кассовых операций в штате организации предусмотрена должность кассира. С ним заключается договор о полной материальной ответственности. Бухгалтерам, руководителям организации или другим работникам, пользующимся правом подписи кассовых документов, исполнять обязанности кассиров запрещается. Исключение допускается в случае, когда в штате нет другого лица, на которого можно возложить ведение кассовых операций.

Поступление денежных средств в кассу происходит ежедневно (за исключением выходных и праздничных дней) по следующим направлениям:

- с расчетного или других счетов в банке (кассир организации получает наличные денежные средства с расчетного счета организации в обслуживающем банке и вносит их в кассу);
- в качестве платы от покупателей за реализованные им продукцию, товары, работы, услуги;
- возврат работниками организации излишне выданных им ранее авансов;
- в качестве различных взносов работников, а также учредителей организации.

Выданные банком наличные денежные средства расходуются из кассы на те цели, на которые они были получены, например:

- на выплату заработной платы, пособий, пенсий и иных платежей работникам организации;
- на выплату дивидендов учредителям;
- на хозяйственные или другие нужды;
- для расчетов с другими субъектами хозяйствования (в пределах 100 БВ);
- на прочие допустимые выплаты.

Для синтетического учета кассовых операций Типовым планом счетов предназначен активный счет 50 «Касса».

По дебету счета 50 отражается поступление в кассу организации:

- денежных средств с расчетного счета: Дт 50 Кт 51;

- аванса или окончательного расчета наличными денежными средствами от покупателей продукции, товаров, работ, услуг: **Дт 50 Кт 62**;

- остатка неиспользованной подотчетной суммы от подотчетных лиц: **Дт 50 Кт 71**;

- наличных денежных средств в счет возмещения материального ущерба: **Дт 50 Кт 73/2**;

- взносов от учредителей: **Дт 50 Кт 75**.

По кредиту счета 50 отражается выплата денежных средств из кассы:

- сдача наличности на расчетный счет организации: **Дт 51 Кт 50**;

- расчеты наличными денежными средствами с поставщиками и подрядчиками: **Дт 60 Кт 50**;

- выплата заработной платы сотрудникам организации: **Дт 70 Кт 50**;

- выдача наличных сумм подотчетным лицам (на командировочные расходы, хозяйственные нужды): **Дт 71 Кт 50**;

- выплата дивидендов учредителям: **Дт 75 Кт 50**;

- выплата депонированных сумм: **Дт 76/5 Кт 50**.

Дебетовое сальдо по счету 50 показывает, сколько наличных денежных средств фактически присутствует в кассе организации на определенную дату.

Аналитический учет по счету 50 «Касса» ведется кассирами, ответственными за кассовую наличность.

Организациям при использовании в расчетах наличных денежных средств и образовании на конец дня остатков денежных средств в кассе (кроме применяющих упрощенную систему налогообложения и ведущими учет в книге учета доходов и расходов организаций) необходимо вести кассовую книгу, в которой отражаются данные приходных и расходных кассовых документов. В ней кассиром регистрируется остаток денежных средств на начало дня, все операции по приходу и расходу за день, подводятся итоги поступления и выдачи денежных средств, и выводится их остаток на конец дня. Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена сургучной печатью. Количество листов в нее заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации. Записи в книге ведутся в двух экземплярах (через копировальную бумагу):

- один экземпляр остается в кассовой книге;

- второй (отрывная часть) является ежедневным отчетом кассира и в конце каждого рабочего дня сдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера вместе с приходными и расходными документами.

Операции с иностранной валютой отражаются в специальной кассовой книге по каждому виду наличной иностранной валюты в отдельности, информация в нее вносится на основании данных из специальных кассовых ордеров в наличной иностранной валюте.

Ведение кассовых книг может осуществляться с помощью программно-технических средств. При принятии мер по обеспечению целостности, подлинности и доступности записей, внесенных в данную книгу, в соответствии с законодательством в сфере защиты информации кассовую книгу можно не распечатывать.

8.5 Инвентаризация кассы

Периодически проводится полная инвентаризация кассы с пересчетом наличных денежных средств и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Обычно она носит внезапный характер. Приказом руководителя организации создается инвентаризационная комиссия, которая фиксирует результаты инвентаризации в акте специальной формы. Он составляется в двух экземплярах и подписывается комиссией и материально ответственным лицом – кассиром:

- один экземпляр передается в бухгалтерию организации;
- второй остается у материально ответственного лица.

При несовпадении данных учета с фактическим наличием в кассе денежных средств и других ценностей в акте указывается сумма недостачи или излишка и объясняются обстоятельства их возникновения.

Выявленные при инвентаризации излишки денежных средств приходуется зачислением их в доход организации: **Дт 50 Кт 90/7**.

Обнаруженные при инвентаризации недостачи денежных средств взыскиваются с кассиров (если не будет установлено иное виновное лицо). При этом производятся следующие бухгалтерские записи:

- на сумму недостающих денежных средств в кассе: **Дт 94 Кт 50**;
- на сумму недостачи, предъявленной кассиру (или иному виновному лицу): **Дт 73/2 Кт 94**;
- на сумму удержаний из заработной платы кассира (или иного виновного лица) в счет возмещения недостачи: **Дт 70 Кт 73/2**;
- по мере взносов кассира (или иного виновного лица) в счет возмещения недостачи: **Дт 50, 51 Кт 73/2**.

Если недостачи явились следствием стихийных бедствий, то они относятся на прочие расходы по текущей деятельности: **Дт 90/10 Кт 50**.

Пример 8.1. При инвентаризации кассы обнаружена недостача денежных средств в размере 55,57 рублей. Виновным в недостаче признан кассир, который в добровольном порядке внес указанную сумму в кассу организации.

Отразить хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

Решение. 1. В кассе выявлена недостача 55,57 рублей:

Дт 94 (А+) Кт 50 (А-) 55,57

По дебету счета 94 (А+) отражено формирование у организации дебиторской задолженности, предполагаемой к возмещению за счет виновных лиц.

2. Сумма недостачи отнесена на виновное лицо (кассира) организации:

Дт 73/2 (А+) Кт 94 (А-) 55,57

По кредиту счета 94 (А-) отражается списание дебиторской задолженности организации на виновное лицо (73/2 (А+)), обязанное возместить недостачу.

3. Виновное лицо возместило недостачу путем внесения денежных средств в кассу организации:

Дт 50/1 (А+) Кт 73/2 (А-) 55,57

По кредиту субсчета 73/2 (А-) отражается погашение работником задолженности организации, т.е. списание дебиторской задолженности организации.

8.6 Документальное оформление и учет операций на счетах в банках

Для хранения денежных средств и расчетов ими организация открывает в банке расчетный (текущий) счет в белорусских рублях. Количество необходимых расчетных счетов определяется самой организацией. По своему усмотрению организация выбирает и банки для их открытия.

Для открытия счета в банк предъявляются следующие документы:

- Заявление на открытие счета;
- Копия свидетельства о государственной регистрации предприятия;
- Копия устава;
- Карточка с образцами подписей должностных лиц, имеющих право распоряжаться счетом, и оттиска печати владельца счета;
- Копия протокола собрания (решения) учредителей о назначении на должность руководителя, копия контракта с руководителем; копия приказа о назначении на должность, а также копия контракта на иных лиц, обладающих правом подписи (копия договора на ведение бухгалтерского учета на предприятии, осуществляемого бухгалтерской фирмой, если бухгалтерский учет осуществляется бухгалтерской фирмой (индивидуальным предпринимателем); копии паспортных данных на лиц, обладающих правом подписи в карточке;
- Анкета клиента.

С банком, в котором открыт расчетный счет, заключается договор на расчетно-кассовое обслуживание. В нем закрепляются стоимость банковских услуг, проценты за хранение денежных средств и прочие условия.

Операции по расчетному счету осуществляются на основании письменных распоряжений владельцев счета. Они оформляются соответствующими первичными документами:

- при внесении наличных денежных средств – объявлением на взнос наличными;
- при получении наличности – денежными чеками;
- при безналичном перечислении денежных средств – платежными поручениями, платежными требованиями, прочими документами.

Платежное поручение – это письменное распоряжение владельца счета обслуживающему банку о перечислении определенной денежной суммы со своего расчетного счета на счет другой организации в том же или другом банке. Оно заполняется владельцем счета и передается в банк в трех экземплярах, первый из которых подписывается руководителем и главным бухгалтером организации и заверяется печатью.

Платежное требование – это расчетный документ, который содержит требование поставщика (подрядчика) к покупателю товарно-материальных ценностей (работ, услуг) об уплате их стоимости через банк. Платежные требования передаются в обслуживающий банк организации-поставщика, который в свою очередь направляет их в обслуживающий банк организации-покупателя. Платежное требование исполняется обслуживающим банком организации-покупателя только после получения от нее акцепта (согласия на оплату). При отказе в

оплате покупатель обязан уведомить об этом поставщика и документально мотивировать отказ. Оплата платежных требований может производиться с согласия владельца счета (акцепта) без оформления распорядительных документов.

Платежное требование-поручение – это письменное требование поставщика или подрядчика к покупателю оплатить отгруженную по договору продукцию, выполненные работы, оказанные услуги на основании направленных ему расчетных и сопроводительных документов, минуя банк плательщика. Платежное требование-поручение передается непосредственно организации-плательщику (покупателю). В случае акцепта, платежное требование-поручение передается плательщиком в обслуживающий банк для оплаты. В отличие от расчета платежным поручением, расчет платежным требованием или требованием-поручением не гарантирует поставщику (подрядчику) своевременной оплаты.

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете организации на основании выписок по расчетному счету, предоставляемых обслуживающим банком. В выписке отражается остаток средств на начало и конец дня, суммы и направление их движения по дебету и кредиту счета. Также к ней прилагаются все соответствующие денежно-расчетные документы, на основании которых осуществлялись операции. Поступающие выписки контролируются и перепроверяются бухгалтерией организации.

Расчетные документы и банковские выписки могут представляться как на бумажных носителях, так и в электронном виде.

Если организация является платежеспособной (т.е. может оплатить все свои обязательства), то списание денежных средств с ее текущего счета производится по мере поступления платежных документов. При недостаточности денежных средств на расчетном счете их списание производится в очередности, установленном законодательством, в соответствии с которым:

вне очереди производятся платежи в счет:

- неотложных нужд в размере до 20% средств, поступивших на указанные счета (за исключением сумм банковских кредитов) за предыдущий месяц;
- погашения задолженности по выплате заработной платы в суммах, соответствующих 1,5 размера бюджета прожиточного минимума для трудоспособного населения и связанных с отчислениями;
- погашения банковских кредитов, выданных на выплату задолженности по заработной плате, в пределах 1,5 размера утвержденного бюджета прожиточного минимума на одного работающего и связанных с отчислениями;

в первоочередном порядке производятся платежи:

- в бюджет, государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды;
- по исполнительным документам о взыскании алиментов, расходов, затраченных государством на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении, сумм по возмещению вреда, причиненного жизни или здоровью гражданина, а также в случае потери кормильца, сумм по требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений, о выплате авторского вознаграждения,

сумм по обязательному страхованию, сумм по возмещению ущерба, причиненного преступлением или административным правонарушением, сумм по государственному социальному страхованию граждан;

- за реализованное имущество, обращенное в доход государства в счет неисполненного налогового обязательства, неуплаченных пеней;
- за реализованные материальные ценности государственного и мобилизационного материальных резервов;
- по исполнению обеспеченных залогом обязательств по банковским кредитам за счет средств, полученных от реализации заложенного имущества;
- в счет погашения задолженности по кредитам (включая проценты по ним), выданным банками Республики Беларусь под гарантии Правительства Республики Беларусь, а также под гарантии местных исполнительных комитетов;
- в счет погашения задолженности по активам, приобретенным открытым акционерным обществом «Банк развития Республики Беларусь»;
- в счет погашения задолженности по кредитам, включенным в перечень активов, переданных ОАО «Агентство по управлению активами»;

во вторую очередь осуществляются иные платежи.

Неоплаченные документы хранятся в специальной картотеке банка.

Учет операций по расчетному счету организации ведется на активном счете **51 «Расчетный счет»**.

По дебету счета 51 отражается поступление денежных средств на расчетный счет организации:

- из кассы: **Дт 51 Кт 50**;
- от покупателей продукции, товаров, работ, услуг в качестве аванса или окончательного расчета: **Дт 51 Кт 62**;
- полученных краткосрочных или долгосрочных кредитов и займов: **Дт 51 Кт 66, 67**;
- остатка неиспользованной подотчетной суммы от подотчетных лиц: **Дт 51 Кт 71**;
- в качестве возмещения материального ущерба: **Дт 51 Кт 73/2**;
- взносов от учредителей: **Дт 51 Кт 75/1**;
- поступлений от различных дебиторов: **Дт 51 Кт 76**;
- в качестве доходов от инвестиционной и финансовой деятельности организации: **Дт 51 Кт 91**.

По кредиту счета 51 отражается списание денежных средств с расчетного счета:

- в кассу организации: **Дт 50 Кт 51**;
- поставщикам и подрядчикам за товарно-материальные ценности, работы, услуги в качестве аванса или окончательного расчета: **Дт 60 Кт 51**;
- в погашение краткосрочных или долгосрочных кредитов и займов: **Дт 66, 67 Кт 51**;
- в бюджет при расчете по налогам и сборам: **Дт 68 Кт 51**;
- в Фонд социальной защиты населения и пенсионный фонд: **Дт 69 Кт 51**;

- подотчетным лицам: Дт 71 Кт 51;
- при перечислении дивидендов учредителям: Дт 75/2 Кт 51;
- при расчетах с различными кредиторами: Дт 76 Кт 51;
- в оплату штрафов, пени, неустоек: Дт 76/3 Кт 51.

Дебетовое сальдо по счету 51 отражает фактическое наличие денежных средств на расчетном счете организации на определенную дату.

Пример 8.2. 7 апреля 2019 года организация заключила с банком договор банковского вклада для размещения свободных денежных средств в белорусских рублях под 12% годовых сроком на 3 месяца. Согласно договору, капитализация и перечисление процентов на расчетный счет организации производятся ежемесячно. На открытый депозитный счет с расчетного счета организации перечислено 5 000 рублей. По окончании срока действия договора сумма вклада с процентами за последний месяц перечислена на расчетный счет организации.

Требуется отразить хозяйственные операции с денежными средствами в бухгалтерском учете организации.

Решение. 1. На депозитный счет в банке с расчетного счета организации перечислено 5 000 белорусских рублей (7 апреля):

Дт 55/1 (А+) Кт 51 (А-) 5 000

Банком начислены (30 апреля) и перечислены (3 мая) на расчетный счет организации доходы в виде процентов за размещение денежных средств на депозитном счете в течение 24 дней (с 7 по 30 апреля) на сумму:

$$\frac{5000 \times 12 \times 24}{100 \times 30 \times 12} = 40$$

Дт 76/4 (А+) Кт 91/1 (П+) 40

Дт 51 (А+) Кт 76/4 (А-) 40

2. Проценты по вкладу в конце отчетного месяца (30 апреля) списаны в состав прибыли организации:

Дт 91/11 (П-) Кт 99 (П+) 40

3. Банком начислены (31 мая) и перечислены (1 июня) на расчетный счет организации доходы в виде процентов, за размещение денежных средств на депозитном счете в мае на сумму:

$$\frac{(5000 + 40) \times 12}{100 \times 12} = 50,4$$

Дт 76/4 (А+) Кт 91/1 (П+) 50,4

Дт 51 (А+) Кт 76/4 (А-) 50,4

4. Полученные проценты по вкладу в конце отчетного месяца (31 мая) списаны в состав прибыли организации:

Дт 91/11 (П-) Кт 99 (П+) 50,4

5. Банком начислены (30 июня) и перечислены (1 июля) на расчетный счет организации доходы в виде процентов, за размещение денежных средств на депозитном счете в мае на сумму:

$$\frac{(5000 + 40 + 50,4) \times 12}{100 \times 12} = 50,9$$

Дт 76/4 (А+) Кт 91/1 (П+) 50,90

Дт 51 (А+) Кт 76/4 (А-) 50,90

6. Полученные проценты по вкладу в конце отчетного месяца (30 июня) включены в состав прибыли организации:

Дт 91/11 (П-) Кт 99 (П+) 50,90

7. Организации банком начислены (6 июля) доходы в виде процентов за размещение денежных средств на депозитном счете в течение 6 дней с 1 по 6 июля на сумму:

$$\frac{(5000 + 40 + 50,4 + 50,9) \times 12 \times 6}{100 \times 31 \times 12} = 9,95$$

Дт 76/4 (А+) Кт 91/1 (П+) 9,95

8. На расчетный счет организации возвращены 5 090,40 (7 июля):

Дт 51 (А+) Кт 55/5 (А-) 5 090,40

9. На расчетный счет организации перечислены проценты, полученные за размещение денежных средств на депозитном счете в июле (7 июля):

Дт 51 (А+) Кт 76/4 (А-) 9,95

10. Полученные проценты по вкладу в конце отчетного месяца (31 июля) включены в состав прибыли организации:

Дт 91/11 (П-) Кт 99 (П+) 9,95

Пример 8.3. В кассу предприятия 5 апреля с расчетного счета получено 12 310 рублей для выплаты заработной платы работникам за март. Работниками из кассы получено 10 205 рублей. Невыплаченная заработная плата (2 105 рублей) депонирована и сдана в банк 7 апреля. 20 апреля депонированная заработная плата получена в кассу и выплачена работникам предприятия.

Требуется отразить хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

Решение. 1. В кассу с расчетного счета поступили денежные средства для выплаты работникам заработной платы (05 апреля):

Дт 50 (А+) Кт 51 (А-) 12 310

2. Работникам из кассы выплачена заработная плата общей суммой 10 205 рублей (5-7 апреля):

Дт 70 (П-) Кт 50 (А-) 10 205

3. Невыплаченная заработная плата в сумме 2 105 рублей депонирована (7 апреля):

Дт 70 (П-) Кт 76/5 (П+) 2 105

В данной проводке отражается перераспределение кредиторской задолженности предприятия: кредиторская задолженность по выплате начисленной заработной платы «превращается» в кредиторскую задолженность по выплате депонированной заработной платы.

4. Депонированная заработная плата передана для хранения из кассы в банк (7 апреля):

Дт 51 (А+) Кт 50 (А-) 2 105

5. Депонированная заработная плата получена в кассу из банка для выплаты работникам (20 апреля):

Дт 50 (А+) Кт 51 (А-) 2 105

6. Депонированная заработная плата выдана из кассы работникам (20 апреля):

Дт 76/5 (П-) Кт 50 (А-) 2 105

8.7 Учет операций на валютных счетах в банках

Помимо текущих (расчетных) счетов организацией в банках могут открываться валютные счета. Они предназначены для осуществления расчетов и прочих операций с иностранной валютой, а также для ее хранения.

Для открытия валютного счета организация должна предоставить в банк те же документы, что и для открытия расчетного счета.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в банках на территории Республики Беларусь и за ее пределами, Типовым планом счетов предусмотрен активный счет 52 «Валютные счета».

По дебету счета 52 отражается поступление денежных средств в иностранных валютах. При этом в зависимости от источника их поступления могут кредитоваться счета 50, 52, 55, 60, 62, 66, 67, 71, 75, 86, 90, 91 и другие.

По кредиту счета 52 отражается списание денежных средств с валютных счетов организации при перечислении иностранной валюты по целевому назначению, продаже ее на валютном рынке, снятии наличной иностранной валюты для оплаты командировочных расходов и т.д. В зависимости от направлений расходования могут дебетоваться счета 50, 52, 55, 60, 62, 66, 67, 70, 71, 75, 91 и другие.

Дебетовое сальдо по валютному счету отражает наличие свободных средств в данной иностранной валюте.

Учет средств на валютных счетах ведется в иностранной валюте и ее рублевом эквиваленте по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на день осуществления операции. В балансе организации отражается рублевый эквивалент иностранной валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь на момент составления бухгалтерской отчетности.

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете организации на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. В выписках по валютному счету указывается не только сумма поступившей или снятой валюты, но и курс Национального банка Республики Беларусь на момент совершения операции.

Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

8.8 Учет операций на специальных счетах в банках

Перечень специальных счетов, которые могут быть открыты банком по заявлению клиента, достаточно широк.

Для учета наличия и движения денежных средств на этих счетах Типовым планом счетов предусмотрен активный счет 55 «Специальные счета в банках».

По дебету счета отражается зачисление денежных средств на специальные счета, по кредиту – списание средств со счетов. Дебетовое сальдо по счету 55

показывает фактический остаток средств на специальных счетах на текущую дату. К счету 55 Типовым планом счетов предусмотрены следующие субсчета:

55/1 «Депозитные счета»;

55/2 «Счета в драгоценных металлах»;

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

На субсчете 55/1 «Депозитные счета» учитываются наличие и движение денежных средств, размещенных в банковские вклады (депозиты).

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

На субсчете 55/3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения» учитываются наличие и движение денежных средств целевого назначения на специальных счетах в банках.

Поступление средств на специальные счета в банках отражается:

- при поступлении денежных средств с расчетного счета: Дт 55 Кт 51;
- от покупателей продукции, товаров, работ, услуг: Дт 55 Кт 62;
- и других счетов.

Списание средств со специальных счетов в банках отражается:

- при перечислении на расчетный счет: Дт 51 Кт 55;
- при использовании специальных счетов в расчетах с прочими дебиторам и кредиторам: Дт 51 Кт 62;

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

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

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

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

Некоторые нормативные документы по теме

1. [Указ Президента Республики Беларусь от 29.06.2000 г. №359 «Об утверждении порядка расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь» \(с изменениями и дополнениями\).](#)

2. [Постановление правления Национального банка Республики Беларусь от 19 марта 2019 г. №117 «Об утверждении Инструкции о порядках ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами».](#)

Задания для самостоятельной работы

8.1. В кассу организации с расчетного счета поступили денежные средства в сумме 1 700 рублей. Из кассы завхозу на приобретение стройматериалов выдано 400 рублей. Выплачен аванс сотруднику 200 рублей. Завхозом в кассу возвращен неиспользованный остаток денежных средств – 27 рублей. Лимит кассы составляет 40 рублей. В конце дня сумма превышения лимита из кассы передана на расчетный счет в банк.

Отразите хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

8.2. В кассу предприятия 5 августа с расчетного счета поступило 15 550 рублей. Из кассы выплачено: менеджеру на командировочные расходы – 168,50 рублей; заработная плата работникам за июль – 13 456 рублей. Не выданная работникам заработная плата в размере 630 рублей депонирована и передана вместе с остальной наличностью в банк.

Отразите хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

8.3. На начало дня на расчетном счете организации в банке находится 25 000 рублей. В течение дня с расчетного счета перечислена на карт-счета заработная плата работникам организации 4 220 рублей. Перечислен в бюджет подоходный налог – 115,55 рублей. Передано в кассу предприятия 2 500 рублей. Возвращен краткосрочный кредит банку – 10 000 рублей. На расчетный счет поступили авансовые платежи от покупателей продукции – 1 740 рублей.

Отразите хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

8.4. С расчетного счета предприятия в банке перечислено 3 600 рублей поставщику за приобретенные материалы. Выплачен аванс заработная плата работникам предприятия – 7 680 рублей. Переданы денежные средства в кассу для выплаты материальной помощи работникам предприятия - 910 рублей. По заявлению предприятия банком выставлен аккредитив для расчетов с поставщиками за счет собственных средств предприятия.

Отразите хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

8.5. При инвентаризации кассы обнаружена недостача денежных средств в размере 1 920 рублей. Судом отказано во взыскании с материально ответственного лица – кассира.

Отразите выявленную недостачу и ее списание бухгалтерскими записями.

8.6. При инвентаризации обнаружен излишек денежных средств в кассе организации в сумме 25 рублей.

Отразите оприходование денежных средств бухгалтерскими записями.

8.7. 1 марта организация заключила с банком договор банковского вклада для размещения свободных денежных средств в белорусских рублях под 6% годовых сроком на 2 месяца. Капитализация процентов - ежемесячная. На открытый депозитный счет с расчетного счета организации перечислено 4 000 рублей. По окончании срока действия договора сумма вклада с процентами перечислена на расчетный счет организации.

Отразите хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

8.9. 9 февраля организация заключила с банком договор банковского вклада для размещения свободных денежных средств в белорусских рублях под 8% годовых сроком на 4 месяца. Капитализация процентов - ежемесячная. На открытый депозитный счет с расчетного счета организации перечислено 7 000 рублей. По окончании срока действия договора сумма вклада с процентами перечислена на расчетный счет организации.

Отразите хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

ТЕМА 9 УЧЕТ РАСЧЕТОВ

9.1 Общая характеристика расчетов

Для учета расчетов организации Типовым планом счетов предусмотрены следующие счета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – активно-пассивный;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – активно-пассивный;
- 63 «Резервы по сомнительным долгам» – пассивный;
- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – пассивный;
- 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – пассивный;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам» – активно-пассивный;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – активно-пассивный;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – пассивный;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – активно-пассивный;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – активный;
- 75 «Расчеты с учредителями» – активно-пассивный;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – активно-пассивный;
- 79 «Внутрихозяйственные расчеты» – активно-пассивный.

Большинство этих счетов являются активно-пассивными. Это связано с тем, что на них отражаются дебиторская и кредиторская задолженности, которые возникают у организации в процессе взаимодействия с иными субъектами хозяйствования, государственными организациями и бюджетом, а также при ее внутрихозяйственных расчетах.

Дебиторская задолженность – это средства, которые должны организации иные субъекты хозяйствования (дебиторы). Она относится к краткосрочным активам.

Кредиторская задолженность – это средства, которые организация должна иным субъектам хозяйствования (кредиторам). Она является краткосрочным обязательством организации.

Таким образом, в зависимости от того какой остаток образовался на активно-пассивном счете в процессе осуществления организацией хозяйственной деятельности, он отражается, то активе баланса, то в обязательствах.

На пассивных счетах раздела, как правило, отражается кредиторская задолженность организации по хозяйственным операциям.

Расчеты в иностранных валютах учитываются на счетах этого раздела в белорусских рублях по курсу Национального банка Республики Беларусь. Одновременно эти расчеты отражаются и в самой валюте платежей, но обособленно на отдельных субсчетах.

9.2 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Для учета расчетов организации с поставщиками и подрядчиками используется одноименный активно-пассивный счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», на котором обобщается информация о расчетах:

- за товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги;
- за предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и т.п.;
- за все виды услуг связи и т.д.

По дебету счета 60 отражаются суммы аванса или окончательного расчета, уплаченные поставщикам и подрядчикам:

- из кассы организации: **Дт 60 Кт 50**;
- с расчетного счета организации: **Дт 60 Кт 51**;
- с валютного счета организации: **Дт 60 Кт 52**;
- за счет банковских кредитов, когда они перечисляются банком напрямую поставщикам и подрядчикам, минуя расчетный счет: **Дт 60 Кт 66, 67**.

По кредиту счета 60 отражается:

- стоимость поступивших товарно-материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг: **Дт 08, 10 (15), 20, 23, 25, 26, 41, ... Кт 60**;
- сумма НДС, который включен поставщиками и подрядчиками в счета на оплату: **Дт 18 Кт 60**.

Кроме того, если счет поставщика был оплачен до поступления груза, а при приемке товарно-материальных ценностей на склад обнаружилась их недостача, или если при проверке счета поставщика или подрядчика (после того как счет был акцептован) были обнаружены арифметические ошибки или несоответствия цен, обусловленных договором, то на соответствующую сумму производится бухгалтерская запись: **Дт 60 Кт 76/3** («Расчеты по претензиям»).

Порядок расчетов с поставщиками и подрядчиками определяется организацией самостоятельно и в каждом конкретном случае закрепляется в договорах на поставку товарно-материальных ценностей, выполнение работ, оказание услуг.

9.3 Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Информация о расчетах организации с покупателями и заказчиками обобщается на активно-пассивном счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По дебету счета 62 отражается:

- при реализации покупателям и заказчикам на стоимость (включая НДС) продукции (товаров), выполненных работ и оказанных услуг: **Дт 62 Кт 90/1**;
- при реализации покупателям и заказчикам на стоимость (включая НДС) запасов (например, сырья или материалов, ранее приобретенных для собственных нужд, и не востребованных на эти цели): **Дт 62 Кт 90/7**;
- при реализации покупателям и заказчикам на стоимость (включая НДС) инвестиционных активов (например, основных средств, нематериальных активов): **Дт 62 Кт 91/1**.

По кредиту субсчета 62 отражаются суммы платежей, поступивших от покупателей и заказчиков: **Дт 50, 51, 52 Кт 62**.

Порядок расчетов с покупателями и заказчиками определяется организацией самостоятельно и в каждом конкретном случае закрепляется в договорах на поставку товарно-материальных ценностей, выполнение работ, оказание услуг.

9.4 Учет кредитов и займов

При недостатке собственных средств организации могут пользоваться кредитами и займами других юридических лиц.

Кредит – это система экономических отношений, возникающая при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата и, как правило, уплатой процентов за пользование кредитом.

При выдаче кредита организации обычно руководствуются следующими основными принципами кредитования:

- срочность и возвратность (выдача кредита на определенный срок с его последующим возвратом);
- платность (уплата процентов за пользование кредитом);
- целевая направленность (выдача кредита на строго определенные цели);
- обеспеченность кредита (предоставление организацией-кредитополучателем залога на случай неплатежеспособности по кредитным обязательствам).

Следует различать две разновидности кредита – банковский и коммерческий. Банковский кредит – это денежные средства, выданные банком (или иной кредитной организацией, имеющей лицензию на совершение данного вида операций) юридическим или физическим лицам на определенный срок с последующим возвратом и уплатой процентов за пользование кредитом.

Для оформления кредита организация как правило предоставляет в банк следующие документы:

- заявление по утвержденному образцу;
- копии учредительных документов;
- баланс на последнюю отчетную дату;
- бухгалтерскую отчетность за период, определенный банком;
- копии договоров, подтверждающих кредиткуемые сделки;
- бизнес-план;
- прочие документы, запрашиваемые банком.

На основании анализа представленных документов банком принимается решение о выдаче кредита на запрашиваемую или меньшую сумму, или об отказе в предоставлении кредита. В случае положительного решения между банком и организацией заключается кредитный договор. В нем оговаривается сумма кредита, срок ее возврата, размер и порядок уплаты процентов за пользование кредитом, взаимная ответственность сторон, санкции и компенсации в случае нарушения кредитных обязательств и прочие условия.

Коммерческий кредит (заем) предоставляется одной организацией другой в виде отсрочки в уплате денежных средств за реализованную продукцию, товары, работы, услуги. Предметом договора, кроме денежных средств, могут быть имущество. В данном случае между организациями заключается договор займа. Согласно договору займа, одна из сторон (заимодавец) передает другой стороне (заемщику) денежные средства или имущество, а заемщик обязуется вернуть заимодавцу такую же сумму денежных средств или равное количество

имущества такого же рода и качества. Заем может быть, как платным, так и безвозмездным. При заключении договора предмет займа передается заемщику в собственность и перестает быть собственностью залодавца.

Некоторые различия между кредитным договором и договором займа

| Признак | Кредитный договор | Договор займа |
|---|--|--|
| Предмет | Только денежные средства | Денежные средства или товарно-материальные ценности |
| Сторона, выдающая кредит | Банки и иные кредитные организации, имеющие лицензию на совершение подобных операций | Любые юридические и физические лица (коммерческие и некоммерческие организации, предприниматели, граждане) |
| Лицо, обладающее правом собственности на предмет договора | Кредитополучатель | Заемщик |
| Момент вступления договора в силу | Момент заключения договора | Момент передачи денежных средств или имущества |
| Обязанности должника | Вернуть кредит и уплатить проценты за пользование им | Вернуть сопоставимое количество денежных средств или аналогичного имущества с уплатой процентов за пользование займом или без уплаты процентов (безвозмездно). |

Для синтетического учета расчетов по кредитам и займам, полученным организацией, используются пассивные счета 66 «Краткосрочные кредиты и займы» и 67 «Долгосрочные кредиты и займы». На пассивном счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» отражаются расчеты организации по полученным краткосрочным (на срок не более 12 месяцев) кредитам и займам. Краткосрочные кредиты и займы, как правило, предоставляются на текущие нужды организации, создание и движение долгосрочных активов.

Для раздельного учета кредитов и займов к счету 66 могут открываться следующие субсчета:

66/1 «Расчеты по краткосрочным кредитам»;

66/2 «Расчеты по краткосрочным займам»;

66/3 «Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам».

На пассивном счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» отражаются расчеты организации по полученным долгосрочным (на срок более 12 месяцев) кредитам и займам. Подобные кредиты и займы всего предоставляются для приобретения, строительства, реконструкции долгосрочных активов, модернизации производств и т.д.

К счету 67 также могут быть открыты субсчета:

67/1 «Расчеты по долгосрочным кредитам»;

67/2 «Расчеты по долгосрочным займам»;

67/3 «Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам».

По кредиту счетов 66 и 67 отражаются суммы кредитов и займов, полученных организацией:

- на расчетный счет: Дт 51 Кт 66 (67);
- на валютный счет: Дт 52 Кт 66 (67);
- на специальные счета (например, когда аккредитив выставляется за счет кредита): Дт 55 Кт 66;
- перечисленных банком напрямую поставщикам и подрядчикам, минуя счета организации: Дт 60 Кт 66 (67).

Полученный кредит (заем) не может использоваться для выплаты процентов по нему же.

До принятия объектов к учету в качестве инвестиционных активов проценты формируют их первоначальную стоимость на счете 08 объекта инвестиционных активов, для приобретения которого был получен кредит (заем). После принятия объектов к учету в качестве инвестиционных активов и по кредитам (займам), полученным на иные цели, проценты учитываются в качестве расходов по финансовой деятельности. Начисление процентов отражается по кредиту субсчетов 66/3 и 67/3:

- по кредитам и займам, полученным на приобретение (создание, модернизацию, реконструкцию) инвестиционных активов до ввода их в эксплуатацию: Дт 08 Кт 66/3 (67/3);

- по кредитам и займам, полученным на приобретение (создание, модернизацию, реконструкцию) инвестиционных активов после их принятия к учету: Дт 91/4 Кт 66/3 (67/3);

- по прочим кредитам и займам: Дт 91/4 Кт 66/3 (67/3);

- по просроченным кредитам и займам: Дт 91/4 Кт 66/3 (67/3).

Как правило, проценты начисляются и перечисляются ежемесячно. В бухгалтерском балансе отражается общая сумма задолженности по кредитам (займам) вместе с процентами.

За несвоевременный возврат кредита (займа) или уплату процентов по нему, к организации-кредитополучателю могут быть применены штрафные санкции. На суммы начисленных штрафных санкций (неустоек, штрафов, пеней) составляется проводка: Дт 90/10 Кт 66 (67).

Погашение ссуд осуществляется организацией за счет собственных или привлеченных средств в установленные договором сроки. Суммы погашенных кредитов, займов и процентов за пользование ими отражаются по дебету счетов 66 и 67: Дт 66 (67) Кт 51, 52.

Аналитический учет краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов ведется по их видам, кредитным организациям и другим займодавцам.

Пример 9.1. 1 марта 2019 года предприятие получило в банке краткосрочный кредит в размере 9 000 рублей сроком на 3 месяца для погашения задолженности поставщику за полученные материалы. В кредитном договоре предусмотрены следующие сроки погашения задолженности: 1 апреля – 3 000 рублей; 2 мая – 3 000 рублей; 3 июня – 3 000 рублей. Согласно условиям кредитного договора, процент за пользование кредитом начисляется ежемесячно в размере 20%

годовых от остатка долга и перечисляется одновременно с погашением сумм основного долга. Если срок выплаты сумм кредита и процентов по нему приходится на нерабочий день, выплата производится накануне.

Требуется отразить операции по получению и погашению кредита бухгалтерскими записями.

Решение. 1. Положим, что сумму кредита в соответствии с договором банк перечислил непосредственно на расчетный счет поставщика (1 марта):

Дт 60 (П-) Кт 66 (П+) 9 000

По дебету счета 60 (П-) отражается погашение кредиторской задолженности предприятия поставщику по оплате за ранее полученные от него материалы.

По кредиту счета 66 (П+) отражается возникновение у предприятия кредиторской задолженности банку в связи с получением краткосрочного кредита.

2. 1 апреля начислены проценты банку за пользование кредитом в размере:

$$\frac{9000 \times 20}{100 \times 12} = 1500 \text{ рублей}$$

Дт 91/4 (П-) Кт 66 (П+) 1 500

По кредиту счета 66 (П+) отражается увеличение кредиторской задолженности предприятия на сумму начисленных, но еще не перечисленных банку процентов по кредиту.

По дебету субсчета 91/4 (П-) отражено отнесение процентов по кредиту к расходам по инвестиционной деятельности предприятия.

3. 1 апреля предприятием производится первая выплата по кредиту – 3 000 рублей от суммы основного долга и 1 500 рублей в качестве процентов, начисленных за первый месяц пользования кредитом:

Дт 66 (П-) Кт 51 (А-) 3 000

Дт 66 (П-) Кт 51 (А-) 1 500

По дебету счета 66 (П-) учитывается погашение части кредиторской задолженности предприятия по банковскому кредиту с расчетного счета 51 (А-).

4. 2 мая (так как 1 мая – выходной день) начислены проценты банку за пользование кредитом в размере:

$$\frac{(9000 - 3000) \times 20}{100 \times 12} = 1000 \text{ рублей}$$

Дт 91/4 (П-) Кт 66 (П+) 1 000

5. 2 мая предприятием производится очередное погашение задолженности по кредиту – 3000 рублей суммы основного долга и 1000 рублей в качестве процентов, начисленных за второй месяц пользования кредитом:

Дт 66 (П-) Кт 51 (А-) 3 000

Дт 66 (П-) Кт 51 (А-) 1 000

6. 3 июня (так как 1 и 2 июня – выходные дни) начислены проценты банку за пользование кредитом в размере

$$\frac{(9000 - 3000 - 3000) \times 20}{100 \times 12} = 500 \text{ рублей}$$

Дт 91/4 (П-) Кт 66 (П+) 500

7. 3 июня предприятием производится очередное погашение задолженности по кредиту – 3000 рублей от суммы основного долга и 500 рублей в качестве процентов, начисленных за второй месяц пользования кредитом:

Дт 66 (П–) Кт 51 (А–) 3000

Дт 66 (П–) Кт 51 (А–) 500

Пример 9.2. 10 апреля 2019 года предприятие «Трастгрупп» предоставило предприятию «Синтез» краткосрочный заем в размере 10 000 рублей путем перечисления денежных средств на расчетный счет. Срок займа – 6 месяцев. Цель займа – модернизация программного комплекса, порученная сторонней организации «IT-Маск». Согласно условиям договора подряда, предприятием «Синтез» 15 апреля производится 100% предоплата организации «IT-Маск» в размере 12 000 рублей (в том числе НДС – 2 000 рублей). Модернизированный программный комплекс сдан подрядчиком «IT-Маск» и принят в эксплуатацию заказчиком «Синтез» 25 мая 2019 года. По условиям договора займа предприятие «Трастгрупп» имеет право на получение с заемщика 8% годовых от суммы выданного займа, которые начисляются и перечисляются ежемесячно не позднее последнего рабочего дня месяца. Основной долг погашается единовременно по окончании срока договора – 10 сентября 2019 года.

Требуется отразить операции в бухгалтерском учете предприятий «Трастгрупп» и «Синтез» в отдельности.

Решение. При рассмотрении данного задания следует учитывать, что для заемщика заем – это кредиторская задолженность (пассив), а для займодавца – финансовое вложение (актив).

Отражение операций в бухгалтерском учете предприятия «Трастгрупп»:

1. Перечисление суммы займа предприятию «Синтез» (10 апреля):

Дт 58/3 (А+) Кт 51 (А–) 10 000

По дебету субсчета 58/3 (А+) отражается появление у предприятия «Трастгрупп» финансового вложения (краткосрочного актива) – займа, предоставленного предприятию «Синтез».

2. 30 апреля начислены проценты предприятию «Синтез» за пользование займом в течение 20 дней (с 10 по 29 апреля включительно):

$$\frac{10\,000 \times 8 \times 20}{100 \times 30 \times 12} = 44,44 \text{ рублей}$$

Дт 76 (А+) Кт 91/1 (П+) 44,44

По дебету счета 76 (А+) отражено формирование у предприятия «Трастгрупп» дебиторской задолженности на сумму процентов, которые предприятие «Синтез» должно уплатить в апреле за пользование займом.

По кредиту субсчета 91/1 (П+) учтены начисленные проценты в составе доходов по финансовой деятельности предприятия «Трастгрупп».

Примечание. Если бы предприятие «Трастгрупп» предоставляло заем своему же покупателю (заказчику), то вместо счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» мог бы использоваться счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

3. 30 апреля на расчетный счет предприятия «Трастгрупп» от предприятия «Синтез» поступили проценты за пользование займом:

Дт 51 (А+) Кт 76 (А-) 44,44

По кредиту счета 76 (А-) отражено списание дебиторской задолженности предприятия «Трастгрупп» в связи с уплатой предприятием «Синтез» начисленных в апреле процентов.

4. 31 мая начислены проценты предприятию «Синтез» за пользование займом в мае. Сумма процентов составит:

$$\frac{10\,000 \times 8}{100 \times 12} = 66,67 \text{ рублей}$$

Дт 76 (А+) Кт 91/1 (П+) 66,67

5. 29 мая на расчетный счет предприятия «Трастгрупп» поступили проценты от предприятия «Синтез»:

Дт 51 (А+) Кт 76 (А-) 66,67

6. Записи 4-5 в тех же суммах будут повторяться 28 июня (29 и 30 июня – выходные, т.е. нерабочие, дни), 31 июля и 30 августа (31 августа – выходной день).

7. 10 сентября начислены проценты предприятию «Синтез» за пользование займом с 1 по 9 сентября в размере:

$$\frac{10\,000 \times 9 \times 20}{100 \times 30 \times 12} = 20 \text{ рублей}$$

Дт 76 (А+) Кт 91/1 (П+) 20

8. 10 сентября на расчетный счет предприятия «Трастгрупп» поступили проценты от предприятия «Синтез»:

Дт 51 (А+) Кт 76 (А-) 20

9. 10 сентября на расчетный счет предприятия «Трастгрупп» от предприятия «Синтез» поступила сумма основного долга:

Дт 51 (А+) Кт 58/3 (А-) 10 000

По кредиту субсчета 58/3 (А+) отражается уменьшение краткосрочных активов предприятия в связи с истечением срока финансового вложения (займа, предоставленного предприятию «Синтез») и его полным возвратом.

Отражение операций в бухгалтерском учете предприятия «Синтез»

1. На расчетный счет предприятия «Синтез» поступил краткосрочный заем от предприятия «Трастгрупп» (10 апреля):

Дт 51 (А+) Кт 66/1 (П+) 10 000

2. С расчетного счета предприятия «Синтез» перечислена предоплата в размере 100% организации «ИТ-Маск» в счет предстоящей модернизации программного комплекса (15 апреля):

Дт 60 (А+) Кт 51 (А-) 12 000

3. 30 апреля предприятием «Синтез» начислены проценты за пользование займом в течение 20 дней: с 10 по 29 апреля. Сумма процентов в размере (рубля) отнесена на стоимость программного комплекса:

Дт 08 (А+) Кт 66/3 (П+) 44,44

4. 30 апреля предприятием «Синтез» перечислены указанные проценты на расчетный счет предприятия «Трастгрупп»:

Дт 66/3 (П-) Кт 51 (А-) 44,44

5. 25 мая организацией «ИТ-Маск» были выполнены свои обязательства по модернизации программного комплекса. Работа принята заказчиком. Затраты на модернизацию программного комплекса отнесены на его стоимость:

Дт 08 (А+) Кт 60 (А-) 10 000

Дт 18 (А+) Кт 60 (А-) 2 000

6. 29 мая предприятием «Синтез» начислены проценты за пользование займом в мае:

Дт 08 (А+) Кт 66/3 (П+) 66,67

7. 29 мая предприятием «Синтез» указанная сумма перечислена на расчетный счет предприятия «Трастгрупп»:

Дт 66/3 (П-) Кт 51 (А-) 66,67

8. 1 июня модернизированный программный комплекс принят в эксплуатацию:

Дт 04 (А+) Кт 08 (А-) 10 000

9. В стоимость комплекса также включены проценты по займу на его модернизацию за апрель и май (44,44 + 66,67 = 111,11 рублей):

Дт 04 (А+) Кт 08 (А-) 111,11

10. Предприятием «Синтез» начислены проценты за пользование займом в июне (июле, августе):

Дт 91/4 (А+) Кт 66/3 (П+) 66,67

11. Проценты перечислены на расчетный счет предприятия «Трастгрупп» в июне (июле, августе):

Дт 66/3 (П-) Кт 51 (А-) 66,67

12. Предприятием «Синтез» начислены проценты за пользование займом в сентябре (10 сентября):

Дт 91/4 (А+) Кт 66/3 (П+) 20

13. Проценты перечислены на расчетный счет предприятия «Трастгрупп» (10 сентября):

Дт 66/3 (П-) Кт 51 (А-) 20

14. 10 сентября на расчетный счет предприятия «Трастгрупп» возвращена сумма выданного займа:

Дт 66/3 (П-) Кт 51 (А-) 10 000

9.5 Учет расчетов по налогам и сборам

Налоги – это обязательные индивидуально безвозмездные платежи, взимаемые государством с физических и юридических лиц в бюджет соответствующего уровня на основании налогового законодательства с целью обеспечения платежеспособности государства. Налоги являются основным источником пополнения государственного бюджета.

Налоги можно классифицировать по ряду признаков.

Например, по источникам возмещения налоги подразделяют на:

- уплачиваемые из выручки от реализации продукции, работ, услуг (НДС, акцизы);
- уплачиваемые из прибыли организации (налог на прибыль);

- включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг (экологический налог, налог на землю);

- уплачиваемые из доходов физических лиц (подходный налог).

По уровню управления налоги бывают:

- республиканские (устанавливаются высшим органом государственной власти и действуют на всей территории республики) – НДС, акцизы, налог на прибыль, налог на недвижимость, земельный налог, экологический налог, налог за добычу (изъятие) природных ресурсов, государственная пошлина, таможенные пошлины и таможенные сборы, патентные пошлины, подходный налог с физических лиц и другие.

- местные (устанавливаются высшим органом государственной власти, но вводятся в действие решением местных Советов депутатов и действуют на определенной территории) – курортный сбор, сбор с заготовителей и другие.

Для учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, Типовым планом счетов предусмотрен активно-пассивный **счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»**.

По кредиту счета отражаются суммы начисленных налогов (кредиторская задолженность организации перед бюджетом по налогам и сборам), по дебету – платежи, перечисленные в бюджет (погашение кредиторской задолженности).

Сальдо по счету 68 может быть:

- кредитовое – на сумму кредиторской задолженности организации перед бюджетом по налогам и сборам;

- дебетовое – на сумму излишне уплаченных в бюджет налогов и сборов (дебиторская задолженность организации).

К счету 68 могут быть открыты субсчета:

68/1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

68/2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

68/3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)»;

68/4 «Расчеты по подходному налогу»;

68/5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет».

Кроме того, на счете 68 отражаются суммы налоговых санкций и пени, а также административных штрафов, госпошлины, подлежащие уплате в бюджет:

- при начислении: **Дт 99 Кт 68**;

- при перечислении в бюджет: **Дт 68 Кт 51**.

Аналитический учет расчетов по налогам и сборам ведется по каждому виду платежей в отдельности.

9.5.1. Учет налогов, включаемых в затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг

К налогам, включаемых в затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг относятся налог на недвижимость, земельный налог, экологический налог, налог за добычу (изъятие) природных ресурсов и другие налоги.

Расчеты организации по этим налогам учитываются на **субсчете 68/1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг».**

По кредиту субсчета 68/1 отражается начисление налогов и отчислений, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг: **Дт 20, 23, 25, 26, 44, ... Кт 68/1.**

По дебету субсчета 68/1 отражается перечисление данных налогов и отчислений в бюджет: **Дт 68/1 Кт 51, 52, 55.**

9.5.2. Учет налогов, исчисляемых из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг

Для учета налогов, уплачиваемых из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг, предназначен **субсчет 68/2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг».** К таким налогам относится НДС, акцизы.

На сегодняшний день в Республике Беларусь применяется зачетный метод исчисления и уплаты НДС. Он предполагает отдельный учет НДС, уплаченного при приобретении товарно-материальных ценностей, работ, услуг, и НДС, исчисленного при их реализации.

Организации-покупатели учитывают НДС, включенный поставщиками в отпускную цену товарно-материальных ценностей (далее – ТМЦ), работ, услуг, на **активном счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».** В полученных от поставщика расчетных документах (счет-фактура, товарная накладная и др.) сумма НДС указывается отдельно от стоимости ТМЦ, работ, услуг.

В учете организации-покупателя стоимость ТМЦ, работ, услуг и НДС также учитываются отдельно:

на стоимость поступивших ТМЦ, работ, услуг (без НДС): **Дт 07, 08, 10, 20, 41 и др. Кт 60;**

на сумму НДС, включенного поставщиком в отпускную цену ТМЦ, работ, услуг: **Дт 18 Кт 60.**

В конце отчетного периода суммы НДС по приобретенным ТМЦ, работам, услугам со счета 18 списываются в дебет счета 68/2: **Дт 68/2 Кт 18.**

У организации-поставщика суммы НДС, уплаченного покупателем и подлежащие перечислению в бюджет, учитываются на субсчете 68/2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»: **Дт 90/2, 90/8, 91/2 Кт 68/2.**

В течение своей хозяйственной деятельности организации выступают как в роли поставщиков, так и в роли покупателей. Суммы НДС, уплаченные организацией при приобретении ТМЦ, работ, услуг учитываются по дебету счета 68/2 (после списания со счета 18), а суммы НДС, исчисленного при их реализации, по кредиту счета 68/2. Таким образом, на субсчете 68/2 происходит взаимозачет сумм НДС по приобретенным и реализованным организацией ТМЦ, рабо-

там, услугам. Конечная сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет, определяется как разность кредитового и дебетового оборотов субсчета 68/2. Она перечисляется в бюджет в конце отчетного месяца и в бухгалтерском учете отражается записью: **Дт 68/2 Кт 51, 52, 55.**

Основная ставка НДС в Республике Беларусь составляет 20%. Кроме того, применяются ставки в размере: 0%, 10% или 25%.

Как правило, уплата НДС производится не позднее 22 числа месяца, следующего за отчетным периодом (календарный месяц или квартал). Плательщики представляют в налоговые органы налоговую декларацию (расчет) по НДС не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налогообложению акцизами подлежат подакцизные товары, ввозимые в Республику Беларусь, производимые или реализуемые (передаваемые) на ее территории. К подакцизным товарам относятся этиловый спирт, алкогольная продукция, пиво и сидры, табачные изделия, ГСМ. Налоговые декларации (расчеты) по акцизам представляются не позднее 20-го числа месяца, следующего отчетным. Уплата акцизов осуществляется ежемесячно.

По кредиту субсчета 68/2 отражается начисление налогов, уплачиваемых из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг: **Дт 90/2, 90/8, 91/2, Кт 68/2.**

По дебету субсчета 68/2 отражается перечисление данных налогов в бюджет: **Дт 68/2 Кт 51, 52, 55.**

9.5.3 Учет налогов, исчисляемым из прибыли (дохода)

К налогам, исчисляемым из прибыли (дохода), в первую очередь относят налог на прибыль. Расчеты по нему организации учитывают на субсчете 68/3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)».

Налогом на прибыль облагается налогооблагаемая часть валовой прибыли организации, начисленные организации дивиденды и приравненные к ним доходы. Валовой прибылью признается сумма прибыли от реализации продукции, товаров, работ, услуг, имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов.

Основная ставка налога на прибыль составляет 18%.

Налоговым периодом налога на прибыль по валовой прибыли признается календарный год, а по дивидендам, начисленным белорусскими организациями, – календарный месяц. При этом сумма налога на прибыль с дивидендов удерживается и перечисляется в бюджет белорусскими организациями, начислившими дивиденды. Такие белорусские организации признаются налоговыми агентами.

Налоговая декларация (расчет) по налогу на прибыль представляется плательщиком в налоговые органы один раз в год по итогам истекшего календарного года – не позднее 20 марта года, следующего за истекшим годом, независимо от наличия либо отсутствия объектов налогообложения.

По кредиту субсчета 68/3 отражается начисление налогов, уплачиваемых из прибыли (дохода): **Дт 99 Кт 68/3.**

По дебету субсчета 68/3 отражается перечисление налогов в бюджет: Дт 68/3 Кт 51, 52, 55.

9.5.4 Учет налогов на доходы физических лиц

Доходы, полученные физическими лицами, облагаются подоходным налогом согласно действующему законодательству Республики Беларусь. Для учета расчетов по подоходному налогу предусмотрен субсчет 68/4 «Расчеты по подоходному налогу».

Подоходным налогом облагаются доходы, полученные:

- физическими лицами, признаваемыми налоговыми резидентами Республики Беларусь, от источников в Республике Беларусь и (или) от источников за ее пределами;
- физическими лицами, не признаваемыми налоговыми резидентами Республики Беларусь, от источников в Республике Беларусь.

По кредиту субсчета 68/4 отражается начисление:

- подоходного налога и налога на дивиденды, если учредитель является работником организации: Дт 70 Кт 68/4;
- налога на дивиденды, если учредитель не является работником организации: Дт 75/2 Кт 68/4.

По дебету субсчета 68/4 отражается перечисление налогов в бюджет: Дт 68/4 Кт 51, 52, 55.

9.5.5. Учет прочих налогов, сборов и отчислений

Для учета расчетов по прочим налогам и сборам, к которым относятся налог на доходы иностранных юридических лиц и другие налоги, сборы предназначен субсчет 68/5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет».

На 1 января 2019 года местными налогами и сборами признаются:

- сбор с заготовителей;
- курортный сбор (с физических лиц);
- налог за владение собаками (с физических лиц).

Ставки местных налогов и сборов, а также льготы по их уплате для отдельных категорий плательщиков устанавливаются местными Советами депутатов отдельно для административно-территориальных единиц. Поэтому в разных регионах ставки налогов могут различаться.

Плательщиками сбора с заготовителей признаются организации и индивидуальные предприниматели в случае осуществления промысловой заготовки (закупки):

- дикорастущих растений и их частей;
- грибов;
- технического и лекарственного сырья растительного происхождения в целях их промышленной переработки или реализации.

Величина сбора рассчитывается как произведение стоимости объема заготовки (закупки), определенной исходя из заготовительных (закупочных цен), и

налоговой ставки. При этом ставка не превышает 5%. Сумма рассчитанного таким образом сбора с заготовителей включается в себестоимость товаров, работ, услуг.

Уплата сбора с заготовителей должна производиться плательщиками ежеквартально не позднее 22 числа месяца, следующего за истекшим отчетным календарным кварталом, с предоставлением налоговой декларации (расчета) в налоговые органы не позднее 20-го числа того же месяца.

9.6 Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетные лица – это работники организации, получающие от нее денежные средства на конкретные цели:

- командировочные расходы;
- хозяйственные расходы;
- представительские расходы;
- и т.д.

Служебная командировка связана с выполнением работником служебного задания в ином населенном пункте. Направление работника в командировку оформляется приказом (распоряжением, постановлением) нанимателя. При направлении работника в командировку наниматель может устанавливать задание на командировку, а также определяет необходимость подготовки письменного отчета о выполнении задания, срок его представления. Приказ (распоряжение, постановление) нанимателя о направлении работника в командировку является основанием для расчета и выплаты ему денежных средств. Наниматель обязан выдать командированному работнику аванс и (или) обеспечить наличие денежных средств на счете, к которому выдана банковская платежная карточка, и возместить следующие расходы:

- по проезду к месту командировки и обратно;
- по найму жилого помещения;
- за проживание вне места жительства (суточные);
- иные произведенные командированным работником с разрешения или ведома нанимателя расходы.

Наниматель определяет размер иных произведенных командированным работником с его разрешения или ведома расходов.

В случае нахождения командированного работника в месте командировки до начала и (или) после окончания командировки в личных целях в выходные дни, государственные и праздничные дни, установленные и объявленные Президентом Республики Беларусь нерабочими, расходы по проезду возмещаются командированному работнику на общих основаниях, а расходы по найму жилого помещения и суточные за эти дни не возмещаются.

Наниматель по желанию командированного работника обязан ознакомить его с расчетом выданного аванса, а также с порядком составления отчета о расходовании аванса.

Порядок и сроки представления отчета о расходовании аванса, а также возврата неиспользованных сумм аванса определяются законодательством. Окончательный расчет с командированным работником должен быть произведен не позднее 30 календарных дней с даты представления отчета о расходовании аванса.

Расходы на служебные командировки в пределах норм, установленных законодательством, относятся к нормируемым затратам, учитываемым при налогообложении. Расходы сверх установленных норм могут компенсироваться работнику за счет прибыли организации.

Для учета расчетов организации с работниками по выданным подотчетным суммам используется активно-пассивный **счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»**.

По **дебету счета 71** отражаются суммы, выданные работнику под отчет: **Дт 71 Кт 50, 51, 52**.

По **кредиту счета 71** отражаются суммы, израсходованные подотчетными лицами на различные цели. При этом могут производиться следующие бухгалтерские записи:

- списание сумм, израсходованных подотчетным лицом на командировочные нужды: **Дт 26, 44, и др. Кт 71**;
- оприходование ТМЦ, выполненных работ (оказанных услуг), приобретенных подотчетным лицом: **Дт 08, 10, 15, 16 и др. Кт 71**;
- суммы НДС, выделенного в документах на приобретенные товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги: **Дт 18 Кт 71**;
- возмещение работнику расходов сверх установленных норм: **Дт 91/4 Кт 71**.

Кроме того, по **кредиту счета 71** отражается возврат работником неиспользованных подотчетных сумм:

- наличными денежными средствами в кассу организации: **Дт 50, 50 Кт 71**;
- безналично – путем их удержания из заработной платы работника: **Дт 70 Кт 71**.

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются бухгалтерской записью: **Дт 94 Кт 71**.

В дальнейшем эти суммы списываются одной из следующих проводок:

- если данная сумма может быть удержана из заработной платы работника: **Дт 70 Кт 94**;
- если данная сумма не может быть удержана из заработной платы работника: **Дт 73/2 Кт 94**.

Дебетовое сальдо по счету 71 показывает сумму дебиторской задолженности работника перед организацией по выданной подотчетной сумме. Кредитовое сальдо отражает сумму кредиторской задолженности организации перед работником в случае перерасхода выданного под отчет аванса.

Аналитический учет к счету 71 ведется в ведомостях по каждому работнику в отдельности.

9.7 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для отражения расчетов организации с разными дебиторами и кредиторами Типовым планом счетов предусмотрен одноименный активно-пассивный счет **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**. На нем обобщается информация о расчетах с разными дебиторами и кредиторами:

- по имущественному и личному страхованию;
- по претензиям;
- по суммам, удержанным из заработной платы работников в пользу других лиц;
- и другие.

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут открываться следующие 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»;

76/6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»;

76/7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой».

На субсчете **76/1 «Расчеты по исполнительным документам»** учитываются расчеты по удержаниям из заработной платы работников в пользу других лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов.

По кредиту субсчета 76/1 учитываются суммы удержаний из заработной платы работников в пользу третьих лиц: **Дт 70 Кт 76/1**.

По дебету субсчета 76/1 отражается перечисление указанных сумм третьим лицам: **Дт 76/1 Кт 50, 51**.

Порядок расчетов алиментов на несовершеннолетних детей на основании исполнительных документов подробнее рассмотрен в примере [10.5](#).

На субсчете 76/2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» учитываются расчеты по страхованию имущества и работников организации (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению).

По кредиту субсчета 76/2 отражается:

- начисление суммы страховых платежей при перевозке приобретаемых основных средств, а также по страхованию рабочих при создании (монтаже) долгосрочных активов: **Дт 08 (07) Кт 76/2**;

- начисление страховых платежей за счет нанимателя: **Дт 20, 23, 25, 26, 44, и др. Кт 76/2**;

- перечисление страховыми организациями суммы страховых возмещений на счета организации в соответствии с договорами страхования: **Дт 51, 52 Кт 76/2**;

- списание сумм, не компенсируемых страховыми возмещениями потери от страховых случаев: **Дт 90/10, 91/4 Кт 76/2**.

По дебету субсчета 76/2 учитывается:

- перечисление страховых платежей организациям-страховщикам: Дт 76/2 Кт 51, 52;

- списание потерь по страховым случаям (уничтожение и порча основных средств, нематериальных активов, производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей): Дт 76/2 Кт 01/9, 04/9, 10, 41, 43;

- сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору страхования работника организации: Дт 76/2 Кт 73.

Аналитический учет по субсчету 76/2 ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

Подобнее страхование работников организации рассмотрено в п. [10.6.2](#) «Учет расчетов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

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

По дебету субсчета 76/3 отражаются, в частности, расчеты по претензиям:

- в случае выявления несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок, после принятия ценностей к учету: Дт 76/3 Кт 10, 41;

- в случае выявления несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами; при выявлении арифметических ошибок после акцепта расчетных документов поставщика; при обнаружении несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу; при недостатке груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин: Дт 76/3 Кт 60;

- за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом: Дт 76/3 Кт 20, 25, 26, 28;

- к банку по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) со счетов организации: Дт 76/3 Кт 51, 52;

- по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются): Дт 76/3 Кт 90/7.

По кредиту субсчета 76/3 учитываются суммы поступивших платежей по предъявленным претензиям: Дт 51, 52 Кт 76/3.

На субсчете 76/4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам от участия в уставном фонде других организаций, в т.ч. по прибыли, убыткам и другим результатам по договору о совместной деятельности.

По дебету субсчета 76/4 отражаются подлежащие получению дивиденды и иные доходы организации: Дт 76/4 Кт 91/1.

По кредиту субсчета 76/4 учитываются полученные дивиденды и иные доходы: **Дт 51, 52 Кт 76/4**.

На субсчете 76/5 «Расчеты по депонированным суммам» учитываются расчеты с работниками по начисленным, но не выплаченным в установленный срок суммам (из-за неявки получателей).

По кредиту субсчета 76/5 отражается депонирование заработной платы: **Дт 70 Кт 76/5**.

По дебету субсчета 76/5 отражается выплата получателю депонированной заработной платы: **Дт 76/5 Кт 50, 51**.

Подробнее с учетом депонированной заработной платы можно ознакомиться в примере [8.3](#).

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

На субсчете 76/7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой» учитываются расчеты, связанные с изменением обязательств, включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации.

Аналитический учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами ведется по каждому дебитору и кредитору.

Задания для самостоятельной работы

9.1. 12 мая предприятие получило в банке краткосрочный кредит в размере 4 000 рублей сроком на 2 месяца, которым рассчиталось с поставщиком по задолженности за полученные ранее материалы. В кредитном договоре предусматривались следующие сроки погашения задолженности: 12 июня – 1 000 рублей; 12 июля – 3 000 рублей. На основании кредитного договора процент за пользование кредитом начислялся ежемесячно в размере 20% годовых от суммы полученного кредита и перечислялся одновременно с погашением сумм основного долга. 12 июля все обязательства по кредиту предприятием были выполнены.

Отразите хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

9.2. 1 августа предприятие получило в банке краткосрочный кредит в размере 8 000 рублей сроком на 4 месяца, которым рассчиталось с поставщиком по задолженности за приобретенное оборудование. В кредитном договоре предусматривались следующие сроки погашения задолженности: 1 сентября – 2 000 рублей; 1 октября – 2 000 рублей, 1 ноября – 2 000 рублей, 1 декабря – 2 000 рублей. На основании кредитного договора, процент за пользование кредитом начислялся ежемесячно в размере 15% годовых от суммы полученного кредита и перечислялся одновременно с погашением сумм основного долга. 1 декабря все обязательства по кредиту предприятием были выполнены.

Отразите хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

9.3. 15 марта предприятие получило в банке краткосрочный кредит в размере 10 000 рублей сроком на 3 месяца для погашения задолженности поставщику за полученные материалы. В кредитном договоре были предусмотрены следующие сроки погашения задолженности: 15 апреля – 4000 рублей; 15 мая – 3 000 рублей; 15 июня – 3 000 рублей. На основании кредитного договора процент за пользование кредитом начислялся ежемесячно в размере 12% годовых от суммы долга и перечислялся одновременно с погашением сумм основного долга.

Отразите хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

9.4. 4 августа предприятие получило в банке краткосрочный кредит в размере 5 000 рублей сроком на 2 месяца для погашения задолженности подрядчику за ремонт производственного оборудования. В кредитном договоре предусмотрены следующие сроки погашения задолженности: 4 сентября – 3 000 рублей; 4 октября – 2 000 рублей. На основании кредитного договора, процент за пользование кредитом начисляется ежемесячно в размере 10% годовых от суммы долга и перечисляется одновременно с погашением сумм основного долга. 4 октября все обязательства по кредиту предприятием были выполнены.

Отразите хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

9.5. 13 марта предприятие получило в банке краткосрочный кредит в размере 10 000 рублей сроком на 2 месяца для погашения задолженности поставщику за полученные материалы. В кредитном договоре были предусмотрены следующие сроки погашения задолженности: 13 апреля – 6 000 рублей; 13 мая – 4 000 рублей. На основании кредитного договора, процент за пользование кредитом начислялся ежемесячно в размере 22% годовых от остатка долга и перечислялся одновременно с погашением сумм основного долга.

Отразите хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

9.6. 11 февраля предприятие получило долгосрочный банковский кредит в размере 5 200 рублей сроком на 2 года для проведения модернизации производственного оборудования. Условия кредитования: процентная ставка – 12% годовых от суммы долга; выплата процентов банку – ежемесячно; погашение суммы основного долга – 2 000 рублей ежемесячно одновременно с перечислением процентов; в последний месяц – оставшаяся непогашенная сумма основного долга. За счет полученного кредита и собственных средств предприятие с расчетного счета оплатило услуги подрядчика на сумму 7 200 рублей. В течение установленного срока произведена полная выплата кредита и процентов по нему.

Отразите хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

9.6. 23 июня организация получила долгосрочный банковский кредит в размере 800 000 рублей сроком на 2 года для строительства здания цеха. Условия кредитования: процентная ставка – 8% годовых от суммы долга; выплата процентов банку – ежемесячно; погашение суммы основного долга – 30 000 рублей ежемесячно одновременно с перечислением процентов; в последний месяц – оставшаяся непогашенная сумма основного долга. За счет полученного кредита организация оплатила услуги подрядчика на сумму 175 рублей. В течение установленного срока произведена полная выплата кредита и процентов по нему.

Отразите хозяйственные операции бухгалтерскими записями.

ТЕМА 10 УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

10.1 Формы, системы и виды оплаты труда. Фонд заработной платы.

Заработная плата – это совокупность вознаграждений, исчисляемых в денежной или (и) неденежной форме, которые наниматель обязан выплатить работнику за фактически выполненную работу в соответствии с ее количеством и качеством, а также за периоды, включаемые в рабочее время.

На практике применяются две формы оплаты труда:

- 1) *повременная* – оплата за фактически отработанное время в соответствии с тарифной ставкой или должностным окладом работника;
- 2) *сдельная* – оплата за выполненный объем работ согласно сдельным расценкам за изготовленную единицу продукции и с учетом качества выполненной работы.

Повременная заработная плата может быть представлена двумя системами оплаты:

- простая повременная (только оклад, премии не предусматриваются);
- повременно-премиальная.

Сдельная заработная плата также имеет подсистемы:

- простая сдельная;
- сдельно-премиальная;
- сдельно-прогрессивная (выполненная сверх норм работа оплачивается по повышенным расценкам);
- бригадная (оплата производится за объем работ, выполненный бригадой рабочих, а впоследствии эта сумма справедливо распределяется между рабочими).



Какую форму оплаты применять к каждому конкретному работнику, решает наниматель.

Заработная плата бывает двух видов:

- 1) основная – за фактически отработанное время или фактически выполненный объем работ с учетом премий и доплат;
- 2) дополнительная – заработная плата за неотработанное время, но подлежащая оплате в соответствии с трудовым законодательством (оплата отпусков, льготных часов подростков и т.д.).

Кроме того, заработную плату классифицируют *по месту получения*:

- 1) по месту основной работы;
- 2) по совместительству.

Местом основной работы признается наниматель (организация, индивидуальный предприниматель), которому в соответствии с законодательством предоставлено право заключения и прекращения трудового договора и у которого ведется трудовая книжка работника.

На предприятии формируется **фонд заработной платы**. Он состоит из двух частей:

- 1) фонд оплаты труда (затраты, которые включаются в себестоимость продукции, работ, услуг):

- заработная плата;
 - надбавки к тарифным ставкам и должностным окладам;
 - доплата за профессиональное мастерство;
 - доплата за работу в ночное время;
 - оплата работы в выходные и праздничные дни;
 - премии за производственные результаты и вознаграждения за выслугу лет;
 - оплата отпусков и т.д.
- 2) денежные выплаты и поощрения (затраты, которые производятся за счет чистой прибыли организации):
- материальная помощь;
 - однократные премии;
 - стоимость оплаченных работнику расходов на лечение, оздоровление, отдых;
 - расходы на погашение ссуд, выданных работникам для улучшения жилищных условий или на съем жилья и т.д.

10.2 Документальное оформление и учет труда

Главным документом, согласно которому работник принимается нанимателем на работу, является трудовой договор (контракт).

Трудовой договор (контракт) – это соглашение между работником и нанимателем (нанимателями), в соответствии с которым работник обязуется выполнять работу по определенной одной или нескольким профессиям, специальностям или должностям соответствующей квалификации согласно штатному расписанию и соблюдать внутренний трудовой распорядок, а наниматель обязуется предоставлять работнику обусловленную трудовым договором работу, обеспечивать условия труда, предусмотренные законодательством о труде, локальными нормативными актами и соглашением сторон, своевременно выплачивать работнику заработную плату.

Трудовой договор (контракт) заключается в письменной форме, составляется в двух экземплярах и подписывается нанимателем и работником. Один экземпляр передается работнику, другой хранится у нанимателя.

Трудовой договор (контракт) должен содержать следующие обязательные сведения и условия:

- данные о работнике и нанимателе, заключивших трудовой договор;
- место работы с указанием структурного подразделения, в которое работник принимается на работу;
- трудовая функция (работа по одной или нескольким профессиям, специальностям, должностям с указанием квалификации в соответствии со штатным расписанием нанимателя, функциональными обязанностями, должностной инструкцией). Наименование профессий, должностей, специальностей должно соответствовать квалификационным справочникам, утверждаемым в порядке, определяемом Правительством Республики Беларусь;
- основные права и обязанности работника и нанимателя;

- срок трудового договора (для срочных трудовых договоров);
- режим труда и отдыха (если он в отношении данного работника отличается от общих правил, установленных у нанимателя);
- условия оплаты труда (в том числе размер тарифной ставки (оклада) работника, доплаты, надбавки и поощрительные выплаты).

Трудовой договор (контракт) может содержать также иные дополнительные условия, не ухудшающие положения работника по сравнению с законодательством и коллективным договором. Наниматель не вправе требовать от работника выполнения работы, не обусловленной трудовым договором, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами.

Трудовой договор (контракт) может быть изменен только с согласия обеих сторон (нанимателя и работника). В случае изменения условий действующего трудового договора (контракта) между нанимателем и работником составляется и подписывается *дополнительное соглашение*. Оно составляется в двух экземплярах: первый передается работнику, другой приобщается к экземпляру договора (контракта), находящегося у нанимателя.

Прием сотрудников на работу оформляется *приказом (распоряжением)* руководства организации на основании трудового договора (контракта). Сотрудник отдела кадров (или юрист) организации обязан ознакомить работника с содержанием приказа под роспись.

Основным документом о трудовой деятельности работника является его *трудовая книжка*. Она ведется на всех сотрудников, работающих у нанимателя свыше пяти дней, если эта работа является для них *основной*.

Наниматель выдает работнику трудовую книжку в двух случаях:

- в день увольнения;
- по письменной просьбе работника на срок не более 5 календарных дней.

При утрате трудовой книжки в случае выдачи ее на руки работнику выдается дубликат трудовой книжки с взиманием его стоимости.

Отдел кадров (или юрист) организации при получении от работника трудовой книжки должен выдать ему *расписку о ее приеме*. В ней должны быть указаны наименование организации, название вида документа - РАСПИСКА, дата, регистрационный номер, подпись, печать.

Начисление заработной платы работникам производится на основании первичных документов, которые можно разделить на несколько групп:

- по учету личного состава (личная карточка);
- по учету использования рабочего времени (табель учета рабочего времени);
- документы, фиксирующие выработку рабочих (наряд на сдельные работы, акт приемки выполненных работ, маршрутные листы и т.д.);
- документы, регламентирующие условия и размер премии, доплаты и надбавки к заработной плате (коллективный договор, положение о премировании и другие);

- документы, фиксирующие отступления от нормальных условий работы (больничный лист, листок о простое и другие).

Ежемесячно накануне получения работником заработной платы ему в обязательном порядке выдается *расчетный листок*. Он может быть распечатан на бумаге или передан работнику посредством электронной почты.

Как правило, расчетный листок состоит из заголовочной части и двух колонок:

- в левой указываются все составные части начисленной работнику за отчетный период заработной платы (оклад, доплаты, надбавка, премии, материальная помощь и прочее);
- в правой – все удержания из заработной платы (подходный налог, отчисления в пенсионный фонд, профсоюзный взнос, алименты и прочие удержания) и сумма, перечисленная работнику на расчетный счет (карт-счет или в кассу).

| Пример заполнения расчетного листка | | | |
|--|-----------------|-------------------------|-----------------|
| Расчетный листок за февраль 2019 года | | | |
| ООО «Красочный домик» | | | |
| Ковалева Ирина Николаевна | | | |
| бухгалтер | | | |
| Кол-во рабочих дней: 21 Тарифная ставка (оклад): 565,00 руб. | | | |
| Начислено | | Удержано | |
| Оклад | 565,00 | Подходный налог | 131,20 |
| Надбавка за стаж | 169,50 | Пенсионный фонд | 10,09 |
| Надбавка за категорию | 84,75 | Профсоюзный взнос | 10,09 |
| Премия | 120,00 | Аванс (безнал) 19.02 | 500,00 |
| Мат. помощь | 70,00 | Зарплата (безнал) 05.03 | 357,86 |
| Итого начислено | 1 009,25 | Итого удержано | 1 009,25 |

10.3 Порядок начисления заработной платы за отработанное время и выполненный объем работ

Заработная плата начисляется работникам ежемесячно. При этом каждый вид начислений отражается в аналитическом учете отдельно.

Обычно расчеты производятся в следующей последовательности:

- 1) оплата за отработанное время или выполненный объем работ;
- 2) надбавки;
- 3) доплаты;
- 4) премии;
- 5) оплата труда на основе среднего заработка (как правило, это дополнительная заработная плата).

Для определения величины повременной заработной платы для каждого работника организации разрабатывают систему оплаты труда. Коммерческие организации всех форм собственности и индивидуальные предприниматели (т.е. все, кроме бюджетных) в рамках существующего трудового законодательства могут применять:

- тарифную систему, установленную для бюджетных организаций;

- разработать свою тарифную систему;
- разработать бестарифную систему оплаты труда на основе оценки сложности труда и грейдинга;
- разработать систему оплаты труда на основе ключевых показателей эффективности КРІ (Key Performance Indicators).

В бюджетных организациях с 01 января 2020 года оплата труда работников производится на основе тарифной системы, включающей в себя базовую ставку и 18-разрядную тарифную сетку; заработная плата работников бюджетных организаций состоит из оклада, стимулирующих (надбавки и премии) и компенсирующих (доплаты) выплат. В соответствии с тарифной сеткой и законодательными актами отраслевых министерств в зависимости от сложности выполняемой работы и требований к уровню образования работника определяется тарифный разряд. Каждому разряду соответствует определенный тарифный коэффициент (в диапазоне от 1,00 до 3,00 с шагом 7%). Должностные оклады работников рассчитываются путем перемножения тарифных коэффициентов и базовой ставки, установленной Правительством Республики Беларусь (на **01.01.2020** она составляет **180 рублей**).

Дополнительно к окладу в бюджетной организации нормативными актами, коллективным договором или положением о премировании устанавливаются:

- стимулирующие выплаты – надбавки: за специфику работы в данной сфере и за специфику труда (за стаж работы; за характер труда; молодым специалистам; за особенности профессиональной деятельности; за высокие достижения в труде; за работу в сельской местности; за сложность и напряженность труда).
- компенсирующие выплаты – доплаты (за сложность выполняемой работы; за особые условия труда).

Общая сумма повременной заработной платы рассчитывается по формуле: тарифная ставка работника (дневная, почасовая и т.д.) × отработанное время (дни, часы и т.д.) + надбавки, доплаты и премии.

Если работнику установлен месячный должностной оклад (тарифная ставка), а он отработал не все дни в месяце, то оплата труда начисляется пропорционально количеству отработанных рабочих дней: оклад за месяц × количество отработанных дней / количество рабочих дней в месяце.

При сдельной форме оплаты труда заработная плата рассчитывается по формуле: сдельная расценка за единицу продукции × количество изготовленных единиц + надбавки, доплаты и премии.

Кроме того, действующим законодательством в обязательном порядке предусмотрены доплаты за работу в сверхурочное время, в государственные праздники, праздничные и выходные дни, а также в ночное время.

Каждый час работы в сверхурочное время, государственные праздники, праздничные и выходные дни *оплачивается*:

- работникам со сдельной оплатой труда – не ниже двойных сдельных расценок;

• работникам с повременной оплатой труда, а также получающим должностные оклады – не ниже двойных часовых ставок (окладов).

При этом для работников, получающих месячный оклад, оплата производится в размере не ниже одинарной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась *в пределах* месячной нормы рабочего времени, и в размере не ниже двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась *сверх* месячной нормы.

По договоренности с нанимателем работнику за работу в сверхурочное время, государственные праздники, праздничные и выходные дни может предоставляться дополнительный день отдыха.

За работу в сверхурочное время, в государственные праздники, праздничные и выходные дни премии начисляются на заработок по одинарным сделным расценкам или на одинарную тарифную ставку.

За каждый час работы *в ночное время* и за многосменный режим работы производятся доплаты в размере, устанавливаемом коллективным договором (соглашением) (как правило 40%), но не ниже 20% часовой тарифной ставки работника.

Пример 10.1. Водителю служебного автомобиля организации установлена повременная оплата труда. В течение месяца им отработано 178 часов, в том числе 10 – сверхурочно. При этом работнику начислена премия за производственные результаты в размере 20% от начисленной заработной платы. Часовая тарифная ставка – 5 рублей. Необходимо рассчитать заработную плату работника и отразить ее начисление бухгалтерскими записями.

Решение. 1. Работнику начислена заработная плата за время, отработанное по табелю ($178 \times 5 = 890$ рублей):

Дт 26 (А+) Кт 70 (П+) 890

По кредиту счета 70 (П+) отражено формирование у организации кредиторской задолженности: заработная плата работнику уже начислена, но еще не выплачена.

По дебету счета 26 (А+) отражено отнесение начисленной заработной платы на общехозяйственные расходы.

Примечание. Если водитель – работник основного производства (например, организация – транспортная), то вместо счета 26 используется счет 20 «Основное производство». Если водитель – работник вспомогательного производства (например, водитель внутризаводского транспорта или вспомогательного автотранспорта организаций промышленности, строительства и других отраслей экономики, оказывающего услуги по доставке сырья, материалов и других грузов из-за пределов территории организации), то вместо счета 26 используется счет 23 «Вспомогательное производство». Если водитель осуществляет доставку товаров или продукции покупателям, то вместо счета 26 используется счет 44 «Расходы на реализацию».

2. Начислена доплата за работу в сверхурочное время в размере 100% в количестве 10 часов ($10 \times 5 = 50$ рублей):

Дт 26 (А+) Кт 70 (П+) 50

3. Начислена премия за производственные результаты деятельности в размере 20% ($890 \times 20\% = 178$ рублей):

Дт 26 (А+) Кт 70 (П+) 178

Примечание. За работу сверхурочно премия начисляется однократно.

Таким образом, работнику начислена заработная плата в размере $890 + 50 + 178 = 1\,118$ рублей.

При этом за счет средств нанимателя:

4. Начислены отчисления в Фонд социальной защиты населения, которые относятся на тот же счет затрат, что зарплата, в нашем примере на общехозяйственные расходы ($1\,118 \times 34\% = 380,12$ рублей):

Дт 26 (А+) Кт 69/1 (П+) 380,12

По кредиту счета 69/1 (П+) отражено формирование у организации кредиторской задолженности перед ФСЗН по уже начисленным, но еще не перечисленным отчислениям.

5. Начислены отчисления в Белгосстрах ($1\,118 \times 0,6\% = 6,71$ рублей) по страхованию рабочих от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые относятся на тот же счет затрат, что зарплата, в нашем примере на общехозяйственные расходы:

Дт 26 (А+) Кт 76/2 (П+) 6,71

По кредиту счета 76/2 (П+) отражено формирование у организации кредиторской задолженности перед организацией Белгосстрах по уже начисленным, но еще не перечисленным отчислениям.

Пример 10.2. Токарь 6-го разряда изготовил за месяц 680 деталей. Сдельная оплата за 1 деталь составляет 0,80 рублей. Начислена премия за производственные результаты – 15% от начисленной заработной платы и материальная помощь в размере 150 рублей за счет собственных средств предприятия. Необходимо рассчитать зарплату и отразить ее начисление бухгалтерскими записями.

Решение. 1. Работнику начислена заработная плата за изготовленные детали ($680 \times 0,80$ рублей = 544 рублей):

Дт 20 (А+) Кт 70 (П+) 544

2. Начислена премия: ($544 \times 15\% = 81$ рублей):

Дт 20 (А+) Кт 70 (П+) 81,6

3. Начислена материальная помощь:

Дт 90/10 (П-) Кт 70 (П+) 150

Таким образом, работнику начислена заработная плата в размере $544 + 81,6 + 150 = 775,6$ рублей.

При этом за счет средств нанимателя:

4. Начислены отчисления в Фонд социальной защиты населения ($775,6 \times 34\% = 263,70$ рублей):

Дт 20 (А+) Кт 69/1 (П+) 263,70

5. Начислены отчисления в Белгосстрах ($775,6 \times 0,6\% = 4,65$ рублей):

Дт 20 (А+) Кт 76/2 (П+) 4,65

10.4 Порядок начисления заработной платы за дни отпуска

8.4.1 Порядок предоставления трудового отпуска

Согласно Трудовому кодексу Республики Беларусь, каждый работник имеет право на очередной оплачиваемый отпуск.

Под отпуском понимается освобождение от работы по трудовому договору на определенный период для отдыха и иных социальных целей с сохранением места прежней работы и заработной платы.

Работникам предоставляются следующие виды отпусков:

- 1) Трудовые (оплачиваемые):
 - основной отпуск;
 - дополнительные отпуска;
- 2) социальные (оплачиваемые и неоплачиваемые):
 - отпуск по беременности и родам;
 - отпуск по уходу за ребенком до исполнения им возраста 3 лет;
 - в связи с обучением;
 - в связи с катастрофой на Чернобыльской АЭС;
 - по уважительным причинам личного и семейного характера.

Отпуска оформляются приказом (распоряжением) нанимателя или запиской об отпуске, которые подписываются от имени нанимателя уполномоченным им должностным лицом.

Трудовой отпуск предоставляется работникам ежегодно за рабочий год - промежуток времени, равный по продолжительности календарному году, но исчисляемый для каждого работника со дня приема на работу. Если в соответствии с законодательством какой-либо период не включается в рабочий год, то рабочий год сдвигается на недостающее время. На время трудового отпуска за работником сохраняется прежняя работа и средний заработок. Заработная плата выплачивается за весь период трудового отпуска, а за время социальных отпусков она сохраняется только в случаях, предусмотренных Трудовым кодексом.

Для большинства работников минимальная продолжительность основного отпуска составляет 24 календарных дня. Этот минимум гарантируется каждому работнику. Наниматель не вправе устанавливать работникам отпуск меньшей продолжительности.

Дополнительные отпуска предоставляются:

- за работу с вредными и (или) опасными условиями труда и за особый характер работы
- за работу сверх нормальной продолжительности рабочего времени, то есть за ненормированный рабочий день (до 7 календарных дней).
- за продолжительный стаж работы в одной организации (до 3 календарных дней за счет собственных средств нанимателя);
- в качестве поощрения (за счет собственных средств нанимателя).

Дополнительные отпуска предоставляются, как правило, одновременно с основным трудовым отпуском.

Список производств, профессий и должностей, которые дают право на дополнительные отпуска за работу с вредными и (или) опасными условиями труда и особый характер работы утверждаются Правительством Республики Беларусь или уполномоченным им органом.

Конкретная продолжительность отпусков за ненормированный рабочий день, порядок и условия их предоставления определяются в коллективном договоре или приложениях к нему. Если в организации коллективный договор не заключается (отсутствует профсоюз), то сам наниматель может утвердить локальный нормативный правовой акт. В этом документе должен быть предусмотрен перечень работников с ненормированным рабочим днем, продолжительность предусмотренного для них отпуска и условия его предоставления.

Длительность поощрительного отпуска и отпуска за продолжительный стаж работы, порядок и условия их предоставления также определяются в коллективном договоре. Персонально отдельным работникам эти отпуска могут быть установлены трудовыми договорами. Дополнительные поощрительные отпуска устанавливаются сверх всех отпусков, на которые работник имеет право.

Право на первый ежегодный оплачиваемый отпуск (трудовой и дополнительный) возникает у работников по истечении шести месяцев работы у данного нанимателя. Трудовые отпуска за второй и последующие рабочие годы предоставляются в любое время рабочего года в соответствии с очередностью предоставления трудовых отпусков. Он может предоставляться и авансом с оплатой в полном размере.

До истечения шести месяцев работы наниматель обязан предоставить трудовые отпуска по желанию работника:

- женщинам перед отпуском по беременности и родам или после него;
- совместителям, если трудовой отпуск по основному месту работы приходится на период до шести месяцев работы по совместительству;
- лицам моложе 18 лет;
- женщинам, имеющим двух и более детей в возрасте до четырнадцати лет или ребенка-инвалида в возрасте до восемнадцати лет;
- работникам, обучающимся без отрыва от производства в средних общеобразовательных вечерних (сменных) школах, профессионально-технических учебных заведениях, вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях, магистратурах, аспирантурах;
- в других случаях, предусмотренных коллективным договором, соглашением или трудовым договором.

Очередность предоставления трудовых отпусков устанавливается для коллектива работников графиком трудовых отпусков, который составляется на каждый календарный год не позднее 5 января текущего года и доводится до сведения всех работников.

График отпусков утверждается нанимателем по согласованию с профсоюзом, а в случае отсутствия профсоюза – лично с работником. Если работнику по его просьбе предоставляется отпуск в другое время, то в этом случае он должен подать письменное заявление.

Наниматель обязан предоставлять работнику трудовой отпуск, как правило, в течение каждого рабочего года (ежегодно). В исключительных случаях допускается перенос части отпуска на следующий рабочий год с согласия работника.

Наниматель имеет право досрочно предоставить трудовой отпуск всем или отдельным категориям работников в случае неожиданной приостановки работы в связи с аварией, стихийным бедствием, необеспеченностью энергоресурсами, сырьем и по другим исключительным и заранее не предвиденным обстоятельствам.

По договоренности между работником и нанимателем трудовой отпуск может быть разделен на части. При этом одна часть должна быть не менее 14 календарных дней. Не имеет значения, в какой последовательности эти части будут использованы.

Трудовой отпуск может быть прерван по предложению нанимателя и с согласия работника (отзыв из отпуска). Неиспользованная в связи с этим часть отпуска по договоренности между работником и нанимателем предоставляется в течение текущего рабочего года или по желанию работника присоединяется к отпуску за следующий рабочий год либо компенсируется в денежной форме, если иное не предусмотрено коллективным договором.

8.4.2 Порядок начисления заработной платы за дни отпуска

Продолжительность отпусков работников по общему правилу исчисляется в календарных днях. Государственные праздники и праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются. За время трудового отпуска за работником сохраняется средний заработок. Наниматель обязан выплатить отпускные (заработную плату за дни отпуска) не позднее, чем за два дня до начала отпуска. Работникам, работающим по контракту, заработок за время отпуска должен быть выплачен за день до начала отпуска.

Расчет отпускных работнику производится в следующем порядке:

1. Рассчитывается сумма его заработной платы за 12 месяцев, предшествующих началу отпуска (для сотрудников, которые работают в данной организации первый год и уходят в отпуск до истечения этого года, сумма заработной платы рассчитывается за уже отработанные месяцы).

Если в учитываемом для определения среднего заработка периоде, произошло повышение тарифных ставок (окладов), то исчисление среднего заработка производится с применением поправочных коэффициентов. Поправочный коэффициент определяется для каждого месяца, который используется для расчета средней заработной платы, следующим образом: тарифная ставка (оклад) месяца ухода в отпуск делится на тарифную ставку (оклад) каждого из 12 предыдущих месяцев (для сотрудников, которые работают в данной организации первый год - на тарифную ставку (оклад) каждого из уже отработанных месяцев). При этом применяется тарифная ставка (оклад) без доплат и надбавок, если они в соответствии с законодательством не образуют новую тарифную ставку (оклад).

2. Рассчитывается среднемесячная заработная плата работника. Для этого сумма, рассчитанная в п.1, делится на 12 (для сотрудников, которые работают в данной организации первый год – на количество уже отработанных месяцев);

3. Рассчитывается среднедневная заработная плата. Для этого среднемесячная заработная плата работника делится на 29,7 – среднее количество календарных дней в месяце, установленное Министерством финансов Республики Беларусь;

4. Определяется сумма отпускных. Для этого среднедневная заработная плата работника умножается на число календарных дней отпуска.

В годовой фонд оплаты труда, который является базой для расчета отпускных, включаются:

- заработная плата за фактически отработанное время или выполненный объем работ;
- доплаты за стаж и совмещение профессий;
- премии;
- пособия по временной нетрудоспособности, оплаченные в 100%-м размере;
- другие выплаты.

При исчислении среднего заработка из учитываемого периода исключаются периоды, на которые в соответствии с законодательством работники освобождались от основной работы с *частичным сохранением заработной платы или без оплаты*.

Пример 10.3. Рабочему организации предоставляется трудовой отпуск продолжительностью 30 дней с 1 июня 2019 года.

Сведения о начисленной работнику заработной плате за предыдущие 12 месяцев представлены в таблице 10.1.

| Рабочие месяцы | Должностной оклад | Надбавка за стаж (10% от оклада) | Премия | Мат. помощь | Пособие по временной нетрудоспособности | Итого начислено |
|----------------|-------------------|----------------------------------|--------|-------------|---|-----------------|
| Июль 2018 | 534,90 | 106,98 | 100,00 | | | 741,88 |
| Август 2018 | 534,90 | 106,98 | 80,00 | 70,00 | | 791,88 |
| Сентябрь 2018 | 534,90 | 106,98 | 100,00 | | | 741,88 |
| Октябрь 2018 | 534,90 | 106,98 | 100,00 | | | 741,88 |
| Ноябрь 2018 | 534,90 | 106,98 | 100,00 | | | 741,88 |
| Декабрь 2018 | 534,90 | 106,98 | 100,00 | | | 741,88 |
| Январь 2019 | 561,65 | 112,33 | | | | 673,98 |
| Февраль 2019 | 561,65 | 112,33 | | | | 673,98 |
| Март 2019 | 421,24 | 84,25 | 50,00 | | 143,85 | 699,34 |
| Апрель 2019 | 561,65 | 112,33 | 50,00 | | | 723,98 |
| Май 2019 | 561,65 | 112,33 | 80,00 | | | 753,98 |
| Июнь 2019 | 561,65 | 112,33 | 100,00 | | | 773,98 |

В марте рабочий болел в течение 5 дней с выплатой пособия за дни болезни в размере 80% от среднедневного заработка.

Должностной оклад рабочего увеличился с 01.01.2019 в связи с увеличением тарифной ставки первого разряда.

Необходимо рассчитать сумму отпускных, причитающуюся к выплате рабочему, при условии, что у него есть один несовершеннолетний ребенок.

Решение. Трудовой отпуск предоставляется рабочему продолжительностью 30 дней с 1 июня 2019 года, т.е. 30 июня станет последним днем отпуска.

Расчет отпускных производится на основании заработной платы, начисленной рабочему за 12 месяцев, предшествующих месяцу выхода в отпуск. При этом из расчетов исключается март 2019 года, так как в этом месяце заработная плата рабочему была начислена не в полном объеме: за первые 12 дней болезни оплата производится в размере 80% от среднедневного заработка. Материальная помощь при расчете отпускных также не учитывается.

Кроме того, в течение последних 12 месяцев произошло повышение должностного оклада. Поэтому необходимо пересчитать начисленную заработную плату с применением поправочного коэффициента (расчет скорректированной заработной платы представлен в таблице 10.2).

Таблица 10.2 – Расчет начисленной заработной платы с применением поправочного коэффициента

| Рабочие месяцы | Должностной оклад | Поправочный коэффициент | Итого начислено | Скорректированная заработная плата |
|----------------|-------------------|--------------------------|-----------------|--|
| Июль 2018 | 534,90 | $561,65 / 534,90 = 1,05$ | 741,88 | $741,88 \times 1,05 = 778,97$ |
| Август 2018 | 534,90 | $561,65 / 534,90 = 1,05$ | 791,88 | $(534,90 + 106,98 + 80,00) \times 1,05 = 757,97$ |
| Сентябрь 2018 | 534,90 | $561,65 / 534,90 = 1,05$ | 741,88 | $741,88 \times 1,05 = 778,97$ |
| Октябрь 2018 | 534,90 | $561,65 / 534,90 = 1,05$ | 741,88 | $741,88 \times 1,05 = 778,97$ |
| Ноябрь 2018 | 534,90 | $561,65 / 534,90 = 1,05$ | 741,88 | $741,88 \times 1,05 = 778,97$ |
| Декабрь 2018 | 534,90 | $561,65 / 534,90 = 1,05$ | 741,88 | $741,88 \times 1,05 = 778,97$ |
| Январь 2019 | 561,65 | $561,65 / 561,65 = 1,00$ | 673,98 | 673,98 |
| Февраль 2019 | 561,65 | $561,65 / 561,65 = 1,00$ | 673,98 | 673,98 |
| Апрель 2019 | 561,65 | $561,65 / 561,65 = 1,00$ | 723,98 | 723,98 |
| Май 2019 | 561,65 | $561,65 / 561,65 = 1,00$ | 753,98 | 753,98 |
| Июнь 2019 | 561,65 | $561,65 / 561,65 = 1,00$ | 773,98 | 773,98 |

Рассчитаем среднемесячную заработную плату: $(778,97 + 757,97 + 778,97 + 778,97 + 778,97 + 778,97 + 673,98 + 673,98 + 723,98 + 753,98 + 773,98) / 11 = 8252,74 / 11 = 750,25$ (рублей).

1. Рассчитаем среднедневную заработную плату: $750,25 / 29,7 = 25,26$ (рублей).

2. Рассчитаем сумму отпускных, начисленных рабочему за 24 календарных дня: $25,26 \times 24 = 606,26$ (рублей).

3. Из суммы отпускных, начисленных рабочему, удерживается подоходный налог (13%) с учетом стандартных вычетов по основному месту работы (110 рублей на самого рабочего, так как его зарплата менее 665 рублей в этом месяце и 32 рубля на его несовершеннолетнего ребенка):

$$(606,26 - 110 - 32) \times 13\% = 60,35 \text{ (рублей).}$$

4. Также из суммы начисленных отпускных удерживается взнос в пенсионный фонд (1%): $606,26 \times 1\% = 6,06$ (рублей).

5. Таким образом, сумма отпускных, подлежащая выплате рабочему за время отпуска, составит: $606,26 - 60,35 - 6,06 = 539,85$ (рублей).

Начисление и выплата отпускных будет сопровождаться следующими бухгалтерскими записями:

- при начислении отпускных:

Дт 20 (А+) Кт 70 (П+) 606,26

- если для выплаты отпускных в организации заранее был сформирован резервный фонд на эти цели, то начисление отпускных будет сопровождаться иной записью:

Дт 96 (П-) Кт 70 (П+) 606,26

- при удержании подоходного налога:

Дт 70 (П-) Кт 68/4 (П+) 60,35

- при удержании обязательных отчислений в пенсионный фонд:

Дт 70 (П-) Кт 69/2 (П+) 6,06

- при выплате отпускных:

Дт 70 (П-) Кт 51 (50) (А-) 539,85

- при перечислении сумм подоходного налога в бюджет:

Дт 68/4 (П-) Кт 51 (А-) 60,35

- при перечислении сумм в пенсионный фонд:

Дт 69/2 (П-) Кт 51 (А-) 6,06

10.5 Порядок начисления пособий по временной нетрудоспособности

Ежемесячно от фонда заработной платы организацией начисляются обязательные взносы по социальному страхованию своих работников в Фонде социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (ФСЗН). Впоследствии из средств государственного социального страхования выплачиваются пособия:

- по временной нетрудоспособности и по беременности и родам;
- в связи с рождением ребенка;
- женщине, ставшей на учет в государственной организации здравоохранения до 12-недельного срока беременности;
- по уходу за ребенком в возрасте до 3 лет;
- на погребение.

Кроме того, за счет средств Фонда социальной защиты населения (далее – ФСЗН) предоставляется один дополнительный свободный от работы день в месяц матери (отцу, опекуну, попечителю), воспитывающей ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет.

Пособие по временной нетрудоспособности своим *застрахованным* работникам назначает работодатель. Он же и выплачивает им пособие в счет начисленных обязательных страховых взносов в ФСЗН. Если суммы, подлежащей уплате в ФСЗН, недостаточно для выплаты пособий, тогда финансирование расходов на их выплату производится в порядке, установленном правлением ФСЗН.

Пособие по временной нетрудоспособности **назначается** в случаях:

- утраты трудоспособности в связи с заболеванием или травмой в быту;
- ухода за больным членом семьи;
- ухода за ребенком в возрасте до 3 лет и ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случае болезни матери либо другого лица, фактически осуществляющего уход за ребенком;
- ухода за ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случае его санаторно-курортного лечения, медицинской реабилитации;
- протезирования с помещением в стационар протезно-ортопедического предприятия;
- карантин.

По общему правилу пособие по временной нетрудоспособности назначается **в размере 80%** среднедневного (среднечасового) заработка за рабочие дни (часы) по графику работы работника, приходящиеся на *первые 12 календарных дней* нетрудоспособности, и **в размере 100%** среднедневного (среднечасового) заработка за последующие рабочие дни (часы) непрерывной временной нетрудоспособности. Пособие по беременности и родам назначается в размере 100% среднедневного заработка за календарные дни, удостоверенные листком нетрудоспособности.

Пособие по временной нетрудоспособности **не назначается**:

- в случае умышленного причинения вреда своему здоровью в целях уклонения от работы или от других обязанностей;
- при временной нетрудоспособности, наступившей в связи с травмой, полученной при совершении преступления;
- за период отпуска без сохранения заработной платы;
- за время спора о законности увольнения (в случае восстановления на работе пособие по временной нетрудоспособности выплачивается со дня вынесения решения о восстановлении на работе);
- в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Пособие по временной нетрудоспособности назначается в размере **100%** среднедневного заработка за календарные дни, удостоверенные листком нетрудоспособности:

- инвалидам Великой Отечественной войны и другим инвалидам, приравненным к ним по льготам;
- участникам ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, лицам, проживающим (работающим) в зонах эвакуации, первоочередного и последующего отселений, а также выехавшим (эвакуированным, отселенным) из этих зон;
- донорам, сдавшим кровь (мужчины – не менее четырех донаций, женщины – не менее трех донаций) и ее компоненты (не менее 14 донаций) в течение 12 месяцев, предшествующих дню наступления временной нетрудоспособности (независимо от причины ее наступления);
- живым донорам на период временной нетрудоспособности, наступившей в связи с забором у них органов и (или) тканей человека;

- лицам, осуществляющим уход за больным ребенком в возрасте до 14 лет при оказании медицинской помощи в амбулаторных условиях и за больным ребенком в возрасте до 14 лет (ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет) при оказании медицинской помощи в стационарных условиях, за ребенком в возрасте до 3 лет и ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случае болезни матери либо другого лица, фактически осуществляющего уход за ребенком, а также за ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случае его санаторно-курортного лечения, медицинской реабилитации.

Пособие по временной нетрудоспособности назначается **в размере 50%** от его исчисленной величины в случаях:

- временной нетрудоспособности в связи с заболеванием или травмой, причиной которых явилось употребление алкоголя, наркотических или токсических веществ;
- нарушения режима, установленного врачом или комиссией по назначению пособий, – со дня его нарушения на срок, устанавливаемый комиссией плательщика по назначению пособий;
- наступления временной нетрудоспособности в период прогула без уважительной причины.

В размере 70% среднедневного заработка за все дни нетрудоспособности пособие назначается в порядке исключения в случае наступления временной нетрудоспособности после прекращения трудового договора по уважительной причине:

- если после прекращения трудового договора прошло не более 30 календарных дней;
- при этом продолжительность временной нетрудоспособности в связи с заболеванием или травмой составила более 30 календарных дней.

Основанием для назначения пособия является листок нетрудоспособности, выданный и оформленный в порядке, установленном законодательством. Пособия назначаются только за те пропущенные по графику работы рабочие дни (часы), которые удостоверены данным листком. При этом обращаться за пособием надо не позднее 6 месяцев со дня окончания нетрудоспособности. Оно выплачивается работникам в дни выплаты заработной платы.

Размер пособия по временной нетрудоспособности определяется следующим образом:

1. Определяется расчетный период. По общему правилу расчетным периодом являются **6 календарных месяцев**, предшествующих месяцу, в котором наступила временная нетрудоспособность, в которые работник получал заработок за работу у текущего нанимателя.

2. Рассчитываем количество дней расчетного периода, учитываемых при исчислении пособия. При расчете количества календарных дней расчетного периода, учитываемых при исчислении пособия, необходимо исключить календарные дни: трудового и социального отпусков; временной нетрудоспособности; простоя не по вине работника; освобождения от работы в соответствии с законодательством в других случаях.

При этом праздники и праздничные дни, объявленные и установленные Президентом Республики Беларусь нерабочими, если они приходятся на трудовой отпуск, не исключаются из числа календарных дней, учитываемых при расчете пособия.

3. Анализируется заработок, полученный работником в расчетный период. В заработок для исчисления пособия включаются все виды оплаты труда, на которые в соответствии с законодательством начисляются обязательные страховые взносы. При этом заработная плата, надбавки и доплаты к ней включаются в заработок того месяца, за который они *начислены*, а премии и иные выплаты – в заработок за тот месяц, в котором они *выплачены*, пропорционально отработанному времени. При этом учитывается ограничение: заработок для исчисления пособий за каждый календарный месяц расчетного периода не может превышать сумму, на которую начисляются обязательные страховые взносы в соответствии с законодательством.

4. Рассчитывается среднедневной заработок путем деления заработка, рассчитанного в предыдущем пункте за расчетный период на число календарных дней в этом периоде. Работникам, отработавшим расчетный период не полностью, размер среднедневного заработка для исчисления пособий определяется за фактически отработанное время.

Если же число календарных дней расчетного периода с учетом исключенных периодов составляет менее 30 календарных дней, пособия исчисляются исходя из тарифной ставки или оклада (без надбавок и повышений) работника, установленных на день возникновения права на пособия.

Пособия лицам, за которых или которыми обязательные страховые взносы на социальное страхование уплачивались менее чем за 6 месяцев в общей сложности до возникновения права на пособия, назначаются в **минимальном размере**: вместо среднедневного заработка исчисляется 50% величины бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения деленная на количество дней в месяце.

5. Определяется сумма пособия путем умножения среднедневного заработка на число календарных дней, удостоверенных листком нетрудоспособности.

Пример 10.4. Начислить секретарю организации, имеющему 2 несовершеннолетних детей, пособие по временной нетрудоспособности за период болезни с 19 марта по 28 марта 2019 года. Сведения о начисленной работнику заработной плате за 6 предыдущих месяцев содержатся в таблице 10.3.

| Рабочие месяцы | Количество рабочих дней по графику | Отработано дней | Начислено по окладу | Надбавка за стаж (15% от оклада) | Премия | Итого начислено |
|----------------|------------------------------------|-----------------|---------------------|----------------------------------|--------|-----------------|
| Сентябрь 2018 | 20 | 15 | 427,50 | 64,13 | 100,00 | 591,63 |
| Октябрь 2018 | 23 | 23 | 570,00 | 85,50 | 150,00 | 805,50 |
| Ноябрь 2018 | 21 | 21 | 570,00 | 85,50 | 160,00 | 815,50 |
| Декабрь 2018 | 20 | 15 | 427,50 | 64,13 | 150,00 | 641,63 |
| Январь 2019 | 21 | 21 | 570,00 | 85,50 | 140,00 | 795,50 |
| Февраль 2019 | 20 | 20 | 570,00 | 85,50 | 160,00 | 815,50 |

Рассчитать сумму пособия по временной нетрудоспособности и заработную плату за март, причитающуюся к выплате работнику.

Решение

1. Определяем расчетный период. Так как в нашем случае нетрудоспособность наступила в марте 2019 года, то 6 месяцев, предшествующих месяцу возникновения нетрудоспособности – это период с сентября 2018 по февраль 2019 года.

2. Рассчитываем количество дней расчетного периода, учитываемых при исчислении пособия. В нашем примере работник с 3 по 7 сентября 2018 года находился в социальном отпуске и с 3 по 7 декабря 2018 года на больничном. Т.е. из 181 дня (30+31+30+31+31+28) по календарю, исключаем дни отпуска и болезни и учитываем 171 (25+31+30+26+31+28) день.

3. Анализируем заработок работника:

| Рабочие месяцы | Количество рабочих дней | | Начислено по окладу | Надбавка за стаж | Премия за месяц | | Итого учитывается при исчислении пособия |
|----------------|-------------------------|------------|---------------------|------------------|-----------------|-------------|--|
| | по графику | отработано | | | Начислено | Учитывается | |
| Сентябрь 2018 | 20 | 15 | 427,50 | 64,13 | 100,00 | 75,00 | 566,63 |
| Октябрь 2018 | 23 | 23 | 570,00 | 85,50 | 150,00 | 150,00 | 805,50 |
| Ноябрь 2018 | 21 | 21 | 570,00 | 85,50 | 160,00 | 160,00 | 815,50 |
| Декабрь 2018 | 20 | 15 | 427,50 | 64,13 | 150,00 | 112,50 | 604,13 |
| Январь 2019 | 21 | 21 | 570,00 | 85,50 | 140,00 | 140,00 | 795,50 |
| Февраль 2019 | 20 | 20 | 570,00 | 85,50 | 160,00 | 160,00 | 815,50 |
| Итого | x | x | x | x | x | x | 4 402,76 |

4. Рассчитаем среднедневной заработок: $4\,402,76 / 171 = 25,75$ (рублей).

5. Определяем величину пособия по временной нетрудоспособности за 10 дней болезни с 19 марта по 28 марта 2019 года с учетом того, что в общем случае за первые 12 календарных дней нетрудоспособности пособие назначается в размере 80% среднедневного заработка:

$$25,75 \times 10 \times 80\% = 206 \text{ (рублей).}$$

5. Рассчитаем заработную плату работника за март.

Число рабочих дней в марте – 21, по болезни работником пропущено 8 дней, соответственно отработано 13 дней.

Оклад, начисленный работнику в марте, составит: $570 \times 13 / 21 = 352,86$ (рублей).

Надбавка за стаж: $352,86 \times 15\% = 52,93$ (рублей).

Премия в нашем примере назначается руководителем независимо от оклада и составляет 50 рублей.

Итого заработная плата работнику за март будет начислена в размере: $352,86 + 52,93 + 50 = 455,79$ (рублей).

6. ВСЕГО работнику будет начислено: пособие по временной нетрудоспособности за март + заработная плата за март = $206 + 455,79 = 661,79$ (рублей).

7. Из начисленного работнику дохода удерживается подоходный налог: $(661,79 - 110 - 2 \times 61) \times 13\% = 55,87$ (рублей).

8. Из начисленной работнику *заработной платы* производится удержание отчислений в пенсионный фонд: $455,79 \times 1\% = 4,56$ (рублей).

Примечание. Отчисления в пенсионный фонд от начисленного работнику пособия по временной нетрудоспособности не производятся. Однако подоходный налог из пособия по временной нетрудоспособности удерживается.

9. Таким образом, итоговая сумма пособия по временной нетрудоспособности и заработной платы, подлежащая выплате работнику за март, составит:
 $661,79 - 55,87 - 4,56 = 559,36$ (рублей).

Начисление и выплата пособия по временной нетрудоспособности и заработной платы будет отражено на счетах следующими бухгалтерскими записями:

• начисление пособия по временной нетрудоспособности:

Дт 69/1 (А+) Кт 70 (П+) 206,00;

• начисление заработной платы:

Дт 26 (А+) Кт 70 (П+) 455,79;

• удержание подоходного налога:

Дт 70 (П-) Кт 68/4 (П+) 55,87;

• удержание обязательных отчислений в пенсионный фонд:

Дт 70 (П-) Кт 69/2 (П+) 4,56;

• выплата пособия и заработной платы:

Дт 70 (П-) Кт 51 (50) (А-) 559,36;

• перечисление сумм подоходного налога в бюджет:

Дт 68/4 (П-) Кт 51 (А-) 55,87;

• перечисление сумм в пенсионный фонд:

Дт 69/2 (П-) Кт 51 (А-) 4,56;

10.6 Отчисления от фонда заработной платы, производимые за счет средств нанимателя

10.6.1. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Каждая организация в соответствии с законодательством Республики Беларусь обязана страховать своих работников от временной нетрудоспособности и по возрасту (пенсионное обеспечение).

Страховые суммы начисляются бухгалтерией организации ежемесячно *за счет средств нанимателя* одновременно с начислением работникам заработной платы и включаются в себестоимость продукции, работ, услуг. Затем с расчетного счета организации, начисленные отчисления перечисляются в Фонд социальной защиты населения (ФСЗН).

В настоящее время для большинства организаций установлена ставка 34% *от фонда заработной платы* (28% – на пенсионное страхование и 6% – на социальное страхование).

Средства на будущую выплату пенсии своему работнику накапливает не только организация, но и он сам. Для этого нанимателем *из заработной платы каждого работника* дополнительно в пенсионный фонд удерживается 1% от начисленной заработной платы.

Отчисления по социальному страхованию начисляются на все виды оплаты труда, которые производились работнику как в денежной, так и натуральной форме и в соответствии с законодательством Республики Беларусь являются базой для начисления пенсии. Из этого перечня, в частности, исключены:

- материальная помощь, оказываемая в соответствии с законодательством Республики Беларусь;
- суммы, выплачиваемые в качестве возмещения вреда, причиненного работнику в связи с увечьем, профессиональным заболеванием или иным повреждением здоровья, связанным с выполнением им трудовых обязательств;
- выходные пособия при прекращении трудового договора (контракта);
- другие выплаты.

В дальнейшем за счет средств ФСЗН работникам выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, в связи с рождением ребенка, по уходу за ребенком в возрасте до трех лет и ребенком-инвалидом в возрасте до 16 лет и прочие выплаты.

Информация о расчетах организации с ФСЗН по социальному страхованию и пенсионному обеспечению своих работников обобщается на **активно-пассивном счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».**

К счету 69 могут быть открыты субсчета:

69/1 «Расчеты по социальному страхованию» – для учета расчетов организации по социальному страхованию работников;

69/2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» – для учета расчетов по пенсионному обеспечению работников организации.

При наличии у организации расчетов по другим видам социального страхования и обеспечения к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут открываться дополнительные субсчета.

По кредиту счета 69 учитываются суммы начисленных платежей в ФСЗН на социальное страхование и пенсионное обеспечение работников:

- подлежащие перечислению в соответствующие фонды *за счет самой организации* с одновременным включением в себестоимость продукции, работ, услуг: **Дт 20, 23, 25, 26, 44 Кт 69/1;**

- подлежащие перечислению в пенсионный фонд *за счет работников организации*: **Дт 70 Кт 69/2;**

- на сумму пени за несвоевременный взнос платежей: **Дт 99 Кт 69/1 (69/2);**

- суммы, полученные из фонда социального страхования: **Дт 51 Кт 69/1 (69/2).**

По дебету счета 69 отражаются:

- перечисленные суммы платежей, а также санкций и пени: **Дт 69/1 (69/2) Кт 51;**

- начисленные за счет средств социального страхования пособия и выплаты (пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам и др.): **Дт 69/1 Кт 70.**

Предоставленная отсрочка или рассрочка по платежам в ФСЗН в соответствии с законодательством отражается в бухгалтерском учете на отдельном субсчете к счету 69.

10.6.2 Учет расчетов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

Все организации независимо от формы собственности в соответствии с законодательством Республики Беларусь обязаны страховать своих работников от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Для этого каждая организация должна регистрироваться у государственного страховщика (Белгосстрах), где ей присваивается свой страховой тариф.

Страховой тариф – это фиксированный процент от фонда заработной платы застрахованных работников организации, на основании которого организацией ежемесячно рассчитывается страховой взнос в Белгосстрах по каждому своему застрахованному работнику.

Страховой взнос – это сумма, которую каждая организация ежемесячно рассчитывает исходя из величины страхового тарифа и фонда заработной платы застрахованных работников и перечисляет в Белгосстрах.

Таким образом, страховой взнос по каждому работнику исчисляется по формуле: $\text{страховой тариф} \times \text{начисленная работнику заработная плата}$.

Сумма страховых взносов, подлежащая перечислению в Белгосстрах, рассчитывается бухгалтерией организации одновременно с начислением заработной платы и включается в себестоимость производимой продукции, работ, услуг.

При наступлении страхового случая (несчастного случая на производстве, обнаружения профессионального заболевания, приобретенной на производстве инвалидности и т.д.) страховщик должен произвести застрахованному лицу выплаты согласно договору страхования.

При регистрации в Белгосстрах каждой организации присваивается страховой тариф, размер которого устанавливается в следующем порядке:

- для бюджетных организаций в части выплат в пользу застрахованных, осуществляемых за счет средств республиканского и местных бюджетов, - в размере 0,1 %;
- для иных страхователей в размере 0,6 %;
- дифференциацию страховых тарифов посредством применения к ним скидок и надбавок в виде корректирующих коэффициентов, рассчитываемых исходя из результатов деятельности конкретного страхователя по осуществлению данного вида обязательного страхования в соответствии с новыми правилами расчета.

Надбавки и скидки к страховым тарифам на год рассчитываются и устанавливаются распоряжением Белгосстраха, и величина страхового тарифа с учетом скидок (надбавок) находится в диапазоне, приведенном в таблице 10.5. В результате до начала очередного календарного года каждому страхователю устанавливается окончательный размер страхового тарифа с учетом скидки или

надбавки и гарантируется его неизменность в течение всего этого года (с 1 января до 31 декабря).

Таблица 10.5 – Величина страховых тарифов Белгосстрах с учетом скидок (надбавок)

| Страхователь | Минимальный страховой тариф с учетом скидки, % | Размер страхового тарифа, % | Минимальный страховой тариф с учетом надбавки, % |
|-----------------------|--|-----------------------------|--|
| Бюджетные организации | 0,05 | 0,1 | 0,15 |
| Иные страхователи | 0,3 | 0,6 | 0,9 |

Учет расчетов организации с Белгосстрахом ведется на активно-пассивном счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76/2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»).

По кредиту субсчета 76/2 учитываются:

- суммы страховых платежей, начисленные за счет нанимателя: **Дт 20, 23, 25, 26, 44 Кт 76/2;**

- суммы страховых возмещений, полученные от страховщика в соответствии с договорами страхования: **Дт 51, 52 Кт 76/2.**

По дебету субсчета 76/2 отражается:

- перечисление страховых взносов в Белгосстрах: **Дт 76/2 Кт 51, 52;**
- сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору страхования работника организации: **Дт 76/2 Кт 73.**

10.7 Удержания из заработной платы

Из начисленной работнику заработной платы бухгалтерией организации производятся:

- 1) обязательные удержания (в беспорядке):
 - подоходный налог;
 - отчисления в пенсионный фонд;
 - удержания по исполнительным листам (по решению суда);
 - удержания в пользу третьих лиц (по решению суда);
 - штрафы;
 - предписания налоговой инспекции.
- 2) необязательные удержания (с согласия работника или по решению суда):
 - удержание излишне выплаченной заработной платы;
 - удержания в счет возмещения материального ущерба;
 - удержание излишне выплаченных подотчетных сумм.
- 3) вычеты (по письменному заявлению работника):
 - в погашение кредитов (займов), полученных в банке или у организации;
 - страховые платежи по индивидуальному страхованию;
 - профсоюзные взносы и т.д.

В первую очередь из начисленной работнику заработной платы удерживается **подоходный налог**. С 01.01.2009 года он рассчитывается по фиксированной ставке **12%**, увеличенной с 01.01.2015 года до **13%**.

Кроме того, по ставке **9%** облагаются доходы, полученные:

- физическими лицами (кроме работников, осуществляющих обслуживание и охрану зданий, помещений, земельных участков) от резидентов Парка высоких технологий по трудовым договорам (контрактам);

- физическими лицами, участвующими в реализации зарегистрированного в установленном порядке бизнес-проекта в сфере новых и высоких технологий, от нерезидентов Парка высоких технологий по трудовым договорам (контрактам);

- индивидуальными предпринимателями - резидентами Парка высоких технологий.

По ставке **16%** облагаются доходы, полученные от осуществления предпринимательской (частной нотариальной) деятельности.

По ставке **4%** облагаются доходы в виде выигрышей (возвращенных нессыгравших ставок), полученные физическими лицами от организаторов азартных игр – юридических лиц Республики Беларусь.

Подходным налогом облагаются доходы, полученные физическими лицами в денежной или натуральной форме в течение календарного года, за исключением некоторых категорий доходов, к которым относятся:

- *пособия* по государственному социальному страхованию и государственному социальному обеспечению и надбавки к ним (кроме пособий по временной нетрудоспособности), пособия по безработице, субсидии для компенсации расходов безработных в связи с организацией предпринимательской деятельности;

- *пенсии*, получаемые в соответствии с законодательством Республики Беларусь или законодательством иностранных государств, ежемесячные денежные содержания отдельным государственным служащим;

- *доходы доноров* (в том числе в виде среднего заработка (денежного довольствия), получаемые за сдачу крови, ее компонентов, другие виды донорства, сдачу материнского молока;

- *алименты*, получаемые в соответствии с законодательством;

- *государственные премии* Республики Беларусь

- *стипендии* обучающихся, надбавки к стипендиям за успехи в учебе, научной и общественной работе, доплаты к стипендиям, материальная помощь;

- *суммы материальной помощи*, оказываемой в соответствии с законодательными актами, постановлениями Совета Министров Республики Беларусь;

- *стоимость путевок* в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, оплаченных *за счет средств* социального страхования или *бюджета*;

- доходы, не являющиеся вознаграждениями за исполнение трудовых или иных обязанностей доходы, в том числе в виде *материальной помощи, подарков и призов, оплаты стоимости путевок*, полученные от нанимателя по месту основной работы (службы, учебы), в размере до **1984** рублей; от профсоюзной организации до **397** рублей; от иных субъектов хозяйствования до **131** рублей в календарный год;

- доходы в виде *выигрышей* по всем видам *лотерей*, по электронным интерактивным играм;

- доходы от продажи (если это не является предметом предпринимательской деятельности) в течение пяти лет одного жилого дома, квартиры, дачи, садового домика, гаража; в течение календарного года - одного автомобиля массой до 3500 кг и числом сидячих мест не более восьми, помимо сиденья водителя; иного имущества, принадлежащего физическим лицам на праве собственности.

- другие доходы.

При расчете подоходного налога плательщику предоставляются налоговые вычеты (часть заработной платы или иного дохода, которая не облагается подоходным налогом): *стандартные, социальные, имущественные, профессиональные*.

Стандартные вычеты в **2019 году** установлены в следующем размере:

- на работника в размере **110** рублей при получении дохода, подлежащего обложению, в сумме менее **665** рублей в месяц;

- на каждого ребенка до 18 лет и иждивенца в размере:

- **32** рубля в месяц;

- **61** рублей в месяц вдовам (вдовцам), одиноким родителям;

- **61** рублей в месяц родителям, имеющим 2-х и более детей в возрасте до 18 лет или детей-инвалидов в возрасте до 18 лет;

- отдельным категориям граждан (чернобыльцам, инвалидам и ветеранам) в размере **155** рублей в месяц.

Социальные вычеты предоставляются плательщику:

- в сумме, уплаченной в течение налогового периода плательщиком за свое обучение или за обучение близких родственников при получении первого высшего, первого средне-специального или первого профессионально-технического образования в учреждениях образования Республики Беларусь (в том числе с привлечением кредита);

- в сумме, уплаченной плательщиком в качестве страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии (на срок не менее 3 лет) и договорам добровольного страхования медицинских расходов;

Имущественные вычеты предоставляются плательщику:

- в сумме, фактически произведенных плательщиком и членами его семьи, состоящими на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий, расходов на новое строительство либо приобретение на территории Республики Беларусь индивидуального жилого дома или квартиры, включая кредиты и займы взятые на эти цели у белорусских организаций и индивидуальных предпринимателей и проценты по ним;

- в сумме, фактически произведенных плательщиком и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением и (или) реализацией имущества за плату либо в размере 20% суммы подлежащих налогообложению доходов, полученных от отчуждения такого имущества.

Профессиональные вычеты предоставляются:

- плательщикам, получающим авторские или другие вознаграждения за интеллектуальную или творческую деятельность - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов либо в размере 20, 30

или 40% суммы подлежащих налогообложению доходов, полученных от такой деятельности.

- спортсменам и их тренерам, получающим доходы от личной деятельности за участие в спортивных соревнованиях, при условии, что такая деятельность осуществляется ими не в рамках командного участия - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с этой деятельностью либо в размере 20% суммы полученных от нее и подлежащих налогообложению доходов.

Стандартный, социальный и имущественный вычеты предоставляются плательщику по основному месту работы при предъявлении необходимых для этого документов. При отсутствии у плательщика основного места работы социальный и имущественный налоговые вычеты ему предоставляются при подаче налоговой декларации в налоговые органы в установленные сроки. Стандартные налоговые вычеты предоставляются по письменному заявлению плательщика при предъявлении его трудовой книжки, а при отсутствии трудовой книжки - по письменному заявлению с указанием причины ее отсутствия.

Профессиональные налоговые вычеты в большинстве случаев предоставляется плательщикам при подаче налоговой декларации в налоговые органы в установленные сроки.

Отчисления на пенсионное страхование из заработной платы работника производятся нанимателем в размере 1% от начисленной работнику заработной платы.

Удержания по исполнительным листам производятся на основании исполнительных листов, выданных судом (с указанием размера, порядка и причины удержаний) или на основании письменного заявления работника о добровольной уплате. К данным удержаниям, в частности, относятся алименты. Они удерживаются из основной и дополнительной заработной платы работника, а также иных полученных им доходов (за некоторым исключением), оставшихся после удержания подоходного налога.

Алименты на несовершеннолетних детей рассчитываются в размере:

- 25 % – на одного ребенка;
- 33 % – на двух детей;
- 50 % – на трех и более детей.

Если удержания производятся по нескольким исполнительным листам, их общая сумма не должна превышать 50% заработка плательщика за минусом обязательных налогов.

Пример 10.5. Должностной оклад экономиста 1 категории – 600 рублей. Доплата за стаж составляет 20%, а премия – 30% от оклада. В текущем месяце из 20 рабочих дней по графику отработано 15.

Требуется отразить начисление и выплату работнику заработной платы, удержав алименты на одного несовершеннолетнего ребенка.

Решение. 1. Работнику начислена заработная плата за отработанное время: $(600 \times 15 / 20 = 450$ рублей):

Дт 26 (А+) Кт 70 (П+) 450

2. Начислена доплата за стаж ($450 \times 20\% = 90$ рублей):

Дт 26 (А+) Кт 70 (П+) 90

3. Начислена премия ($450 \times 30\% = 135$ рублей):

Дт 26 (А+) Кт 70 (П+) 135

Таким образом, работнику начислена заработная плата в размере:

$$450 + 90 + 135 = 675 \text{ рублей.}$$

4. Из начисленной работнику заработной платы нанимателем удержан подоходный налог в размере $(675 - 1 \times 32) \times 13\% = 83,59$ рублей:

Дт 70 (П-) Кт 68/4 (П+) 83,59

5. Из начисленной работнику заработной платы нанимателем удержаны отчисления в Пенсионный фонд в размере $675 \times 1\% = 6,75$ рублей:

Дт 70 (П-) Кт 69/2 (П+) 6,75

6. Из начисленной работнику заработной платы (за минусом подоходного налога и отчислений на пенсионное страхование) нанимателем удержаны алименты на несовершеннолетнего ребенка: $(675 - 83,59 - 6,75) \times 25\% = 146,17$ рублей:

Дт 70 (П-) Кт 76/1 (П+) 146,17

Таким образом, причитающаяся выдаче «на руки» работнику заработная плата составит: $675 - 83,59 - 6,75 - 146,17 = 438,49$ рублей.

7. Выплата работнику причитающейся заработной платы через расчетный счет:

Дт 70 (П-) Кт 51 (А-) 438,49

10.8 Учет расчетов по оплате труда

Синтетический учет заработной платы ведется на **пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**. Здесь обобщается информация о расчетах с персоналом как состоящим, так и не состоящим в списочном составе организации, по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам.

По **кредиту счета 70** отражается начисление:

- всех выплат по оплате труда (включая доплаты, надбавки и премии) и трудовых отпусков, причитающихся работникам: **Дт 20, 23, 25, 26, 44, ... Кт 70;**

- оплаты отпусков работников, начисленной за счет образованного в установленном порядке резерва на эти цели: **Дт 96 Кт 70;**

- пособий по временной нетрудоспособности: **Дт 69/1 Кт 70;**

- материальной помощи: **Дт 90/8 Кт 70;**

- вознаграждения по итогам работы за год: **Дт 90/10 Кт 70**

По **дебету счета 70** отражаются удержания и выплаты из начисленной заработной платы:

- подоходный налог: **Дт 70 Кт 68/4;**

- отчисления на пенсионное страхование: **Дт 70 Кт 69/2;**

- остатки неизрасходованных подотчетных сумм: **Дт 70 Кт 71;**

- погашение недостач по возмещению материального ущерба: **Дт 70 Кт 73/2;**

- удержания по исполнительным листам, выданным судом (алименты, штрафы, компенсации и т.д.): Дт 70 Кт 76/1;
- суммы, начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей): Дт 70 Кт 76/5;
- сумма выплаченной заработной платы: Дт 70 Кт 50, 51.

Некоторые нормативные документы по теме

1. [Трудовой кодекс Республики Беларусь.](#)
2. [Инструкция о порядке исчисления среднего заработка, утв. Постановлением Министерства труда Республики Беларусь 10.04.2000 № 47 \(в редакции постановления Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь 20.07.2017 № 30\).](#)
3. [Положение о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам, утв. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь 28.06.2013 №569 \(в ред. постановлений Совмина от 12.12.2017 №952\).](#)
4. [Налоговый кодекс Республики Беларусь \(Особенная часть\) в редакции Закона Республики Беларусь от 30.12.2018 №159-З.](#)
5. [Закон Республики Беларусь от 29 февраля 1996 г. № 138-ХІІІ «Об обязательных страховых взносах в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь» с изм. от 9 января 2017 г. Закон Республики Беларусь № 14-З.](#)
6. [Постановление Совета Министров Республики Беларусь 25 января 1999 г. № 115 «Об утверждении Перечня выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию, в том числе по профессиональному пенсионному страхованию, в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах».](#)
7. [Положение о страховой деятельности в Республике Беларусь \(утверждено Указом Президента Республики Беларусь от 25.08.2006 г. № 530 «О страховой деятельности»\) \(в редакции Указа Президента Республики Беларусь 14.04.2014 № 165\).](#)

Задания для самостоятельной работы

7.1. Оклад кассира организации – 500 рублей. Оплата труда – повременная. Доплата за стаж работы – 20%. Премия – 30%. Из положенных 22 рабочих дней по табелю отработано 18 дней. Начислите заработную плату кассиру. Произведите обязательные удержания из заработной платы, учитывая, что у работника есть двое детей (10 и 12 лет). Сопроводите начисление и выплату заработной платы соответствующими бухгалтерскими записями.

7.2. Оклад экономиста организации составляет 550 рублей. Оплата труда – повременная. Доплата за стаж работы – 25%. Премия – 50%. Из положенных 20 рабочих дней по табелю фактически отработано 15 дней.

Начислите заработную плату экономисту. Произведите обязательные удержания из заработной платы, учитывая, что у работника есть трое детей (15, 17 и 23 года). Сопроводите начисление и выплату заработной платы соответствующими бухгалтерскими записями.

7.3. Оклад инженера–программиста составляет 750 рублей. Оплата труда – повременная. Доплата за стаж работы – 15%. Премия – 40%. Из положенных 20 рабочих дней по табелю фактически отработано 18 дней.

Начислите заработную плату инженеру–программисту. Произведите обязательные удержания из заработной платы и алименты на одного ребенка. Сопроводите начисление и выплату заработной платы соответствующими бухгалтерскими записями.

7.4. За месяц рабочим изготовлена 1 000 деталей, предназначенных на продажу. Расценка за 1 деталь – 0,80 рублей. Премия – 30%. Доплата за профессиональное мастерство – 20%.

Начислите и выплатите заработную плату рабочему, учитывая, что у него четверо детей – 5, 8, 10 и 15 лет. Сопроводите решение соответствующими бухгалтерскими записями.

7.5. За месяц рабочим изготовлено 2 000 изделий, предназначенных на продажу. Расценка за 1 изделие – 0,50 рублей. Премия – 15%. Доплата за профессиональное мастерство – 20%.

Начислите и выплатите заработную плату рабочему, учитывая, что у него двое детей – 15 и 25 лет. Сопроводите решение соответствующими бухгалтерскими записями.

7.6. Водителю предприятия установлена повременная оплата труда. В течение месяца им отработано 188 часов, в том числе 20 – сверхурочно, 10 – в ночную смену. Водителю начислена премия за производственные результаты в размере 20% от начисленной заработной платы. Часовая тарифная ставка – 5 рублей.

Начислите и выплатите заработную плату, учитывая, что у работника двое детей – 13 и 15 лет. Сопроводите решение соответствующими бухгалтерскими записями.

7.7. Начислите работнику организации пособие по временной нетрудоспособности за период болезни с 5 по 20 апреля 2019 года, учитывая, что у него был в связи с социальным отпуском (с 19 по 28 ноября) не отработано 7 дней по табелю и пропущено в связи с болезнью 5 рабочих дней – с 18 по 22 марта.

Сведения о начисленной работнику заработной плате за 6 предыдущих месяцев содержатся в таблице.

| Рабочие месяцы | Количество рабочих дней по графику | Отработано дней | Начислено по окладу | Надбавка за стаж (10% от оклада) | Премия | Итого начислено |
|----------------|------------------------------------|-----------------|---------------------|----------------------------------|--------|-----------------|
| Октябрь 2018 | 23 | 23 | 800,00 | 80,00 | 120,00 | 1 000,00 |
| Ноябрь 2018 | 21 | 14 | 533,33 | 53,33 | 100,00 | 686,67 |
| Декабрь 2018 | 20 | 20 | 800,00 | 80,00 | 120,00 | 1 000,00 |
| Январь 2019 | 21 | 21 | 800,00 | 80,00 | 120,00 | 1 000,00 |
| Февраль 2019 | 20 | 20 | 800,00 | 80,00 | 100,00 | 980,00 |
| Март 2019 | 20 | 15 | 600,00 | 60,00 | 110,00 | 770,00 |

ТЕМА 11 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

11.1 Понятие затрат и себестоимости продукции (работ, услуг)

Затраты, расходы, издержки являются важнейшими характеристиками хозяйственной деятельности любой организации. В экономических дисциплинах используются различные определения затрат, обоснования их состава, концепции связи с себестоимостью, издержками, расходами.

В соответствии с «Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов», утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.09.2011 №102 под **затратами** понимается стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются 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.

В соответствии с Налоговым кодексом **затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг)** представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг) 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 и отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся (принцип начисления), независимо от времени (срока) оплаты (предварительная или последующая).

В зависимости от критериев выделяют разные варианты классификации затрат. При принятии управленческих решений необходимо использовать информацию о затратах, используя различные методы их группировки и обобщения.

Для прогнозирования безубыточности компании на основе всестороннего анализа различных вариантов соотношения объемов производства, цен и себестоимости продукции, а также рациональной организации системы учета, калькулирования и ценообразования в рыночных условиях и выборе экономической политики предприятия, важнейшее значение имеет группировка затрат в зависимости от *эластичности по отношению к объему производства*. По данному признаку выделяют переменные и постоянные затраты.

Переменные затраты зависят от объема производства (или деловой активности компании) и изменяются прямо пропорционально изменению объема производства (реализации), увеличиваясь по мере его повышения и уменьшаясь при его снижении. В основном к переменным затратам относят прямой расход сырья и материалов, топлива, энергии, заработную плату производственных рабочих, изготавливающих определенный вид продукции, и др. Переменные затраты, рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину.

Постоянные затраты не изменяются в пределах релевантного (значимого) объема производства (реализации) продукции, т.е. в диапазоне деловой активности предприятия, который установлен исходя из производственной мощности предприятия и спроса на продукцию. Одна их часть связана с производственной мощностью предприятия (амортизация, арендная плата, повременная заработная плата обслуживающего персонала, расходы, связанные с управлением и организацией производства, общехозяйственные расходы), другая – с организацией сбыта продукции (затраты на исследовательские работы, рекламу, хранение, транспорт и т.д.). Можно также выделить индивидуальные постоянные затраты для каждого вида продукции и общие для предприятия в целом. Однако постоянные затраты, рассчитанные на единицу продукции, изменяются при изменении объема производства.

Кроме того, существуют смешанные затраты, которые содержат как постоянный, так и переменный компоненты. Часть этих затрат меняется при изменении объема производства, а другая часть - остается фиксированной в течение отчетного периода. Например, месячная плата за телефон может включать постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности телефонных разговоров. Необходимо учитывать, что при значительном изменении деловой активности предприятия затраты, которые принято относить к постоянным (например, арендная плата) могут меняться в зависимости от динамики объема производства (реализации). Так, если масштаб деятельности предприятия расширяется, то на определенном этапе может возникнуть необходимость в дополнительных складских помещениях для хранения продукции, которые, в свою очередь, вызовут увеличение расходов на арендную плату. Таким образом, постоянные затраты (арендная плата) изменятся одновременно с динамикой уровня деловой активности, т.е. являются постоянными только при соблюдении определенных условий. Поэтому *постоянные* затраты в экономической литературе принято называть *условно-постоянными*. При учете смешанные затраты необходимо четко разграничить между постоянными (условно-постоянными) и переменными (условно-переменными) в соответствии с критериями, установленными учетной политикой организации.

В мировой практике широко применяется схожая группировка, в которой разграничение затрат осуществляется с точки зрения *отношения к производственному процессу* на производственные и непроизводственные (периодические). Такое разграничение важно для правильного учета затрат и их списания при определении финансового результата (т.е. прибыли или убытка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг), и основывается на том, что в текущей деятельности организации в бухгалтерском учете в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты.

Производственные затраты необходимы для изготовления изделий, формируют их производственную себестоимость и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Затраты периода осуществляются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы, не являются необходимыми для изготовления продукции,

не учитываются при определении себестоимости единицы продукции и непосредственно списываются на уменьшение прибыли от реализации продукции.

Производственные затраты по сути представляют собой бухгалтерскую (*балансовую*) себестоимость продукции (работ, услуг), т.е. стоимостную оценку затрат, понесенных организацией в процессе *производства* продукции (работ, услуг). Производственные затраты включают в себя:

- прямые материальные затраты;
- прямые расходы по оплате труда (включая социальные платежи);
- потери от брака;
- производственные накладные расходы.

Производственные накладные расходы состоят из расходов по эксплуатации производственных машин и оборудования, общецеховых расходов. Сумма всех производственных затрат в денежном выражении представляет собой *усеченную производственную себестоимость продукции (работ, услуг)*. Если к ней добавить организационно-управленческие и коммерческо-сбытовые расходы, то получится *полная себестоимость*. Под полной себестоимостью в широком смысле понимаются выраженные в денежной форме совокупные затраты конкретного предприятия на производство и реализацию продукции.



*В бухгалтерском учете, когда речь идет о себестоимости, как правило, имеется в виду не полная, а **производственная (усеченная) себестоимость произведенной или реализованной продукции** (товаров, работ, услуг).*

Внепроизводственные (периодические) расходы подразделяются на:

- коммерческие (расходы на реализацию);
- общие;
- административные.

К ним относится существенная часть общей массы расходов на управление, обслуживание производства, сбыт продукции, которая, зависит не от объема производства и продаж, а от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой политики администрации, продолжительности отчетного периода, структуры предприятия и других факторов.

По способу включения в себестоимость затраты бывают:

• **прямые** - затраты, связанные с производством *определенного вида продукции*, выполнением определенного вида работ, оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в его себестоимость (сырье, материалы, сдельная заработная плата рабочих основного производства и отчисления на нее и т.д.);

• **косвенные** - 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 (дополнительные материалы, заработная плата рабочих обслуживающих производств, административно-управленческого персонала и отчисления на нее и др.; т.е. расходы по содержанию и

эксплуатации машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

По времени включения в себестоимость затраты разделяют на текущие затраты и затраты будущих периодов.

По экономической роли в процессе производства затраты делят на:

- **основные** - непосредственно связанные с технологическим процессом производства;
- **накладные** - связанные с обслуживанием и управлением производством (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

По функциональной роли в деятельности предприятия и системе управления производством затраты подразделяются на:

- о снабженческо-заготовительные;
- о производственные;
- о коммерческо-сбытовые;
- о организационно-управленческие.

Деление затрат по функциям деятельности позволяет в планировании и учете определять величину затрат в разрезе подразделений каждой сферы, что является одним из важных условий организации внутрихозяйственного расчета. Непосредственное управление и контроль за хозрасчетной деятельностью этих подразделений осуществляется путем учета и обобщения затрат по местам их возникновения (центрам затрат) и центрам ответственности.

11.2 Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)

В соответствии с «Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов», утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.09.2011 №102 **себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг 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, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам;

в организации, осуществляющей **торговую, торгово-производственную деятельность**, – **стоимость приобретения реализованных товаров** (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 реализованных 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.

В состав *распределяемых переменных косвенных затрат* включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

В Налоговом кодексе определен порядок учета затрат с точки зрения налогообложения. ***Затратами, учитываемыми при налогообложении***, признаются экономически обоснованные затраты, определяемые на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета). К затратам, учитываемым при налогообложении, относятся:

- затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- нормируемые затраты.

К ***нормируемым затратам*** относятся следующие виды затрат:

- *командировочные расходы* (расходы на служебные командировки) в пределах норм, установленных законодательством;

- *затраты на оплату стоимости топливно-энергетических ресурсов*, израсходованных в пределах установленных норм.

- *потери от недостачи и (или) порчи* при хранении, транспортировке и (или) реализации товаров, запасов в пределах установленных норм естественной убыли, а также норм потерь (боя);

- *расходы на управленческие услуги*, оказываемые индивидуальными предпринимателями, а также организациями, применяющими особые режимы налогообложения, в пределах суммы, рассчитанной исходя из коэффициента соотношения средней заработной платы руководителей организаций и средней заработной платы по организации в целом, определенного в порядке и размере, установленных законодательством;

- *затраты по контролируемой задолженности* в установленных законодательством пределах;

- для организаций, осуществляющих эксплуатацию жилищного фонда и (или) предоставляющих жилищно-коммунальные услуги, за исключением организаций системы Министерства энергетики Республики Беларусь, - *затраты на*

оплату накладных расходов и технологических потерь в пределах установленных норм и нормативов;

- *прочие затраты*, совокупный размер которых не может превышать 1% выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом НДС.

Затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по *следующим элементам*:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности;
- 5) прочие затраты.

В элементе «**Материальные затраты**» отражаются:

- стоимость покупного сырья и материалов, используемых в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), а также для упаковки и иной подготовки (включая предпродажную) реализуемых продукции (работ, услуг);

- стоимость инструментов, приспособлений, лабораторного оборудования, инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки, специальной одежды, а также другого имущества, которое не является амортизируемым;

- стоимость запасных частей и комплектующих изделий;

- стоимость работ и услуг производственного характера;

- стоимость приобретаемого со стороны топлива и покупной энергии всех видов;

- потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, установленных законодательством;

- прочие затраты.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), исключается стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг), утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или неиспользуемые по прямому назначению.

В элементе «**Затраты на оплату труда**» отражаются выплаты в денежной и натуральной форме по заработной плате за фактически выполненную работу, отработанное время и за периоды, включаемые в рабочее время, а также надбавки, доплаты, компенсации и иные выплаты, установленные законодательством и подлежащие включению в фонд заработной платы.

В себестоимость продукции (работ, услуг) в составе данного элемента не включаются 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 (вознаграждения по итогам работы за год; оплата дополнительных отпусков за ненормированный рабочий день, за продолжительный стаж работы в организации; материальная помощь; единовременные пособия лицам, уходящим на пенсию и др. выплаты). Указанные выплаты могут включаться в себестоимость в составе прочих расходов, если их совокупный размер не превышает 1% от выручки (включая НДС).

В элементе «**Отчисления на социальные нужды**» отражаются обязательные страховые взносы по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения и государственный фонд содействия занятости от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции (работ, услуг).

В элементе «**Амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности**» отражаются суммы амортизационных отчислений, произведенных в установленном законодательством порядке, по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности организации.

К элементу «**Прочие затраты**» относятся:

- 1) налоги, сборы (пошлины), платежи и другие обязательные отчисления, включаемые в соответствии с законодательством в себестоимость продукции (работ, услуг);
- 2) проценты по полученным займам и кредитам, включаемые в соответствии с законодательством в себестоимость продукции (работ, услуг);
- 3) затраты на оплату услуг связи, включая услуги факсимильной и спутниковой связи, Интернет, почтовые, телефонные и другие подобные услуги;
- 4) оплата услуг вычислительных центров, банков, связанных с обслуживанием организации;
- 5) оплата услуг по охране имущества, противопожарному обслуживанию и охране;
- 6) оплата консультационных, информационных, аудиторских услуг;
- 7) выходное пособие (компенсация), выплачиваемое работнику в случае прекращения трудового договора;
- 8) затраты на рекламу и маркетинговые услуги;
- 9) арендная плата;
- 10) командировочные расходы в пределах норм, установленных законодательством;
- 11) представительские расходы, а также расходы на проведение собраний, конференций, семинаров, коллегий, совещаний;
- 12) другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции, (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

11.3 Учет затрат на производство

Для учета затрат на производство Типовым планом счетов предназначен ряд активных синтетических счетов:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательное производство»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Кроме этих, еще могут быть задействованы счета:

- 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- 97 «Расходы будущих периодов».

Порядок учета затрат на производство на счетах бухгалтерского учета в течение отчетного периода в общем виде можно разделить на этапы:

1. Прямые производственные затраты учитываются и накапливаются по дебету счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство»: **Дт 20, 23 Кт 10, 60, 70, 69/1, 76/2.**

2. Все расходы по управлению и обслуживанию (косвенные расходы) собираются на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»: **Дт 25, 26 Кт 10, 60, 70, 69/1, 76/2.**

3. Потери от окончательного брака и затраты по устранению исправимого брака учитываются по дебету активного бессальдового счета 28 «Брак в производстве»: **Дт 28 Кт 10, 60, 70, 69/1, 76/2.**

4. По окончании периода счета 25 закрываются списанием расходов на затраты основного и вспомогательного производства или обслуживающего производства и хозяйства в установленном порядке: **Дт 20, 23 или 29 Кт 25.**

Затраты, учтенные на счете 25, являющиеся условно-постоянными в соответствии с учетной политикой, списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»: **Дт 90/5 Кт 25.**

5. По окончании периода затраты, учтенные на счете 26, списываются с этого счета в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Счет 26 сальдо на отчетную дату не имеет: **Дт 90/5 Кт 26.**

6. По окончании периода счет 28 закрывается, а потери от окончательного брака и затраты по устранению исправимого брака, подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг), списываются в себестоимость тех видов продукции (работ, услуг), по которым обнаружен брак: **Дт 20, 23 Кт 28.**

7. Себестоимость изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) вспомогательных производств списывается по окончании периода на затраты основного производства: **Дт 20 Кт 23.**

В результате на счете 20 собираются все прямые и косвенные затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг), и исчисляется себестоимость *произведенной* продукции (работ, услуг).

При составлении бухгалтерских проводок важно правильно определить какой именно счет по учету затрат (20, 25, 26, 44 и др.) применяется при калькулировании себестоимости продукции (накапливании затрат) и каким образом производится ее списание. Для этого на основании разграничения затрат (на прямые и косвенные; переменные и постоянные; производственные и периодические) разрабатывается учетная политика предприятия, в которой закрепляется определенная система учета и калькулирования себестоимости с учетом специфики производства, масштабов деятельности и др. Возможные варианты составления учетной политики в зависимости от определенного порядка классификации затрат и соответствующие бухгалтерские проводки представлены в таблице 11.1.

Таблица 11.1 – Варианты классификации затрат и бухгалтерские проводки

| Классификация | | | Проводки | | Пример |
|--|---|---|---|-------------------|---|
| По способу включения в себестоимость | По отношению к объему производства | По отношению к производственному процессу | при образовании | при списании | |
| Прямые затраты непосредственно связаны с производством определенного вида продукции (работ, услуг) и напрямую по данным первичных документов включаются в себестоимость | Переменные | Производственные | Д-т 20 – К-т 10, 70, 69, 76 и др. | Д-т 43 – К-т 20 | Сырье и основные материалы, сдельная зарплата основных производственных рабочих и отчисления на нее |
| | | | Д-т 25 – К-т 02, 05, 10, 68, 69, 70, 76 и др. | Д-т 20 – К-т 25 | |
| Косвенные затраты непосредственно с производством продукции (работ, услуг) не связаны, и включаются в их себестоимость путем распределения между видами производимой продукции (работ, услуг) | Условно-переменные затраты, учтенные на счете 25, списывать в дебет счетов 20, 23, 29 и др. | Внепроизводственные (периодические) затраты или затраты периода | Д-т 25 – К-т 02, 05, 10, 68, 69, 70, 76 и др. | Д-т 90/5 – К-т 25 | Дополнительные материалы, повременная зарплата производственных рабочих и отчисления на нее, электроэнергия на работу производственного оборудования, амортизация производственного оборудования |
| | | | Д-т 26 – К-т 02, 05, 10, 68, 69, 70, 76 и др. | Д-т 90/5 – К-т 26 | |
| | Постоянные | | Д-т 44 – К-т 02, 05, 10, 68, 69, 70, 76 и др. | Д-т 90/6 – К-т 44 | Зарплата работников, занятых управлением и обслуживанием производственных процессов, и отчисления на нее, электроэнергия на освещение, отопление, амортизация производственных и складских зданий |
| | | | | | Аренда, амортизация офиса и офисного оборудования, зарплата административно-управленческого персонала, отчисления на нее, канцтовары |
| | | | | | Доставка продукции покупателю, реклама, тара, упаковка продукции, погрузочно-разгрузочные работы, выполненные силами продавца |

11.3.1. Учет прямых затрат на производство

На активном счете 20 «Основное производство» обобщается информация о затратах на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг, осуществление которых является текущей деятельностью организации.

К счету 20 «Основное производство» могут быть открыты субсчета по видам основного производства.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг: Дт 20 Кт 10, 60, 70, 69/1, 76/2 и др.;
- расходы вспомогательных производств: Дт 20 Кт 23;
- расходы, связанные с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного производства (косвенные расходы): Дт 20 Кт 25;
- потери от брака и простоев: Дт 20 Кт 28.

По кредиту счета 20 отражается:

- принятие на учет отходов производства: Дт 10 Кт 20;
- списание фактической производственной себестоимости изготовленной продукции при ее оприходовании: Дт 43 Кт 20.
- списание фактической себестоимости выполненных работ и оказанных услуг при их реализации: Дт 90/5 Кт 20.

Дебетовое сальдо по счету 20 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства (НЗП).

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

В организациях, осуществляющих торговую и торгово-производственную деятельность, учет расходов ведут на **активном счете 44 «Расходы на реализацию»**. В дебет счета 44 расходы относятся в момент их начисления:

Дт 44 Кт 02, 05, 10, 60, 70, 69/1, 76/2, ...

По кредиту счета 44 отражают списание расходов по реализованным товарам на финансовые результаты: Дт 90/6 Кт 44.

11.3.2 Учет затрат вспомогательных производств

Вспомогательные (подсобные) производства - это подразделения предприятия, обеспечивающие основное производство электроэнергией, паром, газом и другими видами энергии, осуществляющие транспортное обслуживание, ремонт основных средств, изготовление инструментов, штампов, запасных частей, возведение временных сооружений и т.д.

Для обобщения информации о затратах подразделений, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации предназначен **активный счет 23 «Вспомогательные производства»**.

К счету 23 «Вспомогательные производства» могут быть открыты субсчета по видам вспомогательных производств.

По дебету счета 23 учитываются:

- прямые затраты, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг вспомогательными производствами: Дт 23 Кт 10, 60, 70, 69/1, 76/2, и др.;
- косвенные затраты, связанные с обслуживанием и управлением структурными подразделениями вспомогательных производств: Дт 23 Кт 25. Затраты, связанные с обслуживанием и управлением структурными подразделениями вспомогательных производств, могут учитываться сразу на счете 23;

• потери от брака, допущенного во вспомогательных производствах: Дт 23 Кт 28.

В конце каждого месяца на счете 23 определяется фактическая себестоимость изготовленной во вспомогательных производствах продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Затем фактическая себестоимость продукции, работ, услуг списывается **по кредиту счета 23** в дебет различных счетов (в зависимости от назначения данной продукции, работ, услуг):

- отпуск продукции, работ, услуг основному производству: Дт 20 Кт 23;
- отпуск продукции, работ, услуг обслуживающим производствам и хозяйствам: Дт 29 Кт 23;
- принятие на склад готовой продукции, изготовленной вспомогательными производствами и предназначенной для последующей реализации: Дт 43 Кт 23;
- выполнение работ и оказание услуг для сторонних организаций или физических лиц: Дт 90/5 Кт 23;
- и т.д.

Дебетовое сальдо по счету 23 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства продукции, работ, услуг во вспомогательных производствах.

Затраты по вспомогательным производствам с незначительным объемом работ и услуг, не производящим продукцию, подлежащую складскому учету, могут не накапливаться на счете 23. Такие затраты допускается списывать сразу на счета учета затрат по обслуживанию производства и управлению (25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»). При этом должен быть обеспечен надлежащий контроль за указанными затратами.

11.3.3 Учет общепроизводственных расходов

Общепроизводственные (общехозяйственные) расходы предприятия - это расходы, которые связаны с обслуживанием и управлением производством в цехах, структурными подразделениями основного и вспомогательных производств. К ним относятся:

- расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств, нематериальных активов, используемых в производстве;
- расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений;
- плата за арендуемые помещения, машины, оборудование и другие основные средства, используемые в производстве;
- оплата труда аппарата управления цеха;
- оплата труда прочего цехового персонала;
- отчисления от фонда заработной платы (в ФСЗН и Белгосстрах);
- другие, аналогичные по назначению расходы.

Общепроизводственные расходы планируются отдельно по каждому цеху предприятия путем составления смет на содержание и эксплуатацию цехового оборудования, управленческие и хозяйственные нужды цеха.

По способу включения в себестоимость производимой предприятием продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) данные расходы являются косвенными, то есть не включаются в себестоимость напрямую, а подлежат распределению между видами производимой продукции (работ, услуг). Общепроизводственные расходы распределяются по каждому цеху отдельно и включаются в себестоимость той продукции, которая вырабатывается данным цехом.

Для распределения общепроизводственных расходов по видам продукции применяют разные способы:

- пропорционально прямым расходам сырья;
- пропорционально заработной плате производственных рабочих;
- пропорционально общей сумме прямых затрат;
- пропорционально объему или массе произведенной продукции;
- пропорционально количеству часов работы оборудования;
- и т.д.

Порядок распределения устанавливается отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции и закрепляется в учетной политике предприятия.

Синтетический учет общепроизводственных расходов ведется на активном собирательно - распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы». Счетом 25 пользуются как правило производственные организации с цеховой структурой управления. Организации с бесцеховой структурой управления производством могут учитывать названные расходы на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Аналитический учет по счету 25 ведется по отдельным подразделениям организации, статьям затрат и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации. К счету 25 могут открываться следующие субсчета:

25/1 «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования»;

25/2 «Общехозяйственные расходы».

Субсчет **25/1** «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» предназначен для учета и контроля расходов по содержанию и эксплуатации производственного оборудования в основных и вспомогательных цехах промышленного производства.

На субсчете **25/2** «Общехозяйственные расходы» ведется учет расходов по обслуживанию производства и управлению цехами и другими подобными им структурными подразделениями основного и вспомогательного производств, а также простоев по внутренним причинам.

Простоем в производстве признается бездействие рабочих и оборудования предприятия по внутренним и внешним причинам. Внутренние причины возникают по вине самого предприятия (неисправность оборудования, отсутствие необходимых материалов, инструмента, неявка рабочих). К потерям от простоев по внутренним причинам относится основная заработная плата рабочих, доплаты за время простоев, отчисления на социальные нужды от этих сумм, стоимость израсходованной за время простоя энергии, материалов, топлива. Внешние причины - это несвоевременное поступление материалов от поставщиков, неподача

электроэнергии и т.д. Простой рабочих оформляется листками о простое, а при остановке производства составляется акт с указанием причин простоя и понесенных расходов.

По дебету счета 25 учитываются расходы общепроизводственного характера по их видам: Дт 25 Кт 02 (05), 10, 43, 60, 70, 69/1, 76/2, др.

По кредиту счета 25 отражается списание суммы общепроизводственных расходов на себестоимость продукции (работ, услуг) основного, вспомогательного или обслуживающего производства: Дт 20, 23, 29 Кт 25.

Затраты, учтенные на счете 25, являющиеся условно-постоянными затратами, могут списываться в дебет счета 90: Дт 90/5 Кт 25.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» переходящего остатка не имеет и в балансе не отражается.

Аналитический учет по счету 25 ведется в специальных ведомостях по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Пример 11.1. В отчетном месяце предприятие производит капитальный ремонт здания цеха. Для проведения ремонта отпущены и израсходованы материалы на сумму 7 800 рублей. Начислена заработная плата рабочим предприятия за проведение ремонтных работ – 6 760 рублей. Начислены отчисления в ФСЗН и Белгосстрах.

Требуется отразить операции по ремонту здания цеха бухгалтерскими проводками.

Решение. 1. На проведение ремонтных работ со склада отпущены материалы:

Дт 25 (А+) Кт 10 (А-) 7 800

2. Начислена заработная плата рабочим за проведение ремонтных работ:

Дт 25 (А+) Кт 70 (П+) 6 760

3. Начислены отчисления в ФСЗН ($6\,760 \times 34\% = 2\,298,40$ рублей):

Дт 26 (А+) Кт 69/1 (П+) 2 298,40

4. Начислены отчисления в Белгосстрах ($6\,760 \times 0,6\% = 40,56$ рублей):

Дт 25 (А+) Кт 76/2 (П+) 6 760

5. В конце отчетного месяца общепроизводственные расходы в сумме $7\,800 + 6\,760 + 2\,298,40 + 40,56 = 16\,898,96$ (рублей) списаны на затраты основного производства:

Дт 20 (А+) Кт 25 (А-) 16 898,96

Если бы для проведения ремонтных работ на предприятии существовала специальная бригада ремонтных рабочих, то затраты на проведение данного ремонта можно было бы учитывать на счете 23 «Вспомогательные производства».

11.3.4 Учет общехозяйственных расходов

Общехозяйственные расходы предприятия - это расходы, связанные с управлением, организацией и обслуживанием предприятия в целом.

К ним относятся:

- различные административно-управленческие расходы;
- оплата труда работников административно-управленческого аппарата и хозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;

- отчисления от фонда заработной платы данных работников;
- расходы на содержание пожарной, сторожевой охраны;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и других услуг;
- затраты на служебные командировки аппарата управления предприятием;
- подготовка и переподготовка кадров;
- почтовые, телефонные, канцелярские расходы;
- иные аналогичные по назначению расходы.

Номенклатура статей общехозяйственных расходов устанавливается министерствами и ведомствами в отраслевых инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Расходы на административно-управленческие и хозяйственные нужды предприятия не связаны непосредственно с производственным процессом, а потому по способу отнесения в себестоимость продукции, работ, услуг являются косвенными.

Синтетический учет общехозяйственных расходов ведется на активном собирательно-распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Расходы общехозяйственного характера в течение месяца накапливаются **по дебету счета 26: Дт 26 Кт 02 (05), 10, 60, 70, 69/1, 76/2, др.**

По окончании периода **по кредиту счета 26** отражается списание общехозяйственных расходов на финансовый результат текущей деятельности организации в составе управленческих расходов: **Дт 90/5 Кт 26.**

Счет 26 «Общехозяйственные затраты» сальдо на отчетную дату не имеет и в балансе не отражается.

Пример 11.2. В отчетном периоде предприятием были произведены следующие общехозяйственные расходы:

- начислена арендная плата за пользование легковым автомобилем - 240 рублей, в том числе НДС 40 рублей;
- списано топливо, сожженное легковым автомобилем, - 140 рублей;
- начислена амортизация по компьютерам в кабинете руководителя предприятия, его секретаря и главного бухгалтера - 43 рубля;
- начислены командировочные расходы руководителю предприятия в пределах установленных норм - 210 рублей;
- начислена заработная плата администрации предприятия – 5 500 рублей;
- начислены отчисления от фонда заработной платы (34% и 0,6%);
- начислено за потребленную на общехозяйственные нужды электроэнергию - 60 рублей, в том числе НДС - 10 рублей.

В конце отчетного месяца общехозяйственные расходы списаны на финансовый результат текущей деятельности.

Требуется составить бухгалтерские проводки по вышеприведенным операциям.

Решение. 1. Начислена арендная плата за пользование легковым автомобилем - 240 рублей, в том числе НДС - 40 рублей:

Дт 26 (А+) Кт 76 (60) (П+) 200

Дт 18 (А+) Кт 76 (60) (П+) 40

Списано топливо, сожженное легковым автомобилем - 140 рублей:

Дт 26 (А+) Кт 10 (А-) 140

2. Начислена амортизация по компьютерам в кабинете руководителя предприятия, его секретаря и главного бухгалтера - 43 рубля:

Дт 26 (А+) Кт 02 (А-) 43

3. Начислены командировочные расходы руководителю предприятия в пределах установленных норм – 210 рублей:

Дт 26 (А+) Кт 71 (П+) 210

4. Начислена заработная плата администрации предприятия – 5 500 рублей:

Дт 26 (А+) Кт 70 (П+) 5 500

5. Начислены отчисления в ФСЗН ($5\,500 \times 34\% = 1\,870$ рублей):

Дт 26 (А+) Кт 69/1 (П+) 1 870

6. Начислены отчисления в Белгосстрах ($5\,500 \times 0,6\% = 33$ рублей):

Дт 26 (А+) Кт 76/2 (П+) 33

7. Начислено за потребленную на общехозяйственные нужды электроэнергию - 60 рублей, в том числе НДС 10 рублей:

Дт 26 (А+) Кт 60 (П+) 50

Дт 18 (А+) Кт 60 (П+) 10

8. В конце отчетного месяца общехозяйственные расходы в сумме $200+140+43+210+5\,500+1\,870+33+50=8\,046$ (рублей) списаны на финансовый результат текущей деятельности:

Дт 90/5 (П-) Кт 26 (А-) 8 046

11.3.5. Учет потерь от брака

Браком в производстве признается продукция и изделия, которые вследствие нарушения технологии и некоторых других причин не соответствуют установленным стандартам и требованиям к данному виду продукции (изделий) и не могут быть использованы по прямому назначению или требуют дополнительных затрат на исправление.

По характеру дефектов *различают брак*:

- окончательный (неисправимый) - брак, который исправить невозможно или экономически нецелесообразно;
- исправимый.

По местам возникновения *брак бывает*:

- внутренний - выявленный до отгрузки продукции покупателю;
- внешний - выявленный покупателем после отгрузки.

Также брак различают по причинам его возникновения. Для этого на предприятиях разрабатывается специальный перечень возможных причин брака.

Как правило, брак не планируется, но в некоторых отраслях он может предусматриваться технологическими нормами (например, в стекольном производстве).

Брак выявляется самими производственными рабочими или работниками служб технического контроля предприятия. Выявленный брак фиксируется в первичных документах по учету выработки рабочих (отмечается количество годных изделий и брака). Возможность его исправления определяется работниками технических служб предприятия.

Для расследования причин брака приказом руководителя может создаваться специальная комиссия.

На каждый случай окончательного брака составляется акт о браке, в котором указывается следующая информация:

- наименование и номер документа;
- дата и место его составления;
- наименование изделия, в котором обнаружен брак;
- операция, на которой обнаружен брак;
- причина брака;
- лицо, виновное в браке;
- стоимость забракованного изделия;
- должности, фамилии, инициалы, подписи членов комиссии, расследующей причины брака;
- другие сведения.

Решение о списании суммы окончательного брака или расходов на устранение исправимого брака принимает руководитель предприятия на основании составленного комиссией акта.

Виновными в браке могут признаваться:

- работники предприятия;
- поставщики некачественного сырья, материалов, оборудования, запчастей к нему;
- подрядчики, выполняющие работы или оказывающие услуги данному предприятию.

Взаимоотношения предприятия с поставщиками и подрядчиками регулируются условиями подписанных и оформленных в надлежащем порядке договоров (поставки, подряда, купли-продажи и т.д.). В этом случае причиненный ущерб будет возмещаться в соответствии с условиями договора. В случае отказа в добровольном возмещении потерь, этот вопрос рассматривается в суде.

Взаимоотношения предприятия с работниками регулируются Трудовым кодексом Республики Беларусь. Согласно кодексу, работник, виновный в браке, может нести ограниченную и полную ответственность.

Ограниченную материальную ответственность несут:

- работники - в размере, не превышающем их среднего месячного заработка;
- руководители предприятия, его структурных подразделений и их заместители - в размере, не превышающем их трехкратный среднемесячный заработок, если брак допущен по причине неправильного хранения товарно-материальных

ценностей, принятия необходимых мер к выпуску недоброкачественной продукции.

Полную материальную ответственность работники несут, если ущерб причинен ими:

- в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;
- в результате умышленного уничтожения или умышленной порчи материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции) при их изготовлении.

Возмещение ущерба работником в размере, не превышающем среднего месячного заработка, производится по распоряжению нанимателя путем удержания из заработной платы работника. Распоряжение должно быть сделано не позднее двух недель со дня обнаружения брака и обращено к исполнению не ранее 10 дней со дня сообщения об этом работнику. До издания распоряжения от работника должно быть затребовано письменное объяснение.

Работник может возмещать причиненный ущерб добровольно. В этом случае денежные средства в возмещение ущерба могут вноситься виновным лицом в кассу предприятия или удерживаться бухгалтерией из его заработной платы. Платеж может быть единовременным или по частям.

Если удержания будет производить бухгалтерия, работник должен дать на это письменное согласие. Если задолженность будет возмещаться работником через кассу, он должен предоставить нанимателю письменное обязательство с указанием сроков возмещения. В случае неуплаты наниматель вправе взыскать задолженность через суд.

Если работник не согласен с вычетом или его размером, трудовой спор по его заявлению рассматривается в судебном порядке.

Если виновное в браке лицо не установлено или судом отказано во взыскании с него, потери от окончательного брака и расходы по устранению исправимого брака списываются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Окончательный брак по вине работника оплате не подлежат. Исправимый брак по вине работника оплачивается по пониженным расценкам.

Брак изделий вследствие скрытого дефекта в обрабатываемом материале, а также брак не по вине работника, обнаруженный после приемки изделий службой технического контроля, оплачивается наравне с годными изделиями.

Для обобщения информации о потерях от брака в производстве используется **активный счет 28 «Брак в производстве»**. По дебету счета 28 собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку:

- затраты, относящиеся к окончательному браку при изъятии его из производства: **Дт 28 Кт 20, 23;**
- расходы на исправление брака (при этом стоимость самой продукции, являющейся исправимым браком, в дебет счета 28 не относится): **Дт 28 Кт 02 (05), 10, 60, 70, 69/1, 76/2, др.**

По кредиту счета 28 отражается списание потерь от брака, а также компенсации этих потерь:

- оприходование окончательно забракованных изделий на склад по ценам их возможного использования: **Дт 10 Кт 28;**

- списание потерь от брака на виновного работника: Дт 73/2 Кт 28;
- суммы претензий, предъявленных к поставщикам за поставку недоброкачественного сырья, материалов, оборудования, запчастей и т.п., в результате использования которых был допущен брак: Дт 76/3 Кт 28;
- списание потерь от брака, если он произошел в результате стихийных бедствий: Дт 90/10 Кт 28;
- ежемесячное списание чистых потерь от брака на затраты производства: Дт 20, 23 Кт 28.

Чистые потери от брака в производстве выявляются путем сопоставления оборотов по дебету и кредиту счета 28.

Взыскание денежных средств с виновного работника может производиться:

- путем внесения работником платежа в кассу предприятия: Дт 50 Кт 73/2;
- путем удержания из его заработной платы бухгалтерией предприятия: Дт 70 Кт 73/2.

Аналитический учет по счету 28 «Брак в производстве» ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Пример 11.3. В процессе производства был выявлен исправимый брак продукции. Себестоимость изготовленной, но бракованной продукции – 1 500 рублей. Для исправления брака со склада отпустили материалы на сумму 85 рублей. Начислена амортизация по станку, задействованному в устранении брака, - 15 рублей. Рабочему за устранение брака начислена заработная плата 50 рублей. Продукция после устранения брака признана годной. 20% затрат по устранению брака включены в себестоимость данной продукции, 80% - отнесены на виновное лицо и впоследствии удержаны из его заработной платы.

Отразить операции по устранению брака и возмещению потерь от него бухгалтерскими записями.

Решение. 1. Списана стоимость материалов, опущенных со склада для устранения брака:

Дт 28 (А+) Кт 10 (А-) 85

2. В расходы по устранению брака включена амортизация по станку, задействованному в устранении брака:

Дт 28 (А+) Кт 02 (П+) 15

3. Начислена заработная плата рабочему за устранение брака:

Дт 28 (А+) Кт 70 (П+) 50

4. Начислены отчисления в ФСЗН (50 000 x 34 % = 17 рублей):

Дт 28 (А+) Кт 69/1 (П+) 17 000

5. Начислены отчисления в Белгосстрах (50 000 x 0,6% = 0,30 рублей):

Дт 28 (А+) Кт 76/2 (П+) 0,30

ИТОГО затраты на устранение брака составили: 85+15+50+17+0,30 = **167,30** рублей.

6. 20% затрат по устранению брака включены в себестоимость продукции (167,30 x 20% = 33,46 рублей):

Дт 20 (А+) Кт 28 (А-) 33,46

7. 80% затрат по устранению брака отнесены на виновное лицо (167,30 x 80% = 133,84 рублей):

Дт 73/2 (А+) Кт 28 (А-) 133,84

По субсчету 73/2 (А+) отражено формирование у предприятия дебиторской задолженности (краткосрочного актива) по возмещению виновным лицом затрат на устранение брака.

8. 80% затрат по устранению брака (133,84 рублей) удержаны из заработной платы виновного лица:

Дт 70 (П-) Кт 73/2 (А-) 133,84

11.3.6 Учет расходов обслуживающих производств и хозяйств

Под обслуживающими производствами и хозяйствами понимаются структурные подразделения организации, деятельность которых не связана с выпуском продукции, выполнением работ или оказанием услуг, осуществляемыми организацией в порядке ее основной деятельности. В функции таких подразделений входят, в частности, обслуживание бытовых нужд работников, оздоровительные и культурно-просветительские мероприятия, подготовка кадров и другие виды затрат непромышленного назначения.

Для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации Типовым планом счетов предусмотрен **активный счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»**. К счету 29 могут открываться субсчета по видам обслуживающих производств и хозяйств.

Например:

29/1 «Жилищно-коммунальные хозяйства»;

29/2 «Подсобные сельские хозяйства»;

29/3 «Бытовое обслуживание»;

29/4 «Содержание детских дошкольных учреждений»;

29/5 «Содержание домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного назначения»;

29/6 «Содержание учреждений культуры»;

29/7 «Содержание подразделений общественного питания» и другие.

Субсчет **29/1** «Жилищно-коммунальные хозяйства» предназначен для учета расходов на содержание жилых домов, общежитий, коммунальных служб, находящихся на балансе организации и обеспечивающих содержание, использование и технический надзор за состоянием зданий, сооружений, внутридомовых и наружных сетей, устройств водопровода, канализации, электроосвещения, тепло- и газоснабжения.

Субсчет **29/2** «Подсобные сельские хозяйства» используется для учета затрат подсобных сельскохозяйственных подразделений организации по откорму скота и птицы, выращиванию картофеля, овощей, зелени и другой продукции животноводства и земледелия.

Субсчет **29/3** «Бытовое обслуживание» предназначен для учета расходов находящихся на балансе организации бань, прачечных, парикмахерских и других подразделений бытового обслуживания.

Субсчет **29/4** «Содержание детских дошкольных учреждений» используется для учета затрат на содержание детских садов, яслей и яслей-садов, открытых при организациях.

Субсчет **29/5** «Содержание домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного назначения» предназначен для учета затрат на содержание санаториев, домов отдыха, пансионатов, профилакториев и других учреждений, предназначенных для лечения и оздоровления работников организаций. На этом субсчете учитываются также расходы на содержание туристических лагерей, стадионов, спортивных клубов.

Субсчет **29/6** «Содержание учреждений культуры» предназначен для учета затрат на содержание находящихся на балансе организации дворцов культуры, клубов.

Субсчет **29/7** «Содержание подразделений общественного питания» предназначен для учета затрат на содержание находящихся на балансе организации столовых, буфетов и других подразделений общественного питания.

По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с содержанием обслуживающих производств и хозяйств: **Дт 29 Кт 02 (05), 10, 43, 60, 70, 69/1, 76/2, и др.;**

- расходы вспомогательных производств, связанные с содержанием обслуживающих производств и хозяйств: **Дт 29 Кт 23;**

- общехозяйственные расходы, но только в случае оказания обслуживающими производствами и хозяйствами услуг сторонним организациям: **Дт 29 Кт 26;**

- потери от брака: **Дт 29 Кт 28.**

По кредиту счета 29 отражается списание сумм фактической себестоимости продукции, выполненных работ, оказанных услуг в зависимости от источника погашения расходов или оприходования изготовленной продукции:

- в стоимость материальных ценностей и готовых изделий, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами: **Дт 10, 43 Кт 29;**

- при продаже сторонним организациям и лицам работ и услуг обслуживающих производств и хозяйств: **Дт 90/10 Кт 29;**

- при оказании работникам организации спортивно-оздоровительных, медицинских, культурно-просветительных, развлекательных и иных аналогичных услуг, при содержании жилищного фонда, находящегося на балансе организации, а также при выполнении работ, услуг сторонним организациям и физическим лицам безвозмездно: **Дт 90/10 Кт 29.**

Списание производится в конце отчетного месяца или по мере выпуска продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Остаток по счету 29 на конец месяца показывает стоимость не завершенной производством продукции.

11.4 Калькуляция себестоимости продукции (работ, услуг)

Калькуляцией называют отчет о себестоимости продукции (работ, услуг). При этом расчет себестоимости, то есть составление калькуляции, принято называть калькулированием.

Калькуляции классифицируют по ряду признаков.

По охватываемому периоду калькуляции делятся на месячные, квартальные, годовые.

По объему затрат, включенных в калькуляцию, *различают*:

- калькуляцию цеховой себестоимости - включает только затраты цеха: сырье и материалы, заработную плату производственных рабочих цеха и обязательные отчисления от нее, общепроизводственные расходы и т.д.;
- калькуляцию производственной себестоимости - включает все затраты предприятия на производство продукции;
- калькуляцию полной себестоимости - охватывает все затраты на производство и реализацию продукции.

По времени составления *калькуляции бывают*:

- предварительные - составляются до начала изготовления продукции и в свою очередь подразделяются на:
 - сметные - используются при расчете предполагаемой себестоимости единицы нового вида продукции согласно разработанным нормативам;
 - плановые - применяются для расчета себестоимости единицы продукции на основе установленных плановых норм;
 - нормативные - служат для расчета себестоимости единицы продукции исходя из технологических норм затрат, действующих на определенную дату;
- провизорные - применяются при расчете ожидаемой себестоимости единицы продукции;
- отчетные - позволяют определить фактические затраты на единицу продукции.

В зависимости *от степени детализации затрат* калькуляции могут быть обобщенными и детализированными.

До начала калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) бухгалтером производится подготовительная работа, в результате которой определяются:

- 1) *объект калькулирования* - тот вид продукции (работ, услуг), себестоимость которого надо исчислить;
- 2) *калькуляционные единицы* - единицы, в которых измеряется объект калькулирования (штука, килограмм, метр, литр и другие);
- 3) *объекты учета затрат* - это объекты калькулирования, затраты по которым необходимо учитывать отдельно по создающим их производственным подразделениям;
- 4) порядок распределения затрат по объектам калькулирования;
- 5) порядок организации аналитического учета затрат на производство;

б) *содержание калькуляции* - перечень калькуляционных статей, по которым будут распределены затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг).

Перечень статей затрат, 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. Например, затраты могут быть разделены по следующим калькуляционным статьям:

- 1) сырье и материалы;
- 2) топливо и энергия;
- 3) амортизация основных средств и нематериальных активов;
- 4) основная заработная плата производственных рабочих;
- 5) дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисления на социальные нужды;
- 7) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- 8) общецеховые расходы;
- 9) общехозяйственные расходы;
- 10) потери от брака;
- 11) налоги, сборы, пошлины, включаемые в себестоимость;
- 12) прочие производственные расходы;
- 13) коммерческие расходы.

На основании статей 1-12 формируется производственная себестоимость продукции (работ, услуг), на основании статей 1-13 - полная себестоимость.

На практике учет затрат по статьям ведется по каждому цеху, по производству и по предприятию в целом.

Себестоимость продукции определяется в расчете на одну калькуляционную единицу. Расчет себестоимости единицы продукции ведется также в разрезе каждой калькуляционной статьи. Для этого получившаяся сумма затрат по каждой статье делится на количество выработанной продукции за соответствующий период. Таким образом определяется сумма затрат по каждой калькуляционной статье на производство единицы продукции данного вида. Это позволяет не только планировать затраты на производство продукции, но и искать пути к снижению ее себестоимости.



*Расчет **полной себестоимости** одной калькуляционной единицы продукции необходим для целей **управленческого учета и в ценообразовании**. В бухгалтерской отчетности стоимость произведенной и реализованной продукции учитывается по **балансовой (усеченной производственной себестоимости)**, не включающей общехозяйственные (управленческие) расходы, расходы на реализацию (коммерческие) и прочие расходы по текущей деятельности.*

При калькулировании себестоимости продукции могут применяться различные варианты применения директ-костинга:

- жесткий директ-костинг (учитываются только прямые материальные затраты);
- директ-костинг (учитываются только прямые переменные затраты);

- директ-костинг модификация (учитываются только прямые и косвенные переменные затраты, а косвенные условно-постоянные затраты не учитываются);

- без применения директ-костинга (учитываются все затраты).

Схема учета затрат при калькуляции себестоимости в различных вариантах директ-костинга представлена на в таблице 11.2.

Таблица 11.2 - Схема учета затрат при калькуляции себестоимости в различных вариантах директ-костинга

| Статья калькуляции | Учет по системе жесткий директ-костинг | Учет по системе директ-костинг | Учет по системе модификация директ-костинг | Учет по полной себестоимости |
|--|--|--------------------------------|--|------------------------------|
| Материалы | + | + | + | + |
| Итого прямые материальные затраты | + | + | + | + |
| Зарплата рабочих | | + | + | + |
| Отчисления по зарплате рабочих | | + | + | + |
| Итого прямые переменные затраты | | + | + | + |
| Расходы на экспл. и содержание оборуд. | | | + | + |
| Общепроизводственные расходы | | | + | + |
| Итого прямые и косвенные переменные затраты | | | + | + |
| Общехозяйственные расходы | | | | + |
| Коммерческие затраты | | | | + |
| Полная себестоимость | | | | + |

Для определения себестоимости продукции (работ, услуг) могут использоваться разные методы калькулирования - нормативный, позаказный, попередельный (полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты) и другие.

Нормативный метод чаще всего используется на предприятиях с массовым и серийным производством. Для этого метода характерна следующая последовательность действий:

- 1) перед началом производства по действующим на начало месяца нормативам составляется нормативная калькуляция по каждому изделию;
- 2) на основании нормативных калькуляций оформляются расходные документы на отпуск материалов в производство, на оплату труда и т.д. (данные расходы рассматриваются как расходы в пределах норм);
- 3) в процессе производства выявляются отклонения фактических затрат от нормативных расходов (в случае возникновения таких отклонений);
- 4) отклонения от установленных норм (к ним также относятся потери от брака) оформляются специальными сигнальными документами;
- 5) нормативные затраты и зафиксированные документально отклонения суммируются, в результате чего получается фактическая себестоимость продукции.

В процессе производства может также происходить изменение действующих норм. В таком случае эти изменения вносятся в составленные нормативные калькуляции.

Показный метод калькулирования применяется на предприятиях, где одновременно обрабатывается много различных заготовок и деталей, а готовое изделие собирается из отдельных частей. Это предприятия машиностроительной отрасли, индивидуальные мелкосерийные производства, ремонтные и сборочные цеха. Также целесообразно использовать этот метод при участии в тендере или решении о принятии заказа, то есть в ситуации, когда продажную цену устанавливает заказчик, чтобы убедиться в прибыльности. Объектом калькулирования является заказ (единичное изделие, серия изделий). Каждому заказу присваивается определенный серийный номер. Заказы могут быть внешние (для других предприятий) и внутренние (для подразделений самого предприятия).

Затраты по каждому заказу учитываются отдельно, а его себестоимость определяется путем суммирования всех затрат, учтенных по данному заказу.

Попередельный метод калькулирования применяется на предприятиях, где исходный материал в процессе производства проходит ряд последовательных стадий (переделов). Передел - это часть технологического процесса, заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. Если исходный материал последовательно проходит все переделы, то в результате из него получают готовую продукцию (то есть не полуфабрикат, а законченный продукт). При попередельном методе затраты учитываются по каждому переделу отдельно. Внутри передела учет затрат ведется по отдельным станкам и по видам выработанной продукции. Такой метод в основном используют на предприятиях металлургической, химической, пищевой, текстильной промышленности.

Попередельный метод калькулирования себестоимости продукции представлен двумя вариантами: *полуфабрикатным* и *бесполуфабрикатным*.

При *полуфабрикатном* варианте себестоимость продукции рассчитывается по каждому переделу путем сложения себестоимости предыдущего передела и расходов по данному переделу. Себестоимость продукции последнего передела является также и себестоимостью готовой продукции.

При *бесполуфабрикатном* варианте затраты учитываются отдельно по каждому переделу без расчета себестоимости продукции предыдущих переделов. Себестоимость готовой продукции определяется как сумма всех затрат на ее производство по всем переделам.

Пример 11.4 На производственном предприятии на начало отчетного месяца числится незавершенное производство на сумму 200 рублей. В отчетном месяце при производстве продукции израсходованы материалы на сумму 9 200 рублей, начислена заработная плата производственным рабочим - 7 000 рублей. Произведены отчисления в ФСЗН и Белгосстрах. Списаны общепроизводственные на затраты основного производства - 2 500 рублей. Списаны общехозяйственные расходы как управленческие расходы по текущей деятельности - 3 300 рублей. НЗП на конец отчетного месяца составило 400 рублей.

Рассчитать затраты на изготовление 1 000 изделий типа А и определить полную себестоимость 1 изделия. Составить бухгалтерские записи.

Решение. 1. При производстве продукции израсходованы материалы на сумму 9 200 рублей:

Дт 20 (А+) Кт 10 (А-) 9 200

2. Начислена заработная плата рабочим, занятым производством продукции:

Дт 20 (А+) Кт 70 (П+) 7 000

3. Начислены отчисления в ФСЗН (7 000 000 x 34% = 2 380 рублей):

Дт 20 (А+) Кт 69/1 (П+) 2 380

4. Начислены отчисления в Белгосстрах (7 000 x 0,6% = 42 рублей):

Дт 20 (А+) Кт 76/2 (П+) 42

5. На затраты основного производства списаны общепроизводственные расходы:

Дт 20 (А+) Кт 25 (А-) 2 500

6. Общехозяйственные расходы при калькуляции полной себестоимости учитываются, но в затраты основного производства бухгалтерскими проводками не включаются, а списываются в конце периода при определении финансового результата (прибыли или убытка) на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 90/5 «Управленческие расходы».

Дт 90/5 (П-) Кт 26 (А-) 3 300

7. Корреспонденции счетов по НЗП на начало и конец отчетного месяца не составляются, так как оно выступает в роли сальдо (начального и конечного соответственно).

Итого полные затраты в течение отчетного периода составил 24 422 рубля.

Карточка учета затрат на производство продукции типа А (к примеру 11.4)

| Статьи расходов | НЗП на начало месяца (+) | Затраты в течение месяца (+) | НЗП на конец месяца (-) | Фактическая себестоимость выпуска |
|--|--------------------------|------------------------------|-------------------------|-----------------------------------|
| 1. Материалы | 120 | 9 200 | 240 | 120 + 9 200 - 240 = 9080 |
| 2. Заработная плата производственных рабочих | 80 | 7 000 | 160 | 80 + 7 000 - 160 = 6 920 |
| 3. Отчисления от ФЗП: | | | | |
| в ФСЗН (34%) | | 2 380 | | 2 380 |
| в Белгосстрах (0,6%) | | 42 | | 42 |
| 4. Общепроизводственные расходы | | 2 500 | | 2 500 |
| 5. Общехозяйственные расходы | | 3 300 | | 3 300 |
| ИТОГО | 200 | 24 422 | 400 | 200 + 24 422 - 400 = 24 222 |

Калькуляция себестоимости единицы продукции типа А (к примеру 11.4)

| Статьи расходов | Фактическая себестоимость выпуска | Фактическая себестоимость единицы изделия типа А (фактическая себестоимость выпуска/1000) |
|--|-----------------------------------|---|
| 1. Материалы | 9 080 | 9,08 |
| 2. Заработная плата производственных рабочих | 6 920 | 6,92 |
| 3. Отчисления от ФЗП: | | |
| в ФСЗН (34%) | 2 380 | 2,38 |
| в Белгосстрах (0,6%) | 42 | 0,04 |
| 4. Общепроизводственные расходы | 2 500 | 2,50 |
| 5. Общехозяйственные расходы | 3 300 | 3,30 |
| ИТОГО | 24 422 | 24,42 |

Некоторые нормативные документы по теме

1. [Постановление министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. №102 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов».](#)

2. 1. [Закон Республики Беларусь от 10.05.1999 г. № 114-З «О ценообразовании» \(в редакции от 11.07.2014 №192-З\).](#)

Задания для самостоятельной работы

11.1. В отчетном месяце при производстве партии кухонных столов (500 штук) на мебельной фабрике учтены следующие затраты: израсходованы доски на сумму 2 150 рублей и фурнитура на сумму 400 рублей; потреблена электроэнергия на сумму 110 рублей; начислена амортизация по производственному оборудованию – 220 рублей; начислена заработная плата рабочим основного производства (8 000 рублей) и отчисления от ФЗП. Списаны общепроизводственные на затраты основного производства - 3 000 рублей. Списаны общехозяйственные расходы как расходы по текущей деятельности - 12 500 рублей.

Составьте соответствующие бухгалтерские записи. Заполните карточку учета затрат на производство партии кухонных столов и рассчитайте полную себестоимость 1 кухонного стола.

11.2. В апреле 2019 года фирмой «Арт-коллекшн» было изготовлено 60 000 календарей. Затраты предприятия составили: бумага – 6 500 рублей; краска – 1 400 рублей; электроэнергия - 300 рублей; начислена амортизация по производственному оборудованию - 150 рублей; начислена заработная плата работникам (3 000 рублей) и отчисления от ФЗП. Списаны общепроизводственные на затраты основного производства – 1 200 рублей. Списаны общехозяйственные расходы как расходы по текущей деятельности – 8 000 рублей.

Составьте соответствующие бухгалтерские записи. Заполните карточку учета затрат на производство и рассчитайте полную себестоимость 1 календаря.

11.3. В отчетном месяце при производстве партии стульев (1 000 штук) на предприятии учтены следующие затраты: потреблена электроэнергия на сумму 1 900 рублей; израсходованы доски на сумму 15 000 рублей и фурнитура на сумму 2 000 рублей; начислена амортизация по производственному оборудованию – 1 200 рублей; начислена заработная плата производственному персоналу (7 000 рублей) и отчисления от ФЗП. Списаны общепроизводственные на затраты основного производства - 3 000 рублей. Списаны общехозяйственные затраты как расходы по текущей деятельности - 10 500 рублей.

Составьте соответствующие бухгалтерские записи. Заполните карточку учета затрат на производство данной партии стульев и рассчитайте полную себестоимость 1 стула.

11.4. В мае 2019 года предприятием была изготовлена партия детских книг-раскрасок – 1 000 штук. Затраты предприятия составили: бумага – 6 000 рублей; краска – 1 000 рублей; начислена амортизация по производственному

оборудованию - 500 рублей; начислена заработная плата работникам (10 000 рублей) и отчисления от ФЗП. Списаны общепроизводственные на затраты основного производства - 500 рублей. Списаны общехозяйственные расходы как расходы по текущей деятельности - 1 700 рублей.

Отразите хозяйственные операции в бухгалтерском учете предприятия. Заполните карточку учета затрат на производство книг и рассчитайте полную себестоимость 1 экземпляра.

11.5. В марте 2019 года предприятием «Веселинка» было изготовлено 2 000 трикотажных мужских джемперов. Затраты на пошив составили: ткани и нитки – 38 000 рублей; электроэнергия – 1 000 рублей; начислена амортизация по швейным машинам – 2 500 рублей; начислена заработная плата швеям – 18 000 рублей и отчисления от ФЗП. Списаны общепроизводственные на затраты основного производства – 2 000 рублей. Списаны общехозяйственные затраты как расходы по текущей деятельности – 20 200 рублей.

Отразите хозяйственные операции соответствующими бухгалтерскими записями. Заполните карточку учета затрат на производство джемперов и рассчитайте полную себестоимость 1 джемпера.

11.6. В отчетном периоде промышленным предприятием были произведены следующие расходы: начислена арендная плата за пользование легковым автомобилем - 360 рублей, в том числе НДС 60 рублей; списаны расходы на услуги связи – 200 рублей, в том числе НДС 40 рублей; начислена амортизация по компьютерам в бухгалтерии предприятия - 75 рублей; начислены командировочные расходы заместителю директора предприятия в пределах установленных норм - 450 рублей; начислена заработная плата администрации предприятия (15 500 рублей) и отчисления от ФЗП.

Составьте бухгалтерские проводки по вышеприведенным операциям.

11.7. В отчетном периоде мебельной фабрикой были произведены следующие расходы: начислена арендная плата за пользование зданием сборочного цеха – 1 200 рублей, в том числе НДС; списаны расходы по услугам связи – 384 рублей, в том числе НДС; начислена амортизация по швейным машинам - 600 рублей; начислены командировочные расходы главному бухгалтеру предприятия в пределах установленных норм - 240 рублей; начислена заработная плата работникам предприятия (28 000 рублей) и отчисления от ФЗП.

Составьте бухгалтерские проводки по вышеприведенным операциям.

11.8. В отчетном периоде швейной фабрикой были произведены следующие расходы: начислена арендная плата за пользование зданием пошивочного цеха – 1 440 рублей, в том числе НДС; начислены проценты банку за пользование краткосрочным кредитом, взятым на приобретение тканей – 200 рублей; списаны расходы по услугам связи – 300 рублей, в том числе НДС; начислена амортизация по швейным машинам - 600 рублей; начислены командировочные расходы главному бухгалтеру предприятия в пределах установленных норм - 240 рублей; начислена заработная плата швеям предприятия – 20 000 рублей и отчисления от ФЗП.

Составьте бухгалтерские проводки по вышеприведенным операциям.

11.9. В процессе производства выявлен исправимый брак продукции. Для исправления брака со склада отпущены материалы на сумму 70 рублей. Амортизация оборудования, использованного при устранении брака, составила 50 рублей. Рабочему за устранение брака начислена заработная плата – 60 рублей и произведены отчисления от ФЗП. Продукция после устранения брака признана годной. 10% затрат по устранению брака включены в себестоимость данной продукции, 90% - отнесены на виновное лицо и удержаны из его заработной платы.

Отразите соответствующими бухгалтерскими записями.

11.10. В процессе производства выявлен исправимый брак продукции. Для исправления брака со склада отпущены материалы на сумму 45 рублей. Амортизация оборудования, использованного при устранении брака, составила 10 рублей. Рабочему за устранение брака была начислена заработная плата – 40 рублей и отчисления от ФЗП. Продукция после устранения брака признана годной. 90% затрат по устранению брака включены в себестоимость данной продукции, 10% - отнесены на виновное лицо и удержаны из его заработной платы.

Составьте бухгалтерские проводки по данным операциям.

11.12. В процессе производства выявлен исправимый брак продукции. Для исправления брака со склада отпущены материалы на сумму 40 рублей. Амортизация оборудования, использованного при устранении брака, составила 24 рублей. Рабочему за устранение брака начислена заработная плата 70 рублей и отчисления от ФЗП. Продукция после устранения брака признана годной. 60% затрат по устранению брака включены в себестоимость данной продукции, 40% - отнесены на виновное лицо и удержаны из его заработной платы.

Отразите вышеперечисленные операции соответствующими бухгалтерскими записями.

11.13. В процессе производства выявлен исправимый брак продукции. Для исправления брака со склада отпущены материалы на сумму 40 рублей. Амортизация оборудования, использованного при устранении брака, составила 20 рублей. Рабочему за устранение брака начислена заработная плата 50 рублей и отчисления от ФЗП. Продукция после устранения брака признана годной. 20% затрат по устранению брака включены в себестоимость данной продукции, 80% - отнесены на виновное лицо и удержаны из его заработной платы.

Отразите вышеперечисленные операции соответствующими бухгалтерскими записями.

11.14. В процессе производства выявлен исправимый брак продукции. Для исправления брака со склада отпущены материалы на сумму 30 рублей. Амортизация оборудования, использованного при устранении брака, составила 23 рублей. Рабочему за устранение брака начислена заработная плата 70 рублей и отчисления от ФЗП. Продукция после устранения брака признана годной. 10% затрат по устранению брака включены в себестоимость данной продукции, 90% - отнесены на виновное лицо и удержаны из его заработной платы.

Составьте бухгалтерские проводки по данным операциям.

ТЕМА 12 УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРОВ И ИХ РЕАЛИЗАЦИИ

12.1 Понятие готовой продукции и товаров

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. Изготовленная продукция, подлежащая сдаче на склад или заказчику, но не оформленная актом приемки-передачи, остается в составе незавершенного производства и в состав готовой продукции не включается. Если в организации нет склада готовой продукции, то изделия включаются в состав готовой продукции в момент их отгрузки покупателю.

Помимо продукции предприятия могут выполнять работы (строительные, монтажные, ремонтные) и оказывать услуги. Работы и услуги по мере выполнения принимаются заказчиком и не подлежат складскому учету.

От готовой продукции следует отличать товары – изделия, которые предприятия сами не производят, а приобретают или получают от других юридических или физических лиц с целью последующей перепродажи без дополнительной обработки. Под **товарами** понимается имущество (предметы личного, семейного, домашнего потребления, продукция производственно-технического назначения и иное имущество), предназначенное для продажи. Товары могут приобретаться для последующей перепродажи или использования в производстве (оптовая торговля) или непосредственно населением для потребления или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью (розничная торговля).



Одно и то же изделие в зависимости от целей его использования может выступать в роли производственных запасов, готовой продукции или товара. Например, доски, изготовленные на лесопильной фабрике и переданные на склад с целью последующей продажи покупателям, для этой фабрики являются готовой продукцией. Эти же доски, приобретенные мебельной фабрикой для изготовления кухонного гарнитура (или другой продукции), принимаются к учету бухгалтерией мебельной фабрики как материалы. Если доски у лесопильной фабрики приобретет магазин (индивидуальный предприниматель или иной субъект хозяйствования) для последующей перепродажи покупателям без дополнительной обработки, то в учете данного магазина (ИП, иного субъекта хозяйствования) эти доски будут отражены как товары.

12.2 Оценка готовой продукции

Готовая продукция в бухгалтерском учете и отчетности отражается по **фактической себестоимости**, рассчитанной в соответствии с учетной политикой предприятия, и как правило, представляет собой **переменные затраты** на ее изготовление, т.е. сумму фактически произведенных прямых и распределяемых между отдельными объектами калькуляции общепроизводственных косвенных затрат, величина которых зависит от объема выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг (**фактической усеченной производственной себестоимости**). Однако, в учетной политике можно закрепить вариант учета,

при котором в себестоимость продукции кроме переменных затрат, включаются условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты.

В любом варианте **балансовая стоимость готовой продукции не является ее полной себестоимостью**, так как не включает в себя организационно-управленческие (*общехозяйственные*) затраты и коммерческие расходы (*расходы на реализацию*), потому что эти расходы в бухгалтерском учете не распределяют по видам продукции, а по окончании отчетного периода в полном объеме относят на результаты текущей деятельности.

В бухгалтерском балансе готовая продукция отражается по фактической себестоимости без учета управленческих расходов и расходов на реализацию.



Полная себестоимость = балансовая стоимость готовой продукции + организационно-управленческие затраты + коммерческие расходы

Фактическая балансовая себестоимость продукции, работ, услуг исчисляется в конце месяца, когда уже известны все понесенные затраты.

В аналитическом учете по отдельным наименованиям изделий допускается применение учетных цен (отпускных цен, плановой себестоимости, нормативной себестоимости и других) с отдельным отражением в регистрах отклонений фактической себестоимости этих изделий от их стоимости по учетным ценам. Указанные отклонения учитываются по однородным группам готовых изделий.

Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к выбывшей и оставшейся на конец отчетного периода готовой продукции, определяются следующим образом:

- к сумме отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода прибавляются суммы отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного периода;
- к стоимости остатка продукции по учетным ценам прибавляется стоимость оприходованной по этим же учетным ценам продукции за отчетный период;
- путем деления первого итога на второй определяется процент отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам;
- по указанному проценту отклонений, распространенному на стоимость готовой продукции по учетным ценам, числящейся на конец отчетного периода на складах и отгруженной в течение отчетного периода, устанавливается сумма отклонений, подлежащая оставлению на счете 43 «Готовая продукция» и отнесению в дебет счетов учета финансовых результатов.

Сумма отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящаяся к отгруженной или реализованной продукции, отражается по дебету счетов учета финансовых результатов и кредиту счета 43 «Готовая продукция» дополнительной или сторнировочной записью в зависимости от того, представляет она перерасход или экономию.



Фактическая балансовая себестоимость = учетная цена ± отклонения.

12.3 Документальное оформление готовой продукции и ее реализации

При передаче из цехов на склад готовая продукция оформляется соответствующими первичными документами:

- приемо-сдаточной накладной;
- ведомостью сдачи продукции на склад.

Приемо-сдаточная накладная подтверждает факт совершения операции. В ней указывается цех-сдатчик, склад-получатель, наименование и номенклатурный номер изделия, дата сдачи, количество сданной продукции по каждому наименованию и учетная цена. Приемо-сдаточная накладная подписывается участниками операции - представителями цеха-сдатчика и склада-получателя. К накладной, как правило, прилагается заключение службы технического контроля о качестве продукции или делается отметка об этом на самом документе.

Приемо-сдаточные накладные составляют в двух экземплярах:

- первый остается у представителя склада-получателя;
- второй передается представителю цеха-сдатчика.

Данные о сдаваемой продукции подтверждаются распиской приемщика в экземпляре сдатчика, в экземпляре приемщика - распиской сдатчика.

Контроль за приходом и расходом готовой продукции на складе осуществляет кладовщик.

Учет готовой продукции ведется в карточках складского учета по каждому виду продукции в отдельности. Записи в карточках производятся на основании первичных документов по приходу и расходу продукции, как правило, в натуральных измерителях (штуки, метры, килограммы и т.д.). Если на складе ведется автоматизированный учет, то могут указываться и денежные измерители.

Для контроля за правильностью и точностью учета готовой продукции на складе периодически проводится инвентаризация.

Отпуск продукции со склада покупателям (или их представителям) осуществляется в соответствии с заключенными договорами. Как правило, со склада отпускаются крупные (оптовые) партии. Реализация продукции покупателям в розницу должна осуществляться не со склада, а через фирменные магазины данного предприятия.

Отпуск продукции со склада оформляется бланками строгой отчетности - товарными или товарно-транспортными накладными. Товарная накладная выписывается при отпуске продукции покупателю, если ее перемещение осуществляется без участия автомобиля. Товарно-транспортная накладная оформляется при вывозе продукции (товаров) автотранспортом.

Накладные используются для предъявления платежных документов покупателям и отражения операций в учете.

Товарная накладная заполняется грузоотправителем в двух экземплярах:

- первый передается лицу, принявшему продукцию (товар), и является основанием для ее оприходования у покупателя;
- второй остается у предприятия-поставщика и является основанием для списания продукции (товара) с учета.

Товарно-транспортная накладная, как правило, заполняется в четырех экземплярах:

- первый, третий и четвертый экземпляры передаются водителю, экспедитору либо другому лицу, принявшему продукцию (товар) для перевозки;
- второй остается у грузоотправителя и является основанием для списания продукции (товара) с учета.

При этом:

- первый экземпляр предназначен грузополучателю и является основанием для оприходования продукции (товара);
- третий и четвертый экземпляры предназначены перевозчику, при этом третий является основанием для расчетов за оказанные транспортные услуги, а четвертый - основанием для учета транспортной работы.

Товарная и товарно-транспортная накладные содержат следующие обязательные реквизиты:

- дата выписки накладной;
- дата и номер документа, являющегося основанием для отгрузки товара (договора, контракта, приказа, распоряжения, заявки или другого документа);
- наименования и адреса участников сделки в соответствии с их учредительными документами;
- наименование поставляемой продукции (товаров);
- единицы измерения;
- объем поставляемой продукции (товаров) в указанных единицах измерения;
- цена за единицу продукции без НДС;
- сумма НДС, предъявляемая покупателю;
- стоимость всей продукции (товаров) с учетом НДС;
- должности, фамилии, инициалы и личные подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления.

В товарно-транспортной накладной также указывается информация о перевозчике: марки и государственные номера прибывшего под погрузку автомобиля и прицепа; номер путевого листа, к которому прикладывается накладная; наименование владельца автомобиля; фамилия и инициалы водителя.

Товарно-транспортная накладная и путевой лист грузового автомобиля – это документы, которыми оформляется процесс перемещения продукции от поставщика к покупателю. Они содержат достаточно полные сведения о грузе и условиях его транспортировки.

К накладным прилагаются спецификации (в них приводится подробный перечень отгруженной продукции и ее характеристика), паспорта, сертификаты качества и другие документы, обусловленные договором поставки.

Порядок оформления и принятия к учету платежно-расчетных документов зависит от выбранной формы расчетов предприятия с покупателями и заказчиками.

Выделяют несколько основных форм:

- акцептная (предполагает расчет посредством платежных требований и требований-поручений);
- аккредитивная (оплата производится путем бронирования средств на аккредитивном счете);
- расчет посредством платежных поручений;
- расчет с помощью чеков (из чековой книжки);
- и другие.

12.4 Учет готовой продукции

Для синтетического учета готовой продукции применяется активный счет **43 «Готовая продукция»**, на котором отражается поступление, выбытие или списание готовой продукции собственного производства по *фактической балансовой себестоимости* (то есть без учета общехозяйственных затрат и расходов на реализацию). Изделия, приобретенные для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость выпускаемой продукции организации, или в качестве товаров для реализации, учитываются на счете 41 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а фактические затраты на их выполнение по мере реализации списываются с кредита счетов учета затрат на производство в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Поступление готовой продукции, изготовленной для реализации, а также продукции, предназначенной для собственных нужд организации, отражается по **дебету счета 43** в корреспонденции с кредитом счетов учета затрат на производство: **Дт 43 Кт 20, 23, 29**.

При отпуске готовой продукции покупателям (заказчикам) по мере отгрузки на основании соответствующих первичных учетных документов по **кредиту счета 43** отражается включение в расходы по текущей деятельности реализованной продукции по *фактической балансовой себестоимости*: **Дт 90/4 Кт 43**.

При этом *одновременно* производятся записи по дебету счета учета расчетов на суммы, подлежащие уплате покупателем, которые состоят из:

- стоимости отгруженной (отпущенной) продукции *по ценам реализации* **Дт 62 Кт 90/1**;
- стоимости тары в случаях оплаты тары сверх договорной цены продукции, товара: **Дт 62 Кт 10/4** «Тара и тарные материалы», **41/3** «Тара под товаром и порожня»;
- стоимости работ по транспортировке продукции и погрузке ее в транспортные средства (без налога на добавленную стоимость), подлежащих оплате покупателем сверх цены реализации готовой продукции, выполненных собственными силами и транспортом поставщика или специализированной автотранспортной организацией, железнодорожным транспортом, авиацией, речным и морским транспортом и другими организациями (без налога на добавленную стоимость) или физическими лицами: **Дт 62 Кт 90/1**.

Кроме того, *вместе с формированием дебиторской задолженности покупателей* в дебет счета 90 относятся:

- налог на добавленную стоимость, акцизы, другие налоги, установленные в соответствии с законодательством: Дт 90/2, 90/3 Кт 68/2.

- расходы на реализацию: Дт 90/6, 90/3 Кт 44.

Также по кредиту счета 43 учитывается отпуск готовой продукции:

- в качестве материалов для собственных нужд предприятия: Дт 10 Кт 43;
- потери и недостачи готовой продукции, произошедшие в результате стихийных бедствий: Дт 90/10 Кт 43;

- иные выявленные потери и недостачи: Дт 94 Кт 43.

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 не отражается, а фактические затраты на их выполнение по мере реализации списываются с кредита счетов учета затрат на производство (20, 23) в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»: Дт 90/4 Кт 20, 23, 29.

Дебетовое сальдо счета 43 отражает фактическую балансовую себестоимость остатка готовой продукции на складе.

Пример 12.1. В отчетном месяце на предприятии установлен факт порчи готовой продукции - 20 пакетов молока. По итогам служебного расследования установлено виновное лицо – грузчик, признавший свою вину в отношении выявленной недостачи и согласившийся возместить ущерб, нанесенный организации. Согласно приказу руководителя, сумма ущерба рассчитана по отпускной цене и удержана из заработной платы виновного лица в этом же отчетном месяце.

Требуется отразить операции в бухгалтерском учете предприятия при условии, что фактическая себестоимость одного пакета молока – 1 рубль, а отпускная цена с учетом НДС – 1,5 рублей.

Решение. 1. Фактическая себестоимость 20 испорченных пакетов молока (20 x 1 рубль = 20 рублей) при обнаружении порчи списывается на недостачи и потери от порчи имущества предприятия:

Дт 94 (А+) Кт 43 (А-) 20 руб.

По кредиту счета 43 (А-) отражена потеря части готовой продукции предприятия – краткосрочного актива. По дебету счета 94 (А+) отражается формирование у предприятия дебиторской задолженности по будущему возмещению причиненного ущерба – порчи продукции.

2. Требуется восстановить суммы ранее принятого к вычету НДС по приобретенным товарам, работам, услугам, использовавшимся для изготовления молока. Если в бухучете обеспечен отдельный учет сумм «входного» НДС по объектам, используемым в производстве, то сторнируются фактические вычеты НДС, предположим в нашем примере они составят 2 рубля.

Дт 68/2 (П+) Кт 18 (А+) 2 руб.

Если по данным бухучета не представляется возможным установить сумму ранее принятого к вычету «входного» НДС по приобретенным объектам, израсходованным при производстве недостающей продукции, то она определяется расчетным способом путем умножения фактической себестоимости недостающей продукции, учтенной по дебету счета 43, на ставку НДС 20% и деления на 100 (20 x 20 / 100 = 4 рубля).

Дт 68/2 (П+) Кт 18 (А+) 4 руб.

3. Сумма восстановленного НДС также относится на недостачи и потери от порчи ценностей:

Дт 94 (А+) Кт 18 (А-) 2 руб.

4. Так как установлено лицо, виновное в порче готовой продукции, то на него списываются потери от порчи готовой продукции (20 + 2 = 22 рубля):

Дт 73/2 (А+) Кт 94 (А-) 22 руб.

По кредиту счета 94 (А-) отражается списание дебиторской задолженности на конкретного виновника – 73/2 (А+).

5. Также на виновное лицо списывается разница между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица, и суммой недостачи, учтенной на счете 94 (30 – 22 = 8 рублей). Таким образом, компенсируются потери предполагаемого дохода предприятия от реализации 20 испорченных пакетов молока по продажной стоимости. Данные суммы отражаются на субсчете **90/7** «Прочие доходы по текущей деятельности»:

Дт 73/2 (А+) Кт 90/7 (П+) 8 руб.

6. Общая сумма недостачи (22 + 8 = 30 рублей) удержана из заработной платы виновного лица:

Дт 70 (П-) Кт 73/2 (А-) 30 руб.

По кредиту субсчета 73/2 (А-) отражается списание дебиторской задолженности предприятия в размере 30 рублей за счет удержания из начисленной работнику заработной платы.

По дебету счета 70 (П-) отражается уменьшение кредиторской задолженности организации перед работником по начисленной, но еще не выплаченной заработной плате на сумму 30 рублей.

12.5 Учет товаров

Имущество, приобретенное организацией в качестве товаров, то есть для последующей перепродажи, учитываются на активном счете **41 «Товары»**. Данным счетом пользуются в основном организации торговли и общественного питания. В организациях, осуществляющих производственную деятельность, счет 41 применяется в случаях, когда какие-либо изделия, материалы, продукты приобретаются специально для продажи, или, когда стоимость приобретаемых для комплектации готовых изделий не включается в себестоимость выпускаемой продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно.

Товары, принятые на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете **002** «Имущество, принятое на ответственное хранение».

Принятые на комиссию товары учитываются на забалансовом счете **004** «Товары, принятые на комиссию».

К счету 41 «Товары» в соответствии с Типовым планом счетов могут быть открыты следующие субсчета:

41/1 «Товары на складах»;

41/2 «Товары в розничной торговле»;

41/3 «Тара под товаром и порожня»;

41/4 «Покупные изделия»;

41/5 «Товары, переданные для подготовки на сторону»;

41/6 «Предметы проката».

На субсчете 41/1 «Товары на складах» учитывается наличие и движение товаров, находящихся на складах, в кладовых, овощехранилищах, холодильниках и т.п.

На субсчете 41/2 «Товары в розничной торговле» учитывается наличие и движение товаров и стеклянной посуды в организациях, осуществляющих розничную торговлю.

На субсчете 41/3 «Тара под товаром и порожня» учитывается наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях, осуществляющих розничную торговлю).

На субсчете 41/4 «Покупные изделия» учитывается наличие и движение изделий, приобретаемых для реализации, а также изделий, приобретаемых для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно, в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность.

На субсчете 41/5 «Товары, переданные для подготовки на сторону» учитывается движение товаров, переданных другим лицам для упаковки и иной подготовки.

На субсчете 41/6 «Предметы проката» учитывается наличие и движение предметов проката.

По дебету счета 41 отражается стоимость товаров и тары, оприходованных на склад: **Дт 41 Кт 60**.

По кредиту счета 41 отражается списание стоимости товаров при признании в бухгалтерском учете выручки от их реализации: **Дт 90/4 (45) Кт 41**.

Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

В соответствии с учетной политикой предприятия товары могут учитываться по стоимости их приобретения или по розничным ценам. Во втором случае для этого используется **счет 42 «Торговая наценка»**, предназначенный для обобщения информации о торговых наценках (скидках, надбавках) на товары, налогах, включаемых в цену товаров, если учет товаров ведется по розничным ценам. На счете 42 учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных затрат.

При принятии к бухгалтерскому учету товаров суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, отражаются по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

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».

12.6 Учет реализации товаров и готовой продукции (работ, услуг)

Порядок определения даты признания выручки от реализации товаров и готовой продукции (работ, услуг) закрепляется в учетной политике организации. Промышленные и торговые организации вправе исходя из специфики осуществляемой деятельности, условий заключенных договоров определить в качестве даты признания выручки от реализации продукции, товаров дату, по состоянию на которую соблюдены все ниже перечисленные условия, и которая не может быть позднее даты передачи покупателю рисков и выгод, связанных с правом собственности на продукцию, товары.

Выручка 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 перечисленных условий следует, что датой признания выручки от реализации продукции, товаров, как правило, является *дата их отгрузки покупателю (заказчику)*, так как именно в этот момент к нему переходят риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары.

Выручка 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.

Таким образом, датой признания выручки от реализации работ и услуг, как правило, является *дата подписания заказчиком акта приема-сдачи выполненных работ (оказанных услуг)*, в котором подтверждается их готовность (завершенность) и соответствие их качества требованиям заказчика.

Для учета реализации товаров и готовой продукции (работ, услуг) используются следующие субсчета **активно-пассивного результативного счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»**.

90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» - пассивный;

90/2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» - активный;

90/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» - активный;

90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» - активный;

90/5 «Управленческие расходы» - активный;

90/6 «Расходы на реализацию» - активный;

По **кредиту субсчета 90/1** «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитывается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

По **дебету субсчета 90/2** «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством.

По **дебету субсчета 90/3** «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

По **дебету субсчета 90/4** «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» учитывается себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, по которым на субсчете 90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражена выручка.

По **дебету субсчета 90/5** «Управленческие расходы» учитываются расходы, списываемые в зависимости от вида деятельности и учетной политики предприятия с кредита счетов 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию».

По **дебету субсчета 90/6** «Расходы на реализацию» учитываются коммерческие расходы, списываемые с кредита счета 44 «Расходы на реализацию».

Таким образом, при реализации товаров, продукции (работ, услуг) составляются следующие бухгалтерские записи:

- 1) на стоимость товаров, продукции (работ, услуг) по отпускным ценам при передаче их покупателю (заказчику): **Дт 62 Кт 90/1;**
- 2) на сумму начисленного НДС: **Дт 90/2 Кт 68/2;**
- 3) на сумму акцизов по подакцизным товарам (продукции) и прочих косвенных налогов и сборов: **Дт 90/3 Кт 68/2;**
- 4) на фактическую балансовую стоимость:
 - переданной покупателю и признанной реализованной готовой продукции: **Дт 90/4 Кт 43;**
 - переданных покупателю и признанных реализованными товаров: **Дт 90/4 Кт 41;**
 - выполненных работ (оказанных услуг) и принятых заказчиком: **Дт 90/4 Кт 20;**

5) на сумму управленческих расходов в производственных и торговых организациях: Дт **90/5** Кт **25, 26, 44/1**;

6) на сумму коммерческих расходов в производственных и торговых организациях: Дт **90/6** Кт **44/2**;

7) на сумму поступившей от покупателей оплаты за продукцию: Дт **51 (50, 52)** Кт **62**.

В розничной торговле при продаже товара с одновременным получением оплаты счет 62 для отражения задолженности покупателя может не применяться. В этом случае делается проводка: Дт **50** Кт **90/1**

Важно отметить, что в соответствии с современными международными стандартами бухгалтерского отчета и отчетности, которые в настоящее время применяются и в законодательстве нашей страны, товары и продукция (работы, услуги) признаются реализованными на дату приемки их покупателем (заказчиком) вне зависимости от поступления оплаты за них. Одновременно этой же датой предприятием-поставщиком производится начисление налогов, сборов и отчислений из выручки, а также отражение финансового результата, независимо от того, когда оно получит денежные средства от покупателя.

12.7 Учет коммерческих расходов

Коммерческими расходами (или расходами на реализацию) называют расходы, которые связаны со сбытом или продажей продукции, товаров, работ, услуг и имеют место не в сфере производства, а в сфере обращения.

Для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией продукции, товаров, работ и услуг предназначен **активный счет 44 «Расходы на реализацию»**. К нему могут быть открыты следующие субсчета:

44/1 «Коммерческие расходы»;

44/2 «Издержки обращения».

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, для учета расходов на реализацию могут использовать субсчет **44/1** «Коммерческие расходы».

В состав коммерческих расходов включаются:

- расходы по организации сбыта (маркетинговые услуги);
- расходы по доставке продукции покупателю;
- погрузочно-разгрузочные работы, выполненные силами продавца;
- расходы на рекламу (каталоги, буклеты, объявления в печати и по телевидению, участие в выставках и др.);
- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую или торгово-производственную деятельность, на субсчете **44/2** «Издержки обращения» могут учитываться следующие затраты:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;

- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- расходы на санитарную и специальную одежду, столовое белье, посуду, приборы (если они учитываются в краткосрочных активах);
- расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- расходы на тару и упаковку товаров;
- расходы на рекламу;
- прочие расходы.

Затраты по доставке, погрузке/разгрузке, упаковке, возмещаемые покупателем сверх стоимости продукции, не относятся к расходам на реализацию. Указанные расходы включаются в расчетно-платежные документы отдельными позициями и взыскиваются с покупателей продукции.

По дебету счета 44 «Расходы на реализацию» учитываются суммы произведенных организацией расходов, связанных с реализацией продукции, товаров, работ и услуг:

- на сумму начисленной амортизации по объектам основных средств (нематериальных активов), задействованных в процессе реализации: **Дт 44 Кт 02 (05);**
- на стоимость использованных материалов **Дт 44 Кт 10;**
- на стоимость услуг по рекламе, доставке, погрузке/отгрузке продукции (товаров) покупателям, если эти услуги были оказаны сторонними организациями: **Дт 44 Кт 60, 76;**
- на сумму заработной платы, начисленной работникам, занятым реализацией продукции, товаров, работ и услуг: **Дт 44 Кт 70;**
- на сумму отчислений от фонда заработной платы (в ФСЗН и Белгосстрах): **Дт 44 Кт 69/1, 76/2;**
- и т.д.

Эти суммы ежемесячно в соответствии с учетной политикой организации списываются **по кредиту счета 44** при реализации покупателю: **Дт 90/6 Кт 44.**

Пример 12.2. Предприятие продает кухонные гарнитуры собственного производства, находящиеся на складе. Фактическая себестоимость одного гарнитура - 2 070 рублей. Отпускная цена за один гарнитур - 3 000 рублей, в том числе НДС - 500 рублей. В отчетном периоде (23 апреля) покупателю отпущено 4 гарнитура. Транспортной организации начислено за доставку гарнитуров покупателю - 96 рублей, в том числе НДС - 16 рублей. Покупатель оплатил гарнитуры после их получения - 3 мая.

Отразить операции на счетах бухгалтерского учета и определить финансовый результат.

Решение. 1. Кухонные гарнитуры переданы покупателям по отпускной цене 23 апреля (момент признания выручки от реализации):

Дт 62 (А+) Кт 90/1 (П+) 12 000

2. При признании выручки от реализации в бюджет начисляется налог из выручки - НДС:

Дт 90/2 (П-) Кт 68/2 (А-) 2 000

3. Списывается фактическая себестоимость реализуемой продукции (23 апреля):

Дт 90/4 (П-) Кт 43 (А-) 8 280

4. Отражаются расходы на доставку продукции покупателям, т.е. коммерческие расходы:

Дт 44/1 (А+) Кт 60 (П+) 80

Дт 18 (А+) Кт 60 (П+) 16

5. Списываются коммерческие расходы:

Дт 90/6 (А+) Кт 44/1 (А-) 80

6. Определен и списан финансовый результат от реализации готовой продукции:

Дт 90/11 (П-) Кт 99 (П+) 1 640

7. 3 мая на расчетный счет продавца от покупателей поступает плата за гарантию:

Дт 51 (А+) Кт 62 (А-) 12 000

Некоторые нормативные документы по теме

1. [Постановление министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. №102 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов».](#)

Задания для самостоятельной работы

12.1. Швейная фабрика реализует партию брючных костюмов. Фактическая балансовая себестоимость одного костюма - 120 рублей, отпускная цена - 156 рублей (в т.ч. НДС - 26 рублей). В отчетном периоде (25 мая) покупателю отпущено 80 костюмов. Покупатель оплатил костюмы после получения - 27 мая.

Отразите операции на счетах бухгалтерского учета и определите финансовый результат.

12.2. Предприятие реализует керамику собственного изготовления. Фактическая балансовая себестоимость 1 единицы – 22 рубля, отпускная цена – 40 рублей (в т.ч. НДС – 8 рублей). В отчетном периоде (13 мая) отпущено 1 000 единиц продукции покупателям, предварительно ими оплаченной 5 мая.

Отразите операции на счетах бухгалтерского учета и определите финансовый результат.

12.3. Предприятие реализует продукцию собственного изготовления. Фактическая балансовая себестоимость единицы продукции - 16 рублей, отпускная цена - 30 рублей (в т.ч. НДС - 5 рублей). В отчетном периоде (10 июня) покупателю отпущено 100 единиц продукции. Транспортной организации начислено за доставку продукции покупателю - по 30 рублей, в том числе НДС - 5 рублей. Покупатель произвел оплату после получения - 11 июня.

Отразите операции на счетах бухгалтерского учета и определите финансовый результат.

12.4. Предприятие занимается выпуском оборудования и деталей к нему. Фактическая балансовая себестоимость одной детали - 90 рублей, отпускная цена - 132 рублей (в том числе НДС - 22 рублей). В отчетном периоде (21 июня) покупателям отпущено 40 деталей. Транспортной организации начислено за доставку продукции покупателям - 24 рублей, в том числе НДС - 4 рубля. Покупатели произвели оплату до получения оборудования - 10 июня.

Отразите операции на счетах бухгалтерского учета и определите финансовый результат.

12.5. Предприятие реализует мягкую мебель собственного изготовления. Фактическая балансовая себестоимость единицы продукции - 1 500 рублей, отпускная цена - 2 400 рублей (в том числе НДС - 400 рублей). В отчетном периоде (9 сентября) покупателю отпущено 2 единицы продукции. Покупатель произвел оплату до получения мебели - 1 сентября.

Отразите операции на счетах бухгалтерского учета и определите финансовый результат.

12.6. Предприятие занимается строительно-отделочными работами. В отчетном периоде на объекте были выполнены работы по фактической себестоимости на сумму 10 500 рублей, отпускная цена выполненных работ - 15 000 рублей (в том числе НДС - 3 000 рублей). В отчетном периоде (9 сентября) заказчиком указанные работы были приняты в полном объеме. После этого, 14 сентября, заказчиком была произведена оплата.

Отразите операции на счетах бухгалтерского учета и определите финансовый результат.

12.7. Предприятие оказывает аудиторские услуги. В отчетном периоде фактическая себестоимость оказанных услуг составила - 1 500 рублей, отпускная цена услуги - 2 400 рублей (в том числе НДС - 400 рублей). 1 февраля за услуги была произведена предварительная оплата в размере 100%. В отчетном периоде (14 марта) заказчиком оказанные услуги были приняты в полном объеме.

Отразите операции на счетах бухгалтерского учета и определите финансовый результат.

12.8. Предприятие занимается оптовой торговлей компьютерной техникой. Закупочная цена единицы - 800 рублей, отпускная цена - 1 200 рублей (в т.ч. НДС - 200 рублей). В отчетном периоде (20 мая) покупателю отпущено 5 единиц товара. Покупатель произвел предварительную оплату 10 мая.

Отразите операции на счетах бухгалтерского учета и определите финансовый результат.

12.9. Предприятие занимается розничной торговлей запасными частями. Продажа товара осуществляется с одновременным получением оплаты. Учет товаров в соответствии с учетной политикой ведется по розничным ценам. В отчетном периоде стоимость реализованных товаров по закупочным ценам составила 5000 рублей, а выручка от их реализации - 9 000 рублей (в т.ч. НДС - 3 000 рублей).

Отразите операции на счетах бухгалтерского учета и определите финансовый результат.

ТЕМА 13 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

13.1 Классификация доходов и расходов организации

Финансовые результаты, представляют собой разницу между доходами и расходами, и характеризуют итоги деятельности организации за отчетный период и могут быть представлены прибылью или убытком.

Доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности.

Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Инвестиционная деятельность – деятельность 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 (т.е. инвестиционных активов), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Финансовая деятельность – деятельность, 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.

Для определения финансовых результатов Типовым планом счетов предусмотрены следующие синтетические счета (результативные):

- счет **90** «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- счет **91** «Прочие доходы и расходы»;

На всех результативных счетах методика формирования финансовых результатов одинакова: по кредиту отражаются доходы от операций, а по дебету – расходы. Финансовый результат на каждом из счетов определяется ежемесячно как разность сумм кредитовых и дебетовых оборотов. Если разность положительная, то имеет место прибыль. Если отрицательная – убыток.

К каждому из этих счетов организуется аналитический учет:

- по видам деятельности;
- по видам доходов и расходов.

Конечный финансовый результат деятельности организации за отчетный период (прибыль или убыток) определяется простым сложением:

- 1) финансового результата от текущей деятельности (по счету 90);
- 2) финансового результата по инвестиционной и финансовой деятельности (по счету 91);

Из полученной суммы вычитаются начисленные налоги и сборы из прибыли.

13.2 Учет доходов и расходов по текущей деятельности организации

Для обобщения информации о доходах и расходах по текущей деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним предназначен активно-пассивный счет **90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»**.

К доходам по текущей деятельности относятся:

- выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг;
- прочие доходы по текущей деятельности.

Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.

Расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

В состав прочих доходов и расходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчете 90/7 «Прочие доходы по текущей деятельности» и субсчете 90/10 «Прочие расходы по текущей деятельности»), включаются:

- доходы и расходы, 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 или переданных безвозмездно;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;
- доходы и 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 и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- расходы по аннулированным производственным заказам;
- расходы обслуживающих производств и хозяйств;
- материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;
- не компенсированные 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 должником, причитающиеся к получению;
- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные организацией, подлежащие к уплате;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
- доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;
- другие доходы и расходы по текущей деятельности.

К счету 90 Типовым планом счетов предусмотрены следующие субсчета:

90/1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» - пассивный;

90/2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» - активный;

90/3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» - активный;

90/4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» - активный;

90/5 «Управленческие расходы» - активный;

90/6 «Расходы на реализацию» - активный;

90/7 «Прочие доходы по текущей деятельности» - пассивный;

90/8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из прочих доходов по текущей деятельности» - активный;

90/9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прочих доходов по текущей деятельности» - активный;

90/10 «Прочие расходы по текущей деятельности» - активный;

90/11 «Прибыль/убыток от текущей деятельности» - активно-пассивный.

По кредиту субсчета **90/1** отражаются доходы, полученные организацией от реализации продукции, товаров, работ, услуг по цене реализации (отпускной цене): Дт **62** Кт **90/1**.

По дебету субсчетов **90/2-90/6** отражаются расходы, понесенные организацией в связи с изготовлением (приобретением), реализацией продукции (товаров), работ, услуг:

- на сумму начисленного НДС, который уплачивается из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг в соответствии с законодательством: Дт **90/2** Кт **68/2**;

- на сумму акцизов, включенных в цену реализованных подакцизных товаров или продукции: Дт **90/3** Кт **68/2**;

- на сумму себестоимости реализованной продукции, работ, услуг (или закупочной цены в случае реализации товаров) в момент признания в бухгалтерском учете выручки от реализации: Дт **90/4** Кт **20, 41, 43, 45**;

- на сумму управленческих расходов: Дт **90/5** Кт **25, 26, 44**;

- на сумму коммерческих расходов: Дт 90/6 Кт 44;

Аналитический учет по **субсчету 90/1** ведется по видам деятельности; по каждому виду реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Кроме того, аналитический учет может вестись по регионам реализации и другим направлениям, необходимым для управления организацией. Дополнительно ознакомиться с учетом финансового результата от реализации можно в п. [12.6 Учет реализации товаров и готовой продукции \(работ, услуг\)](#).

По кредиту субсчета 90/7 и по дебету счета 90/10 отражаются соответственно прочие доходы и расходы по текущей деятельности организации. Обычно такие доходы и расходы не планируются, а возникают случайно или являются следствием ошибочных действий, халатности и т.п. Так же на этих субсчетах учитывается безвозмездное поступление или передача имущества и денежных средств.

По кредиту субсчета 90/7 отражаются прочие доходы по текущей деятельности:

- от реализации запасов (кроме продукции и товаров) по цене реализации (отпускной цене): Дт 62 Кт 90/7;

- излишки запасов и денежных средств, выявленные при инвентаризации: Дт 10, 41, 43, 50 и др. Кт 90/7;

- стоимость безвозмездно полученных запасов и денежных средств: Дт 10, 41, 43, 50, 51, 52 и др. Кт 90/7;

- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению: Дт 60, 62, 76/3 Кт 90/7;

- кредиторская задолженность, возникшая в результате осуществления текущей деятельности, по которой истекли сроки исковой или приобретательной давности: Дт 60, 62, 76 Кт 90/7;

- другие прочие доходы по текущей деятельности.

По дебету субсчетов 90/8-90/10 отражаются налоги и сборы, исчисленные из прочих доходов по текущей деятельности и прочие расходы:

- НДС, начисленный по прочим доходам по текущей деятельности: Дт 90/8 Кт 68/2;

- суммы акцизов, включенных в цену реализованных запасов, если они подлежат обложению акцизами: Дт 90/9 Кт 68/2;

- себестоимость реализованных запасов (кроме продукции и товаров): Дт 90/10 Кт 10, 11;

- стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, переданных безвозмездно: Дт 90/10 Кт 10, 20, 41, 43, 50, 51, 52;

- недостачи и потери от порчи запасов, денежных средств: Дт 90/10 Кт 10, 41, 43, 50;

- суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов: Дт 90/10 Кт 14;

- суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам: Дт 90/10 Кт 63;

• сумма превышения списываемой дебиторской задолженности, признанной организацией безнадежной к получению, над суммой ранее созданных резервов по сомнительным долгам: Дт 90/10 Кт 62;

• расходы по аннулированным производственным заказам: Дт 90/10 Кт 20, 23, 29 и др.;

• расходы обслуживающих производств и хозяйств: Дт 90/10 Кт 29;

• материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год: Дт 90/10 Кт 70;

• не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам Дт 90/10 Кт 20, 23, 25 и др.;

• штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению Дт 90/10 Кт 68, 69;

• неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные организацией, подлежащие к уплате: Дт 90/10 Кт 60, 62, 76/3;

• расходы, связанные с рассмотрением дел в судах: Дт 90/10 Кт 60, 68, 76/3;

• прочие расходы по текущей деятельности.

Субсчет 90/11 «Прибыль/убыток от реализации» предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) организации от текущей деятельности за отчетный месяц. Записи по субсчетам 90/1-90/11 производятся накопительно в течение отчетного года. В конце каждого месяца счет 90 закрывается и на отчетную дату сальдо не имеет. Закрытие счета 90 производится ежемесячно следующим образом:

1) вычисляется нетто (т.е. без учета косвенных налогов) *выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг* – сумма кредитового оборота субсчета 90/1 за минусом суммы дебетовых оборотов по субсчетам 90/2-90/3;

2) вычисляется *себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг* – сумма дебетового оборота по субсчету 90/4;

3) вычисляется *валовая (маржинальная) прибыль* (т.е. без учета постоянных издержек) – нетто-выручка от реализации за вычетом себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг или сумма кредитового оборота субсчета 90/1 за минусом суммы дебетовых оборотов по субсчетам 90/2-90/4; если получен результат со знаком «+», то в отчетном месяце имеет место *валовая прибыль*; если получен результат со знаком «-», то в отчетном месяце имеет место *валовый убыток*;

4) вычисляются управленческие расходы – сумма дебетового оборота по субсчету 90/5;

5) вычисляются расходы на реализацию – сумма дебетового оборота по субсчету 90/6;

6) вычисляется *прибыль от реализации продукции, товаров, работ* – валовая прибыль за вычетом управленческих расходов и расходов на реализацию или сумма кредитового оборота субсчета 90/1 за минусом суммы дебетовых оборотов по субсчетам 90/2-90/6; если получен результат со знаком «+», то в отчетном

месяце имеет место *прибыль от реализации продукции, товаров, работ*; если получен результат со знаком «-», то в отчетном месяце имеет место *убыток от реализации продукции, товаров, работ*;

7) вычисляются нетто (т.е. без учета косвенных налогов) *прочие доходы по текущей деятельности* – сумма кредитового оборота субсчета 90/7 за минусом суммы дебетовых оборотов по субсчетам 90/8-90/9;

8) вычисляются *прочие расходы по текущей деятельности* – сумма дебетового оборота по субсчету 90/10;

9) вычисляется *прибыль от текущей деятельности* – сумма прибыли от реализации и нетто прочих доходов по текущей деятельности за вычетом прочих расходов по текущей деятельности или сумма кредитовых оборотов по субсчетам 90/1, 90/7 за минусом суммы дебетовых оборотов по субсчетам 90/2-90/6, 90/8-90/10; если получен результат со знаком «+», то в отчетном месяце имеет место *прибыль от текущей деятельности*; если получен результат со знаком «-», то в отчетном месяце имеет место *убыток от текущей деятельности* продукции, товаров, работ, услуг;

10) все пассивные субсчета счета 90 списываются в кредит субсчета 90/11, а активные – в дебет субсчета 90/11 бухгалтерскими записями:

Дт 90/1, 90/7 Кт 90/11;

Дт 90/11 Кт 90/2-90/6, 90/8-90/9;

11) подсчитанное таким образом сальдо по субсчету 90/11 представляет собой финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности организации, который списывается записью:

Дт 90/11 Кт 99 - на сумму прибыли от текущей деятельности;

Дт 99 Кт 90/11 - на сумму убытка от текущей деятельности.

Аналитический учет по субсчетам 90/7 и 90/10 ведется по видам доходов и расходов.

Пример 13.1. В течении отчетного периода на предприятии учтены следующие доходы и расходы по текущей деятельности:

- выручка от реализации продукции (кухонная мебель) 12 900 рублей;
- балансовая себестоимость реализованной продукции 5 000 рублей;
- общехозяйственные расходы, учитываемые как управленческие, 1 500 рублей;
- расходы на доставку продукции потребителям собственным транспортом организации 800 рублей;
- при инвентаризации выявлены излишки материалов на сумму 520 рублей;
- поставщик признал штрафные санкции за несвоевременную поставку материалов 750 рублей;
- списана недостача готовой продукции на складе, произошедшая в результате пожара 2 400 рублей. Виновное лицо не установлено;
- начислена и уплачена пеня за несвоевременную выплату банку процентов по кредиту 75 рублей;
- списана дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности (резерв по сомнительным долгам не создавался) 1 140 рублей;

Необходимо отразить вышеперечисленные операции на счетах бухгалтерского учета и заполнить схему счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Решение. 1. Отражена выручка от реализации мебели по отпускным ценам:

Дт 62 (А+) Кт 90/1 (П+) 12 900

2. Начислен НДС, уплачиваемый из выручки и включенный в цену реализации ($12\ 900 \times 20 / 120 = 2\ 150$):

Дт 90/2 (П-) Кт 68 (П+) 2 150

Примечание. Если бы реализуемая продукция облагалась акцизами, то начисление акцизов следовало отразить записью: Дт 90/3 Кт 68.

3. Списана себестоимость реализованной продукции:

Дт 90/4 (П-) Кт 43 (А-) 2 150

4. Списаны общехозяйственные расходы, учитываемые как управленческие:

Дт 90/5 (П-) Кт 26 (А-) 1 500

5. Списаны расходы на доставку продукции потребителям собственным транспортом организации как расходы на реализацию:

Дт 90/6 (П-) Кт 44 (А-) 800

6. Оприходованы излишки материалов, выявленные в результате инвентаризации:

Дт 10 (А+) Кт 90/7 (П+) 520

По дебету счета 10 (А+) учитывается увеличение количества материалов (запасов) за счет обнаруженного и оприходованного излишка.

По кредиту субсчета 90/7 (П+) отражается отнесение обнаруженного излишка материалов как прочие доходы по текущей деятельности.

7. Поставщик признал штрафные санкции за несвоевременную поставку:

Дт 60 (А+) Кт 90/7 (П+) 750

По дебету счета 62 (А+) отражается дебиторская задолженность (краткосрочные активы).

По кредиту субсчета 90/7 (П+) отражаются доходы по текущей деятельности на сумму штрафных санкций.

8. В бюджет начислен НДС от суммы штрафа:

Дт 90/8 (П-) Кт 68 (П+) 125

9. Списана недостача готовой продукции в результате пожара (виновное лицо не установлено):

Дт 90/10 (П-) Кт 94 (А-) 2 400

По дебету субсчета 90/10 (П-) стоимость недостающей готовой продукции включается в состав прочих расходов по текущей деятельности (т.е. за счет средств предприятия) в связи невозможностью востребовать сумму недостачи с виновного лица (оно не установлено).

Примечание. При обнаружении недостачи готовой продукции на складе на сумму недостачи была сделана бухгалтерская запись: Дт 94 Кт 43.

10. В составе прочих расходов по текущей деятельности признана пеня за несвоевременную выплату банку процентов по кредиту:

Дт 90/8 (П-) Кт 76/3 (П+) 75

По дебету субсчета 90/8 (П–) отражается увеличение прочих расходов по текущей деятельности предприятия на сумму пени, подлежащей уплате банку.

По кредиту субсчета 76/3 (П+) отражается увеличение кредиторской задолженности предприятия на сумму начисленной, но еще не уплаченной банку пени.

11. Списана дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности:

Дт 90/8 (П–) Кт 62 (А–) 1 140

По дебету субсчета 90/8 (П–) отражается увеличение внереализационных расходов предприятия на сумму списанной дебиторской задолженности.

По кредиту счета 62 (А–) отражается списание дебиторской задолженности предприятия (краткосрочного актива).

12. На конец месяца счет 90 закрывается, при этом:

- определяем сумму доходов по текущей деятельности ($12\,900 + 520 + 750 = 14\,170$ рублей):

- определяем сумму расходов по текущей деятельности ($2\,150 + 1\,500 + 800 + 125 + 2\,400 + 75 + 1\,140 = 8\,190$ рублей):

- определяем финансовый результат (прибыль) по доходам и расходам по текущей деятельности ($14\,170 - 8\,190 = 5\,980$):

Дт 90/11 (П–) Кт 99 (П+) 5 980

Счет 90 сальдо на конец отчетного периода не имеет. На основании вышеприведенных бухгалтерских записей заполняем схему счета 90:

| Схема активного-пассивного счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» | | |
|--|---------------|---------------|
| Корр.счет | Дт | Кт |
| НС | - | - |
| 62 | | 12 900 |
| 68/2 | 2 150 | |
| 26 | 1 500 | |
| 44 | 800 | |
| 10 | | 520 |
| 62 | | 750 |
| 68/2 | 125 | |
| 94 | 2 400 | |
| 76/3 | 75 | |
| 62 | 1 140 | |
| 99 | 5 980 | |
| Обороты | 14 170 | 14 170 |
| КС | - | - |

Пример 13.1. Предприятие реализовало за 4 800 рублей (в том числе 800 рублей НДС) излишки стройматериалов, приобретенных ранее для ремонта здания цеха. Закупочная цена данных материалов составляла 3 600 рублей.

Требуется отразить процесс реализации материала бухгалтерскими записями.

Решение. Так как стройматериалы для данного предприятия являются запасами, а не товаром или готовой продукцией, то их реализация учитывается как

прочие доходы и расходы по текущей деятельности на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

1. Переданы покупателю материалы по отпускной цене – 4 800 рублей:

Дт 62 (А+) Кт 90/7 (П+) 4 800

По дебету счета 62 (А+) отражается появление дебиторской задолженности покупателя перед предприятием в связи с передачей последнему стройматериалов, оплата за которые еще не произведена.

По кредиту субсчета 90/7 (П+) предприятием признается доход от продажи стройматериалов, как прочие доходы по текущей деятельности.

2. Начислен НДС от суммы выручки – 800 рублей:

Дт 90/8 (П-) Кт 68/2 (П+) 800

3. Списана закупочная стоимость стройматериалов – 3 600 рублей:

Дт 90/10 (П-) Кт 10 (А-) 3 600

По кредиту счета 10 (А-) отражается списание материалов (запасов предприятия) со склада в связи с их продажей.

По дебету субсчета 90/10 (П-) закупочная стоимость реализуемых стройматериалов учитывается как прочие расходы по текущей деятельности.

4. При закрытии отчетного периода сумма кредитового оборота по субсчету 90/7 списывается в кредит субсчета 90/11, а сумма дебетовых оборотов по субсчетам 90/8 и 90/10 – в дебет субсчета 90/11:

Дт 90/7 (П-) Кт 90/11 (П+) 4 800

Дт 90/11 (П-) Кт 90/8 (П+) 800

Дт 90/11 (П-) Кт 90/10 (П+) 3 600

В результате на субсчете 90/11 формируется сальдо конечное, которое переносится на счет 99 ($4\ 800 - 3\ 600 - 800 = 400$ рублей):

Дт 90/11 (П-) Кт 99 (П+) 400

Конечный финансовый результат от продажи стройматериалов (сальдо прочих доходов и расходов по текущей деятельности – в данном случае положительное) списывается с дебета субсчета 90/11 (П-) и включается в прибыль отчетного периода по кредиту счета 99 (П+).

13.3 Учет доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности

В состав *доходов и расходов по инвестиционной деятельности*, которые не относятся к текущей деятельности, включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;
- суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;
- суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов;
- доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;
- доходы и расходы по договорам о совместной деятельности;

- доходы и расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций;
- суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- 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 или переданных безвозмездно;
- доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;
- проценты, причитающиеся к получению;
- прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности.

В состав *доходов и расходов по финансовой деятельности*, 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 стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций);
- расходы, связанные с получением во временное владение и пользование предмета лизинга по договору финансовой аренды (лизинга);
- доходы и расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска;
- 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 доходы и расходы по финансовой деятельности.

Для учета доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности применяется результативный активно-пассивный счет **91 «Прочие доходы и расходы»**. Его структура аналогична структуре счета 90 (по кредиту отражаются доходы, по дебету – расходы).

К счету 91 Типовым планом счетов предусмотрены следующие субсчета:

- 91/1** «Прочие доходы» - пассивный;
- 91/2** «Налог на добавленную стоимость» - активный;
- 91/3** «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» - активный;
- 91/4** «Прочие расходы» - активный;
- 91/5** «Сальдо прочих доходов и расходов» - активно-пассивный.

Доходы и расходы по *инвестиционной* деятельности отражаются в учете следующими записями:

- на сумму выручки от реализации инвестиционных активов: Дт 62 Кт 91/1;
- на сумму НДС из выручки от реализации инвестиционных активов: Дт 91/2 Кт 68/2;
- на остаточную стоимость реализуемых инвестиционных активов: Дт 91/4 Кт 01, 04;
- на сумму излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации: Дт 01, 04 Кт 91/1
- стоимость безвозмездно полученных активов (по мере начисления по ним амортизации): Дт 98/2 Кт 91/1;
- на стоимость объекта инвестиционных активов, безвозмездно поступившего от юридических и физических лиц, по которому не начисляется амортизация: Дт 08 Кт 91/1;
- на стоимость объекта, безвозмездно поступившего от юридических и физических лиц, по которому начисляется амортизация: Дт 08 Кт 98; по мере начисления амортизации: Дт 98 Кт 91/1;
- на остаточную стоимость инвестиционных активов, переданных безвозмездно: Дт 91/4 Кт 01, 04;
- недостачи и потери от порчи инвестиционных активов, при отсутствии виновного лица (или виновное лицо не установлено) сверх установленных законодательством норм: Дт 91/4 Кт 94;
- суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений: Дт 91/4 Кт 59; восстановление суммы таких резервов: Дт 59 Кт 91/1;
- суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством, если в учете применяется обесценение при уценке: Дт 91/4 Кт 01, Дт 02 Кт 91/1; восстановление уценки: Дт 01 Кт 91/1; Дт 91/4 Кт 02;
- если в учете не применяется обесценение при уценке: Дт 91/4 Кт 02, восстановление уценки: Дт 02 Кт 91/4;
- проценты, причитающиеся к получению: Дт 06, 58, 76 Кт 91/1;
- и другие.

Доходы и расходы по *финансовой* деятельности отражаются в учете следующими записями:

- проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов): Дт 91/4 Кт 66, 67;
- положительные курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте: Дт 52, 60, 62, и др. Кт 91/1;
- отрицательные курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте: Дт 91/4 Кт 52, 60, 62, и др.;
- и другие.

Записи по субсчетам 91/1 – 91/4 производятся накопительно в течение отчетного года.

Субсчет **91/5** «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности за отчетный месяц. В конце каждого месяца счет 91 закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет. Закрывание счета 91 производится следующим образом:

1) вычисляется разность: сумма кредитового оборота по субсчету 91/1 минус общая сумма дебетовых оборотов по субсчетам 91/2 – 91/4;

2) подсчитанное таким образом сальдо (финансовый результат по прочим доходам и расходам) в конце месяца списывается записью:

Дт 91/5 Кт 99 - на величину положительного сальдо (прибыль);

Дт 99 Кт 91/5 - на величину отрицательного сальдо (убыток).

Пример 13.3. Предприятие по производству мебели за 18 300 рублей (включая НДС) реализовало грузовик, приобретенный ранее для доставки продукции потребителям. Остаточная стоимость грузовика составляет 15 600 рублей. В период нахождения данного основного средства в собственности предприятия его переоценка не производилась, добавочный капитал отсутствует.

Требуется отразить процесс реализации грузовика бухгалтерскими записями.

Решение. В данном случае реализация грузовика не является текущей деятельностью, а грузовик не относится к «запасам» предприятия, поэтому образовавшиеся в результате доходы и расходы не могут учитываться на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Так как грузовик является инвестиционным активом (основным средством), то его реализация отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе доходов и расходов по инвестиционной деятельности.

1. При передаче грузовика покупателю отражаются доходы от реализации:

Дт 62 (А+) Кт 91/1 (П+) 18 300

По дебету счета 62 (А+) отражено формирование у покупателя перед предприятием дебиторской задолженности в связи с передачей последнему грузовика, оплата за которые еще не произведена.

По кредиту субсчета 91/1 (П+) предприятием учитывается доход от продажи грузовика в составе прочих доходов (инвестиционная деятельность).

2. Начислен НДС от суммы выручки – 3 050 рублей:

Дт 91/2 (П-) Кт 68/2 (П+) 3 050

3. Списана остаточная стоимость грузовика – 15 600 рублей:

Дт 91/4 (П-) Кт 01 (А-) 15 600

По кредиту счета 01 (А-) отражается списание грузовика (основных средств предприятия) в связи с их продажей.

По дебету субсчета 91/4 (П-) остаточная стоимость реализуемого грузовика учитывается в составе прочих расходов (инвестиционная деятельность).

4. При закрытии отчетного периода сумма кредитового оборота по субсчету 91/1 списывается в кредит субсчета 91/5, а сумма дебетовых оборотов по субсчетам 91/2 и 91/4 – в дебет субсчета 91/5:

Дт 91/1 (П-) Кт 91/5 (П+) 18 300

Дт 91/5 (П-) Кт 91/2 (П+) 3 050

Дт 91/5 (П-) Кт 91/4 (П+) 15 600

В результате на субсчете 91/5 формируется сальдо конечное, которое переносится на счет 99 ($18\,300 - 3\,050 - 15\,600 = -350$ рублей):

Дт 99 (П-) Кт 91/5 (П+) 350

Конечный результат от продажи грузовика (сальдо прочих доходов и расходов по инвестиционной деятельности – в данном случае отрицательное) списывается с кредита субсчета 91/5 (П+) и включается в убыток отчетного периода по дебету счета 99 (П–).

Примечание. По окончании финансового года по субсчетам счета 91 определяются конечные сальдо. Эти остатки списываются на субсчет 91/5. В результате все субсчета автоматически обнуляются после следующих записей:

Дт 91/1 (П-) Кт 91/5 (П+) 18 300

Дт 91/5 (П-) Кт 91/2 (А-) 3 050

Дт 91/5 (П-) Кт 91/4 (А-) 15 600

Пример 13.4. На конец отчетного года строительной организацией учтены следующие доходы и расходы:

- стоимость ноутбука, выявленного как излишек в результате инвентаризации, и оприходованного в составе основных средств – 600 рублей;
- стоимость компьютера, порча которого произошла в результате подтопления после сильного ливня (виновные лица не установлены) – 1200 рублей;
- проценты, полученные за предоставление краткосрочного займа другой организации, – 548 рублей;
- проценты от банка, причитающиеся к получению, за хранение денежных средств на расчетном (текущем) счете – 15 рублей;
- проценты, подлежащие к уплате за пользование краткосрочным кредитом, полученным на закупку сырья, – 210 рублей;
- отрицательная курсовая разница при переоценке денежных средств – 40 рублей.

Классифицируйте перечисленные доходы и расходы и отразите их бухгалтерскими записями.

Решение. 1. Стоимость компьютера, выявленного как излишек в результате инвентаризации, и оприходованного в составе основных средств, относится к доходам по инвестиционной деятельности:

Дт 01 (А+) Кт 91/1 (П+) 600

2. Стоимость компьютера, порча которого произошла в результате подтопления после сильного ливня (виновные лица отсутствуют), относится к расходам по инвестиционной деятельности:

Дт 94 (А+) Кт 01 (А-) 1 200

Дт 91/4 (П-) Кт 94 (П+) 1 200

3. Проценты, полученные за предоставление краткосрочного займа другой организации, относятся к доходам по инвестиционной деятельности:

Дт 58 (А+) Кт 91/1 (П+) 548

2. Проценты от банка, причитающиеся к получению, за хранение денежных средств на расчетном (текущем) счете, относятся к доходам по инвестиционной деятельности:

Дт 76 (А+) Кт 91/1 (П+) 15

3. Проценты, подлежащие к уплате за пользование краткосрочным кредитом, полученным на закупку сырья, относятся к расходам по финансовой деятельности:

Дт 91/4 (П-) Кт 67 (П+) 210

4. Отрицательная курсовая разница при переоценке денежных средств относится к расходам по финансовой деятельности:

Дт 91/4 (П-) Кт 52 (П+) 40

13.4 Формирование финансового результата деятельности организации

Финансовый результат деятельности организации представляет собой прибыль или убыток и определяется как сумма финансовых результатов:

- от реализации продукции, товаров, работ;
- по прочей текущей деятельности;
- по инвестиционной деятельности;
- по финансовой деятельности.

Для формирования и отражения финансового результата деятельности организации за отчетный период (месяц, квартал, год) Типовым планом счетов предусмотрен **активно-пассивный счет 99 «Прибыли и убытки»**.

Так как ежемесячно результативные счета 90 и 91 закрываются, то подсчитанные на них финансовые результаты переносятся на счет 99.

По **кредиту счета 99** отражаются прибыли (доходы) организации:

- прибыль по текущей деятельности: **Дт 90/11 Кт 99;**
- положительное сальдо (прибыль) по инвестиционной и финансовой деятельности за отчетный месяц: **Дт 91/5 Кт 99;**

По **дебету счета 99** отражаются убытки (потери, расходы) организации:

- убыток по текущей деятельности: **Дт 99 Кт 90/11;**
- отрицательное сальдо (убыток) по инвестиционной и финансовой деятельности за отчетный месяц: **Дт 99 Кт 91/5;**

Таким образом, на счете 99 кумулятивным способом (то есть нарастающим итогом) в течение всего финансового года накапливается информация о финансовых результатах деятельности организации.

Конечный финансовый результат отчетного периода определяется путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 99 за отчетный период.

Счет 99 в течение финансового года может иметь сальдо:

- кредитовое (отражает прибыль организации) – если сумма кредитовых оборотов (доходы) превышает сумму дебетовых оборотов (расходы);
- дебетовое (отражает убыток организации) – если сумма дебетовых оборотов (расходы) превышает сумму кредитовых оборотов (доходы).

Из полученной прибыли организацией уплачиваются налоги (налог на прибыль и иные налоги из прибыли).

Кроме того, из прибыли уплачиваются суммы причитающихся налоговых и неналоговых санкций и пени (за исключением санкций и пени за неисполнение или ненадлежащее исполнение хозяйственных договоров).

На суммы начисленных налогов и сборов, а также санкций и пени из прибыли производится запись: Дт 99 Кт 68/3.

По окончании отчетного года при составлении бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом накопленная на нем после уплаты налогов сумма прибыли или убытка заключительной записью отчетного года списывается на **активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:**

- на сумму чистой прибыли: Дт 99 Кт 84;
- на сумму чистого убытка: Дт 84 Кт 99.

Этот процесс называется *реформацией баланса*.

Каждая организация должна начинать новый отчетный год (1 января) с нулевым остатком по счету 99.

Прибыль, которая остается в распоряжении организации после уплаты налогов и отражается на счете 84, называется *чистой прибылью*.

Пример 13.5. По результатам отчетного года организацией отражена:

- 1) прибыль по текущей деятельности – 14 054 рублей;
- 2) прибыль от по инвестиционной деятельности – 1 322 рублей;
- 3) убыток по финансовой деятельности – 1 040 рублей;
- 4) начислен налог на прибыль – 2 580,48 рублей.

Требуется провести реформацию баланса и определить сумму чистой прибыли организации за отчетный год.

Решение. 1. Списана сумма прибыли по текущей деятельности:

Дт 90/11 (П-) Кт 99 (П+) 14 054

2. Списана сумма прибыли по инвестиционной деятельности:

Дт 91/5 (П-) Кт 99 (П+) 1 322

3. Списана сумма убытка от финансовой деятельности:

Дт 99 (П-) Кт 91/5 (П+) 1 040

4. Начислен и перечислен в бюджет налог на прибыль:

Дт 99 (П-) Кт 68/3 (П+) 2 580,48

Дт 68/3 (П-) Кт 51 (А-) 2 580,48

5. Прибыль отчетного года списана в разряд нераспределенной прибыли при реформации баланса 31 декабря (14 054 + 1 322 – 1 040 – 2 580,48 = 11 755,52 рублей):

Дт 99 (П-) Кт 84 (П+) 11 755,52

Некоторые нормативные документы по теме

1. [Постановление министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. №102 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов».](#)

Задания для самостоятельной работы

13.1. В отчетном году предприятие реализовало за 8 100 рублей (в том числе 1 350 рублей НДС) излишки сырья, приобретенных для выполнения аннулированного заказа. Закупочная цена данных материалов составляла 7 100 рублей. Кроме того, на предприятии учтены следующие доходы и расходы:

- 1) списана кредиторская задолженность, образовавшаяся в связи с недоплатой поставщику за сырье, по истечении срока исковой давности – 2 300 рублей;
- 2) восстановлен неиспользованный резерв по сомнительным долгам – 900 рублей;
- 3) уплачена пеня за несвоевременную выплату банку процентов по кредиту – 100 рублей;
- 4) при инвентаризации выявлены излишки упаковочной бумаги на складе на сумму 40 рублей;
- 5) создан резерв под снижение стоимости запасов – 720 рублей;
- 6) от покупателей поступили штрафы за несвоевременную оплату приобретенной ими продукции – 354 рублей;
- 7) списана недостача денежных средств в кассе, по которой виновное лицо установлено, но суд отказал во взыскании с него, – 150 рублей.

Классифицируйте перечисленные доходы и расходы и отразите их бухгалтерскими записями.

13.2. Кондитерская фабрика реализует часть ранее приобретенных запчастей к производственным станкам. Цена этих запчастей на момент покупки (закупочная цена) составляла 6 000 рублей, на момент реализации – 8 400 рублей (в том числе НДС – 1 400 рублей). Кроме того, на предприятии учтены следующие доходы и расходы:

- 1) при инвентаризации выявлен излишек топлива на сумму 20 рублей;
- 2) в качестве благотворительной акции безвозмездно переданы детскому дому новогодние подарки (конфеты) стоимостью – 300 рублей;
- 3) создан резерв по сомнительным долгам – 1 500 рублей;
- 4) учтен штраф, уплаченный заказчиками за неисполнение ими договорных обязательств, – 1 200 рублей;
- 5) списана недостача денежных средств в кассе, произошедшая в результате пожара – 7 рублей. Виновное лицо не установлено;
- 6) по истечении срока исковой давности списана кредиторская задолженность покупателю продукции – 3 500 рублей;
- 7) уплачена пеня за несвоевременную выплату банку процентов по кредиту – 60 рублей.

Классифицируйте перечисленные доходы и расходы и отразите их бухгалтерскими записями.

13.3. В отчетном году предприятие получило от сдачи в аренду временно не востребовавшей части склада 5 100 рублей (в том числе 850 рублей НДС). Кроме того, на предприятии учтены следующие доходы и расходы:

- 1) от покупателя поступил штраф за неисполнение им договорных обязательств – 600 рублей;

2) при инвентаризации на складе выявлены излишки стройматериалов на сумму 200 рублей и недостача готовой продукции на сумму 2 500 рублей (виновно лицо не установлено);

3) по истечении срока исковой давности списана дебиторская задолженность, образовавшаяся в связи с неоплатой покупателем продукции (резерв по сомнительным долгам не создавался), – 3 500 рублей;

4) по истечении срока исковой давности списана кредиторская задолженность покупателю продукции – 2 500 рублей;

5) уплачена пеня за несвоевременную выплату банку процентов по кредиту - 50 рублей.

Классифицируйте перечисленные доходы и расходы и отразите их бухгалтерскими записями.

13.4. Швейная фабрика реализует 100 метров ткани, не использованные для пошива одежды. Цена 1 метра ткани на момент покупки (закупочная цена) составляет 50 рублей, на момент реализации - 72 рублей (в том числе НДС - 12 рублей). Кроме того, на предприятии учтены следующие доходы и расходы:

1) при инвентаризации выявлен излишек пуговиц на сумму 10 рублей;

2) списана недостача упаковочной бумаги на складе (виновное лицо не установлено) – 50 рублей;

3) в качестве благотворительной акции безвозмездно переданы детскому дому новогодние подарки (одежда) стоимостью – 800 рублей;

4) создан резерв по сомнительным долгам – 1 100 рублей

5) заказчиком в ходе судебного спора признана неустойка за неисполнение им договорных обязательств, – 240 рублей;

6) по истечении срока исковой давности списана кредиторская задолженность покупателю продукции – 1 500 рублей;

7) уплачена пеня за несвоевременно уплаченные налоги - 29 рублей.

Классифицируйте перечисленные доходы и расходы и отразите их бухгалтерскими записями.

13.2. Строительная организация реализует за 28 200 рублей (включая НДС 4 700 рублей) автобетоносмеситель (грузовой автомобиль, оборудованный вращающейся емкостью для перевозки бетона). Его остаточная стоимость составляет 19 600 рублей. В период нахождения данного основного средства в собственности предприятия его переоценка не производилась, добавочный капитал отсутствует. Кроме того, на предприятии учтены следующие доходы и расходы:

1) стоимость ноутбука, выявленного как излишек в результате инвентаризации, и оприходованного в составе основных средств – 700 рублей;

2) стоимость производственного оборудования, порча которого произошла в результате подтопления после сильного ливня (виновные лица не установлены) – 2 200 рублей;

3) отражена отрицательная курсовая разница при переоценке обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, – 257 рублей;

4) отрицательная курсовая разница при переоценке денежных средств – 40 рублей;

5) проценты, полученные за предоставление краткосрочного займа другой организации, – 500 рублей;

6) проценты от банка, причитающиеся к получению, за хранение денежных средств на расчетном (текущем) счете – 11 рублей;

7) проценты, подлежащие к уплате за пользование краткосрочным кредитом, полученным на закупку сырья, – 220 рублей.

Классифицируйте перечисленные доходы и расходы и отразите их бухгалтерскими записями.

13.3. Строительное предприятие сдает в аренду помещение на первом этаже жилого дома, которое не смогло реализовать собственникам, магазину торговой сети «Виталюр». В отчетном году доходы от сдачи в аренду помещения составили 14 100 рублей (в том числе 2 350 рублей НДС). Кроме того, на предприятии учтены следующие доходы и расходы:

1) стоимость выявленных при инвентаризации неучтенных объектов нематериальных активов (компьютерные программы), разработанных организацией за счет собственных средств, – 1 200 рублей;

2) стоимость производственного оборудования, порча которого произошла в результате пожара (виновные лица не установлены) – 1 700 рублей;

3) отражена отрицательная курсовая разница при переоценке обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, – 230 рублей;

4) отрицательная курсовая разница при переоценке денежных средств – 40 рублей;

5) стоимость ноутбука, безвозмездно переданного спортивному клубу «Спартак» в качестве шефской помощи – 900 рублей;

6) проценты от банка, причитающиеся к получению, за хранение денежных средств на расчетном (текущем) счете – 48 рублей;

7) проценты, подлежащие к уплате за пользование краткосрочным кредитом, полученным на закупку стройматериалов, – 320 рублей.

Классифицируйте перечисленные доходы и расходы и отразите их бухгалтерскими записями.

13.4. По результатам отчетного года организацией отражены:

1) прибыль по текущей деятельности – 110 120 рублей;

2) прибыль по инвестиционной деятельности – 4 050 рублей;

3) прибыль по финансовой деятельности – 480 рублей.

4) начисление налога на прибыль – 20 637 рублей.

Определите сумму чистой прибыли организации за отчетный год и проведите реформацию баланса.

13.10. По результатам отчетного года организацией отражена:

1) убыток по текущей деятельности – 15 105 рублей;

2) прибыль по инвестиционной деятельности – 1 240 рублей;

3) прибыль по финансовой деятельности – 104 рублей.

Отразите списание данного убытка при реформации баланса за отчетный год.

ТЕМА 14 УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

14.1 Концепция собственного капитала

Капитал представляет собой одну из самых сложно интерпретируемых бухгалтерских категорий. Практически каждая учетная теория дает собственную трактовку данному понятию, что приводит к неоднозначности определений и разнообразию смежных терминов: «капитал компании», «собственный капитал», «капитал собственников», «заемный капитал», «привлеченный капитал», «акционерный капитал», «остаточный капитал» и другие.

С точки зрения Международных стандартов финансовой отчетности (далее МСФО), на которые ориентировано современное белорусское законодательство, капитал представляет собой «чистые активы» или «остаточную долю участия в активах организации после вычета всех ее обязательств». По-английски раздел баланса, в котором раскрыты «собственные источники средств» организации, называют «equity», что на русский язык обычно переводят как «капитал», но в одном из вариантов перевода означает «доля», а по смыслу – «доля собственников» в капитале организации. Такая трактовка понятия капитала (capital) как остаточная доля собственников (equity) в экономической литературе соответствует так называемому бухгалтерскому подходу, которого придерживались немецкие балансоведы начала XX века.

Отметим, что указанный в балансе размер капитала, зависит от выбранных методов оценки активов и обязательств, обусловленных действующим законодательством, требованиями стандартов, учетной политикой и основаны на профессиональном суждении составителя бухгалтерской отчетности, т.е. содержит элемент субъективизма. Поэтому расчетная величина капитала только случайно может совпасть с совокупной рыночной стоимостью акций компании или с суммой, которая могла бы быть выручена от продажи либо всех ее активов и погашения существующих обязательств, либо всей компании в целом.

В самом общем виде капитал (и его величина) определяется разностью между суммами бухгалтерских оценок активов и обязательств. Данное определение отвечает следующему уравнению баланса:

$$\text{Активы} - \text{Обязательства} = \text{Капитал}$$

В соответствии с принципами МСФО собственный капитал, определенный в целом как остаточная величина, в интересах пользователей бухгалтерской информации в балансе разбивается на подгруппы, другими словами представлен в разрезе составляющих его статей. Например, могут быть выделены такие элементы как уставный (фонд) капитал (средства, внесенные собственниками); эмиссионный доход; нераспределенная прибыль; резервы, образованные за счет нераспределенной прибыли; резервы переоценки и другие. Представление капитала в такой структуре позволяет пользователю финансовой отчетности определить степень юридических и других ограничений на распределение или какое-либо другое использование организацией своего капитала, например, показывает какая часть капитала не является непосредственным источником выплаты собственникам организации дивидендов или аналогичных доходов. Кроме того,

структура капитала отражает масштабы и степень притязания собственников на имущество организации.

Часть заработанной организацией прибыли в соответствии с учредительными документами или законодательством, может быть использована на создание резервов, которые позволят защитить саму организацию и ее кредиторов от последствий возможных убытков. С точки зрения МСФО, создание резервов показывает установление ограничений на использование прибыли организации и представляет собой часть прибыли, не изъятую собственниками.

По происхождению источников средств формирования капитала можно выделить следующие элементы:

- средства, вложенные собственниками (уставный фонд; эмиссионный доход; безвозмездные поступления и целевое финансирование от собственников);
- средства, заработанные (накопленные) организацией (накопленная (капитализированная) прибыль, которая может выступать в виде нераспределенной прибыли или образованных за счет нее фондов и резервов; фонды переоценок активов);
- средства, полученные извне в виде целевого финансирования.

14.2 Порядок формирования и учет уставного капитала

Уставный (фонд) капитал – это сумма средств, которую вносят учредители (собственники) организации для обеспечения ее функционирования. Размер уставного капитала отражается в учредительных документах и должен соответствовать законодательству. В настоящее время минимальный размер уставного капитала предприятий определяется Декретом Президента Республики от 16 января 2009 г. №1 «О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования».

Минимальный размер уставного капитала устанавливается в сумме, эквивалентной:

- для закрытых акционерных обществ - 100 БВ;
- для открытых акционерных обществ - 400 БВ.

Размер уставного капитала коммерческих организаций с иностранными инвестициями устанавливается Инвестиционным кодексом Республики Беларусь.

Остальные коммерческие организации вправе самостоятельно определять размеры своих уставных капиталов.

Учредители могут вносить вклады в уставный капитал как в денежной, так и неденежной форме в соответствии с учредительными документами.

Вкладами в уставный капитал могут быть:

- денежные средства в национальной и иностранной валюте;
- ценные бумаги;
- основные средства;
- нематериальные активы;
- материалы;
- товары.

Формирование уставного капитала акционерного общества осуществляется путем выпуска и продажи акций.

В течение деятельности предприятия уставный капитал может увеличиваться или уменьшаться. Увеличивается уставный капитал в соответствии с законодательством или решением учредителей за счет нераспределенной прибыли, средств резервного или добавочного капитала, дополнительных взносов от учредителей. Уменьшаться уставный капитал может по причине выбытия учредителей или в связи с наличием убытков, которые покрываются за счет уставного капитала.

Изменения в уставном капитале производятся по решению общего собрания учредителей и отражаются в учредительных документах предприятия или организации.

Для синтетического учета уставного капитала Типовым планом счетов предусмотрен пассивный счет **80 «Уставный капитал»**.

По дебету счета **80** отражается уменьшение уставного капитала:

- на покрытие убытков организации: **Дт 80 Кт 84**;

- в случае возврата выбывшим участникам их вкладов в уставный капитал: **Дт 80 Кт 75/1**.

По кредиту счета **80** отражается увеличение уставного капитала, например, за счет:

- взносов учредителей: **Дт 75/1 Кт 80**;

- средств резервного капитала: **Дт 82 Кт 80**;

- средств добавочного капитала: **Дт 83 Кт 80**;

- чистой прибыли: **Дт 84 Кт 80**.

Кредитовое сальдо по счету **80** должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Аналитический учет по счету **80** организуется таким образом, чтобы отражалась информация об учредителях организации, вкладах и стадиях формирования капитала. Записи по счету **80** производятся только после внесения изменений в учредительные документы организации. После государственной регистрации организации на величину уставного капитала согласно учредительным документам производится первая бухгалтерская запись: **Дт 75/1 Кт 80**.

В течение установленного законодательством срока по мере фактического поступления от учредителей вкладов в уставный капитал **кредитуется субсчет 75/1, а дебетуются счета** (в зависимости от вида вкладов):

51 - на сумму денежных вкладов в белорусских рублях;

52 - на сумму денежных вкладов в иностранной валюте по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату их принятия к учету;

10 - на стоимость внесенных в счет вкладов материалов;

08 - на стоимость внесенных в счет вкладов основных средств и нематериальных активов.

При этом вклады в неденежной форме приходятся по их договорной стоимости или подлежат оценке экспертной комиссии, которая определяет их стоимость исходя из существующих рыночных цен, материально-вещественного состояния и действующих нормативных документов.

Пример 14.1. Зарегистрирована организация с уставным капиталом 2 000 рублей. Взносы от учредителей составляют:

- 1) 200 рублей на расчетный счет;
- 2) 500 долларов США (официальный курс Национального банка Республики Беларусь на дату подписания учредительных документов составлял 2 рубля за 1 доллар США);
- 3) компьютер стоимостью 800 рублей (согласно оценке комиссии).

По истечении года собрание учредителей приняло решение об увеличении уставного капитала на 3 000 рублей за счет внесения учредителями дополнительных средств на расчетный счет, соответствующие изменения были внесены в устав организации. Учредители внесли денежные средства на расчетный счет.

Решение. 1. Отражается формирование уставного капитала на основании учредительных документов (в сумме, которую учредители обязуются внести в уставный капитал):

Дт 75/1 (А+) Кт 80 (П+) 2 000

По дебету субсчета 75/1(А+) отражено увеличение активов организации в виде дебиторской задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал перед организацией. Она будет числиться на субсчете 75/1 до тех пор, пока учредители полностью не рассчитаются по вкладам в уставный капитал.

По кредиту счета 80 (П+) отражено образование уставного капитала.

2. На расчетный счет организации поступил учредительный взнос в белорусских рублях:

Дт 51 (А+) Кт 75/1 (А-) 200

По дебету счета 51 (А+) отражено увеличение краткосрочных активов организации – денежных средств на расчетном счете.

По кредиту субсчета 75/1 (А-) отражено уменьшение дебиторской задолженности организации на 200 рублей в связи с тем, что учредители частично рассчитались по своим обязательствам перед организацией.

3. На валютный расчетный счет организации поступил учредительный взнос в иностранной валюте (долларах США).

Примечание. Сумма валютного взноса будет принята к учету по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату принятия к учету (то есть на дату зачисления валюты на валютный счет организации). В задаче полагаем, что официальный курс Национального банка Республики Беларусь на дату подписания учредительных документов совпадает с курсом валюты на дату ее зачисления на валютный счет организации и составляет 2 рубля за 1 доллар США. Тогда общая сумма взноса составит $500 \$ \times 2 \text{ рубля} = 1\,000$ белорусских рублей. В ином случае требовалось бы дополнительно отразить курсовую разницу.

Дт 52 (А+) Кт 75/1 (А-) 1 000

По дебету счета 52 (А+) отражено увеличение краткосрочных активов организации – денежных средств на валютном счете.

По кредиту субсчета 75/1 (А-) отражено уменьшение дебиторской задолженности организации.

4. От учредителя поступил компьютер (объект основных средств) в качестве взноса в уставный капитал:

Дт 08 (А+) Кт 75/1 (А-) 800

По дебету счета 08 (А+) отражено увеличение долгосрочных активов организации – поступление на баланс организации объекта основных средств.

По кредиту субсчета 75/1 (А-) отражено погашение дебиторской задолженности.

5. На собрании учредители принимают решение об увеличении уставного капитала за счет их дополнительных взносов. Данные изменения зафиксированы в учредительных документах:

Дт 75/1 (А+) Кт 80 (П+) 3 000

При подтверждении учредителями своих намерений по увеличению уставного капитала за счет дополнительных взносов по дебету субсчета 75/1 (А+) отражается появление у организации краткосрочного актива – дебиторской задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал.

По кредиту счета 80 (П+) отражено увеличение (до внесения взносов – формальное) уставного капитала.

6. На расчетный счет организации поступили взносы учредителей в белорусских рублях:

Дт 51 (А+) Кт 75/1 (А-) 3 000

По кредиту субсчета 75/1 (А-) отражается погашение дебиторской задолженности организации по взносам учредителей.

14.3 Учет резервного капитала

Резервный (фонд) капитал – это страховой фонд, предназначенный для возмещения возможных убытков от хозяйственной деятельности. Служит гарантией соблюдения интересов третьих лиц. Его наличие придает определенную уверенность кредиторам в погашении обязательств предприятия. В текущей хозяйственной деятельности резервный капитал выступает дополнительным внутренним источником финансирования деятельности предприятия.

Резервные фонды организации образуют за счет нераспределенной прибыли для следующих целей:

- покрытие убытка за отчетный год;
- начисление дохода по привилегированным акциям акционерного общества;
- обеспечение погашения стоимости облигаций акционерного общества и начисленных по ним процентов;
- иные цели, предусмотренные законодательством и учредительными документами.

Резервные фонды образуются либо в обязательном порядке (в соответствии с законодательством), либо по решению организации, если это предусмотрено учредительными документами. В обязательном порядке резервный капитал создается в акционерных обществах и организациях с иностранными инвестици-

ями. Другие организации также могут создавать резервные капиталы за счет чистой прибыли (например, *резервный фонд оплаты труда* в случае экономической несостоятельности (банкротства) организации, ликвидации или прекращения деятельности). Формирование таких резервов и цели, на которые они могут быть использованы, отражаются в учредительных документах организаций, учетной политике.

Для учета резервного капитала применяется пассивный счет **82 «Резервный капитал»**. По **кредиту** счета отражается формирование и увеличение резервного капитала, по **дебету** – его использование. Кредитовое сальдо показывает размер сформированного резервного капитала на определенную дату.

Пополнение резервного капитала за счет чистой прибыли организации отражается бухгалтерской записью: **Дт 84 Кт 82**.

Аналитический учет резервных фондов и капиталов ведется по целевым направлениям. Средства резервного капитала могут быть использованы на следующие цели.

- для обеспечения выплаты работникам заработной платы и других выплат (по законодательству) в случае банкротства, ликвидации, неплатежеспособности организации: **Дт 82 Кт 70, 69, 76;**

- на покрытие убытков отчетного года: **Дт 82 Кт 84;**

- на выплаты дивидендов учредителям: **Дт 82 Кт 75/2;**

- на выплаты доходов инвесторам и кредиторам: **Дт 82 Кт 76;**

- на пополнение уставного капитала: **Дт 82 Кт 80;**

Кроме того, для учета резервов предназначен ряд бухгалтерских счетов:

- счет 14 («Резервы под снижение стоимости запасов»);

- счет 59 («Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений»);

- счет 63 («Резервы по сомнительным долгам»);

- счет 96 («Резервы предстоящих расходов»).

Первые три вида резервов относят к прочим расходам по текущей и инвестиционной деятельности. При их формировании в бухгалтерии производится запись:

- **Дт 90/10 Кт 14, 63; (прочие расходы по текущей деятельности)**

- **Дт 91/4 Кт 59 (инвестиционные расходы)**

В конце года в обязательном порядке проводится инвентаризация резервов.

14.4 Учет добавочного капитала

Добавочный капитал - это источник собственных средств организации, формируемый за счет:

- 1) переоценки стоимости имущества организации (т.е. долгосрочных и краткосрочных активов) проведенной в соответствии с законодательством;

- 2) курсовой разницы, возникающей в случае поступления от учредителей вкладов в уставный капитал в иностранной валюте при условии, что курс данной валюты на момент фактического поступления взноса от учредителя отличается от курса на момент регистрации организации;

3) разницы при продаже акций организации по цене, превышающей их номинальную стоимость (при формировании уставного капитала акционерных обществ).

Согласно действующему законодательству организации не чаще одного раза в год могут производить переоценку стоимости своего имущества. При этом переоценка основных средств обязательна для всех субъектов хозяйствования, а переоценка других активов (готовой продукции, материалов и т.д.) носит рекомендательный характер.

Для учета добавочного капитала применяется пассивный счет **83 «Добавочный капитал»**.

По кредиту счета **83** отражается образование и пополнение добавочного капитала, например:

- при дооценке основных средств:
 - на сумму дооценки основных средств: **Дт 01 Кт 83;**
 - одновременно на сумму дооценки амортизации этих основных средств: **Дт 83 Кт 02;**
- при дооценке других видов имущества: **Дт 10, 43, ... Кт 83;**
- при возникновении положительной курсовой разницы в случае поступления от учредителей вкладов в уставный капитал в иностранной валюте, а также при продаже акций по цене, превышающей номинальную (так называемый «эмиссионный доход»): **Дт 75 Кт 83;**
- за счет чистой прибыли предприятия: **Дт 84 Кт 83.**

По дебету счета **83** отражается использование добавочного капитала на цели, предусмотренные действующим законодательством:

- погашение снижения стоимости основных средств, при их переоценке в сторону уменьшения:
 - на сумму уценки основных средств: **Дт 83 Кт 01;**
 - одновременно на сумму уменьшения их амортизации: **Дт 02 Кт 83;**
- распределение между учредителями: **Дт 83 Кт 75;**
- увеличение уставного капитала: **Дт 83 Кт 80;**
- покрытие убытков отчетного года: **Дт 83 Кт 84.**

Использование средств добавочного капитала оговаривается отдельным документом для каждого случая.



Если организация является акционерным обществом, то для нее целесообразно вести учет по счету 83 в разрезе двух субсчетов:

- **83/1 «Переоценка стоимости имущества»;**
- **83/2 «Эмиссионный доход».**

14.5 Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Суммы нераспределенной прибыли или непокрытого убытка по результатам деятельности организации за отчетный год учитываются на активно-пассивном счете **84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток»**.

Нераспределенная прибыль организации на счете 84 (чистая прибыль) формируется как прибыль, оставшаяся в распоряжении организации после уплаты налогов и других обязательных платежей из прибыли. Она отражается по

кредиту счета 84 после списания заключительной записью отчетного года со счета 99: Дт 99 Кт 84.

Использование чистой прибыли отражается по **дебету счета 84**:

- для начисления премий или дивидендов работникам организации: Дт 84 Кт 70;
- для начисления дивидендов учредителям, не являющимся работниками организации: Дт 84 Кт 75/2;
- на пополнение уставного фонда: Дт 84 Кт 80;
- на пополнение резервного фонда: Дт 84 Кт 82;
- на пополнение добавочного фонда: Дт 84 Кт 83.



Собственники имеют исключительное право на распоряжение прибылью, оставшейся после расчетов организации с бюджетом, таможенными органами и т.д.

Непокрытый убыток по результатам деятельности организации за отчетный год списывается в **дебет счета 84** бухгалтерской записью: Дт 84 Кт 99.

Списание убытка отчетного года с бухгалтерского баланса организации отражается по **кредиту счета 84**:

- если убыток погашается за счет средств уставного фонда: Дт 80 Кт 84;
- если убыток погашается за счет средств резервного фонда: Дт 82 Кт 84;
- если убыток погашается за счет средств добавочного фонда: Дт 83 Кт 84.

По счету 84 может возникать сальдо:

- дебетовое - при наличии у организации непокрытого убытка;
- кредитовое - при наличии нераспределенной (неиспользованной) чистой прибыли.

Некоторые нормативные документы по теме

1. [Декрет Президента Республики Беларусь 16.01.2009 г. №1 «О государственной регистрации и ликвидации \(прекращении деятельности\) субъектов хозяйствования».](#)
2. [Постановление министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2005 г. №168 «Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы».](#)

Задания для самостоятельной работы

14.1. Зарегистрирована организация с уставным фондом 10 300 рублей. Взносы от учредителей составляют:

- 1) 300 рублей на расчетный счет организации;
- 2) материалы стоимостью (согласно оценке комиссии) 200 рублей;
- 3) автомобиль стоимостью (согласно оценке комиссии) 9 800 рублей.

Учредители внесли денежные средства на расчетный счет и передали автомобиль в пользование организации, оформив его как ее собственность.

Отразите формирование уставного фонда организации бухгалтерскими записями.

14.2. Зарегистрирована организация с уставным фондом 5 000 рублей. Взносы от учредителей составляют:

- 1) 500 рублей на расчетный счет организации;
- 2) право на использование технологической разработки – 2 500 рублей;
- 3) ноутбук стоимостью (согласно оценке комиссии) 2 000 рублей.

По истечении года собрание учредителей приняло решение об увеличении уставного фонда на 1 500 рублей за счет внесения учредителями дополнительных средств на расчетный счет.

Учредители внесли денежные средства на расчетный счет.

Отразите формирование и изменение уставного фонда организации на счетах бухгалтерского учета.

14.3. Зарегистрирована организация с уставным фондом 2 000 рублей. Взносы от учредителей составляют:

- 1) 1 000 рублей на расчетный счет;
- 2) производственное оборудование стоимостью (согласно оценке комиссии) 1 500 рублей.

После изменений в законодательстве Республики Беларусь для такой организационно-правовой формы минимальный уставный фонд установлен в размере 2 550 рублей. Собрание учредителей приняло решение увеличить уставный фонд за счет:

- прибыли организации на 500 рублей;
- средств резервного фонда на 50 рублей.

Отразите формирование и изменение уставного фонда организации на счетах бухгалтерского учета.

14.4. Ежегодно на предприятии за счет прибыли пополняется резервный фонд: в январе 2017 г. - на 2 000 рублей; в январе 2018 г. - на 3 000 рублей; в январе 2019 г. - на 2 500 рублей. В 2020 предприятие получило убыток, на покрытие которого были использованы средства резервного фонда в размере 5500 рублей.

Отразите приведенные операции на счетах бухгалтерского учета.

14.5. Собственниками ООО «Артигус» являются:

- юридическое лицо УП «Татикус» (доля в уставном фонде 50%);
- физическое лицо Иванов Иван Иванович (доля в уставном фонде 25%);
- физическое лицо Иванова Алиса Петровна (доля в уставном фонде 25%);

В 2019 году прибыль ООО «Артигус» после налогообложения составила 18 000 рублей, которая в соответствии с учредительными документами и решением собрания акционеров была распределена следующим образом:

- отчисления в резервный капитал – 3 000 рублей;
- на выплату дивидендов акционерам пропорционально их долям акций в уставном фонде – 15 000 рублей.

Дивиденды были выплачены с расчетного счета 15 мая 2020 года. Начислите налоги из дивидендов при условии, что:

- прибыль в ООО «Артигус» распределяется ежегодно;
- ООО «Артигус» не является учредителем других организаций и не получает дивиденды;

- все учредителя являются налоговыми резидентами Республики Беларусь.

Отразите приведенные операции на счетах бухгалтерского учета.

РАЗДЕЛ 2 ПРАКТИЧЕСКИЙ - ПЛАНЫ СЕМИНАРСКИХ ЗАНЯТИЙ

1. Сущность учета и его роль в системе управления организацией
2. Предмет и метод бухгалтерского учета
3. Бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета
4. Счета бухгалтерского учета и двойная запись
5. Стоимостное измерение и методические основы учета хозяйственных процессов
6. Документация, инвентаризация, регистры и формы бухгалтерского учета
7. Учет долгосрочных активов
8. Учет денежных средств и расчетов
9. Учет расчетов с персоналом по оплате труда
10. Учет производственных запасов
11. Учет затрат и калькулирование себестоимости, продукции, работ, услуг
12. Учет готовой продукции, товаров и их реализации
13. Учет доходов и расходов
14. Учет собственного капитала
15. Бухгалтерская отчетность

РАЗДЕЛ 3 КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ

ПЕРЕЧЕНЬ КОНТРОЛЬНЫХ ВОПРОСОВ ДЛЯ ПОДГОТОВКИ К ЭКЗАМЕНУ

1. Общая характеристика бухгалтерского учета.
2. Понятие баланса, его назначение, структура и содержание (статьи) баланса.
3. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций.
4. Понятие, назначение и строение бухгалтерского счета.
5. План счетов бухгалтерского учета.
6. Синтетический и аналитический бухгалтерский учет.
7. Обобщение данных текущего учета, оборотно-сальдовая ведомость.
8. Виды бухгалтерских документов и их классификация, обязательные реквизиты документа.
9. Инвентаризация и ее значение. Порядок проведения инвентаризации.
10. Бухгалтерская отчетность. Закон о бухгалтерском учете и отчетности.
11. Учетная политика, порядок ее формирования и оформления.
12. Сущность, классификация и оценка основных средств, задача их учета.
13. Учет поступления (в результате приобретения, получения безвозмездно, поступления в порядке целевого финансирования, внесения учредителями в счет вклада в уставный фонд предприятия) и выбытия основных средств.
14. Начисление и учет амортизации основных средств.
15. Переоценка основных средств.
16. Понятие, объекты учета и оценка нематериальных активов.
17. Учет поступления (в результате приобретения, получения безвозмездно, внесения учредителями в счет вклада в уставный фонд предприятия) и выбытия нематериальных активов
18. Начисление и учет износа нематериальных активов.
19. Классификация и оценка материалов в учете.
20. Учет инструментов, хозяйственного инвентаря, специальной оснастки и специальной одежды.
21. Документальное оформление поступления и отпуска материалов.
22. Учет поступления и выбытия материалов.
23. Запасы и их классификация. Задачи бухгалтерского учета запасов.
24. Оценка запасов при поступлении.
25. Методы оценки запасов при их списании (по средневзвешенным ценам, методы ФИФО, ЛИФО).
26. Формы оплаты труда, фонд и виды заработной платы.
27. Порядок начисления заработной платы за отработанное время и выполненный объем работ
28. Порядок начисления заработной платы за дни отпуска.

29. Порядок начисления пособий по временной нетрудоспособности
30. Удержания из заработной платы
31. Отчисления от фонда заработной платы, производимые за счет средств нанимателя
32. Расчеты по зарплате и их учет.
33. Синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции
34. Учет прямых затрат на производство
35. Учет затрат вспомогательных производств
36. Учет общепроизводственных расходов
37. Учет расходов обслуживающих производств и хозяйств
38. Учет общехозяйственных расходов
39. Калькуляция себестоимости продукции (работ, услуг)
40. Учет готовой продукции и ее реализации
41. Учет коммерческих расходов
42. Учет денежных средств и операций по расчетному счету
43. Документальное оформление и учет операций на счетах в банках
44. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками
45. Учет расчетов с покупателями и заказчиками
46. Учет кредитов и займов
47. Учет расчетов по налогам и сборам
48. Учет расчетов с подотчетными лицами
49. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами
50. Учет формирования финансового результата по текущей деятельности организации
51. Учет формирования финансового результата по финансовой и инвестиционной деятельности организации
52. Учет формирования конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период
53. Учет капиталов и резервов
54. Распределение и использование прибыли

РАЗДЕЛ 4 ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕБНОЙ ПРОГРАММЫ ПО ДИСЦИПЛИНЕ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ»

СОДЕРЖАНИЕ УЧЕБНОГО МАТЕРИАЛА

Тема 1. Сущность учета и его роль в системе управления организацией

Возникновение учета и исторические этапы его развития. Хозяйственный учет в системе управления. Экономический субъект как сложная система управления. Место учета в системе управления субъектами хозяйствования. Виды хозяйственного учета. Принципы бухгалтерского учета. Измерители, применяемые в учете. Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету. Государственное регулирование бухгалтерского учета. Содержание Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности». Учетная политика организации.

Тема 2. Предмет и метод бухгалтерского учета

Общая характеристика предмета бухгалтерского учета. Объекты бухгалтерского учета: долгосрочные и краткосрочные активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы. Хозяйственные операции и хозяйственные процессы.

Активы организации и их классификация. Источники формирования активов и их классификация. Понятие об экономических выгодах, доходах, расходах, затратах, издержках, доходах будущих периодов и расходах будущих периодов. Методы признания доходов и расходов для целей бухгалтерского учета.

Характеристика метода бухгалтерского учета. Основные элементы метода бухгалтерского учета: документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, баланс и бухгалтерская отчетность.

Тема 3. Бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета

Сущность балансового обобщения и его роль в бухгалтерском учете. Понятие о бухгалтерском балансе, его виды, содержание и структура. Разделы и статьи бухгалтерского баланса. Изменения в бухгалтерском балансе под влиянием хозяйственных операций. Использование бухгалтерского баланса в экономическом анализе.

Тема 4. Счета бухгалтерского учета и двойная запись

Понятие бухгалтерского счета. Назначение и структура бухгалтерских счетов. Порядок записей на счетах. Связь счетов с бухгалтерским балансом. Корреспонденция счетов. Бухгалтерская запись (проводка). Счета синтетического и аналитического учета, их взаимосвязь. Классификация счетов по экономическому содержанию, структуре и назначению. Балансовые и забалансовые счета. Типовой план счетов бухгалтерского учета, планы счетов. Их назначение и содержание.

Тема 5. Стоимостное измерение и методические основы учета хозяйственных процессов

Оценка как способ стоимостного выражения объектов бухгалтерского учета и ее принципы. Международные стандарты оценки объектов бухгалтерского учета. Калькуляция как элемент метода бухгалтерского учета. Учет затрат в процессе заготовления и приобретения активов. Учет затрат в процессе производства продукции, выполнения работ и оказания услуг. Учет расходов процесса реализации и выявление результата от реализации продукции, выполнения работ и оказания услуг.

Тема 6. Документация, инвентаризация, регистры и формы бухгалтерского учета

Понятие первичного учетного документа. Виды документов и их реквизиты. Классификация первичных учетных документов. Документирование хозяйственных операций. Организация системы документооборота.

Сущность инвентаризации и цели ее проведения. Виды инвентаризаций. Способы, сроки, порядок и техника проведения инвентаризации. Порядок оформления и отражения в учете и отчетности результатов инвентаризации.

Учетные регистры и их классификация. Порядок исправления данных бухгалтерского учета. Формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная, упрощенная. Взаимоотношения бухгалтерии с другими подразделениями организации. Права и обязанности главного бухгалтера. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Беларусь. Учетная политика, принципы ее формирования и значение в организации бухгалтерского учета. Формирование, раскрытие и изменение учетной политики. Содержание основных разделов Положения об учетной политике организации. Система внутреннего контроля организации.

Тема 7. Учет денежных средств и расчетов

Правила ведения кассовых операций в республике Беларусь. Организация кассовой работы. Документальное оформление кассовых операций. Синтетический и аналитический учет кассовых операций. Инвентаризация денежных средств в кассе. Особенности ведения кассовых операций с иностранной валютой.

Порядок открытия счетов клиентам банка. Документальное оформление движения денежных средств на расчетном счете. Порядок проверки и обработки выписки банка. Синтетический учет движения денежных средств на расчетном счете. Виды специальных счетов, их значение, порядок открытия и использования. Учет движения денежных средств на специальных счетах в банке.

Виды валютных счетов, их назначение и порядок открытия. Организация и порядок проведения расчетов с использованием иностранной валюты. Понятие курсовой разницы. Порядок определения и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц. Документальное оформление и учет обязательной продажи

иностранной валюты. Документальное оформление и учет покупки иностранной валюты.

Документальное оформление и учет расчетов с поставщиками, покупателями, дебиторами, кредиторами, учредителями, по кредитам и займам, возмещению материального ущерба. Учет расчетов по налогам и сборам.

Состав операций по расчетам с подотчетными лицами. Порядком выдачи денежных средств под отчет. Учет расчетов с подотчетными лицами. Порядок документального оформления и оплаты служебных командировок.

Тема 8. Учет долгосрочных активов

Долгосрочные активы, их характеристика, состав, классификация и оценка.

Основные средства: состав, классификация и условия признания их в учете. Документальное оформление поступления и выбытия основных средств. Синтетический и аналитический учет основных средств. Инвентаризация основных средств. Амортизация основных средств, способы ее начисления и порядок отражения в бухгалтерском учете. Учет затрат на восстановление (ремонт) основных средств.

Состав, классификация и условия признания в учете объектов инвестиционной недвижимости. Аренда основных средств. Формы аренды. Учет аренды основных средств у арендатора и арендодателя. Учет лизинговых операций.

Понятие и виды нематериальных активов, их состав и классификация. Документальное оформление операций по приобретению нематериальных активов и передаче имущественных прав. Синтетический и аналитический учет движения нематериальных активов. Методы начисления и учет амортизации нематериальных активов. Инвентаризация нематериальных активов.

Тема 9. Учет производственных запасов

Производственные запасы, их состав и общие принципы оценки в бухгалтерском учете.

Материалы, их классификация. Формирование фактической себестоимости материалов, поступивших на склад. Документальное оформление и учет поступления материалов. Организация складского (аналитического) учета материалов.

Документальное оформление и учет отпуска материалов со склада. Методы оценки материалов при отпуске их в производство.

Особенности оценки материалов при отражении их в бухгалтерской отчетности. Учет резерва под снижение стоимости материалов.

Тема 10. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

Принципы учета расчетов с персоналом по оплате труда и социальному страхованию, и обеспечению. Формы и системы оплаты труда. Учет численности работников и отработанного времени.

Понятие и состав фонда заработной платы и выплат социального характера. Порядок расчета заработной платы, доплат, оплаты отпусков, пособия по

временной нетрудоспособности, гарантий, компенсаций и выплат социального характера.

Документальное оформление, синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда. Виды удержаний из заработной платы и их учет. Учет расчетов с Фондом социальной защиты населения и бюджетом по налогам и сборам по отчислениям от фонда заработной платы.

Тема 11. Учет затрат и калькулирование себестоимости, продукции, работ, услуг

Классификация затрат на производство продукции и принципы организации их учета. Основные признаки классификации и соответствующие им виды затрат. Калькулирование и калькуляция себестоимости продукции: этапы калькулирования; основные элементы процесса исчисления себестоимости продукции; принципы калькулирования. Объекты учета затрат и объекты калькулирования, калькуляционные единицы. Методы учета затрат, методы калькулирования и технические приемы расчета себестоимости единицы продукции.

Учет материальных затрат и порядок включения их в себестоимость продукции. Контроль использования материалов в производстве: предварительный и последующий. Учет отходов производства: возвратные и безвозвратные отходы; оценка возвратных отходов.

Учет и контроль трудовых затрат. Состав, характеристика и учет затрат на оплату труда. Распределение трудовых затрат между объектами учета затрат. Методы контроля трудовых затрат.

Учет расходов на освоение и подготовку производства. Состав, характеристика и учет расходов на подготовку и освоение производства.

Состав, учет и распределение общепроизводственных затрат.

Учет непроизводительных расходов и потерь. Учет брака в производстве и затраты по его исправлению. Основные источники возмещения затрат и определение потерь от брака. Учет потерь от простоев.

Особенности учета затрат вспомогательных производств. Роль и классификация вспомогательных производств. Учет и распределение затрат вспомогательных производств.

Оценка и учет незавершенного производства. Понятие и состав незавершенного производства. Оперативный учет незавершенного производства и его виды. Инвентаризация и бухгалтерский учет незавершенного производства. Основные способы оценки незавершенного производства.

Обобщение затрат на производство. Аналитический и синтетический учет затрат на производство. Сводный учет затрат на производство. Варианты сводного учета затрат на производство.

Тема 12. Учет готовой продукции, товаров и их реализации

Готовая продукция, ее состав и оценка. Документальное оформление выпуска из производства готовой продукции. Учет готовой продукции на складе и в бухгалтерии. Документальное оформление и учет движения товаров в оптовой и розничной торговле. Особенности учета реализации товаров в комиссионной

торговле, в кредит и по пластиковым картам. Учет тары в торговле. Документальное оформление и учет отгрузки и реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг). Методика определения фактической себестоимости реализованной продукции. Расходы на реализацию, их состав и порядок учета. Методика включения в себестоимость реализованной продукции расходов на реализацию. Особенности учета издержек обращения в торговле. Расходы на управление (общехозяйственные затраты), их состав и порядок учета. Методика включения в себестоимость реализованной продукции. Учет расчетов с бюджетом по налогам, уплачиваем из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг). Порядок формирования и отражения на счетах бухгалтерского учета финансового результата от реализации.

Тема 13. Учет доходов и расходов

Классификация доходов и расходов. Условия признания доходов и расходов в финансовом учете и отчетности. Состав и учет доходов по текущей деятельности организации. Состав и учет доходов и расходов по инвестиционной деятельности. Состав и учет доходов и расходов по финансовой деятельности. Учет доходов будущих периодов. Учет расходов будущих периодов. Учет отложенных налоговых активов и обязательств. Учет финансового результата отчетного года.

Тема 14. Учет собственного капитала

Концепция собственного капитала и его объекты учета. Порядок формирования и учет уставного капитала. Порядок формирования и учет добавочного капитала. Учет резервного капитала. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Реформация бухгалтерского баланса.

Тема 15. Бухгалтерская отчетность

Значение бухгалтерской отчетности в управлении деятельностью организации. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности. Виды, состав и содержание бухгалтерской отчетности. Порядок составления и представления бухгалтерской отчетности. Международные стандарты финансовой отчетности.

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКАЯ КАРТА УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ

Специализация 1-25 01 07 21

«Экономика и правовое обеспечение хозяйственной деятельности»

очная форма получения высшего образования

| Номер раздела, темы | Название раздела, темы | Количество аудиторных часов | |
|-------------------------|---|-----------------------------|----------------------|
| | | Лекции | Практические занятия |
| 5 семестр | | | |
| 1. | Тема 1. Сущность учета и его роль в системе управления организацией | 2 | - |
| 2. | Тема 2. Предмет и метод бухгалтерского учета | 4 | 2 |
| 3. | Тема 3. Бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета | 4 | 2 |
| 4. | Тема 4. Счета бухгалтерского учета и двойная запись | 4 | 2 |
| 5. | Тема 5. Стоимостное измерение и методические основы учета хозяйственных процессов | 2 | 2 |
| 6. | Тема 6. Документация, инвентаризация, регистры и формы бухгалтерского учета | 2 | 2 |
| 7. | Тема 7. Учет денежных средств и расчетов | 4 | 2 |
| 8. | Тема 8. Учет долгосрочных активов | 6 | 2 |
| 9. | Тема 9. Учет производственных запасов | 6 | 2 |
| Итого за семестр | | 34 | 16 |
| 6 семестр | | | |
| 10. | Тема 10. Учет расчетов с персоналом по оплате труда | 8 | 4 |
| 11. | Тема 11. Учет затрат и калькулирование себестоимости, продукции, работ, услуг | 8 | 4 |
| 12. | Тема 12. Учет реализации продукции (товаров, работ и услуг) и их реализации | 8 | 2 |
| 13. | Тема 13. Учет доходов, расходов и финансовых результатов деятельности | 4 | 2 |
| 14. | Тема 14. Учет собственного капитала | 2 | 2 |
| 15. | Тема 15. Бухгалтерская отчетность организации | 4 | 2 |
| Итого за семестр | | 34 | 16 |
| ВСЕГО | | 68 | 32 |
| Всего аудиторных часов | | 102 | |

заочная форма получения высшего образования

| Номер раздела, темы | Название раздела, темы | Количество аудиторных часов | |
|-------------------------------|--|-----------------------------|----------------------|
| | | Лекции | Практические занятия |
| 7 семестр | | | |
| 1 | Тема 1. Сущность, предмет и метод учета и его роль в системе управления организацией | 1 | - |
| 2 | Тема 2. Бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета | 2 | 2 |
| 3 | Тема 3. Счета бухгалтерского учета и двойная запись | 1 | - |
| 4 | Тема 4. Стоимостное измерение и методические основы учета хозяйственных процессов | 1 | - |
| 5 | Тема 5. Документация, инвентаризация, регистры и формы бухгалтерского учета | 1 | - |
| 6 | Тема 6. Учет долгосрочных активов | 2 | 2 |
| Итого за семестр | | 8 | 4 |
| 8 семестр | | | |
| 7 | Тема 6. Учет расчетов с персоналом по оплате труда | 2 | 1 |
| 8 | Тема 8. Учет производственных запасов | 1 | - |
| 9 | Тема 9. Учет затрат и калькулирование себестоимости, продукции, работ, услуг | 2 | 1 |
| 10 | Тема 10. Учет готовой продукции, товаров и их реализации | 1 | - |
| 11 | Тема 11. Учет доходов и расходов | 1 | 1 |
| 12 | Тема 12. Бухгалтерская отчетность | 1 | 1 |
| Итого за семестр | | 8 | 4 |
| Всего аудиторных часов | | 102 | |

Специализация 1-25 01 07 30 «Финансовое обеспечение и экономика боевой и хозяйственной деятельности войск»

очная форма получения высшего образования

| Номер раздела, темы | Название раздела, темы | Количество аудиторных часов | |
|---------------------|---|-----------------------------|-----------|
| | | Лекции | |
| | 5 семестр | | |
| 1. | Тема 1. Сущность учета и его роль в системе управления организацией | 2 | - |
| 2. | Тема 2. Предмет и метод бухгалтерского учета | 4 | 2 |
| 3. | Тема 3. Бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета | 4 | 2 |
| 4. | Тема 4. Счета бухгалтерского учета и двойная запись | 4 | 2 |
| 5. | Тема 5. Стоимостное измерение и методические основы учета хозяйственных процессов | 2 | 2 |
| 6. | Тема 6. Документация, инвентаризация, регистры и формы бухгалтерского учета | 2 | 2 |
| 7. | Тема 7. Учет денежных средств и расчетов | 4 | 2 |
| 8. | Тема 8. Учет долгосрочных активов | 6 | 2 |
| 9. | Тема 9. Учет производственных запасов | 6 | 2 |
| 10. | Тема 10. Учет расчетов с персоналом по оплате труда | 8 | 4 |
| 11. | Тема 11. Учет затрат и калькулирование себестоимости, продукции, работ, услуг | 8 | 4 |
| 12. | Тема 12. Учет реализации продукции (товаров, работ и услуг) и их реализации | 8 | 2 |
| 13. | Тема 13. Учет доходов, расходов и финансовых результатов деятельности | 4 | 2 |
| 14. | Тема 14. Учет собственного капитала | 2 | 2 |
| 15. | Тема 15. Бухгалтерская отчетность организации | 4 | 2 |
| | Итого за семестр | 68 | 32 |
| | ВСЕГО | 68 | 32 |
| | Всего аудиторных часов | 102 | |

ИНФОРМАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ

Список литературы

Нормативные, правовые акты и инструктивные материалы

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь №57-3 от 12.07.2013 г.
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 50 от 29.06.2011 г.
3. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2014 №46 «Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность».
4. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 №80 «Об утверждении национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменение в учетных оценках, ошибки»».
5. Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, Национального статистического комитета Республики Беларусь от 9 января 2019 г. № 4/1/1/1 «Об установлении формы книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и порядке ее заполнения».
6. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 102 от 30.09.2011 г.
7. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 26 от 30.04.2012 г.
8. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 25 от 30.04.2012 г.
9. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь №37/18/6 от 27.02.2009 г.
10. Постановление правления Национального банка Республики Беларусь от 19 марта 2019 г. №117 «Об утверждении Инструкции о порядках ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами»
11. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 133 от 12.11.2010 г.
12. Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости: постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 25 от 30.04.2012 г.
13. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 180 от 30 ноября 2007 г.

14. Инструкция о порядке расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования: постановление Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства экономики Республики Беларусь от 27.12.2011 г. № 140/206:

15. Об определении критериев оценки платежеспособности субъектов хозяйствования: постановление Совета министров Республики Беларусь № 1672 от 12.12.2011 г.

Основная литература

1. Панков, Д.А. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / М.И. Кутер [и др.] ; под общ. ред. проф. М.И. Куттера – Минск : Новое знание, 2016. – 679 с.

2. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева. – Минск: Вышэйшая школа, 2016. – 319 с.

3. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность: теория, документы, корреспонденция счетов, регистры, бухгалтерская и статистическая отчетность: практическое пособие / Н.И. Ладутько [и др.]; под общ. ред. Н.И. Ладутько. – Минск: Альфа-книга, 2016. – 944 с.

4. Бухгалтерский учет и аудит : учеб. пособие / Л. В. Глотова [и др.]. — Минск : БГЭУ, 2018. — 380 с.

5. Теоретические основы бухгалтерского учета : учеб. пособие / П. Я. Папковская. — Минск : БГЭУ, 2018. — 251 с.

6. Бухгалтерский учет : учеб.-метод. пособие / Т. С. Яцковская. — Минск : БГЭУ, 2018. — 189 с.

7. Бухгалтерская финансовая отчетность : практикум / А. Н. Соболевская, В. С. Анищенко, Н. М. Исаенко ; под ред. А. Н. Соболевской. — Минск : БГЭУ, 2018. — 145 с.

8. Бухгалтерский учет : практикум / Л. В. Глотова, Н. М. Дорошкевич, О. Ф. Мигун [и др.]. — Минск : БГЭУ, 2016. — 154 с.

9. Бухгалтерский финансовый учет в организациях сферы товарного обращения : учеб. пособие / В. Б. Гурко [и др.] ; под ред. В. Б. Гурко. — Минск : БГЭУ, 2018. — 395 с.

Дополнительная литература

1. Финансовая отчетность банка : учеб. пособие / Е. В. Быковская [и др.] ; под ред. Е. В. Быковской. — Минск : БГЭУ, 2018. — 367 с.

2. Бухгалтерский финансовый учет в организациях транспорта. Практикум : учеб. пособие / П. Я. Папковская [и др.] ; под ред. П. Я. Папковской. — Минск : БГЭУ, 2018. — 253 с.

3. Практический аудит: учеб. пособие / В.Н. Лемеш и др. – Минск: Амалфея, 2018. – 384 с.

4. Контроль и аудит: учеб. пособие / В.Н. Лемеш. – Минск: Амалфея, 2018. – 332 с.
5. Архив с нуля: ведем и передаем дела на хранение правильно / Г.А. Кудрякова. – Минск: Регистр, 2018. – 200 с.
6. Финансы: учеб. пособие в 2 частях. Часть 2-я / Т.И. Василевская и др. – Минск: БГЭУ, 2017. – 363 с.
7. Банковский аудит : учеб. пособие / Л. С. Ефремова, [и др.]; под ред. Л. С. Ефремовой. — Минск : БГЭУ, 2015. — 327 с.