БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Конспект лекций

Витебский государственный технологический университет

Витебск
2016

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Учреждение образования
«Витебский государственный технологический университет»

Витебский государственный технологический университет

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Конспект лекций

для студентов специальности
1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Витебск
2016

УДК 657.22:339.37
ББК 65.052
Б 90

Рецензенты :

зам. начальника центра бухгалтерского учета и финансов УО «ВГТУ» Дулебо Е.Ю.;

старший преподаватель кафедры экономики УО ВГТУ» Коваленко Ж.А.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом УО «ВГТУ», протокол № 9 от 30 ноября 2015.

Б 90 Бугаев, А. В. Бухгалтерский финансовый учет : конспект лекций / А. В. Бугаев [и др.] – Витебск : УО «ВГТУ», 2015. – 318 с.

ISBN 978-985-481-436-0

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

УДК 657.22:339.37
ББК 65.052

ISBN 978-985-481-436-0

© УО «ВГТУ», 2016

Витебский государственный технологический университет

СОДЕРЖАНИЕ

1 Основы современного бухгалтерского финансового учета 8
1.1 Методологические основы бухгалтерского финансового учета 8
1.2 Объекты бухгалтерского финансового учета 12
1.3 Принципы бухгалтерского финансового учета 19
2 Учет вложений в долгосрочное имущество (активы) 27
2.1 Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций 27
2.2 Организация учета долгосрочных инвестиций 28
2.3 Учет затрат по строительству объектов 30
2.4 Учет приобретения основных средств 32
2.5 Учет затрат по модернизации и техническому перевооружению объектов 33
2.6 Учет источников финансирования долгосрочных инвестиций 34
3 Учет основных средств 35
3.1 Понятие, классификация и оценка основных средств 35
3.2 Учет наличия и движения основных средств. Документальное оформление движения основных средств 43
3.3 Учет амортизации основных средств 47
3.4 Учет ремонта основных средств 52
3.5 Особенности учета арендованных основных средств 53
3.6 Учет лизинговых операций 55
3.7 Учет доходных вложений в материальные ценности 57
3.8 Учет долгосрочных активов, предназначенных для реализации 61
3.9 Инвентаризация основных средств 64
3.10 Налоги по хозяйственным операциям движения основных средств 65
4 Учет нематериальных активов 66
4.1 Понятие, классификация и оценка нематериальных активов 66
4.2 Учет поступления и создания нематериальных активов. Документальное оформление движения нематериальных активов 71
4.3 Бухгалтерский учет изменений первоначальной стоимости нематериальных активов 73
4.4 Учет амортизации нематериальных активов 78
4.5 Учет выбытия нематериальных активов 82
4.6 Бухгалтерский учет затрат на выполнение НИОКТР и результатов НТД 84
4.7 Бухгалтерский учет хозяйственных операций, связанных с предоставлением или получением в пользование нематериальных активов 89
5 Учет производственных запасов 90
5.1 Запасы, их классификация, оценка, задачи учета 90
5.2 Документальное оформление поступления и расходов производственных запасов 98

Витебский государственный технологический университет

5.3 Учет запасов на складах и в бухгалтерии 103
5.4 Синтетический учет материалов 106
5.5 Особенности учета хозяйственного инвентаря (предметов) 107
5.6 Учет и инвентаризация незавершенного производства 109
5.7 Учет готовой продукции 111
5.8 Учет товаров 113
6 Учет денежных средств 115
6.1 Учет кассовых операций и денежных документов 115
6.2 Безналичные формы расчетов 125
6.3 Учет операций по текущим (расчетным) счетам и другим счетам в банке 133
6.4 Учет переводов в пути 138
7 Учет финансовых вложений 139
7.1 Понятие, классификация и оценка финансовых вложений. Изменения оценки отдельных видов вложений 139
7.2 Учет вкладов в уставные фонды других организаций 149
7.3 Учет финансовых вложений в акции 151
7.4 Учет долговых ценных бумаг 152
7.5 Учет финансовых вложений в займы 153
7.6 Учет финансовых векселей 154
7.7 Учет опционов и фьючерсных контрактов 155
7.8 Инвентаризация финансовых вложений 157
8 Учет имущества и обязательств в иностранной валюте 158
8.1 Оценка имущества и обязательств организаций в иностранной валюте 158
8.2 Учет курсовой разницы 159
8.3 Учет приобретения и продажи имущества за иностранную валюту 160
8.4 Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте и операций по валютному счету 164
8.5 Учет операций по обязательной продаже валютной выручки 173
8.6 Учет операций по покупке иностранной валюты посредством уполномоченных банков 176
9 Учет труда и его оплаты 182
9.1 Виды, формы и системы оплаты труда, порядок ее начисления 182
9.2 Состав фонда заработной платы и выплат социального характера 186
9.3 Документы по учету личного состава, труда и его оплаты 187
9.4 Документальное оформление работ и выплата по договорам гражданско-правового характера 191
9.5 Состав затрат на оплату труда, включаемых в расходы организации 192
9.6 Синтетический учет расчетов по оплате труда 192

Витебский государственный технологический университет

9.7 Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению и других налогов на заработную плату 194
9.8 Учет удержаний из заработной платы 195
10 Учет расчетов 197
10.1 Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковой давности 197
10.2 Учет расчетов с покупателями и заказчиками 200
10.3 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками 202
10.4 Учет резервов по сомнительным долгам 203
10.5 Учет расчетов с использованием векселей 206
10.6 Учет расчетов по посредническим операциям 208
10.7 Учет продажи продукции при товарообменных (бартерных) сделках 210
10.8 Учет уступки права требования 210
10.9 Учет авансов выданных и полученных 211
10.10 Учет кредитов и займов 211
10.11 Учет подотчетных сумм 216
10.12 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям 218
10.13 Учет расчетов с учредителями 220
10.14 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами 221
10.15 Учет внутрихозяйственных расчетов 225
10.16 Учет операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом 227
10.17 Учет расчетов с дочерними и зависимыми организациями (внутригрупповых расчетов) 230
10.18 Учет расчетов по налогам 231
11 Учет собственного капитала 237
11.1 Учет уставного капитала 237
11.2 Учет уставного капитала акционерного общества 240
11.3 Особенности учета капитала и прибыли (убытка) в товариществах и кооперативах 242
11.4 Учет резервного капитала 244
11.5 Учет добавочного капитала 246
11.6 Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убытка 248
11.7 Учет целевого финансирования 249
12 Учет расходов организации 251
12.1 Учет расходов организации. Задачи учета расходов 251
12.2 Основные принципы организации учета затрат на производство и расчет себестоимости продукции 255
12.3 Понятие расходов организации и определение их величины 257
12.4 Признание (учет) расходов организации 259
12.5 Классификация расходов организации по текущей деятельности (операционная деятельность) 260
12.6 Учет расходов по элементам затрат 261

Витебский государственный технологический университет

12.7 Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции 263
12.8 Учет затрат на оплату труда 266
12.9 Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов и платежей 267
12.10 Учет расходов по обслуживанию производства и управлению 268
12.11 Учет потерь от брака 268
12.12 Учет потерь от простоев и прочих производственных расходов 270
12.13 Учет затрат на производство и расчет себестоимости работ и услуг вспомогательных производств 271
12.14 Учет расходов на реализацию 271
12.15 Сводный учет затрат на производство 272
12.16 Учет затрат на содержание объектов непроизводственной сферы 274
12.17 Учет расходов по инвестиционной и финансовой деятельности 275
12.18 Состав затрат, включаемых в расходы организации, учитываемых при налогообложении прибыли 277
13 Учет доходов организации 284
13.1 Классификация доходов организации 284
13.2 Учет доходов по текущей деятельности. Реализованная продукция и ее оценка 288
13.3 Учет доходов по текущей деятельности. Учет продажи товаров 294
13.4 Особенности учета доходов от инвестиционной и финансовой деятельности 296
14 Учет финансовых результатов 296
14.1 Понятие и классификация доходов организации 296
14.2 Структура и порядок формирования финансового результата 298
14.3 Учет финансовых результатов от продажи продукции (работ, услуг) 299
14.4 Учет доходов и убытков по инвестиционной и финансовой деятельности 301
14.5 Учет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств 303
14.6 Учет недостач и потерь от порчи ценностей 308
14.7 Учет резервов предстоящих расходов 309
14.8 Учет расходов будущих периодов 310
14.9 Учет доходов будущих периодов 311
14.10 Учет прибылей и убытков 311

Витебский государственный технологический университет

15 Прочие объекты финансового учета 312
15.1 Учет арендованных основных средств 312
15.2 Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку и на комиссию 313
15.3 Учет оборудования для монтажа 314
15.4 Учет бланков ценных бумаг и бланков строгой отчетности 314
15.5 Учет и сроки списания в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов 315
15.6 Учет доверительных операций 315
15.7 Учет потерь стоимости основных средств, недвижимого имущества, находящегося в совместном домовладении и именных приватизационных чеков 316
Литература 317

Витебский государственный технологический университет

1 ОСНОВЫ СОВРЕМЕННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

1.1 Методологические основы бухгалтерского финансового учета

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

1) предназначен для создания потока информации о следующих объектах бухгалтерского учета: активах, обязательствах, собственном капитале, доходах, расходах организации;

2) непрерывен во времени;

3) применяет стоимостной измеритель для оценки объектов бухгалтерского учета;

4) использует следующий инструментарий для выполнения своей цели: документирование, инвентаризацию, учетную оценку, двойную запись на счетах бухгалтерского учета, обобщение в отчетности.

Стандарты IFRS не дают определение бухгалтерского учета.

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

Если обобщить всевозможные подходы к определению термина бухгалтерский учет, существующих в англоязычной литературе, то **бухгалтерский учет** – это система теоретических знаний и технических методов, которые используются для измерения, регистрации и представления финансовой информации об экономическом субъекте (субъекте хозяйствования). Экономический субъект, как вообще полагают, является отдельным предприятием. Информация потенциально

Витебский государственный технологический университет

предоставляется множеству различных типов заинтересованных сторон. Они включают управляющих делами, владельцев, кредиторов, правительственные структуры, финансовых аналитиков и даже служащих. Так или иначе, эти пользователи бухгалтерской информации имеют свои собственные интересы в юридическом лице. Управляющие делами нуждаются в бухгалтерской информации, чтобы принять достойные их ранга и статуса управленческие решения. Инвесторы лелеют надежду на прибыль, которая может, в конечном счете, привести к некоторым поступлениям от их бизнеса (например, в виде «дивидендов»).

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

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

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

Финансовые отчеты, подготовленные по IFRS, являются основным ориентиром для компаний экономически развитых стран и Евросоюза. Это означает, что они не подготовлены специально для

Витебский государственный технологический университет

владельцев, или кредиторов, или никакой другой специфической пользовательской группы. Наоборот, они предназначены, чтобы быть одинаково полезными для всех пользовательских групп. Так сделано для того, чтобы подчеркнуть нейтральность и непредвзятость финансовых отчетов.

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

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

В основе современного бухгалтерского финансового учета лежит модель Лука Пачиоли, имеющую более чем 500-летнюю историю. Лука Пачиоли (Luca Pacioli), монах эпохи Возрождения, описал и развил бухгалтерскую модель для того, чтобы на ее основе можно было бы определить успех или неудачу предприятий торговли. Основы его модели продолжает служить и современному деловому миру так хорошо, что являются краеугольным камнем даже для самых сложных компьютеризированных бухгалтерских систем. В основе модели лежит идея, что юридическое лицо может быть описано как имущественный комплекс, 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»

Витебский государственный технологический университет

кредиторам и долги «своим» кредиторам, или собственникам). Такой подход дает начало основному бухгалтерскому уравнению и основанной на нем сбалансированности дебета и кредита:

Имущество = обязательства + долги собственникам
(Assets = liabilities + owners' equity).

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

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

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

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

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

доходы - расходы = прибыль (revenues - expenses = income)

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

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

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

Витебский государственный технологический университет

1.2 Объекты бухгалтерского финансового учета

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

Следует обратить внимание на несколько иное определение имущества в соответствии с CON 6 US GAAP. Согласно CON 6, имущество представляет собой вероятные будущие экономические выгоды, полученные или контролируемые конкретным предприятием как результат прошлых событий или операций (Assets. Probable future economic benefits obtained or controlled by a particular enterprise as a result of past transactions or events (CON 6)). Но согласитесь, определения имущества в Законе, Framework и US GAAP имеют общее происхождение.

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

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

Признание элемента отчетности − это установление возможности отражения его в учете в качестве относящегося к определенной группе объектов учета. Так, идентифицируя приобретаемое организацией имущество как товары, то есть, устанавливая, что данное имущество отвечает характеристикам инвентаря как объекта учета, мы осуществляем процесс признания приобретенных ценностей в качестве

Витебский государственный технологический университет

товаров для целей составления отчетности организации. Framework МСФО содержит общее определение понятия «признание», в соответствии с которым − это процесс включения в бухгалтерскую отчетность объекта, который отвечает определению элемента отчетности и удовлетворяет одновременно следующим критериям признания:

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

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

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

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

Согласно Закону РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» (статья 1), обязательства – задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации. **IFRS Framework** определяют обязательства как «имеющуюся обязанность предприятия, возникшую из прошлых событий, исполнение которой приведет к оттоку из предприятия ресурсов, содержащих экономические выгоды». (A liability is a present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits (**IFRS Framework** 4.4(b)).

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

Витебский государственный технологический университет

1. Обязательство требует, чтобы предприятие урегулировало текущую обязанность по вероятной будущей передаче актива по требованию, связанному с определенным событием, или с определенной датой (A liability requires that the enterprise settle a present obligation by the probable future transfer of an asset on demand, when a specified event occurs, or at a particular date).

2. Обязательства не избежать. (The obligation cannot be avoided).

3. Событие, которое обязывает предприятие, уже произошло (The event that obligates the enterprise has occurred).

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

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

В белорусском бухгалтерском учете доходы и расходы признаются в соответствии с определенными принципами, предусмотрены действующими законодательными актами Республики Беларусь. Рассмотрим трактовку терминов доходы и расходы организации согласно белорусскому законодательству. Целью предпринимательской деятельности является получение прибыли и распределение этой прибыли между собственниками (прибыль является разницей между доходами и расходами организации, согласно подходам белорусского законодательства). В организации данная цель реализуется посредством хозяйственной деятельности, представляющей собой, согласно статье 2 Закона РБ «О бухгалтерском учете», совокупность хозяйственных операций, совершаемых организацией.

Витебский государственный технологический университет

Хозяйственная операция – действие или событие, вызывающие изменения в объеме, составе, размещении и использовании активов и (или) пассивов организации.

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

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

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

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

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

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

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

доходы по финансовой деятельности (финансовая деятельность −

Витебский государственный технологический университет

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

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

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

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

− валовая прибыль (доход) от реализации – чистая выручка от реализации за вычетом производственных расходов на реализованную продукцию. Этот показатель позволяет анализировать эффективность производственной деятельности предприятия;

− прибыль (доход (убыток) от текущей деятельности – валовая прибыль (доход) от реализации за вычетом расходов по управлению и

Витебский государственный технологический университет

расходов по сбыту. Этот показатель отражает влияние расходов по управлению и сбыту на финансовый результат от реализации;

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

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

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

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

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

Зарабатывая доходы, предприятие несет определенные расходы.

Расходы − уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками) (статья 1 Закона и Инструкция № 102). Законодатель в очередной раз вводит понятие расходов, не дав

Витебский государственный технологический университет

соответствующего концептуального обоснования, а просто позаимствовав элементы различных учетных концепций, систем и теорий у других авторов и государств.

Расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

расходы по текущей деятельности;

расходы по инвестиционной деятельности;

расходы по финансовой деятельности;

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

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

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

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

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

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

Витебский государственный технологический университет

1.3 Принципы бухгалтерского финансового учета и отчетности

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

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

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

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

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

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

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

Витебский государственный технологический университет

экономического содержания.

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

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

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

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

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

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

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

Учет по методу начисления (п.22). С тем, чтобы выполнить поставленные задачи, финансовая отчетность составляется по методу начисления. Согласно этому методу результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Финансовая отчетность, составленная по методу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, но также и об обязательствах заплатить деньги в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем. Таким образом, они обеспечивают информацию о прошлых операциях и прочих событиях, которая чрезвычайно важна для пользователей при принятии экономических решений. IFRS (IAS) 1 устанавливает, что организация должна составлять финансовую отчетность, за исключением отчета о движении денежных средств, с использованием метода начислений. Метод начислений предполагает, что объекты в отчетности отражаются в качестве активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (элементов финансовой отчетности), если они отвечают определениям (и критериям признания) указанных элементов, которые сформулированы в Framework.

Непрерывность деятельности (п.23). Финансовая отчетность обычно составляется на основе допущения, что компания действует и

Витебский государственный технологический университет

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

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

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

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

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

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

Понятность (п.25). Основным качеством информации,

Витебский государственный технологический университет

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

Уместность (п.26-28). Чтобы быть полезной, информация должна быть уместной для пользователей, принимающих решения. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать, или исправлять их прошлые оценки. Прогнозная и подтверждающая функции информации взаимосвязаны. Например, информация о современном уровне и структуре имеющихся активов представляет ценность для пользователей, когда они стараются предсказать способность компании воспользоваться благоприятными возможностями и правильно отреагировать на неблагоприятную ситуацию. Эта же информация играет подтверждающую роль в отношении прошлых прогнозов, например, касающихся возможной структурной организации компании, или результата запланированных операций. Информация о финансовом положении и результатах деятельности в прошедших периодах часто используется для прогнозирования будущего финансового положения и результатов деятельности, а также других аспектов, непосредственно интересующих пользователей. К ним относятся выплаты дивидендов и заработной платы, изменение цен на ценные бумаги и способность компании в срок выполнять свои обязательства. Для того, чтобы иметь прогнозирующую ценность, информация не должна иметь форму явно выраженного прогноза. Однако способность прогнозировать на основании финансовой отчетности усиливается манерой представления информации об операциях и событиях прошлых периодов. Например, прогнозный потенциал отчета о прибылях и убытках повышается, если нестандартные, необычные и редко встречающиеся статьи доходов или расходов раскрываются отдельно.

Существенность (п.29-30). На уместность информации серьезное влияние оказывает ее характер и существенность. В некоторых случаях одного характера информации достаточно для того, чтобы определить ее уместность. Например, сообщение о новом сегменте может повлиять на оценку рисков и возможностей, имеющихся у компании, независимо от существенности результатов, достигнутых новым сегментом в отчетном периоде. В других случаях важное значение имеет как характер, так и существенность, например, размеры имеющихся

Витебский государственный технологический университет

основных видов запасов, соответствующих данной компании. Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера объекта или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях пропуска или искажения. Таким образом, существенность, скорее, показывает порог или точку отсчета, и не является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной.

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

Правдивое представление (п.33-34). Для того, чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции и прочие события, которые она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять. Таким образом, например, баланс должен правдиво отражать операции и другие события, результатом которых на отчетную дату стали активы, обязательства и капитал компании, отвечающие критериям признания. Большая часть финансовой информации подвержена некоторому риску быть не настолько правдивой, как предполагается. Это не результат искажения, а скорее внутренне присущие трудности либо в идентификации операций и других событий для измерения, или в выборе и применении методов измерения и представления, которые могут передавать сообщения, соответствующие этим операциям и событиям. В определенных случаях величина финансового воздействия объектов могла бы быть настолько неопределенной, что компания в целом не признавала бы ее в финансовой отчетности. Например, хотя большинство компаний с течением времени создают свою деловую репутацию, обычно ее очень трудно измерить с достаточной степенью надежности. В других случаях, однако, может быть уместным признать статьи и раскрыть риск возникновения ошибки, связанный с их признанием и измерением.

Преобладание сущности над формой (п.35). Если информация

Витебский государственный технологический университет

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

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

Осмотрительность (п.37). Составители финансовой отчетности, однако, в действительности вынуждены бороться с неопределенностями, неизбежно окружающими многие события и обстоятельства, такие как получение сомнительных долгов, вероятный срок службы машин и оборудования, и количество возможных гарантийных требований. Такие неопределенности признаются с помощью раскрытия их характера и степени, и соблюдения принципа осмотрительности при подготовке финансовой отчетности. Осмотрительность − это введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений, необходимых в производстве расчетов, требуемых в условиях неопределенности так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы − занижены. Однако соблюдение принципа осмотрительности не позволяет, к примеру, создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы, сознательно занижать активы или доходы, или преднамеренно завышать обязательства или расходы. Ведь в подобном случае финансовая отчетность не была бы нейтральной, и, следовательно, утратила бы качество надежности.

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

Сопоставимость (п.39-42). Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за разные периоды для того, чтобы определять тенденции в ее финансовом

Витебский государственный технологический университет

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

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

Баланс между выгодами и затратами. Соотношение между

Витебский государственный технологический университет

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

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

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

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

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

Вторичные качества. ***Сравнимость (Comparability)*** − даже при том, что различные компании могут использовать различные

Витебский государственный технологический университет

бухгалтерские методы, все равно существует существенное основание для действительного сравнения. ***Последовательность (Consistency)*** − отклонения в измеренных результатах различных периодов должны быть результатом отклонений в основной работе (а не бухгалтерскими причудами).

2 УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В ДОЛГОСРОЧНОЕ ИМУЩЕСТВО (АКТИВЫ)

2.1 Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций

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

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

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

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

— получением земельных участков в аренду или во временное пользование и объектов природопользования;

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

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

В балансе долгосрочные инвестиции показываются по статье

Витебский государственный технологический университет

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

Под *застройщиками* принято понимать инвестора или лицо, уполномоченное инвестором, выполняющее функции по реализации инвестиционного проекта до заключения договора строительного подряда либо осуществляющее реализацию инвестиционного проекта собственными силами.

Под *инвестором* понимается лицо (юридические и физические лица, государство в лице уполномоченных органов и его административно-территориальные единицы в лице уполномоченных органов), осуществляющее инвестиционную деятельность.

Под *инвестиционной деятельностью* понимаются действия юридического лица, или (и) физического лица, или (и) государства (административно-территориальной единицы государства) по вложению инвестиций в производство продукции (работ, услуг) или иному использованию для получения прибыли (дохода) и (или) достижения иного значимого результата.

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

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

2.2 Организация учета долгосрочных инвестиций

Основными целями учета долгосрочных инвестиций являются:

— своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;

— обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;

— правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств и нематериальных активов;

— осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

— Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

— в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;

Витебский государственный технологический университет

— по приобретенным отдельным объектам основных средств и нематериальным активам.

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

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

08-1 «Приобретение и создание основных средств»;

08-2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости»;

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

08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов»;

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

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

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

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

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

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

По дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость основных средств, нематериальных активов и других соответствующих активов. Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных и других активов, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в

Витебский государственный технологический университет

материальные активы», 04 «Нематериальные активы» и др.

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

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

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

2.3 Учет затрат по строительству объектов

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

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

а) на строительные работы;

б) на работы по монтажу оборудования;

в) на приобретение оборудования, сданного в монтаж;

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

д) на прочие капитальные затраты;

е) на затраты, не увеличивающие стоимость основных средств.

Учет затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования.

Порядок учета затрат по данным работам зависит от способа их производства — подрядного или хозяйственного. При ***подрядном*** способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика-заказчика на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций. При ***хозяйственном*** способе производства указанных работ учет затрат ведется застройщиком также на счете 08 «Вложения в долгосрочные

Витебский государственный технологический университет

активы». При этом на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражают фактически произведенные застройщиком затраты.

Учет затрат на приобретение оборудования, сданного в монтаж.

В случае приобретения оборудования для строительства непосредственно заказчиком при осуществлении строительных работ подрядным способом, а также при строительстве хозяйственным способом учет приобретения, монтажа и ввода в эксплуатацию оборудования осуществляет застройщик (заказчик).

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

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

07-1 «Оборудование к установке на складе»;

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

07-3 «Строительные материалы».

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

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

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

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

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

Витебский государственный технологический университет

При осуществлении строительно-монтажных работ хозяйственным способом переданное в монтаж оборудование списывают с кредита счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» в дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

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

Учет прочих капитальных затрат.

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

2.4 Учет приобретения основных средств

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

Инвентарная стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей.

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

Витебский государственный технологический университет

2.5 Учет затрат по модернизации и техническому перевооружению объектов

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

Модернизация (зданий, сооружений, инженерных и транспортных коммуникаций) – совокупность работ и мероприятий, связанных с повышением потребительских качеств зданий, сооружений, коммуникаций, их частей и (или) элементов, с приведением эксплуатационных показателей к уровню современных требований в существующих габаритах (устройство встроенных помещений для лестничных клеток, лифтов, мусоропроводов; выполнение балконов, лоджий; замена отдельных видов несущих конструкций (стен, лестниц, перекрытий, покрытий); улучшение архитектурной выразительности зданий; переустройство крыш, утепление и шумоизоляция зданий; оснащение недостающими видами инженерного оборудования или повышение его уровня; переустройство наружных сетей (кроме магистральных).

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

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

Реставрация объекта (реставрационно-восстановительные работы) – совокупность работ, в том числе строительно-монтажных,

Витебский государственный технологический университет

пусконаладочных, и мероприятий по воссозданию нарушенного первоначального облика недвижимых материальных историко-культурных ценностей, включая здания, сооружения, их комплексы, части, выполняемых на основе специальных исследований их исторической достоверности и архитектурно-художественной ценности, а также научно-проектной документации.

Затраты на проведение модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки, технического диагностирования и соответствующего освидетельствования, иных работ капитального характера не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), а относятся на увеличение первоначальной (переоцененной) стоимости объектов основных средств после окончания работ.

Работы по реконструкции, модернизации и техническому перевооружению объектов могут осуществляться подрядным или хозяйственным способом. Затраты по указанным работам учитываются так же, как и по обычным капитальным вложениям.

Приемка законченных работ по модернизации, реконструкции, дооборудованию, достройке оформляется: при выполнении работ подрядным способом на основании *актов выполненных работ*; при проведении работ собственными силами − *актов о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств*.

2.6 Учет источников финансирования долгосрочных инвестиций

Источниками финансирования долгосрочных инвестиций может быть только имущество в виде собственных средств организаций и привлеченных — долевое участие в строительстве, дополнительные взносы участников, долгосрочные кредиты банков, долгосрочные займы, средства бюджетных фондов, средства бюджета, представляемого на безвозвратной и возвратной основе.

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

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

Полученные долгосрочные кредиты банков учитывают по кредиту счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и дебету

Витебский государственный технологический университет

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

При передаче средств основному застройщику в порядке долевого участия в строительстве объекта перечисленные средства отражают на счетах расчетов с основным застройщиком (дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» , кредит счетов денежных средств). У основного застройщика полученные денежные средства в порядке долевого участия отражают по дебету счетов денежных средств и кредиту счета 86 «Целевое финансирование». Стоимость законченных объектов, переданных другим участникам, застройщик списывает с кредита счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в дебет счета 86 «Целевое финансирование».

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

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

3 УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

3.1 Понятие, классификация и оценка основных средств

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

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

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

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

Витебский государственный технологический университет

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

д) первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Не относится к основным средствам следующее имущество организации:

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

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

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

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

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

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

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

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

По видам основные средства организаций подразделяются на следующие группы: здания, сооружения, передаточные устройства,

Витебский государственный технологический университет

машины и оборудование, транспортные средства, инструмент, инвентарь и принадлежности, основные средства прочие, используемые в сельском и лесном хозяйстве (включая рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и пр.).

К основным средствам относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

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

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

Классификация основных средств по видам составляет основу их аналитического учета.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

в эксплуатации;

в запасе (резерве);

в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации;

на консервации.

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

объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду);

объекты основных средств, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении, т. е. принадлежащие ей по вещному праву;

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

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

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

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

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

в) полученных от других организаций и лиц безвозмездно, а также

Витебский государственный технологический университет

неучтенных объектов основных средств определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы;

г) приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами — по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

При определении текущей рыночной стоимости могут быть

Витебский государственный технологический университет

использованы: данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и других организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.

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

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Республики Беларусь. Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается также в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки соответствующих объектов.

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

Переоцененная стоимость – это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях (при современных ценах, современной технике и т. п.). Переоценка основных средств производится на основании актов законодательства Президента РБ и Правительства РБ.

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

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

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

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

увеличение рыночных процентных ставок;

существенное изменение способа использования основного средства;

физическое повреждение основного средства;

иные признаки обесценения основного средства.

При наличии признаков обесценения основного средства

Витебский государственный технологический университет

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.

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

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

Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости без применения обесценения, результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (дооценка, уценка) отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке.

Сумма дооценки основного средства отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки данного основного средства, ранее отраженную на этом счете. Оставшаяся сумма дооценки основного средства отражается на счете 83 «Добавочный капитал». Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:

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

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

Витебский государственный технологический университет

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

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

Если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы», то вся сумма дооценки данного основного средства отражается на счете 83 «Добавочный капитал». Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Витебский государственный технологический университет

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

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

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

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

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

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

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

Сумма обесценения основного средства, по которому не имеется остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет). Сумма восстановления обесценения данного основного средства отражается по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

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

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

Единицей учета основных средств является отдельный *инвентарный объект*, под которым понимают объект со всеми

Витебский государственный технологический университет

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

Если основное средство состоит из частей, имеющих различные сроки полезного использования, то каждая такая часть принимается к бухгалтерскому учету как отдельный инвентарный объект основных средств.

Каждому инвентарному объекту присваивают определенный инвентарный номер, который сохраняется за данным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или на консервации.

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

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

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

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

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

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

Витебский государственный технологический университет

одного и того же лица. После оформления акт приемки-передачи основных средств передают в бухгалтерию организации. К акту прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи и т. п.). На основании этих документов бухгалтерия производит соответствующие записи в инвентарные карточки основных средств, после чего техническую документацию передают в технический или другой отделы предприятия.

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

Операции по списанию всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют *актом на списание*. В актах на списание основных средств указывают техническое состояние и причину списания объекта, первоначальную стоимость, сумму амортизации, затраты на списание, стоимость материальных ценностей (запасных частей, металлолома и т. п.), полученных от ликвидации объекта (выручки от ликвидации), результат от списания.

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

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

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

Инвентарные карточки заполняют на основе первичных документов (актов приемки-передачи, технических паспортов и др.) и

Витебский государственный технологический университет

передают затем под расписку в соответствующий отдел организации.

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

Синтетический учет наличия и движения основных средств. Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих организации на правах собственности или иных вещных правах, осуществляется на счете 01 «Основные средства».

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

Безвозмездно принятые основные средства приходуют по дебету счетов 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Стоимость безвозмездно полученных от других лиц основных средств отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 98 «Доходы будущих периодов» (если по основным средствам начисляется амортизация в соответствии с законодательством), 91 «Прочие доходы и расходы» (если по основным средствам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством). Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость безвозмездно полученных основных средств отражается на протяжении сроков их полезного использования по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму начисленной в отчетном периоде амортизации основных средств от их первоначальной стоимости.

Стоимость основных средств, полученных при исполнении *товарообменных операций*, отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Стоимость основных средств, поступивших в качестве *вклада в уставный капитал,* отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями». Сформированная первоначальная стоимость основных средств отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Первоначальная стоимость полученных организацией от ее *обособленных подразделений*, имеющих отдельные балансы (далее – обособленные подразделения), основных средств, равная стоимости данных основных средств, по которой они числились в бухгалтерском учете обособленных подразделений на счете 01 «Основные средства», отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 79

Витебский государственный технологический университет

«Внутрихозяйственные расчеты». Накопленные по полученным основным средствам суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». Первоначальная стоимость принятых *доверительным управляющим* на отдельный баланс основных средств, равная стоимости данных основных средств, по которой они числились в бухгалтерском учете передающей стороны на счете 01 «Основные средства», отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»). Накопленные по принятым основным средствам суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом») и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

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

Первоначальная стоимость основных средств, выявленных в результате *инвентаризации* как излишки, отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

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

При выбытии основных средств *вследствие продажи, по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи* остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» отражают все расходы, связанные с выбытием основных средств, НДС (в случае продажи), а по кредиту — все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи объектов, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объектов, и др.). На счете 91 «Прочие доходы и расходы» рассчитывается финансовый результат от выбытия основных средств, который ежемесячно списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Основные средства, переданные в счет *вклада в уставный капитал (*фонд) других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества, списывают по остаточной стоимости в дебет счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» или 58 «Краткосрочные финансовые вложения» с кредита счета 01 «Основные средства», а сумму амортизации по переданным основным средствам — с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 02 «Амортизация

Витебский государственный технологический университет

основных средств». Дополнительные расходы, связанные с передачей основных средств, списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита соответствующих счетов. Разница между согласованной оценкой вклада и остаточной стоимостью основных средств отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве дохода или расхода по инвестиционной деятельности. При этом если согласованная оценка превышает остаточную стоимость основных средств, то на сумму разницы дебетуют счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» или 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы». Если согласованная оценка ниже остаточной стоимости, то разницу отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» или 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

3.3 Учет амортизации основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. *Амортизация* представляет собой процесс перенесения стоимости объектов основных или части стоимости основных средств на стоимость вырабатываемых с их использованием в процессе предпринимательской деятельности продукции, работ, услуг.

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

Объектами начисления амортизации не являются следующие группы и виды основных средств: библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование; фильмофонды, музейные и художественные ценности; здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь, за исключением зданий и сооружений, используемых организациями для осуществления предпринимательской деятельности, кроме зданий и сооружений, числящихся на балансовых счетах бюджетных организаций и некоммерческих организаций культуры; основные средства государственных организаций, находящихся за границей; земельные участки.

Амортизация объектов основных средств производится одним из

Витебский государственный технологический университет

следующих способов начисления амортизационных начислений:

а) линейный способ;

б) нелинейные способы (способ уменьшаемого остатка и способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (прямой и обратный);

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

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

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

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

Срок полезного использования устанавливается в годах (соответствующем им количестве месяцев) в пределах между нижней и верхней границами диапазонов (с точностью до двух знаков после запятой) по группам амортизируемых объектов основных средств. Нижняя и верхняя границы диапазона срока полезного использования рассчитываются путем умножения нормативного срока службы на соответствующий коэффициент.

Комиссия вправе принимать сроки полезного использования объектов основных средств равными по величине нормативным срокам службы соответствующих объектов.

Комиссия вправе производить пересмотр нормативных сроков службы и/или сроков полезного использования основных средств с обязательным отражением в учетной политике возможности их пересмотра с начала отчетного года, а также в случаях завершения модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, проведенного технического диагностирования и освидетельствования, оформленных в качестве капитальных вложений актами сдачи-приемки выполненных работ, в случаях проведения переоценки с привлечением оценщика и др.

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

По жилищному фонду, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного

Витебский государственный технологический университет

хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и др.), продуктивному скоту, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста, амортизация не начисляется.

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

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

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

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

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

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

Начисление амортизации прекращается:

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

по объектам основных средств, амортизация по которым начислялась производительным способом, – с даты окончания эксплуатации в связи с выбытием, принятием к бухгалтерскому учету в качестве активов, предназначенных для реализации в соответствии с законодательством (включением в выбывающую группу),

Витебский государственный технологический университет

утверждением акта о списании;

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

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

– первоначальная (переоцененная) стоимость объектов;

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

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

Нелинейный способ заключается в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств, нематериальных активов. При нелинейном способе годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается прямым методом суммы чисел лет, обратным методом суммы чисел лет либо методом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5 раза. Нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока применения нелинейного способа могут быть различными.

При способе уменьшаемого остатка амортизация начисляется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством РБ (от 1 до 2,5 раз).

Прямой метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из

Витебский государственный технологический университет

амортизируемой стоимости объектов основных средств и нематериальных активов и отношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного.

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

При производительном способе начисления амортизации объекта основных средств (способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)) — исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

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

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

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

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

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

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

Для учета амортизации основных средств используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». Этот счет предназначен для

Витебский государственный технологический университет

обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

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

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

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

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

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

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

3.4 Учет ремонта основных средств

По объему и характеру производимых ремонтных работ различают капитальный и текущий ремонты основных средств. Они отличаются сложностью, объемом и сроками выполнения. Ремонты основных средств могут осуществляться хозяйственным или подрядным способом.

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

Если капитальный ремонт выполняется хозяйственным способом, то на основании ведомости дефектов в отделе главного механика выписывают наряды-заказы. Первый экземпляр наряда-заказа

Витебский государственный технологический университет

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

Приемка отремонтированного объекта из капитального ремонта оформляется *актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов.* По поступлении акта в бухгалтерию в инвентарной карточке делают отметку о произведенных работах. Кроме того, акт о приемке-сдаче служит основанием для списания фактической себестоимости капитального ремонта, что в учете отражается по дебету счетов расходов и кредиту счета 23 «Вспомогательные производства».

На капитальный ремонт, осуществляемый подрядным способом, организация заключает договор с подрядчиком. Приемка законченного капитального ремонта оформляется *актом приемки-сдачи*. На стоимость законченных капитальных работ подрядчики представляют заказчику счета, акцепт которых в учете отражается по дебету счетов расходов и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

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

3.5 Особенности учета арендованных основных средств

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

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

Доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности или в составе прочих доходов и расходов. При первом варианте расходы по этой деятельности учитывают на счетах учета

Витебский государственный технологический университет

производственных затрат, а доходы — на счете учета выручки от реализации (счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»). При втором варианте доходы и расходы от сдачи имущества в аренду учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе инвестиционных доходов и расходов.

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

Начисление амортизационных сумм по сданным в аренду основным средствам арендодатель относит на уменьшение прибыли, что отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Стоимость произведенных арендатором капитальных вложений в арендованные основные средства приходуется по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

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

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

Если капитальный ремонт осуществляет арендатор за счет арендодателя, то затраты по его осуществлению относят в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» или соответствующих материальных и расчетных счетов.

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

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

Витебский государственный технологический университет

3.6 Учет лизинговых операций

Предмет договора лизинга в течение срока лизинга учитывается как у лизингодателя, так и у лизингополучателя. В зависимости от того, на балансе у какой из сторон договора числится предмет лизинга, вторая сторона осуществляет бухгалтерский учет предмета лизинга на забалансовых счетах.

Учет у лизингодателя

Лизинговое имущество учитывается на счете 03 «Доходные вложения в материальные активы». Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается записями в аналитическом учете поданному счету.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается *на балансе лизингодателя,* то затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности, за исключением затрат по капитальным вложениям в долгосрочное имущество, формируются по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом материальных, денежных и расчетных счетов, а также с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств». Ежемесячно учтенные на счете 20 «Основное производство» расходы в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

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

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

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается *на балансе лизингополучателя*, то передача лизингового имущества лизингополучателю отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом стоимость переданного лизингового имущества списывается с кредита счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Сумму задолженности по лизинговым платежам отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью имущества отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

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

по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» в

Витебский государственный технологический университет

корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы» в части платежа, возмещающего первоначальную стоимость объекта лизинга;

по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы» в части платежа, включающего вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение расходов в составе лизингового платежа (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга).

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

При возврате имущества с полностью погашенной стоимостью оно приходуется на счет 03 «Доходные вложения в материальные активы» по условной оценке 1 руб.

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

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

Учет у лизингополучателя

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

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

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

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

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то на стоимость

Витебский государственный технологический университет

поступившего лизингового имущества дебетуют счет 08 «Вложения в долгосрочные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств», и кредитуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства».

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

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

Начисленная амортизация отражается по дебету счетов учета издержек или обращения и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

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

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

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

3.7 Учет доходных вложений в материальные ценности

Доходные вложения в материальные ценности — это инвестиции в приобретение имущества, предназначенного для сдачи в аренду. Имущество может передаваться в аренду с правом выкупа после окончания срока аренды (договора на прокат) или на условиях возврата собственнику имущества.

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

− недвижимое имущество сдано в аренду;

Витебский государственный технологический университет

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

− стоимость недвижимого имущества может быть достоверно определена.

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

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

Инвестиции в приобретение имущества, предназначенного для сдачи в аренду, учитывают на счете 03 «Доходные вложения в материальные активы». Первоначальная стоимость приобретенной инвестиционной недвижимости определяется в сумме фактических затрат на ее приобретение. Первоначальная стоимость созданной в организации инвестиционной недвижимости определяется в сумме фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на ее создание, за исключением случаев, предусмотренных законодательством. Первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменных операций, определяется исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов, определяемой в порядке, установленном законодательством.

Фактические затраты, связанные с приобретением (созданием) инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние, пригодное для использования, отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту расчетных, материальных и денежных. Стоимость инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменной операции, отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сформированная первоначальная стоимость приобретенной (созданной) инвестиционной недвижимости отражается по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость») и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Перевод недвижимого имущества, числящегося в составе основных средств, из операционной недвижимости в инвестиционную недвижимость при сдаче организацией данного имущества в аренду отражается по дебету счета 02 «Амортизация основных средств»

Витебский государственный технологический университет

(отдельные субсчета) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» (отдельные субсчета) – на накопленные по недвижимому имуществу за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения; и по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» (субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость») и кредиту счета 01 «Основные средства» – на первоначальную (переоцененную) стоимость недвижимого имущества.

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

Первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости не подлежит изменению, кроме случаев:

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

переоценки инвестиционной недвижимости в соответствии с законодательством;

иных случаев, установленных законодательством.

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

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

по переоцененной стоимости.

Организация вправе на основании решения руководителя организации отражать в бухгалтерском учете на конец отчетного периода сумму обесценения инвестиционной недвижимости.

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

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

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

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

по дебету (кредиту) счета 91 «Прочие доходы и расходы» и

Витебский государственный технологический университет

кредиту (дебету) счета 02 «Амортизация основных средств» – на сумму дооценки (уценки) накопленной амортизации инвестиционной недвижимости.

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

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

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

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

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

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

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

Расходы, связанные с выбытием инвестиционной недвижимости, отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и

Витебский государственный технологический университет

обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов.

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

3.8 Учет долгосрочных активов, предназначенных для реализации

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

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

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

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

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

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

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

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

Если балансовая стоимость долгосрочного актива превышает его текущую рыночную стоимость за вычетом расходов на реализацию на дату принятия данного актива к бухгалтерскому учету в качестве

Витебский государственный технологический университет

предназначенного для реализации, то сумма превышения балансовой стоимости долгосрочного актива над его текущей рыночной стоимостью за вычетом расходов на реализацию (далее – сумма первоначального обесценения) в бухгалтерском учете отражается в составе расходов по инвестиционной деятельности на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

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

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

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

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

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

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

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

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» – на сумму первоначального обесценения долгосрочных активов, предназначенных

Витебский государственный технологический университет

для реализации (в том числе входящих в выбывающие группы).

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

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

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

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

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

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

При прекращении признания долгосрочных активов (или выбывающих групп) в бухгалтерском учете в качестве предназначенных для реализации производятся записи:

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

Витебский государственный технологический университет

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

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

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

3. 9 Инвентаризация основных средств

До начала инвентаризации рекомендуется проверить:

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

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

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

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации. Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности организации.

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

Витебский государственный технологический университет

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами. Выявленные излишки основных средств приходуют по рыночной стоимости по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

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

Если конкретные виновники не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то недостающие и испорченные основные средства списывают у организаций с кредита счета 94 на финансовые результаты организации (счет 91 «Прочие доходы и расходы».).

3.10 Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности

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

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

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

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

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

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

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

Витебский государственный технологический университет

об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;

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

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

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

4 УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

4.1 Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

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

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

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

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

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

д) не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способно приносить организации экономическую выгоду;

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

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

— исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

— исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

— имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;

— исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;

— исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Витебский государственный технологический университет

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

организацией предполагается завершить создание нематериального актива;

организацией определена возможность использования создаваемого нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам;

документально подтверждены затраты на создание нематериального актива и приведение его в состояние, пригодное для использования;

организация предполагает получение экономических выгод от использования нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам.

Созданный в организации веб-сайт принимается к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива при выполнении условий признания.

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

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

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

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

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

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

Изобретение подлежит правовой охране, если оно является новым,

Витебский государственный технологический университет

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

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

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

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

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

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

Наименование места происхождения товара — название страны, населенного пункта или другого географического объекта, используемого для обозначения товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными или людскими факторами либо обоими факторами одновременно. Правовая

Витебский государственный технологический университет

охрана наименования места происхождения товара осуществляется на основе свидетельства Патентного ведомства, выдаваемого на срок 10 лет и продлеваемого каждый раз на этот же срок.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Оценка нематериальных активов. В учете и отчетности нематериальные активы отражают по первоначальной и остаточной

Витебский государственный технологический университет

стоимости. Отдельно отражают амортизацию нематериальных активов.

Первоначальная стоимость определяется для объектов:

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

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

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

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

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

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

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

затраты на размещение веб-сайта на внешнем сервере;

затраты на первичную регистрацию доменного имени;

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

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

затраты на разработку графического дизайна веб-сайта;

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

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

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

Витебский государственный технологический университет

4.2 Учет поступления и создания нематериальных активов. Документальное оформление движения нематериальных активов

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов является совокупность имущественных прав, возникающих из патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора либо в ином установленном законодательством порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. Аналитический учет нематериальных активов по инвентарным объектам ведется в инвентарных карточках учета нематериальных активов или в иных регистрах аналитического учета.

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

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

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

Синтетический и аналитический учет поступления и создания нематериальных активов.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по

Витебский государственный технологический университет

счету 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости на основании акта о приеме-передаче нематериальных активов по форме согласно законодательству. Синтетический учет поступления нематериальных активов осуществляют на счетах 08 «Вложения в долгосрочные активы» субсчет «Приобретение и создание нематериальных активов», 04 «Нематериальные активы», 18 субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам», и счете 91 «Прочие доходы и расходы».

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

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

04-1 «Объекты интеллектуальной собственности»;

04-2 «Отложенные затраты»;

04-4 «Прочие объекты».

Основные виды поступления нематериальных активов:

их приобретение по сделкам гражданско-правового характера, в т. ч.:

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

приобретение на условиях обмена;

поступление в счет вклада в уставный капитал организации;

безвозмездное поступление;

поступление нематериальных активов для осуществления совместной деятельности.

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

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

Витебский государственный технологический университет

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

Таблица 4.1 – Типовая корреспонденция счетов по учету поступления нематериальных активов

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Создан объект нематериальных активов своими силами и с привлечением сторонних исполнителей	08	10,70,69,60 и др.
Поступление нематериальных активов в порядке исполнения мены (обмена)	08	60,76
Нематериальные активы, внесенные учредителями или участниками в счет их вкладов в уставный капитал	08	75/1
Получены нематериальные активы по договору дарения	08	98/2
Отражены излишки нематериальных активов, выявленных при инвентаризации	08	91/1
Объект нематериальных активов введен в эксплуатацию	04	08

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

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

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

На оборотной стороне карточки изложена характеристика объекта нематериальных активов.

4.3 Бухгалтерский учет изменений первоначальной стоимости нематериальных активов

Первоначальная стоимость нематериальных активов не подлежит

Витебский государственный технологический университет

изменению, за исключением случаев, установленных законодательством.

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

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

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

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

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

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

увеличение рыночных процентных ставок;

существенное изменение способа использования нематериального актива;

иные признаки обесценения нематериального актива.

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

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

Приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования нематериального актива и его выбытия по окончании срока полезного использования определяется путем

Витебский государственный технологический университет

умножения ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков от использования нематериального актива и его выбытия по окончании срока полезного использования. При этом будущие денежные потоки определяются на период не более 5 лет.

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

При определении будущих денежных потоков от использования нематериального актива и его выбытия по окончании срока полезного использования не учитываются предполагаемые денежные потоки вследствие будущей реструктуризации, относительно которой организацией не признаны обязательства, будущих вложений в нематериальный актив, финансовой деятельности, выплат (поступлений) налога на прибыль.

Если признаки обесценения нематериального актива в отчетном периоде прекращают иметь место, то на основании решения руководителя организации в бухгалтерском учете на конец отчетного периода отражается сумма восстановления обесценения нематериального актива в пределах накопленной суммы обесценения по данному нематериальному активу.

Сумма обесценения нематериального актива, учитываемого по первоначальной стоимости, отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет).

Сумма восстановления обесценения нематериального актива, учитываемого по первоначальной стоимости, отражается по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если нематериальный актив учитывается по переоцененной стоимости без применения обесценения, результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (дооценка, уценка) отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

а) сумма дооценки нематериального актива отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки данного нематериального актива, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Оставшаяся сумма дооценки нематериального актива отражается на счете 83 «Добавочный капитал». Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:

Витебский государственный технологический университет

Таблица 4.2 – Типовая корреспонденция счетов по учету дооценки нематериальных активов

Хозяйственная операция	Корреспонденция Счетов	
	дебет	кредит
На сумму восстановления уценки первоначальной стоимости нематериальных активов	04	91
На сумму восстановления уценки накопленной амортизации нематериальных активов	91	05
На оставшуюся сумму дооценки первоначальной стоимости нематериального актива	04	83
На оставшуюся сумму дооценки накопленной амортизации нематериального актива	83	05
Отражены излишки нематериальных активов, выявленных при инвентаризации	08	91/1
Объект нематериальных активов введен в эксплуатацию	04	08

Если сумма уценки нематериального актива ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы», то вся сумма дооценки данного нематериального актива отражается на счете 83 «Добавочный капитал». Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:

по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» – на сумму дооценки первоначальной стоимости нематериального актива;

по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» – на сумму дооценки накопленной амортизации нематериального актива;

б) сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного фонда в пределах имеющегося его остатка по данному нематериальному активу, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного нематериального актива. Оставшаяся сумма уценки нематериального актива отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете:

Таблица 4.3 – Типовая корреспонденция счетов по учету уценки нематериальных активов

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На сумму уценки первоначальной стоимости нематериального актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному нематериальному активу	83	04
на сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному нематериальному активу	05	83

Витебский государственный технологический университет

Окончание таблицы 4.3

1	2	3
на оставшуюся сумму уценки первоначальной стоимости нематериального актива	91	04
на оставшуюся сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива	05	91

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

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы» – на сумму уценки первоначальной стоимости нематериального актива;

по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива.

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

по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) – на сумму обесценения нематериального актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному нематериальному активу, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного нематериального актива;

по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) – на оставшуюся сумму обесценения нематериального актива.

Сумма восстановления обесценения нематериального актива, учитываемого по переоцененной стоимости с применением обесценения, отражается в бухгалтерском учете:

по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму восстановления обесценения нематериального актива, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;

по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» – на оставшуюся сумму восстановления обесценения нематериального актива.

Сумма обесценения нематериального актива, по которому не имеется остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее

Витебский государственный технологический университет

проведенных переоценок данного нематериального актива, отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет). Сумма восстановления обесценения данного нематериального актива отражается по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При переоценке ранее обесцененного нематериального актива изначально восстанавливается сумма обесценения нематериального актива в порядке.

4.4 Учет амортизации нематериальных активов

Нематериальные активы используются длительное время, и в течение этого времени их стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги путем начисления по ним амортизации.

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

а) распределение амортизируемой стоимости объектов нематериальных активов между отчетными периодами, составляющими в совокупности расчетный (ожидаемый) срок службы, рациональным способом, выбранным организацией самостоятельно;

б) систематическое включение организацией (за исключением бюд-жетной) относящейся к данному отчетному периоду части стоимости используемых объектов нематериальных активов:

в затраты на производство с отражением в бухгалтерском учете по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (при условии обособленного учета их коммерческой деятельности) в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов»;

в расходы на реализацию с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 44 «Расходы на реализацию» в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов»;

в прочие расходы по текущей деятельности с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» либо прочие расходы с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

Витебский государственный технологический университет

К используемым в предпринимательской деятельности относятся также объекты, переданные в безвозмездное пользование сторонним организациям для осуществления ими:

реализации товаров, производимых (продаваемых) передающими такие объекты коммерческими организациями, реализации работ (услуг) данных коммерческих организаций;

производства товаров (работ, услуг) для данных коммерческих организаций.

Амортизационные отчисления от стоимости не используемых в предпринимательской деятельности коммерческих организаций объектов нематериальных активов включаются в состав прочих расходов по текущей деятельности организации с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов». При ведении раздельного учета предпринимательской деятельности обслуживающих производств и хозяйств амортизационные отчисления от стоимости объектов в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов». При списании амортизационных отчислений в составе расходов некоммерческой деятельности обслуживающих производств и хозяйств – по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в корреспонденции с кредитом счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

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

первоначальная (переоцененная) стоимость объектов;

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

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

Величина амортизационных отчислений исчисляется ежемесячно по нормам, установленным самой организацией исходя из амортизируемой стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования (но не свыше срока деятельности организации). Срок полезного действия нематериальных активов определяется самой организацией.

Витебский государственный технологический университет

По объектам нематериальных активов сроки полезного использования и нормативные сроки службы устанавливаются равными друг другу по величине и подтверждаются соответствующими документами и договорами, предусмотренными законодательством. При этом нормативный срок службы и срок полезного использования объектов нематериальных активов определяется исходя из времени их использования (срока службы), устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя.

При невозможности определения нормативного срока службы нематериального актива нормы амортизационных отчислений по нему устанавливаются по решению комиссии:

− по средствам индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, услуг: фирменным наименованиям, товарным знакам - на срок до 40 лет, но не более срока деятельности организации;

− объектам промышленной собственности: изобретениям, полезным моделям, промышленным образцам, топологиям интегральных схем, секретам производства (ноу-хау), селекционным достижениям, другим объектам интеллектуальной собственности, на которые распространяется право промышленной собственности, - на срок до 20 лет, но не более срока деятельности организации;

− другим объектам нематериальных активов - на срок до 10 лет, но не более срока деятельности организации.

Пересмотр сроков службы и/или сроков полезного использования нематериальных активов комиссия вправе производить при условии возобновления или продления срока их функционирования в соответствии с установленными в Инструкции по амортизации правилами.

По окончании срока полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

Амортизируемая стоимость нематериальных активов изменяется в случаях:

− проведения переоценки нематериальных активов в соответствии с законодательством;

− внесения установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с поддержанием имущественных прав, в том числе в силе патента (свидетельства) на объект права промышленной собственности, а также связанных с выплатой вознаграждения за предоставленное право на использование по лицензионному договору объекта права промышленной собственности;

− вложений, связанных с доведением объекта интеллектуальной собственности до использования в запланированных целях, улучшением объектов права промышленной собственности, компьютерных программ, баз данных, литературных произведений, не влекущих за

Витебский государственный технологический университет

собой создание нового объекта нематериального актива;

− других в соответствии с законодательством.

Амортизационные отчисления по объектам нематериальных активов, используемым в предпринимательской деятельности производятся на протяжении всего срока полезного использования:

− при условии фактической эксплуатации в отчетном месяце объектов нематериальных активов сумма амортизационных отчислений включается в затраты на производство или расходы на реализацию;

− если данный объект нематериальных активов в отчетном месяце не использовался, сумма начисленной в соответствии с выбранным для него порядком амортизации включается в состав текущих расходов (Дебет счета 90).

Амортизация по объектам нематериальных активов, не используемым в предпринимательской деятельности, в том числе по тем, которые в отчетном месяце не эксплуатировались, начисляется линейным способом исходя из установленных нормативных сроков службы и включается в состав прочих расходов непосредственно или при списании расходов обслуживающих производств и хозяйств.

Амортизационные отчисления от стоимости объектов нематериальных активов, одновременно используемых в предпринимательской деятельности и в деятельности, не являющейся предпринимательской, в каждой из этих частей производятся линейным способом по нормам, рассчитанным исходя из установленных нормативных сроков службы и равных им сроков полезного использования.

Разрешенные способы начисления амортизации нематериальных активов:

− линейный;

− нелинейный (метод суммы чисел лет и метод уменьшаемого остатка);

− производительный.

По объектам нематериальных активов, не используемым в предпринимательской деятельности, может применяться только линейный способ начисления амортизации.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

при линейном способе — исходя из амортизируемой стоимости объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта;

при способе уменьшаемого остатка — исходя из остаточной стоимости объекта на начало года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта;

при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) — исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной

Витебский государственный технологический университет

стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования.

По аналогии с основными средствами начисление амортизации по нематериальным активам целесообразно начинать с 1 -го числа месяца, следующего за месяцем ввода объектов в эксплуатацию, и прекращать с 1 -го числа месяца, следующего за месяцем выбытия из эксплуатации.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражают в бухгалтерском учете двумя способами:

а) накоплением начисленных сумм на отдельном счете;

б) путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

При первом способе при начислении амортизации по нематериальным активам дебетуют счета издержек производства или обращения (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.) и кредитуют счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

(На счете 05 «Амортизация нематериальных активов» отражают начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 05).

4.5 Учет выбытия нематериальных активов

Основными причинами выбытия нематериальных активов являются их продажа, списание вследствие непригодности, безвозмездная передача, передача нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций.

При выбытии нематериальных активов в результате их продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается в дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость нематериальных активов списывается со счета 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет счета 91 списываются также все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и сумма НДС по проданным и безвозмездно переданным нематериальным активам. По кредиту счета 91 отражается сумма выручки от продажи или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете 91 и затем списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки». При этом если сумма выручки от продажи нематериальных активов превышает их остаточную стоимость и

Витебский государственный технологический университет

расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 и кредит счета 99. Если же остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита счета 91 в дебет счета 99.

Обороты по продаже и безвозмездной передаче нематериальных активов облагаются НДС у передающей стороны.

Для определения суммы НДС по проданным нематериальным активам нужно выяснить факты приобретения активов—с НДС или без НДС.

При безвозмездной передаче нематериальных активов плательщиком НДС является передающая сторона (принимающая сторона уплачивает налог на прибыль). Облагаемый оборот определяется исходя из цены продажи (без учета НДС).

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества остаточная стоимость нематериальных активов списывается с кредита счета 04 в дебет счета 06 или 58. Сумма амортизации по переданным нематериальным активам списывается в дебет счета 05 с кредита счета 04.

Превышение согласованной стоимости над остаточной стоимостью по переданным нематериальным активам отражают по дебету счета 58 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Обратная разница учитывается по дебету счета 91 и кредиту счета 06 или 58.

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить наличие документов, подтверждающих права организации на использование нематериальных активов; правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе.

При выявлении недостачи нематериальных активов в результате инвентаризации накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость недостающих нематериальных активов отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы».

Сумма числящегося по недостающим нематериальным активам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных нематериальных активов, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Стоимость переданных организацией обособленным подразделениям нематериальных активов, по которой они числились в бухгалтерском учете организации на счете 04 «Нематериальные активы», отражается по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные

Витебский государственный технологический университет

расчеты» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Накопленные по переданным нематериальным активам суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Стоимость переданных вверителем доверительному управляющему в доверительное управление нематериальных активов, по которой они числились в бухгалтерском учете вверителя на счете 04 «Нематериальные активы», отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом») и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Накопленные по переданным нематериальным активам суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»).

Следует отметить, что нематериальные активы как объекты учета еще недостаточно изучены и не регламентированы должным образом, поэтому возможны разногласия (особенно с налоговыми органами) по порядку учета некоторых объектов. Организации должны в этом случае искать варианты решения подобных проблем (в том числе с помощью специалистов-экспертов). В качестве примера неодинакового подхода к порядку учета отдельных объектов можно привести лицензии на право осуществления определенной деятельности: если срок действия лицензии составляет более одного года, то затраты, связанные с ее приобретением, учитывают на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» затем списывают с этого счета на счет 04 «Нематериальные активы»; если срок действия лицензии составляет один год или менее одного года, то по действующему определению нематериальных активов стоимость такой лицензии не может быть отнесена к нематериальным активам.

4.6 Бухгалтерский учет затрат на выполнение НИОКТР и результатов НТД

Организациями-заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, или организациями-исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, фактические прямые и распределяемые переменные косвенные затраты на выполнение НИОКТР отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов:

10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» – на стоимость запасов (в том числе специального оборудования), использованных при

Витебский государственный технологический университет

выполнении НИОКТР;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму затрат на услуги других лиц, связанных с выполнением НИОКТР;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений на социальное страхование и обеспечение, исчисленную от начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР;

других счетов – на суммы иных фактических затрат на выполнение НИОКТР.

Первоначальная стоимость имущественных прав на результаты НТД, принимаемых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, определяется в сумме фактических затрат на их создание за вычетом фактических затрат на изготовление материальных объектов, пригодных для дальнейшего использования, в которых выражены результаты НТД, созданные в процессе исполнения договоров на выполнение НИОКТР.

Первоначальная стоимость имущественных прав на результаты НТД, принимаемых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы». Стоимость материальных объектов отражается по дебету счетов 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Если в результате НТД нематериальные активы не созданы, то сумма фактических затрат на их создание за вычетом фактических затрат на изготовление материальных объектов отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы». Стоимость материальных объектов отражается по дебету счетов 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Хозяйственные операции, связанные с выполнением НИОКТР на условиях долевого участия, заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, или исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, отражаются в бухгалтерском учете:

по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму денежных средств, полученных от организаций-дольщиков;

Витебский государственный технологический университет

по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов – на сумму затрат на выполнение НИОКТР;

по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» – на сумму затрат, переданных организациям-дольщикам, соответствующую их доле в стоимости выполненных НИОКТР в целом или этапов НИОКТР.

При безвозмездной передаче заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, или исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, организациям имущественных прав на результаты НТД накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость переданных имущественных прав на результаты НТД отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы».

Стоимость безвозмездно переданных заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, или исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, организациям материальных объектов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 01 «Основные средства». Стоимость безвозмездно переданных заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, или исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, организациям материальных объектов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве запасов, отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности») и кредиту счетов 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция».

Исполнителями, не являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, фактические затраты на выполнение НИОКТР отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счетов:

Витебский государственный технологический университет

Таблица 4.4 – Типовая корреспонденция счетов по учету фактических затрат на выполнение НИОКТР

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На стоимость запасов, использованных при выполнении НИОКТР	20	10,43
На сумму затрат на услуги других лиц, связанных с выполнением НИОКТР	20	60,76
На сумму начисленной заработной платы работникам и отчислений на социальное страхование и обеспечение, занятым выполнением НИОКТР	20	70,69

После приемки выполненных НИОКТР в целом или этапов НИОКТР учтенные на счете 20 «Основное производство» фактические затраты на выполнение НИОКТР списываются с этого счета в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»).

Стоимость использованного при выполнении НИОКТР специального оборудования отражается по дебету забалансового счета 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» до окончания НИОКТР. Стоимость безвозмездно полученного исполнителями специального оборудования после окончания НИОКТР отражается:

по кредиту забалансового счета 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»;

как основные средства по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов»;

как запасы по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» или счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»).

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость специального оборудования, принятого к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, отражается на протяжении срока его полезного использования по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму начисленной амортизации специального оборудования от его первоначальной стоимости.

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость специального оборудования, принятого к бухгалтерскому учету в качестве запасов, отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности») по мере списания его стоимости на расходы организации.

Витебский государственный технологический университет

Стоимость специального оборудования, возвращаемого после окончания НИОКТР заказчикам, отражается по кредиту забалансового счета 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение».

Стоимость безвозмездно полученных исполнителями материальных объектов отражается:

как основные средства по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов»;

как запасы по дебету счетов 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» или счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»).

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость материальных объектов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, отражается на протяжении сроков их полезного использования по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму начисленной амортизации материальных объектов от их первоначальной стоимости.

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость материальных объектов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве запасов, отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности») по мере списания их стоимости на расходы организации.

Средства республиканского и (или) местных бюджетов, в том числе средства государственных целевых бюджетных фондов, а также средства государственных внебюджетных фондов (далее – государственные средства), полученные коммерческими организациями на выполнение НИОКТР, отражаются по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

Учтенные в составе доходов будущих периодов суммы государственных средств, использованных на выполнение НИОКТР, на протяжении сроков полезного использования имущественных прав на результаты НТД, принятых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, отражаются по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму начисленной амортизации имущественных прав на результаты НТД от их первоначальной стоимости.

Витебский государственный технологический университет

4.7 Бухгалтерский учет хозяйственных операций, связанных с предоставлением или получением в пользование нематериальных активов

Предоставленные правообладателями (лицензиарами) нематериальные активы в пользование (за исключением отчуждения нематериальных активов) пользователям (лицензиатам) учитываются правообладателями на счете 04 «Нематериальные активы».

Расходы, связанные с передачей пользователям нематериальных активов, правообладателями отражаются по дебету счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.

Причитающиеся от пользователей платежи по договорам в зависимости от их вида (единовременные или периодические) и периода пользования предоставленными нематериальными активами правообладателями отражаются:

по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» – на полную сумму единовременного платежа, причитающуюся по договору;

по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму единовременного платежа, приходящуюся на отчетный период;

по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму периодического платежа по договору, приходящуюся на отчетный период.

Начисленные по договорам суммы единовременных и периодических платежей пользователями отражаются по дебету счетов 08 «Вложения в долгосрочные активы», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» и других счетов и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Перечисленные суммы единовременных и периодических платежей пользователями отражаются по дебету счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов.

Витебский государственный технологический университет

5 УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

5.1 Запасы, их классификация, оценка, задачи учета

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

Таким образом, в бухгалтерском учете в качестве **запасов** принимаются активы:

а) используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), предназначенной для продажи (сырье и основные материалы, покупные полуфабрикаты и др.);

б) предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);

в) используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.).

Основная часть запасов используется в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Основными задачами учета запасов являются контроль за сохранностью материальных ресурсов, соответствием складских запасов нормативам, за выполнением планов снабжения материалами; выявление фактических затрат, связанных с заготовкой материалов; контроль за соблюдением норм производственного потребления; правильное распределение стоимости израсходованных в производстве материалов по объектам калькуляции; рациональная оценка запасов.

Для правильной организации учета запасов важное значение имеют их классификация, оценка и выбор единицы учета.

Классификация запасов. В зависимости от той роли, которую играют разнообразные запасы в процессе производства, их подразделяют на следующие группы:

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

— инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления;

— животные на выращивании и откорме;

Витебский государственный технологический университет

– незавершенное производство;
– готовая продукция;
– товары.

Сырье и основные материалы − предметы труда, предназначенные для использования в процессе производства продукции и представляющие собой материальную (вещественную) основу при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг). К сырью относится продукция сельского хозяйства и добывающей промышленности (зерно, хлопок, древесина, нефть и др.), а к материалам — продукция обрабатывающей промышленности (бумага, металл, бензин и т. п.).

Покупные полуфабрикаты − это те же сырье и основные материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией.

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

Вспомогательные материалы − материалы, которые используют для воздействия на сырье и основные материалы, для придания продукции определенных потребительских свойств (пищевые красители, вкусовые добавки) или для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (смазочные и обтирочные материалы и т. п.). В группе вспомогательных материалов ввиду особенностей использования выделяют топливо, тару и тарные материалы, а также запасные части.

Животные на выращивании и откорме — это принадлежащие организации животные: молодняк; взрослые животные, находящиеся на откорме и в нагуле; птицы; звери; кролики; семьи пчел; служебные собаки; взрослый скот, выбракованный из основного стада для реализации (без постановки на откорм); скот, принятый от населения для реализации.

Под **незавершенным производством** понимается продукция, не прошедшая всех стадий и операций обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также испытаний и технической приемки.

Готовая продукция — это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, в том числе по комплектности, принятые на склад или заказчиком и снабженные сертификатом или другим документом, удостоверяющим их качество. Если в организации нет склада готовой продукции, то продукция включается в состав готовой продукции по моменту ее отгрузки. Продукция, подлежащая сдаче заказчикам на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и в

Витебский государственный технологический университет

состав готовой продукции не включается.

Товары — это товарно-материальные ценности, приобретенные в качестве товаров для реализации.

Производственный инвентарь — рабочие столы, верстаки, шкафы, сбруя, орудия лова, ульи пчел и др.

Хозяйственный инвентарь — конторская и другая мебель, обстановка (столы, стулья, шкафы и др.), противопожарный инвентарь и др.

Прочие инвентарь и хозяйственные принадлежности — это столовая посуда и принадлежности, инвентарь социально-культурных мероприятий, спортивный и туристский инвентарь и др.

К **инструментам и приспособлениям общего пользования** относят режущий, абразивный, слесарно-монтажный и подобные им инструменты, измерительные приборы и приспособления.

Временные (нетитульные) сооружения и приспособления — это приобъектные конторы и кладовые; складские помещения и навесы при объекте строительства; настилы, стремянки, лестницы, переходные мостики, ходовые доски, обноски при разбивке здания; сооружения, приспособления и устройства по технике безопасности и т. п.

Специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь (далее — специальная одежда) — это специальная одежда, предназначенная для предотвращения или уменьшения воздействия на работников вредных и (или) опасных производственных факторов, а также для защиты от загрязнения и неблагоприятных температурных условий.

Специальная оснастка и приспособления — это специальные приспособления, специальное оборудование, которые обеспечивают условия для производства строительных работ, конкретных видов продукции, специфических технологических операций. К ним относят штампы, стапели, деревянную и металлическую опалубку и др. В зависимости от стоимости и срока службы такие специальные средства могут учитываться как в составе основных средств, так и в составе оборотных активов.

Кроме того, материалы классифицируют по техническим свойствам и делят на группы: черные и цветные металлы, прокат, трубы и др.

Указанные классификации запасов используются для построения синтетического и аналитического учета, а также составления статистического отчета об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

Для учета запасов применяют следующие синтетические счета:

10 «Материалы»;

11 «Животные на выращивании и откорме»;

15 «Заготовление и приобретение материалов»;

16 «Отклонение в стоимости материалов»;

Витебский государственный технологический университет

41 «Товары»;

43 «Готовая продукция»;

забалансовые счета 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»;

003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию».

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета:

1 «Сырье и материалы»;

2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

3 «Топливо»;

4 «Тара и тарные материалы»;

5 «Запасные части»;

6 «Прочие материалы»;

7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;

8 «Временные сооружении»;

9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;

10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;

11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»;

12 «Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы».

На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы».

Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности подразделяются на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименованию, сорту, размеру присваивают краткое числовое обозначение и записывают их в специальный реестр.

Оценка запасов. Запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Беларуси).

К фактическим затратам на приобретение запасов относятся:

— стоимость запасов по ценам приобретения;

— таможенные сборы и пошлины;

— вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы;

— затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;

— затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях;

— транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Торговые и другие аналогичные скидки не включаются в

Витебский государственный технологический университет

фактическую себестоимость приобретенных запасов.

В организациях оптовой торговли товары оцениваются по стоимости их приобретения, в организациях, осуществляющих розничную торговлю, — могут оцениваться по розничным ценам.

Фактическая себестоимость запасов при их изготовлении в организации определяется в сумме фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Фактическая себестоимость запасов, внесенных в качестве вклада в уставный фонд организации, определяется исходя из оценки их стоимости, произведенной в соответствии с законодательством (согласованной собственником имущества (учредителями, участниками) организации).

Фактическая себестоимость запасов, полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация устанавливает стоимость таких же или аналогичных запасов, или исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

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

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных в обмен на другие неденежные активы, признается рыночная стоимость полученных запасов. Разница между рыночной стоимостью полученных запасов и стоимостью запасов передающей стороны относится на финансовые результаты. Если рыночную стоимость запасов, полученных в обмен на неденежные активы, невозможно определить, то запасы принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости передаваемых или подлежащих передаче другой организации неденежных активов, по которой они были отражены в бухгалтерском учете передающей стороны.

В фактическую себестоимость запасов включаются также фактические затраты организации на доставку запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования. Затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, включают затраты организации по доработке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

В фактическую себестоимость приобретенных материалов, таким образом, включается:

— стоимость материалов по ценам приобретения (определяется

Витебский государственный технологический университет

по товарным накладным, товарно-транспортным накладным);

— транспортно-заготовительные затраты (на основании актов об оказании услуг, товарных накладных, товарно-транспортных накладных, авансовых отчетов);

— расходы по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

Запасы, на которые текущая рыночная стоимость в течение года снизилась либо которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости.

Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре.

Материальные ценности отражают на синтетических счетах по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам.

Исчисление фактической себестоимости заготовления каждого вида сырья и материалов требует значительных затрат труда и времени. Поэтому фактическую себестоимость заготовления исчисляет лишь небольшая часть организаций по основным видам сырья или материалов. На большей части организаций текущий учет материальных ценностей ведут по твердым учетным ценам — по средним покупным ценам, по плановой себестоимости и др. Отклонения фактической себестоимости материалов от средней покупной цены или от плановой себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов.

Планом счетов разрешается осуществлять синтетический учет материальных ценностей на счетах 10 «Материалы» и др. по учетным ценам, в качестве которых используются плановая себестоимость приобретения (заготовления), средние покупные цены и др. В этом случае отклонения фактической себестоимости материальных ценностей от стоимости их по учетным цепам учитываются на синтетическом счете 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, разрешается производить следующими методами оценки запасов:

— по себестоимости каждой единицы;

— по средней себестоимости;

— по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО).

Применение одного из этих методов по виду (группе) запасов производится исходя из допущения последовательности применения

Витебский государственный технологический университет

учетной политики.

По себестоимости каждой единицы оценивают материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), или запасы, которые не могут быть обычным образом заменены на другие.

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в течение месяца.

Первый и второй способы оценки материальных ресурсов являются традиционными для белорусской учетной практики. В течение отчетного месяца материальные ресурсы списывают на производство (как правило, по учетным ценам), а в конце месяца списывают соответствующую долю отклонений фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам.

При методе ФИФО применяют правило: первая партия на приход — первая в расход. Это означает, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т.д. в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц.

Таблица 5.1 − Типовая корреспонденция счетов по отражению хозяйственных операций с материалами с использованием счета 10

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражено поступление материалов от поставщиков на сумму без НДС	10	60
Отражен НДС, указанный в первичном документе поставщика	18	60
Перечислено поставщику за материалы	60	51
Списаны материалы, отпущенные на производство	20, 23, 25	10

Если учет материалов ведется на счете 10 «Материалы» по учетным ценам, то для учета отклонений фактической себестоимости от учетной используются счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

В качестве учетных цен на материалы применяются:

— цены приобретения. В этом случае другие затраты, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных затрат;

Витебский государственный технологический университет

— фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего отчетного периода. В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов отчетного периода и их учетной ценой учитываются в составе транспортно-заготовительных затрат;

— планово-расчетные цены. В этом случае отклонения цен приобретения от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных затрат;

— средняя цена группы. В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе транспортно-заготовительных затрат. Средняя цена группы устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах;

— средняя цена каждого наименования материалов. В этом случае величина отклонения (разница между фактическими затратами по приобретению материала и его ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов по средним ценам.

Сумма отклонений распределяется пропорционально стоимости израсходованных материалов на производство.

Таблица 5.2 − Типовая корреспонденция счетов по отражению операций с материалами с использованием счетов 15 и 16

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражено поступление материалов от поставщиков по фактической себестоимости		60
Отражена учетная стоимость поступивших материалов	10	15
Списание отклонений в стоимости материалов	16	15
Отражен расход материалов на производство по учетным ценам	20, 23, 25	10
Списание отклонений фактической себестоимости от учетной цены на производство	20, 23, 25	16

Метод ФИФО, или метод оценки запасов по себестоимости первых по времени закупок, — это метод, при котором независимо от того, из каких закупок запасы отпущены в производство, сначала списываются запасы по себестоимости первой по времени закупленной партии (с учетом остатка на начало месяца), затем по себестоимости второй партии и т. д. в порядке очередности, пока не будет получен

Витебский государственный технологический университет

общий расход запасов за месяц. В этом случае в остатке оказываются неиспользованные материальные ресурсы по стоимости последних закупок, а в себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Выбор метода ФИФО позволяет в условиях роста цен показывать пользователям отчетности максимальную величину прибыли. Однако при этом при формировании оценки запасов организации остатку запасов дается оценка, максимально соответствующая условию роста цен.

Оценка запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии.

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

Стоит отметить, что в годовом бухгалтерском балансе стоимость запасов показывается за минусом сформированного резерва по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости запасов», если такой резерв создается.

Счет 14 применяется также для обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров.

Наряду с определением учетной цены очень важно установить ***единицу учета*** материальных ценностей. Такой единицей может быть каждый вид, сорт, марка, размер материалов, т. е. каждый номенклатурный номер, каждая партия, однородная группа и т. п. Единица учета материальных ценностей выбирается организацией самостоятельно. Она должна обеспечить формирование полной и достоверной информации о материальных запасах, надлежащий контроль за их наличием и движением.

5.2 Документальное оформление поступления и расходов производственных запасов

Первичные документы по поступлению и расходу производственных запасов являются основой организации материального учета. Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, текущий и последующий контроль за движением, сохранностью и рациональным использованием материальных ресурсов.

Первичные документы по движению материалов должны тщательно оформляться, обязательно содержать подписи лиц, совершивших операции, и коды соответствующих объектов учета. Контроль за

Витебский государственный технологический университет

соблюдением правил оформления движения материальных ресурсов возложен на главного бухгалтера и руководителей соответствующих подразделений.

Документальное оформление поступления материалов.

Поступление материалов в организацию осуществляется:

− по договорам купли-продажи, договорам поставки, другим аналогичным договорам в соответствии с законодательством;

− путем изготовления материалов самой организацией;

− путем внесения в счет вклада в уставный фонд организации;

− путем получения организацией безвозмездно (включая договор дарения);

− от подотчетных лиц;

− от ликвидации основных средств.

Излишки при инвентаризации также считаются поступившими материалами.

Поступающие в организацию материалы оформляют бухгалтерскими документами в следующем порядке.

Для получения материалов на складе поставщика бухгалтерия выписывает доверенность в одном экземпляре по форме М-2. Разовые доверенности выписываются на срок до 10 дней, а постоянные — до 1 года. Доверенности действительны при предъявлении паспорта.

Учет выданных доверенностей ведется в специальном журнале формы М-3. Неиспользованные доверенности подлежат возврату и аннулированию.

На материалы, поступающие по договорам купли-продажи, поставки и другим аналогичным договорам, организация получает от поставщика (грузоотправителя) расчетные и сопроводительные документы (товарно-транспортные и товарные накладные, спецификации, сертификаты и др.).

По поступающим документам проверяют соответствие объема, ассортимента, сроков поставки, цен, качества материалов и др. договорным условиям. В результате такой проверки на самом расчетном или другом документе делают отметку о полном или частичном акцепте (согласии на оплату). Кроме того, осуществляется контроль за поступлением грузов и их розыск. С этой целью ведут ***Журнал учета поступающих грузов,*** в котором указывают: регистрационный номер, дату записи, наименование поставщика, дату и номер транспортного документа, номер, дату и сумму счета, род груза, номер и дату приходного ордера или акта о приемке запроса о розыске груза. В примечаниях делают отметку об оплате счета или отказе от акцепта.

Проверенные платежные требования передают в бухгалтерию, а квитанции транспортных организаций — экспедитору для получения и доставки материалов.

Витебский государственный технологический университет

Экспедитор принимает на станции прибывшие материалы по количеству мест и массе. При обнаружении им признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, он может потребовать от транспортной организации проверки груза. В случае обнаружения недостачи мест или массы, повреждения тары, порчи материалов составляется ***коммерческий акт,*** который служит основанием для предъявления претензий к транспортной организации или поставщику.

Для получения материалов со склада иногородних поставщиков экспедитору выдают ***доверенность,*** в которых указывают перечень материалов, подлежащих получению. При приемке материалов экспедитор производит не только количественную, но и качественную приемку.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад организации и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материала данным счета поставщика. Принятые кладовщиком материалы оформляют ***приходными ордерами.*** Приходный ордер подписывают заведующий складом и экспедитор.

Материальные ценности приходуют в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, числовых). Если материалы поступают в одной единице, а расходуются в другой, то они учитываются одновременно в двух единицах измерения.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными разрешается осуществлять учет материалов без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп, в оттисках которого содержатся основные реквизиты приходного ордера. Количество первичных документов при этом сокращается.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет ***акт о приемке материалов,*** который служит основанием для предъявления претензии поставщику. В составе комиссии должен быть представитель поставщика или представитель незаинтересованной организации. Акт составляют также при приемке материалов, поступивших на предприятие без счета поставщика (неотфактурованные поставки).

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют ***товарно-транспортную накладную,*** которую составляет грузоотправитель в четырех экземплярах: первый из них служит основанием для списания ценностей у грузоотправителя; второй — для учета ценностей получателем; третий — для расчетов с автотранспортной организацией и является приложением к счету на оплату за перевозку ценностей; четвертый является основанием для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу. Товарно-транспортную накладную

Витебский государственный технологический университет

применяют в качестве приходного документа у покупателя в случае отсутствия расхождения количества поступивших грузов с данными накладной. При наличии такого расхождения приемку материалов оформляют актом о приемке материалов.

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства и др. оформляют одно- или многострочными требованиями-накладными, которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах: первый является основанием для списания материалов с цеха-сдатчика, второй направляется на склад и используется в качестве приходного документа. Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходуются на основании ***акта об оприходовании материальных ценностей,*** полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений.

Документальное оформление расхода материальных запасов. Материалы отпускают со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов.

Для обеспечения контроля за расходованием материальных ценностей и правильного документального его оформления организации осуществляют соответствующие организационные мероприятия. Важным условием контроля за рациональным использованием материалов, например, являются их нормирование и отпуск на основе установленных лимитов. Лимиты рассчитываются на основе данных об объеме выпуска продукции и норм расхода материалов на единицу продукции.

Все службы предприятия должны иметь список должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со склада ценностей, а также выдавать разрешение на вывоз их с предприятия. Отпускаемые материальные ценности должны быть точно взвешены, измерены и подсчитаны.

Порядок документального оформления отпуска материальных ценностей зависит прежде всего от организации производства, направления расхода и периодичности их отпуска.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды ежедневно, оформляют ***лимитно-заборными картами.*** Их выписывают в двух экземплярах на один или несколько видов материалов и, как правило, сроком на 1 месяц. Могут применяться квартальные и полугодовые лимитно-заборные карты с отрывными месячными талонами на фактический отпуск. В них указывают: вид операций, номер склада, отпускающего материалы, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляют в соответствии с производственной программой на месяц и действующими нормами расхода.

Витебский государственный технологический университет

Один экземпляр лимитно-заборной карты вручают цеху-получателю, другой — складу. Кладовщик записывает количество отпущенного материала и остаток лимита в обоих экземплярах карты и расписывается в карте цеха-получателя. Представитель цеха расписывается в получении материалов в карте, находящейся на складе.

Отпуск материалов со складов производят в пределах установленного лимита. Сверхлимитный отпуск материалов и замену одного материала другим (при отсутствии материала на складе) оформляют выпиской отдельного ***требования-накладной*** на замену (дополнительный отпуск материалов). При замене в лимитно-заборной карте заменяемого материала делают запись «Замена, смотри требование № _» и уменьшают остаток лимита. Не использованные в производстве и возвращенные на склад материалы записывают в лимитно-заборную карту без составления каких-либо дополнительных документов.

Применение лимитно-заборных карт значительно сокращает количество разовых документов. Если материалы со склада отпускаются нечасто, то их отпуск оформляют ***одно-*** или ***многострочными требованиями-накладными на отпуск материалов,*** которые выписываются цехом-получателем в двух экземплярах: первый, с распиской кладовщика, остается в цехе, второй, с распиской получателя — у кладовщика.

Для учета движения материалов внутри предприятия применяют ***однострочные*** или ***многострочные требования-накладные.*** Накладные составляют материально ответственные лица участка, отпускающего ценности, в двух экземплярах, один из которых остается на месте с распиской получателя, а второй с распиской лица, отпускающего ценности, передается получателю ценностей.

При перевозке материальных ценностей автотранспортом вместо накладной применяют ***товарно-транспортную накладную.***

Вместо первичных документов по расходу материала можно использовать ***карточки учета материалов.*** С этой целью представители цехов-получателей расписываются в получении материалов в самих карточках, которые становятся в связи с этим оправдательными документами. При этом в карточках проставляют шифр производственных затрат с целью последующей группировки записей по объектам калькуляции и статьям затрат. Такое совмещение расходных документов и карточек учета материалов уменьшает объем учетной работы и усиливает контроль за соблюдением норм складских запасов.

В небольших организациях отпуск материалов на производство продукции и оказание услуг осуществляется без оформления специальными документами. Фактически израсходованные материалы по их видам отражаются в актах или отчетах о выпуске и реализации

Витебский государственный технологический университет

готовой продукции. Акты составляются, как правило, подекадно работником предприятия, ответственным за приемку, хранение и реализацию продукции. После утверждения руководителем организации акт служит основанием для списания соответствующих материалов.

В установленные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию организации по реестру приемки-сдачи документов, составленному в двух экземплярах: первый сдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера на втором экземпляре, а второй остается на складе.

5.3 Учет запасов на складах и в бухгалтерии

Учет запасов на складах. Для обеспечения производственной программы соответствующими материальными ресурсами на предприятиях создаются специализированные склады для хранения основных и вспомогательных материалов, топлива, запасных частей и других материалов. Кроме центральных заводских складов в различных структурных подразделениях организации могут быть кладовые, выполняющие функции промежуточных складов. Каждому складу приказом по предприятию присваивается постоянный номер, который впоследствии указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада. Склады должны быть обеспечены исправными весами, измерительными приборами и мерной тарой. На складах (кладовых) материальные ценности размещают по секциям, а внутри них — по группам, типо- и сортоpазмерам в штабелях, ящиках, контейнерах, на стеллажах, полках, ячейках, поддонах, что обеспечивает быструю их приемку, отпуск и контроль за соответствием фактического наличия установленным нормам запаса (лимиту).

Учет запасов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально ответственным лицом, которого принимают на работу, как правило, по согласованию с главным бухгалтером предприятия. С кладовщиком заключается типовой договор по установленной форме о полной индивидуальной материальной ответственности.

Если в штатном расписании организации отсутствует должность заведующего складом, то его обязанности могут быть возложены на любого работника организации с его согласия и с обязательным заключением договора об индивидуальной материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации товарно-материальных ценностей и передачи их по акту, утвержденному руководителем предприятия.

На каждый номенклатурный номер материальных ценностей кладовщик заполняет материальный ярлык и прикрепляет его к месту

Витебский государственный технологический университет

хранения материалов. В ярлыке указывают наименование запаса, номенклатурный номер, единицу измерения, цену и лимит наличия материалов.

Учет движения и остатков материалов и других запасов осуществляют в ***карточках учета материалов.*** На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют сортовым учетом и осуществляют его только в натуральном выражении.

Карточки открывают в бухгалтерии или вычислительной установке и записывают в них номер склада, наименование материала, марку, сорт, профиль, размер, единицу измерения, номенклатурный номер, учетную цену и срок годности. После этого карточки передают на склад, и кладовщик заполняет колонки прихода, расхода и остатка материалов.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований-накладных и др.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов. Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов. Если остаток материалов выше или ниже установленной нормы запасов, то заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Ведение учета материалов допускается также в ***книге учета материалов,*** которая содержит те же реквизиты, что и карточки учета материалов.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета передают в бухгалтерию; сюда же передают лимитно-заборные карты по мере использования лимита, но не позднее 1-го числа следующего месяца. Сдачу документов оформляют реестром, в котором указывают наименование и номера сдаваемых документов.

В цехах, имеющих кладовые, а также в подотчетных организациях (пункты, отделения, заводы) материально ответственные лица (заведующие пунктами и отделениями, мастера заводов) составляют месячные ***отчёты об остатках и движении материалов в подотчете*** и представляют их в бухгалтерию. В отчетах содержатся сведения об остатках материалов на начало месяца, их поступлении, расходе и остатке на конец месяца. В отчетах мастеров организаций наряду с фактическим расходом материалов указывают их расход по норме. Нормативный расход материалов исчисляют в бухгалтерии, где производится, кроме того, и таксировка отчета.

При использовании материальных отчетов отпадает необходимость в составлении других документов на расход материалов и упрощается учет материалов в подотчете, поскольку в качестве регистров аналитического учета используются отчеты материально ответственных лиц.

Витебский государственный технологический университет

Учет материалов в бухгалтерии. Все первичные документы по движению материалов со складов и подразделений предприятия поступают в бухгалтерию. Именно на этой стадии учетного процесса работники бухгалтерии обязаны осуществлять действенный контроль за законностью, целесообразностью и правильностью документального оформления операции по движению материалов и запасов. После проверки первичные документы подвергаются таксировке (умножением количества материалов на цену).

Существует несколько вариантов учета материалов в бухгалтерии. При первом варианте в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которых записывают на основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. Эти карточки отличаются от карточек учета материалов лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составляют сортовые количественно-суммовые оборотные ведомости аналитического учета и сверяют их с оборотами и остатками на соответствующих синтетических счетах и данными карточек складского учета.

При втором варианте все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материалов записывают в ***оборотные ведомости***, составляемые в натуральном и денежном выражениях по каждому складу отдельно по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам.

Этот вариант значительно уменьшает трудоемкость учета, поскольку отпадает необходимость ведения карточек аналитического учета. Однако учет и в этом случае остается громоздким, поскольку в оборотную ведомость приходится записывать сотни, а иногда и тысячи номенклатурных номеров материалов.

Более прогрессивным является ***оперативно-бухгалтерский, или сальдовый, метод учета материалов***, при котором бухгалтерия не дублирует складского сортового учета ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки учета материалов, ведущиеся на складах.

Ежедневно или в другие установленные сроки (как правило, не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом, а в отдельных случаях работник бухгалтерии, переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из

Витебский государственный технологический университет

карточек учета материалов в ***ведомость учета остатков материалов на складе*** (без оборотов прихода и расхода).

После проверки и визирования работником бухгалтерии ведомость остатков передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

При сальдовом методе учета материалов поступившие в бухгалтерию первичные документы по движению материалов после их проверки и таксировки раскладывают в контрольной картотеке отдельно по приходу и расходу с учетом складов и номенклатурных групп материалов. По данным контрольной картотеки документов составляют ежемесячную статистическую отчетность о движении и остатках важнейших видов материалов и топлива. Кроме того, по истечении месяца картотеку используют для составления групповых оборотных ведомостей в суммовом выражении по каждому складу в отдельности. Таких групп бывает несколько десятков (вместо тысяч наименований материалов). Данные этих ведомостей сверяют со стоимостными данными ведомости остатков и с итогами записей в регистрах синтетического учета.

Сальдовый метод учета материалов — один из наиболее эффективных, особенно в условиях ручной обработки учетных данных и малой механизации учета.

5.4 Синтетический учет материалов

Синтетический учет производственных запасов ведут, как уже отмечалось, на синтетических счетах 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Перечень субсчетов, которые могут быть открыты к счету 10 «Материалы», указан выше. Сельскохозяйственные организации могут открывать к счету 10 «Материалы» отдельные субсчета для учета семян, посадочного материала и кормов (покупных и собственного производства); минеральных удобрений; ядохимикатов, используемых в борьбе с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; биопрепаратов, медикаментов и др.

В состав транспортно-заготовительных затрат, связанных с приобретением и доставкой материалов в организацию, включаются:

• затраты по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов;

• вознаграждения за оказанные услуги, причитающиеся посредническим организациям;

• затраты на хранение материалов в местах приобретения, на

Витебский государственный технологический университет

железнодорожных станциях, портах;

• другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и доставкой материалов в организацию.

Ежемесячно, если необходимо, бухгалтерия рассчитывает сумму и процент транспортно-заготовительных затрат ко всему объему ценностей данной группы. Это необходимо для расчета сумм транспортно-заготовительных затрат, подлежащих к списанию на израсходованные в отчетном месяце материалы.

5.5 Особенности учета хозяйственного инвентаря (предметов)

К отдельным предметам в составе средств в обороте относятся:

• инвентарь;

• хозяйственные принадлежности;

• инструменты;

• оснастка и приспособления;

• сменное оборудование;

• специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь;

• временные (нетитульные) сооружения и приспособления.

К предметам в обороте также относятся:

• орудия лова, в том числе тралы, неводы, сети, мережи;

• специальная одежда, специальная обувь и предохранительные принадлежности в соответствии с законодательством;

• форменная одежда и обувь, предназначенные для выдачи работникам в соответствии с законодательством;

• белье, постельные принадлежности, полотенца, одежда и обувь для выдачи контингенту в организациях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других организациях;

• технологическая тара (в том числе контейнеры, поддоны для транспортировки отдельных деталей);

• посуда, кухонный и столовый инвентарь и принадлежности;

• временные нетитульные здания и сооружения;

• сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу со сроком эксплуатации до двух лет (передвижные обогревательные домики, котлопункты, пилоточные мастерские, бензозаправки) и иные подобные объекты лесного и лесоперерабатывающего хозяйства;

• животные на выращивании и откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, собаки, используемые для служебных целей, подопытные животные;

• многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала или не достигшие эксплуатационного возраста;

• строительные конструкции и детали, части и агрегаты машин, оборудования и подвижного состава, предназначенные для

Витебский государственный технологический университет

строительства, ремонтных целей и комплектации;

• готовая продукция и товары для перепродажи, числящиеся на складах организации;

• машины и оборудование, требующие монтажа, а также законченные монтажом, но не введенные в эксплуатацию;

• не оконченные строительством или не оформленные актами ввода в эксплуатацию объекты капитального строительства и иные вложения во внеоборотные активы до их ввода в эксплуатацию;

• земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);

• вооружение, военная, специальная техника и другое военное, специальное имущество, находящиеся в Вооруженных Силах Республики Беларусь, иных воинских формированиях.

Эти объекты относятся к предметам и инвентарю и учитываются на счете 10 «Материалы» по соответствующим субсчетам.

Организации могут списывать стоимость предметов в составе средств в обороте согласно учетной политике. Можно применять любой порядок списания стоимости, например спецодежды, в том числе без привязки к срокам службы, предусмотрев это учетной политикой:

• в размере 50 % стоимости предметов — при передаче их со складов в эксплуатацию и 50 % стоимости (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) — при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью; или в размере 100 % — при передаче их со склада в эксплуатацию; или в размере 100 % (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) — при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью;

• стоимость предметов до двух (или трех и т. д.) базовых величин списывается единовременно на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг, расходы на реализацию товаров по мере передачи их в эксплуатацию. Материально ответственными лицами учет указанных предметов осуществляется в количественном выражении.

Стоимость отдельных предметов в составе средств в обороте переносится на счета учета затрат на производство, расходов на реализацию в следующем порядке:

• по специальным инструментам и специальным приспособлениям (инструменты и приспособления целевого назначения, штампы, пресс-формы и подобные им предметы) — в соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и срока их полезного использования до двух лет;

• стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов, погашается в момент передачи их в производство данного заказа;

Витебский государственный технологический университет

• по приспособлениям целевого назначения (сосуды для выплавки стекла, фильеры, фильерные питатели, катализаторные сетки твердого агрегатного состояния и другие аналогичные приспособления целевого назначения), изготовленным из сплавов драгоценных металлов, — в соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из части стоимости приспособлений, приходящихся на экономически обоснованные технологические потери драгоценных металлов, в течение нормативного срока их службы. При выбытии данных приспособлений в результате непригодности оставшаяся часть их стоимости относится на финансовые результаты. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы, принимаются к бухгалтерскому учету в порядке, установленном законодательством;

• по остальным предметам — в соответствии с учетной политикой организации.

Таким образом, если организация предусмотрела в учетной политике, что стоимость активов, учтенных в составе средств в обороте (кроме активов, для которых законодательством уже предусмотрен способ списания), переносится на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг, расходы на реализацию товаров в размере 50 % стоимости предметов при передаче их со складов в эксплуатацию и 50 % стоимости (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью, то такое списание (погашение стоимости) средств в обороте будет правомерным.

По мере износа и непригодности или по истечении сроков службы предметы и инвентарь подлежат списанию. Списание производит комиссия, которая составляет акт на списание. В акте устанавливается полная непригодность, возможность использования возвратных отходов или возможность реализации этих предметов по пониженной стоимости. На основании акта на списание в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

5.6 Учет и инвентаризация незавершенного производства

При расчете себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца, т. е. к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

К незавершенному производству относятся продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки. Объем незавершенного производства определяют следующими методами: фактическим взвешиванием, штучным учетом,

Витебский государственный технологический университет

объемным измерением, условным пересчетом, по данным партионного учета. Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода в массовом и серийном производстве можно оценивать в учете по нормативной или плановой неполной производственной себестоимости, по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве незавершенное производство отражают в учете по фактическим производственным затратам.

Для уточнения учетных данных о незавершенном производстве в установленные сроки производят инвентаризацию незавершенного производства.

При инвентаризации незавершенного производства необходимо:

определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;

определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);

выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Проверка заделов незавершенного производства производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания.

Описи составляют отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам—с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включают, а инвентаризируют и фиксируют в отдельных описях.

Забракованные детали в описи незавершенного производства не включают — по ним составляют отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья, в описях, а также в сличительных ведомостях приводят два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке,

Витебский государственный технологический университет

установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

При выявлении недостач или излишков инвентаризационная комиссия определяет причины и виновников и готовит предложения о порядке их списания.

По выявленным недостачам или излишкам незавершенного производства производят следующие бухгалтерские записи.

На общую сумму выявленных недостач:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;

Кредит счета 20 «Основное производство»;

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

На сумму недостач по вине работников цехов:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

При отсутствии виновных лиц:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты»;

Дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты»;

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» и других счетов;

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

На сумму излишков:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Недостачи, связанные с естественной убылью товарно-материальных ценностей, включаются в затраты организации на основании соответствующих первичных документов записью:

Дебет счета 20 «Основное производство», 44 «Расходы на реализацию»

Кредит счета 10 «Материалы».

5.7 Учет готовой продукции

Учет поступления готовой продукции. Готовая продукция представляет собой изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад организации или заказчиком.

Основными задачами бухгалтерского учета готовой продукции являются:

правильный и своевременный учет наличия и движения готовой продукции на складах, холодильниках и других местах хранения продукции;

контроль над сохранностью готовой продукции;

Витебский государственный технологический университет

контроль над своевременностью оплаты проданной продукции;

выявление рентабельности всей продукции и ее отдельных видов.

Готовая продукция обычно должна быть сдана на склад под отчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте их изготовления, комплектации и сборки.

Учет готовой продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях. Условно-натуральные показатели используют для получения обобщенных данных об однородной продукции. Например, количество произведенных консервов измеряется в условных банках и т. д.

Поступление готовой продукции из производства на склад оформляется накладными, спецификациями, приемными актами и другими первичными документами.

Количественный учет готовой продукции по ее видам и местам хранения традиционно осуществляется аналогично учету материальных запасов. В условиях применения системы КОД (компьютерной обработки данных) ежедневно составляют оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовой продукции в разрезе мест хранения. Остатки готовой продукции периодически инвентаризируют в случаях, установленных учетной политикой организации.

Как и по материальным запасам, по готовой продукции разрабатываются справочники продукции, в которых содержатся сведения об облагаемой и необлагаемой различными видами налогов продукции, о плательщиках и грузополучателях, и др.

Оценка готовой продукции. В настоящее время применяют следующие виды оценки готовой продукции:

по фактической производственной себестоимости. Такой способ оценки готовой продукции для целей бухгалтерского финансового учета используется сравнительно редко, поскольку в настоящее время довольно сложно рассчитать видовую производственную себестоимость калькуляционной единицы готовой продукции при широком ассортименте выпускаемой продукции, комплексном использовании сырья для производства нескольких видов продукции, применении повременной формы оплаты труда и трудоемкости учетного процесса. Может применяться в организациях с ограниченной номенклатурой массовой продукции;

по неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции, рассчитываемой по фактическим прямым затратам;

по отпускным ценам реализации без налога на добавленную стоимость. Применяется в основном для оперативного учета выпуска готовой продукции с целью последующего расчета фактической себестоимости реализованной продукции; при этом сама стоимость

Витебский государственный технологический университет

готовой продукции по ценам реализации на счете 43 «Готовая продукция» не отражается; налог на добавленную стоимость не принимается во внимание с целью нивелирования влияния его размера (0 %, 10 % или 20 %) на результат расчета себестоимости проданной продукции (один и тот же товар может при различных обстоятельствах облагаться различными налогами);

по отпускным (оптовым) ценам реализации с налогом на добавленную стоимость. Применяется для оценки готовой продукции в ценах продаж с целью отражения объема продаж на счетах бухгалтерского учета и в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Синтетический учет готовой продукции. Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства. Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается.

Готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической себестоимости.

Учет готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

Если готовая продукция полностью используется в самой организации, то ее можно учитывать по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производство».

Сельскохозяйственные организации учитывают движение сельскохозяйственной продукции в течение года по плановой себестоимости, а по окончании года ее доводят до фактической себестоимости.

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от условий поставки, оговоренных в договоре на поставку продукции, списывают с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счетов 45 «Товары отгруженные» (например, по договорам комиссии или консигнации) или 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Готовую продукцию, переданную другим организациям для реализации на комиссионных началах, списывают с кредита счета 43 в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

5.8 Учет товаров

Под товарами понимают материально-производственные запасы, приобретенные или полученные безвозмездно от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи или перепродажи.

Витебский государственный технологический университет

Для обобщения информации о наличии и движении товаров используют синтетический счет 41 «Товары». Этот счет используют в основном организации, осуществляющие торговую деятельность и оказывающие услуги общественного питания.

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, счет 41 «Товары» применяют для учета материалов, изделий, продуктов, приобретенных специально для продажи, или когда стоимость готовых изделий, приобретенных для комплектации, не включается в себестоимость проданной продукции, а возмещается покупателем отдельно.

Организации торговли на счете 41 учитывают помимо товаров покупную тару и тару собственного производства (кроме инвентарной тары, служащей для производственных или хозяйственных нужд и учитываемой на счетах 01 «Основные средства» или 10 «Материалы»).

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

41-1 «Товары на складах»;

41 -2 «Товары в розничной торговле»;

41-3 «Тара под товаром и порожняя»;

41-4 «Покупные изделия» и др.

На субсчете 41-1 «Товары на складах» учитывают наличие и движение товаров, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций, оказывающих услуги общественного питания, овощехранилищах, холодильниках и т. п.

На субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле» учитывают наличие и движение товаров в организациях розничной торговли (магазинах, палатках, ларьках, киосках и т. п.), а также в буфетах организаций общественного питания. На этом же субсчете указанные организации учитывают наличие и движение стеклянной посуды (бутылок, банок и др.).

На субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожняя» учитывают наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях розничной торговли и буфетах организаций общественного питания).

На субсчете 41-4 «Покупные изделия» учитывают наличие и движение товаров организаций, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность.

Учет товаров ведется в порядке, предусмотренном для учета производственных запасов.

Приобретенные товары и тара принимаются на учет по счету 41 «Товары» по стоимости их приобретения. Принятые на учет товары отражают по дебету счета 41 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов. Поступление товаров можно отражать с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном для

Витебский государственный технологический университет

учета соответствующих операций с материалами.

Организации торговли могут включать в цену приобретения (фактическую себестоимость) затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), произведенных до передачи товаров в продажу, или же включать их в состав расходов на реализацию.

Организациям розничной торговли разрешается оценивать приобретенные товары по розничным ценам с отдельным учетом наценок (скидок). В этом случае поступившие товары приходуют по стоимости приобретения по дебету счета 41 и кредиту счета 60 и других счетов. Одновременно на разницу между стоимостью приобретения товаров и их стоимостью по розничным ценам дебетуют счет 41 и кредитуют счет 42 «Торговая наценка».

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, надбавках) на товары, налогах, включаемых в цену товаров, если учет товаров ведется по розничным ценам.

На счете 42 «Торговая наценка» учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных затрат.

Суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, приходящихся на реализованные товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются сторнировочной записью по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, приходящихся на недостающие товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются сторнировочной записью по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Товары, переданные для переработки другим организациям, со счета 41 не списывают. На счете 41 они учитываются обособленно.

Товары, принятые на ответственное хранение и на комиссию, учитывают на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию».

Аналитический учет по счету 41 ведут по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

6 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

6.1 Учет кассовых операций и денежных документов

Денежные средства – это наличные денежные средства в

Витебский государственный технологический университет

белорусских рублях и иностранной валюте, средства на корреспондентских счетах в Национальном банке Республики Беларусь.

Денежные средства организаций находятся в кассе в виде наличных денег, на счетах в банках, в выставленных аккредитивах и на открытых особых счетах, чековых книжках и т. д.

Основными задачами бухгалтерского учета денежных средств являются: точный, полный и своевременный учет этих средств и операций по их движению; контроль за наличием денежных средстств, их сохранностью и целевым использованием; контроль за соблюдением кассовой и расчетно-платежной дисциплины; выявление возможностей более рационального использования денежных средств.

В соответствии с действующим законодательством организации независимо от организационно-правовых форм и вида деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков.

Организации производят расчеты по своим обязательствам с другими организациями, как правило, в безналичном порядке через банки и применяют формы безналичных расчетов, устанавливаемые Национальным банком Республики Беларусь в соответствии с законодательством Беларуси.

Расчеты наличными деньгами между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь проводятся за счет следующих источников:

наличные деньги, полученные с текущих (расчетных) банковских счетов, карт-счетов;

выручка;

личные денежные средства физических лиц, используемые в интересах юридических лиц, их обособленных подразделений, с которыми указанные физические лица состоят в трудовых отношениях.

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме.

Наличные деньги могут быть получены организациями в обслуживающих банках на цели, установленные законодательством.

Организация (независимо от наличия у нее текущего (расчетного) банковского счета) осуществляет расчеты наличными деньгами с другими юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями на территории Республики Беларусь, в том числе путем внесения наличных денег непосредственно в кассы банков с последующим зачислением их на текущие (расчетные) банковские счета получателей, в общей сумме не более 100 базовых величин на протяжении одного дня.

Организации, открывшие текущие (расчетные) банковские счета, самостоятельно определяют порядок и сроки сдачи выручки в приказе

Витебский государственный технологический университет

руководителя юридического лица, в письменном виде.

Порядок приема и выдачи наличных денег, оформления кассовых документов. Ведение кассовых операций возложено на кассира, который несет полную материальную ответственность за сохранность принятых ценностей. При приеме наличных денег кассиры (лица, на которых возложены обязанности кассира) обязаны проверять их подлинность и платежность.

Кассовые операции по приему и выдаче наличных денег оформляются по формам первичных учетных документов, установленным в соответствии с законодательством.

Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу заполняются бухгалтером, индивидуальным предпринимателем, частным нотариусом.

Типовые формы первичных учетных документов по оформлению кассовых операций КО-1 «Приходный кассовый ордер», КО-1в «Приходный кассовый ордер», КО-2 «Расходный кассовый ордер», КО-2в «Расходный кассовый ордер» (далее – ордера КО-1, КО-1в, КО-2, КО-2в) заполняются следующим образом.

Ордера КО-1, КО-1в, КО-2, КО-2в заполняются как вручную, так и с помощью технических средств. В строке «Принято от» указываются фамилия, собственное имя и отчество (если таковое имеется) физического лица, от которого принимаются наличные деньги, а также наименование организации в случае, если лицо действует по доверенности от ее имени. В строке «Основание» указывается основание (вид, источник) поступления наличных денег. В строке «Приложение» перечисляются прилагаемые документы (при их наличии).

В подтверждение факта приема наличных денег выдается отрывная часть ордеров КО-1, КО-1в – квитанция к ним, заверенная печатью (штампом).

Ордера КО-2, КО-2в заполняются при выдаче из кассы наличных денег соответственно в белорусских рублях и иностранной валюте.

В строке «Основание» указывается основание выдачи наличных денег. В строке «Приложение» перечисляются прилагаемые документы (при их наличии). В строке «Предъявлен документ» указываются данные о документе, удостоверяющем (подтверждающем) личность физического лица, которое получает наличные деньги.

В случае наличия прилагаемого к ордерам КО-2, КО-2в документа (заявление, счет и др.) с разрешительной надписью руководителя его подпись на ордерах КО-2, КО-2в не требуется.

По усмотрению руководителя юридического лица приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу могут быть зарегистрированы в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров, который используется для учета движения наличных

Витебский государственный технологический университет

денег по целевому назначению.

Выдача наличных денег из касс юридических лиц, привлекающих для осуществления предпринимательской деятельности физических лиц по трудовым и (или) гражданско-правовым договорам, может производится по платежной ведомости с приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости (ведомостям) без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

На общую сумму выданных наличных денег по нескольким платежным ведомостям допускается составление одного расходного кассового ордера, дата и номер которого проставляются на каждой платежной ведомости.

При получении приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей кассир обязан проверить:

на приходном кассовом ордере наличие подписи главного бухгалтера или лица, им уполномоченного;

на расходном кассовом ордере, платежной ведомости наличие подписей руководителя юридического лица, главного бухгалтера, индивидуального предпринимателя, частного нотариуса или лиц, ими уполномоченных;

правильность заполнения в расходном кассовом ордере реквизитов предъявленного документа, удостоверяющего (справку, подтверждающую) личность получателя;

наличие документов, подлежащих приложению.

Кассир подписывает приходные и расходные кассовые ордера только после приема или выдачи наличных денег.

Выдачу наличных денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере, платежной ведомости, других документах, либо лицу, указанному в доверенности, при предъявлении документов, удостоверяющих личность. В случае выдачи наличных денег по доверенности, оформленной в установленном законодательством порядке, в тексте расходного кассового ордера после фамилии, собственного имени, отчества (при его наличии) получателя наличных денег бухгалтером, учиняется запись «По доверенности», указываются фамилия, собственное имя, отчество (при его наличии) лица, которому доверено получение наличных денег.

Разовые выдачи наличных денег на оплату труда, выплату алиментов, под отчет на расходы, связанные со служебными командировками работников, и другие выдачи отдельным лицам производятся по расходным кассовым ордерам. Выдача нескольким лицам наличных денег на оплату труда, выплату алиментов, под отчет на расходы, связанные со служебными командировками работников, и другие выдачи производятся кассиром по платежным ведомостям.

Выдача денежных средств под отчет на предстоящие расходы на

Витебский государственный технологический университет

цели, установленные законодательством, работникам юридического лица производится как наличными деньгами, так и с использованием корпоративных карточек на сроки:

не более 3 рабочих дней – на расходы, производимые в месте нахождения юридического лица;

не более 10 рабочих дней – на расходы, производимые вне места нахождения юридического лица;

до 30 рабочих дней – в сумме, не превышающей размера одной базовой величины, в целом по юридическому лицу.

Лица, получившие денежные средства под отчет, осуществляют их расходование на цели, определенные руководителем юридического лица, в соответствии с законодательством. Передача другим лицам наличных денег, полученных под отчет, в том числе с использованием корпоративных карточек, а также использование корпоративных карточек другими лицами не допускается.

Лица, получившие наличные деньги, в том числе с использованием корпоративных карточек, под отчет на предстоящие расходы, обязаны не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, представить в бухгалтерскую службу отчет об израсходованных суммах и возвратить в кассу неиспользованные наличные деньги.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета по ранее выданным суммам.

Юридические лица выдают наличные деньги на оплату труда, выплату стипендий, пенсий своим работникам (ранее состоявшим в штате работникам), пособий, дивидендов, алиментов, как правило, в течение 3 рабочих дней (для сельскохозяйственных организаций – в течение 5 рабочих дней). По истечении установленных сроков выдачи наличных денег на оплату труда, выплату стипендий, пенсий, пособий, дивидендов, алиментов кассир должен:

в платежной ведомости напротив фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать запись «Депонировано»;

составить реестр депонированных сумм;

в платежной ведомости сделать запись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах наличных денег, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и подтвердить запись своей подписью. Если наличные деньги выдавались не кассиром, а раздатчиком, то на ведомости дополнительно делается запись «Деньги по ведомости выдавал» и ставится подпись раздатчика. Выдача наличных денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости не допускается;

заполнить расходный кассовый ордер на отдельном бланке на общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости;

записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму

Витебский государственный технологический университет

наличных денег.

Депонированные суммы сдаются в обслуживающий банк на 4-й и 6-й рабочий день соответственно. На сумму сдаваемых наличных денег составляется один общий расходный кассовый ордер.

Порядок ведения кассовой книги и хранения наличных денег. Юридические лица отражают все поступления и выдачи наличных денег в кассовой книге. Основанием для записей в кассовую книгу являются оформленные в соответствии с законодательством приходные и расходные кассовые ордера, а также иные документы.

Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена печатью юридического лица. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера. Каждый лист кассовой книги состоит из двух равных частей. Неотрывная часть листа (с горизонтальной линовкой) как первый экземпляр остается в кассовой книге. Отрывная часть листа (без горизонтальной линовки) является вторым экземпляром и заполняется с лицевой и оборотной стороны через копировальную бумагу. Вторые экземпляры листов служат отчетом кассира. Подчистки и незаверенные исправления в кассовой книге не допускаются. Исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера или лица, его заменяющего. На каждом листе кассовой книги проставляются дата и остаток наличных денег в кассе за предыдущий день (период).

Исполнение записей в кассовой книге начинается на лицевой стороне неотрывной части листа после строки «Остаток на начало дня». Осуществление записей в кассовую книгу осуществляется кассиром сразу после получения или выдачи наличных денег отдельно по каждому ордеру. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег по кассе на конец дня и передает в бухгалтерскую службу в качестве отчета кассира второй отрывной экземпляр листа кассовой книги с приложенными приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге. В строке «В том числе на оплату труда» указывается сумма остатка наличных денег, не выплаченных по платежной ведомости на оплату труда. Записи в кассовой книге ведутся до полного использования листов кассовой книги.

Руководители юридических лиц обязаны обеспечить сохранность наличных денег в кассе, а также при доставке их из банка (в банк). Все наличные деньги юридических лиц должны храниться в кассах в металлических шкафах или сейфах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются. Ключи от металлических шкафов и сейфов, печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в замочных скважинах металлических шкафов, сейфов, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты.

Витебский государственный технологический университет

Не допускается хранение в кассах наличных денег, принятых без использования кассового оборудования, платежных терминалов или приходных документов, формы которых установлены законодательством.

Перед открытием кассы, металлических шкафов, сейфов кассир обязаны осмотреть сохранность печатей, замков, дверей и оконных решеток, убедиться в исправности охранной, тревожной, пожарной сигнализации (в случае их наличия).

В случае внезапного оставления кассиром работы (болезнь, по иной уважительной причине) находящиеся у него под отчетом наличные деньги немедленно пересчитываются другим кассиром, которому они передаются, в присутствии руководителя и главного бухгалтера или комиссии из лиц, назначенных руководителем юридического лица. Результаты пересчета и передачи наличных денег отражаются в акте произвольной формы, в котором делается отметка об отсутствии кассира при проведении пересчета и передачи наличных денег.

В сроки, установленные руководителем юридического лица, но не реже одного раза в квартал, проводится внеплановая инвентаризация с полным полистным (поштучным) пересчетом наличных денег, находящихся в кассе, в соответствии с общими правилами, установленными в Инструкции по инвентаризации активов и обязательств.

Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте. Юридические лица в соответствии с законодательством сдают наличную иностранную валюту в обслуживающие и (или) иные банки, а также работникам службы инкассации. Наличная иностранная валюта сдается в обслуживающий банк с зачислением на один из текущих (расчетных) банковских счетов, открытых для юридических лиц, в течение времени, установленного банком для их обслуживания.

Юридические лица, которым установлен лимит остатка кассы, имеют право хранить в своих кассах наличную иностранную валюту сверх установленного лимита остатка кассы не более 3 рабочих дней, включая день получения наличной иностранной валюты в обслуживающем банке, только для оплаты труда. По истечении этого срока (на 4-й рабочий день) не использованная по назначению наличная иностранная валюта депонируется и сдается в обслуживающий банк.

При образовании сверхлимитного остатка кассы наличная иностранная валюта сдается в обслуживающий банк либо по решению юридического лица в подразделение обслуживающего банка и (или) иной банк независимо от установленного срока сдачи наличной иностранной валюты.

Для клиентов банка, не представивших заявку на установление лимита остатка кассы, порядка и сроков сдачи выручки, поступившей в

Витебский государственный технологический университет

кассу в установленный срок, лимит остатка кассы считается нулевым, срок сдачи наличной иностранной валюты – ежедневным со следующего рабочего дня и после календарной даты, установленной для подачи заявки в банк (за исключением юридических лиц, подразделений, которым в соответствии с законодательством лимит остатка кассы не устанавливается), а не сданная в банк наличная иностранная валюта – сверхлимитной.

Порядок приема и выдачи наличной иностранной валюты и оформления кассовых документов. Кассовые операции по приему и выдаче наличной иностранной валюты оформляются по формам первичных учетных документов, установленным законодательством.

Подтверждением приема наличной иностранной валюты являются: квитанция к *приходному кассовому ордеру формы КО-1*в и другие приходные документы, предусмотренные законодательством.

Выдача наличной иностранной валюты из касс юридических лиц, привлекающих для осуществления предпринимательской деятельности физических лиц по трудовым договорам, производится по *расходному кассовому ордеру формы КО-2в* и платежной ведомости с приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченной наличной иностранной валюты по платежной ведомости (ведомостям) без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

При приеме наличной иностранной валюты кассиры (лица, на которых возложены обязанности кассира) юридических лиц обязаны проверять ее подлинность и платежность, руководствуясь нормативными правовыми актами Национального банка, информацией, размещенной на официальных сайтах банков-эмитентов в глобальной компьютерной сети Интернет, официальными материалами и оперативной информацией органов внутренних дел, а также перечнем признаков платежности банкнот, установленным обслуживающим банком на основании требований иностранных банков или банков-посредников.

Выдача наличной иностранной валюты под отчет на расходы, связанные со служебными командировками работников юридического лица за границу, производится в порядке и размерах, установленных законодательством.

Работник, получивший наличную иностранную валюту под отчет на расходы, связанные со служебными командировками за границу, обязан не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, предъявить в бухгалтерскую службу юридического лица отчет об израсходованных суммах иностранной валюты с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы, и возвратить в кассу неиспользованную наличную иностранную валюту.

Не допускается выдача работнику юридическим лицом наличной

Витебский государственный технологический университет

иностранной валюты под отчет (перечисление денежных средств на счет клиента – физического лица) на расходы, связанные со служебными командировками за границу, без представления полного отчета по ранее выданным этому работнику суммам наличной иностранной валюты.

Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу заполняются бухгалтером. Кассир подписывает приходные и расходные кассовые ордера только после приема или выдачи наличной иностранной валюты.

Журнал регистрации приходных (расходных) кассовых ордеров в иностранной валюте по форме 1 ведется отдельно для приходных и расходных кассовых ордеров. Журнал регистрации приходных (расходных) кассовых ордеров в иностранной валюте по форме 1-а оформляется единый для приходных и расходных кассовых ордеров. Регистрация приходных и расходных кассовых ордеров может осуществляться посредством программно-технических средств.

Юридические лица отражают все поступления и выдачи наличной иностранной валюты *в кассовой книге*. Внесение записей в кассовую книгу осуществляется кассиром сразу после получения или выдачи наличной иностранной валюты отдельно по каждому ордеру. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает сумму операций за день, выводит остаток наличной иностранной валюты по кассе на конец дня и передает в бухгалтерскую службу в качестве отчета второй экземпляр отрывной части листа кассовой книги с приложенными приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Недостача наличной иностранной валюты отражается в бухгалтерском учете и подлежит взысканию в соответствии с законодательством.

Излишки наличной иностранной валюты приходуются и отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с законодательством.

Синтетический учет операций с денежными средствами. Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитывают на активном синтетическом счете 50 «Касса». Счет 50 «Касса» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации, в том числе филиалов и представительств, имеющих отдельный баланс. На отдельном субсчете к счету 50 «Касса» учитываются наличие и движение денежных средств в иностранных валютах в кассах организации.

К счету 50 «Касса» могут быт открыты субсчета:

50-1 «Касса организации»;

50-2 «Операционная касса»;

50-3 «Денежные документы» и др.

Движение денежных средств в кассе отражается следующими

Витебский государственный технологический университет

записями (таблица 6.1).

Таблица 6.1 – Типовая корреспонденция по учету кассовых операций

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Поступила в кассу предприятия выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	50-1	90
Поступила в операционную кассу выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	50-2	90
Поступили наличные деньги в кассу предприятия из операционной кассы	50-1	50-2
Поступили в кассу предприятия наличные деньги с расчетного счета, открытого в обслуживающем учреждении банк	50-1	51
Поступила в кассу предприятия наличная иностранная валюта с валютного счета, открытого в обслуживающем учреждении банка	50-2	52
Поступили в кассу предприятия наличные деньги со специальных счетов, открытых в банках, например, со счета, на котором хранятся средства целевого финансирования	50-1	55
Поставщиком возмещена наличными деньгами стоимость недостачи (недогруза) материальных ценностей или произведен возврат излишне полученных сумм	50-1	60
Поступила от покупателей выручка от реализации продукции, работ, услуг согласно акцептованным расчетным документам при расчетах, производимых наличными денежными средствами, на сумму полученных авансов	50-1	62
Поступила в кассу предприятия частичная оплата стоимости путевок, приобретенных за счет средств Фонда социальной защиты населения.	50-1	69
Возвращены в кассу организации излишне полученные работниками суммы по оплате труда	50-1	70
Возвращены в кассу предприятия неиспользованные суммы, полученные под отчет	50-1	71
Поступили от работников в кассу предприятия наличные деньги в погашение задолженности по предоставленным им предприятием займа	50-1	73-1
Поступили от работников в кассу предприятия наличные деньги в возмещение материального ущерба, причиненного ими предприятию	50-1	73-2
Поступили в кассу предприятия наличные деньги от учредителей	50-1	75
Поступили в кассу предприятия наличные деньги: в погашение дебиторской задолженности (плата родителей за содержание их детей в детских дошкольных учреждениях, квартирная плата и т. п.); суммы выручки, поступившей в пользу комитента по учетным (согласованным) ценам при реализации товаров, принятых на комиссию; возврат кредиторами излишне полученных ими сумм; в счет погашения задолженности по претензиям; в счет погашения предоставленного покупателям кредита	50-1	76
Получены в кассу предприятия наличные деньги от его структурных подразделений (учредителем доверительного управления в счет причитающейся ему прибыли или дохода)	50-1	79

Витебский государственный технологический университет

Окончание таблицы 6.1

1	2	3
Получены в кассу средств целевого финансирования	50-1	86
Получена в кассу сумма наличных денег, являющихся первоначальным взносом за товар, реализованный в кредит покупателю	50-1	90
Оприходованы излишки денег, выявленные при инвентаризации кассы	50-1	90
Поступили наличные деньги покупателем в качестве процентов за предоставленный кредит	50-1	91
Поступили в кассу предприятия наличные деньги, связанные с доходами, относящимися к будущим отчетным периодам (арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др.)	50-1	98
Сданы наличные деньги в банк по объявлению на взнос	51	50
Сданы из кассы наличные деньги работникам службы инкассации	57	50
Выплачена из кассы заработная плата работникам организации	70	50
Выданы наличные деньги под отчет	71	50

6.2 Безналичные формы расчетов

Денежные расчеты осуществляются организацией либо наличными деньгами (как исключение), либо в виде безналичных платежей (как правило).

Безналичные расчеты осуществляют посредством безналичных перечислений по текущим и валютным счетам клиентов в банках, системы корреспондентских счетов между различными банками, клиринговых зачетов взаимных требований через расчетные центры, а также посредством векселей и чеков, заменяющих наличные деньги.

Безналичные расчеты осуществляют по товарным и нетоварным операциям.

Формы безналичных расчетов. Формы безналичных расчетов включают:

а) расчеты платежными поручениями;

б) расчеты платежными ордерами;

в) расчеты платежными требованиями с акцептом плательщика;

г) расчеты платежными требованиями без акцепта плательщика;

д) расчеты по аккредитиву;

е) расчеты по инкассо;

г) расчеты чеками;

д) расчеты банковскими пластиковыми карточками.

Все операции по банковским счетам осуществляются только на основании расчетных документов. Расчетные документы могут быть оформлены на бумажном носителе либо в виде электронных расчетных документов. Расчетный документ — это оформленное на бумажном носителе или в электронном виде распоряжение:

Витебский государственный технологический университет

плательщика — о списании денежных средств со своего счета и перечислении их на счет получателя;

получателя — о списании денежных средств со счета плательщика и перечислении их на счет, указанный получателем.

Расчетные документы должны быть представлены в банк в течение 10 календарных дней, не считая дня выписки расчетного документа. В банк представляется столько экземпляров расчетных документов, сколько необходимо для всех участников расчетов.

На первых экземплярах оформленных на бумажном носителе платежных поручений, платежных требований, постоянно действующих платежных поручений, реестров платежных требований, заявлений на акцепт платежных требований, заявлений на отзыв (изменение) платежных инструкций, заявлений на приостановление исполнения платежных требований проставляются:

оттиск печати, подписи (подпись), инициалы, фамилии (фамилия), должностных(ого) лиц(а) юридического лица, уполномоченных(ого) распоряжаться денежными средствами на счете;

оттиск печати (при наличии), подписи, инициалы, фамилии индивидуального предпринимателя, нотариуса, адвоката или лиц, уполномоченных ими распоряжаться денежными средствами на счете.

На первых экземплярах оформленных на бумажном носителе платежных поручений, платежных требований, постоянно действующих платежных поручений, реестров платежных требований, заявлений на отзыв (изменение) платежных инструкций, заявлений на приостановление исполнения платежных требований физических лиц проставляется подпись физического лица или лица, уполномоченного им распоряжаться денежными средствами на счете.

На первых экземплярах оформленных на бумажном носителе расчетных документов банка (за исключением платежного ордера) проставляются оттиск печати банка, подписи (подпись), инициалы, фамилии (фамилия) уполномоченных(ого) лиц(а) банка.

Документы, сформированные в виде электронных документов, подписываются электронными цифровыми подписями (подписью) должностных(ого) лиц(а) юридического лица.

Расчетные документы банка (за исключением платежного ордера), сформированные в виде электронных документов, подписываются электронными(ой) цифровыми(ой) подписями (подписью) уполномоченных(ого) лиц(а) банка.

На поступивших в банк-отправитель платежных инструкциях и иных документах, предусмотренных настоящей Инструкцией, проставляется дата поступления.

На всех исполненных документах, указанных в части первой настоящего пункта, проставляется штамп банка, который содержит дату совершения операции (осуществления действия), наименование и код

Витебский государственный технологический университет

банка, номер ответственного исполнителя (штампа), при необходимости иные реквизиты. На исполненных документах на бумажном носителе дополнительно проставляется подпись ответственного исполнителя.

На всех экземплярах принятых на инкассо расчетных и иных документов проставляется штамп банка-получателя (банка, обслуживающего взыскателя).

Юридические лица могут осуществлять переводы денежных средств без открытия счета в банке-отправителе в случаях, установленных актами законодательства, как с оформлением, так и без оформления ими платежного поручения.

Перевод денежных средств без открытия счета осуществляется за счет денежных средств, внесенных представителем юридического лица в кассу банка-отправителя. Наличные денежные средства принимаются в кассу банка-отправителя в соответствии с порядком, установленным банком с учетом требований нормативных правовых актов Национального банка.

Платежным поручением является распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке. Расчеты платежными поручениями являются наиболее распространенной формой расчетов. Платежными поручениями могут производиться перечисления денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги; в бюджеты всех уровней и в бюджетные фонды; в целях возврата/размещения кредитов и займов, депозитов и уплаты процента по ним; по распоряжению физических лиц или в пользу физических лиц; в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

Платежный ордер применяется при осуществлении банками перевода денежных средств в белорусских рублях и иностранной валюте от имени и за счет банка (инициатор – банк), от имени банка, но по поручению и за счет клиента, от имени и за счет клиентов (инициатор – клиент).

Посредством платежного ордера осуществляются частичная оплата расчетных документов (электронных расчетных документов) или оплата расчетных документов в пределах остатка денежных средств на счете; списание денежных средств со счетов по постоянно действующему платежному поручению; списание денежных средств без представления дополнительных платежных инструкций владельца счета в случаях, предусмотренных договором между банком и клиентом; переводы денежных средств клиентов без открытия счета с применением счетов, предназначенных для учета средств на временной основе; переводы денежных средств банками по собственным обязательствам с зачислением денежных средств на банковские счета клиентов, счета по учету вкладов (депозитов) и иные счета (включая

Витебский государственный технологический университет

уплату процентов, возврат привлеченных денежных средств во вклады (депозиты), перечисление денежных средств на текущий счет по истечении срока договора вклада (депозита), предоставление кредитов, перечисление работникам банка заработной платы и других выплат на банковские счета), а также иные операции, производимые банком при осуществлении банковского перевода.

Расчеты по инкассо. Расчеты по инкассо — это банковская операция, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению денег от плательщика. Расчеты по инкассо производятся на основании платежных требований и инкассовых поручений.

Платежные требования применяются при расчетах за товары (работы, услуги), а также в иных случаях, предусмотренных договором плательщика с его контрагентом. Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк. Платежные требования представляются бенефициаром на инкассо в банк-получатель на бумажном носителе в одном экземпляре вместе с реестром платежных требований или в виде электронных платежных требований. В банке-получателе ответственный исполнитель при приеме платежных требований на инкассо проверяет их подлинность, оформление и заполнение обязательных реквизитов в соответствии с требованиями настоящей Инструкции. Бенефициару в подтверждение приема платежных требований на инкассо в тот же банковский день выдается реестр платежных требований, или направляется электронное сообщение с указанием номера, даты и суммы платежного требования, номеров счетов и наименований плательщика и бенефициара, даты и времени его приема на инкассо, а также другой необходимой информации.

Платежные требования, принятые банком-получателем в течение банковского дня, передаются в банк-отправитель не позднее следующего банковского дня в виде электронных платежных документов в порядке, предусмотренном техническими нормативными правовыми актами Национального банка. Банк-получатель обеспечивает полноту и неизменность информации, содержащейся в платежных требованиях клиента, и несет ответственность за ненадлежащую ее передачу в соответствии с законодательством, договором между банком и клиентом. Код банка-отправителя, код банка-получателя, номер счета и наименование корреспондента банка-получателя при необходимости указываются банком-получателем. Банк-отправитель исполняет электронное платежное требование на основании полученного от плательщика заявления на акцепт, которое представляется на бумажном носителе в двух экземплярах, если иное не установлено договором

Витебский государственный технологический университет

между банком и клиентом, или в виде электронного документа.

Форму заявления на акцепт банки разрабатывают самостоятельно. В заявлении на акцепт указываются наименование плательщика и номер счета, с которого будет производиться оплата платежных требований, наименования бенефициаров, номера и даты заключенных договоров, по которым предполагается оплата платежных требований в день их поступления, другая необходимая информация.

При приеме заявления на акцепт ответственный исполнитель банка-отправителя на всех экземплярах проставляет все установленные законодательством отметки. Плательщику направляется второй экземпляр заявления на акцепт, если иное не предусмотрено договором между плательщиком и банком-отправителем. Принятие заявления на акцепт в виде электронного документа подтверждается банком-отправителем в порядке, предусмотренном договором между банком и плательщиком. Для изменения заявления на акцепт плательщик представляет в банк-отправитель новое заявление на акцепт. В случае невозможности изменения заявления на акцепт банк-отправитель информирует об этом плательщика с указанием причины отказа.

Заявления на акцепт хранятся в банке-отправителе в порядке, установленном банком. Порядок акцепта платежных требований, плательщиком по которым является банк, определяется банком.

Банк-отправитель проверяет подлинность поступившего от банка-получателя электронного платежного требования, наличие в нем обязательных реквизитов и соответствие данным, приведенным плательщиком в заявлении на акцепт.

Принятые к исполнению электронные платежные требования подлежат оплате не позднее банковского дня, следующего за днем их поступления в банк-отправитель, в полной сумме при наличии денежных средств на счете плательщика.

При недостаточности денежных средств на счете плательщика платежные требования оплачиваются в пределах имеющихся на счете денежных средств.

Плательщику направляются экземпляры платежного ордера, исполненного электронного платежного требования или выдаются их копии, если иное не предусмотрено договором между банком-отправителем и плательщиком.

При отсутствии денежных средств на счете платежные требования аннулируются. Банком-отправителем в банк-получатель направляется соответствующее электронное сообщение.

Расчеты платежными требованиями, оплачиваемыми в безакцептном порядке, производятся, как правило, на основании соответствующих законов (расчеты платежными требованиями без акцепта плательщика).

Для взыскания денежных средств в бесспорном порядке в

Витебский государственный технологический университет

случаях, установленных законодательными актами, взыскатель представляет в обслуживающий его банк на инкассо платежное требование, оформленное в трех экземплярах с учетом особенностей, определенных настоящей главой, вместе с исполнительным документом и двумя экземплярами реестра платежных требований. Взыскание денежных средств в бесспорном порядке на основании исполнительных документов судов общей юрисдикции может осуществляться с конверсией, покупкой, продажей, на основании исполнительных документов Министерства финансов Республики Беларусь и его территориальных органов, главных финансовых управлений (отделов) местных исполнительных и распорядительных органов, налоговых и таможенных органов, банков, являющихся уполномоченными органами по бесспорному взысканию платежей в бюджет в соответствии с законодательными актами, – с продажей. Ответственность за обоснованность предъявления исполнительных документов с конверсией, покупкой, продажей несет взыскатель.

При отсутствии (недостаточности) денежных средств на текущем счете юридического лица приему в картотеку подлежат следующие расчетные документы:

платежные требования в белорусских рублях и иностранной валюте, оформленные на бесспорное списание денежных средств (платежные требования без акцепта плательщика). Исполнительный документ до исполнения платежного требования или его изъятия без исполнения хранится в банке вместе с платежным требованием;

платежные поручения в белорусских рублях, платежи по которым подлежат исполнению в соответствии с законодательством вне очереди и в первую очередь, если иное не установлено банковским законодательством; платежные поручения в иностранной валюте, оформленные на перечисление денежных средств в республиканский бюджет, местные бюджеты и (или) государственные внебюджетные фонды.

Оплата расчетных документов, находящихся в картотеке, осуществляется по мере поступления денежных средств на текущий счет плательщика в календарной очередности их помещения в картотеку, если иная очередность не установлена законодательными актами.

Аккредитивная форма расчетов. Банк может открывать аккредитивы, а также авизовать, подтверждать и исполнять аккредитивы, открытые другими банками (резидентами и нерезидентами) в пользу его клиентов или клиентов другого банка (резидента и нерезидента).

Банк по поручению приказодателя или выступая в качестве приказодателя может обратиться в другой банк с просьбой об открытии аккредитива, выдав ему встречное обязательство возместить

Витебский государственный технологический университет

уплаченную в соответствии с условиями аккредитива сумму денежных средств. Аккредитив может открываться для расчетов за товары (работы, услуги) или для осуществления иных платежей, предусмотренных основным договором.

Аккредитив, открываемый для осуществления расчетов за товары, должен предусматривать представление транспортного документа, подтверждающего отгрузку товара, или документа, подтверждающего прием-передачу товара экспедитору, или документа, подтверждающего прием-передачу товара представителю приказодателя, а при поставках на условиях CIP и CIF – также и страхового документа. Аккредитив, открываемый для осуществления расчетов за работы и (или) услуги, должен предусматривать представление документа, подтверждающего факт выполнения работ и (или) оказания услуг, подписанного приказодателем и бенефициаром или иным лицом, указанным в аккредитиве.

Аккредитивы могут быть подтвержденными, переводными, резервными, а также различаться в зависимости от иных содержащихся в тексте аккредитива условий и порядка их исполнения. Особенность аккредитивной формы расчетов состоит в том, что оплату платежных документов производят по месту нахождения поставщика сразу после выполнения условий аккредитива.

Аккредитив — это условное денежное обязательство, принимаемое банком-эмитентом по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи.

Банками могут открываться также следующие виды аккредитивов: покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные); отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии *покрытого* аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии *непокрытого* аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива в порядке, определенном соглашением между банками.

Отзывным является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств. *Безотзывный* аккредитив может быть отменен только с согласия получателя средств.

Аккредитив считается *подтвержденным*, когда банк, получивший соответствующие полномочия от банка-эмитента, подтвердил

Витебский государственный технологический университет

аккредитив, то есть принял по отношению к обязательству банка-эмитента дополнительные обязательства осуществить платеж по аккредитиву, акцептовать и оплатить или учесть переводной вексель либо выполнить иные действия в соответствии с условиями аккредитива.

Под *переводным аккредитивом* понимается аккредитив, по которому по заявлению бенефициара (первый бенефициар) банк-эмитент (исполняющий банк) может дать согласие иному лицу (иному (второму) бенефициару) на полное либо частичное исполнение аккредитива, если это допускается обязательством, с условием представления этим бенефициаром документов, указанных в аккредитиве.

Под *резервным аккредитивом* понимается аккредитив, согласно которому банк-эмитент принимает на себя обязательство осуществить платеж бенефициару по предъявлению письменного требования платежа бенефициара, содержащего заявление о том, что приказодатель не исполнил свои договорные (контрактные) обязательства.

Аккредитив может быть *револьверным***.** По мере совершения выплат по револьверному аккредитиву сумма квоты (максимальный размер выплат в определенный период времени) автоматически восстанавливается без внесения изменений в его условия, о чем делается специальная оговорка в аккредитиве. Квота может восстанавливаться сразу после каждой выплаты по аккредитиву либо с определенной периодичностью в пределах установленной общей суммы аккредитива и срока для представления документов по аккредитиву.

Бенефициар может просить авизующий либо подтверждающий банк открыть под обеспечение аккредитива другой аккредитив, который в таком случае называется *компенсационным* (встречным). Приказодатель компенсационного аккредитива обязан возместить банку-эмитенту уплаченные в соответствии с условиями данного аккредитива суммы независимо от того, произведена была в его пользу оплата по первому аккредитиву или нет.

К недостаткам аккредитивной формы расчетов следует отнести замораживание средств покупателей на период действия аккредитива до его фактического использования, а также возможность задержки отгрузки продукции поставщиком до поступления аккредитива. Вместе с тем она гарантирует немедленную оплату счетов поставщиков и способствует соблюдению расчетно-платежной дисциплины.

Расчеты банковскими карточками. Банковская карточка – это платежный инструмент, обеспечивающий доступ к банковскому счету и проведение безналичных платежей за товары и услуги, получение наличных денежных средств и осуществление иных операций в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Предприятия торговли принимают банковские карточки к оплате

Витебский государственный технологический университет

за товар только при наличии договора с банком-эквайером. Банк-эквайер – банк (банк-нерезидент), осуществляющий деятельность по процессингу операций, совершаемых при использовании карточек, эмитированных другими банками (банками-нерезидентами), расчетному обслуживанию указанных предприятий торговли (сервиса), кассовому обслуживанию держателей карточек, эмитированных другими банками (банками-нерезидентами).

Подтверждением проведения операций, совершаемых при использовании карточки или ее реквизитов, служат карт-чеки на бумажном носителе.

Для осуществления перевода денежных средств в пользу торгового предприятия карт-чеки (иные документы, служащие подтверждением совершения операции при использовании карточки) передаются торговым предприятием в банк-эквайер в порядке, установленном договором между банком-эквайером и предприятием.

Карт-чеки (иные документы) могут передаваться на бумажном носителе информации и (или) в электронном виде. Карт-чеки (иные документы) на бумажном носителе информации составляются в количестве экземпляров, необходимом для всех участвующих в расчетах сторон в соответствии с договором между банком-эквайером и торговым предприятием.

В результате проведенной обработки карт-чеков банком-эквайером оформляются в соответствии с правилами системы документы, которые направляются банку-эмитенту либо иному лицу, уполномоченному правилами системы.

На основании поступивших документов банк-эмитент осуществляет перевод денежных средств с карт-счета в пользу получателя – торгового предприятия.

6.3 Учет операций по текущим (расчетным) счетам и другим счетам в банке

Каждая организация вправе открывать в любом банке текущий (расчетные) и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций. По договору текущего (расчетного) банковского счета одна сторона (банк или небанковская кредитно-финансовая организация) обязуется открыть другой стороне (владельцу счета) текущий (расчетный) банковский счет для хранения денежных средств владельца счета и (или) зачисления на этот счет денежных средств, поступающих в пользу владельца счета, а также выполнять поручения владельца счета о перечислении и выдаче соответствующих денежных средств со счета, а владелец счета предоставляет банку или небанковской кредитно-финансовой организации право использовать временно свободные

Витебский государственный технологический университет

денежные средства, находящиеся на счете, с уплатой процентов, определенных законодательством Республики Беларусь или договором, и уплачивает банку или небанковской кредитно-финансовой организации вознаграждение (плату) за оказываемые ему услуги.

Порядок открытия текущего (расчетного) счета. Для открытия текущего (расчетного) счета организация должна представить в учреждение выбранного ею банка установленные законодательством документы:

заявление на открытие текущего (расчетного) счета;

копию (без нотариального засвидетельствования) устава (учредительного договора – для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора), имеющего штамп, свидетельствующий о проведении государственной регистрации, – для юридического лица;

копию (без нотариального засвидетельствования) свидетельства о государственной регистрации – для индивидуального предпринимателя;

карточку с образцами подписей должностных лиц юридического лица, индивидуального предпринимателя, имеющих право подписи документов для проведения расчетов, и оттиска печати.

С текущего (расчетного) счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании письменных распоряжений владельцев расчетного счета (денежных чеков, объявлений на взнос денег наличными, платежных требований) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков). Исключения составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению хозяйственного суда, суда или финансовых органов.

Платежи в счет неотложных нужд производятся субъектом предпринимательской деятельности за счет денежных средств, забронированных банком на его текущем счете в размере до 20 процентов средств, поступивших на указанные счета (за исключением сумм банковских кредитов) за предыдущий месяц. Банк бронирует денежные средства для платежей в счет неотложных нужд на основании распоряжения, представляемого субъектом предпринимательской деятельности, начиная с указанной в распоряжении даты, но не ранее первого банковского дня месяца, в котором будут осуществляться платежи в счет неотложных нужд.

Банк выдает субъекту предпринимательской деятельности или перечисляет с его текущего счета денежные средства на оплату труда (далее – заработная плата) в расчете за месяц при одновременном представлении им в банк платежных поручений на перечисление:

подоходного налога;

Витебский государственный технологический университет

обязательных страховых взносов и (или) взносов на профессиональное пенсионное страхование в бюджет фонда.

При недостаточности денежных средств на счете списание денежных средств со счета осуществляется в следующей последовательности:

№ п/п	Наименование платежа
1	Платежи за закупаемые у физических лиц молоко и скот
2	**Внеочередные** платежи:
2.1	платежи по исполнительным документам судов, предмет иска по которым относится к внеочередным платежам
2.2	неотложные нужды
2.3	зарплата в пределах установленного минимума
2.4	по возврату банковского кредита, выданного на выплату задолженности по заработной плате в пределах установленного минимума
3	Платежи, осуществляемые в **первую** очередь:
3.1	по исполнению обеспеченных залогом обязательств по банковским кредитам за счет денежных средств, полученных от реализации заложенного имущества
3.2	платежи по исполнительным документам судов, предмет иска по которым относится к первой очереди
3.3	иные платежи, осуществляемые в первую очередь

Ежедневно или в другие сроки, установленные по соглашению с организацией, банк выдает ей выписки из ее расчетного счета с приложением оправдательных документов. В выписке указывают начальный и конечный остатки на расчетном счете и суммы операций, отраженных на расчетном счете.

Денежные средства организации, хранящиеся на расчетных счетах, учитывают на активном синтетическом счете 51 «Расчетные счета». Счет 51 «Расчетные счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях на расчетных счетах организации, открытых в банках. В дебет этого счета записывают поступления денежных средств на расчетный счет, а в кредит — уменьшение денежных средств на расчетном счете.

Операции по текущему (расчетному) счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка, которые заменяют собой регистр аналитического учета по расчетному счету.

Поступление денежных средств на текущие (расчетные) счета отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счетов 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» и других счетов. Списание денежных средств с текущих (расчетных) счетов организации отражается по дебету счетов 50 «Касса», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других

Витебский государственный технологический университет

счетов и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Суммы, ошибочно поступившие на расчетные счета или списанные с расчетных счетов организации, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям»).

Учет операций по валютным счетам. Счет 52 «Валютные счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в банках.

Счет 52 «Валютные счета» является активным.

Каждый валютный счет ведется только в одной свободно конвертируемой валюте, выбранной самой организацией при его открытии.

Как и по расчетному счету, учреждениями банков выдаются выписки организациям из открытых у них валютных счетов в иностранной валюте и в рублевом эквиваленте по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения операции.

Предприятия могут использовать валюту, находящуюся на текущем счете, для осуществления перевода в оплату стоимости товаров, работ, услуг; снятия наличной иностранной валюты под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, и на другие цели.

Поступление денежных средств в иностранных валютах на валютные счета отражается по дебету счета 52 «Валютные счета» и кредиту счетов 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и других счетов. Списание денежных средств в иностранных валютах с валютных счетов организации отражается по дебету счетов 50 «Касса», 57 «Денежные средства в пути», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов и кредиту счета 52 «Валютные счета».

Суммы, ошибочно поступившие на валютные счета или списанные с валютных счетов организации, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям»).

Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому валютному счету.

Записи на валютном счете осуществляются в иностранной валюте и рублевом эквиваленте по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на день осуществления операции. Сальдо указанного счета характеризует наличие свободных средств в иностранной валюте.

Учет операций на специальных счетах в банках. Кроме расчетного счета, организации могут иметь денежные средства на

Витебский государственный технологический университет

специальных счетах в банках.

Учет движения денежных средств на специальных счетах в банках ведется на счете 55 «Специальные счета в банках». По дебету этого счета учитываются остаток денежных средств на специальных счетах в банке и их поступление, а по кредиту — списание (расходование).

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

В соответствии с законодательством на специальных счетах в банках, в частности, учитываются:

1. Денежные средства в банковских вкладах на основе депозитного договора. *Банковский вклад (депозит)* — денежные средства в белорусских рублях или иностранной валюте, размещаемые юридическими лицами в банке в целях хранения и получения дохода на срок, либо до востребования, либо до наступления (ненаступления) определенного в заключенном договоре обстоятельства (события).

2. Средства на обезличенных, депозитных, вкладных металлических счетах. *Металлические счета* — это обезличенные, депозитные, вкладные металлические счета, предназначенные для размещения и учета золота, серебра, платины, палладия.

3. Специальные счета денежных средств целевого назначения: *временный счет* (счет учредителю создаваемой коммерческой организации, уполномоченному другими учредителями, — для формирования ими ее уставного фонда, созданной коммерческой организации — для увеличения размера ее уставного фонда, а также в иных случаях, предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь); *благотворительный счет* (счет для сбора, хранения и использования денежных средств, поступающих в виде безвозмездной (спонсорской) помощи или пожертвований (ст. 210 Банковского кодекса Республики Беларусь).

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

55-1 «Депозитные счета»;

55-2 «Счета в драгоценных металлах»;

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

Поступление средств на специальные счета в банках отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов. Списание средств со специальных счетов в банках отражается по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов и кредиту счета 55 «Специальные счета в банках».

Витебский государственный технологический университет

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

6.4 Учет переводов в пути

Некоторые организации не могут сдавать денежную наличность в течение рабочего дня в обслуживающий их банк. В этом случае организации в соответствии с заключенными договорами вносят подготовленную денежную наличность в сберегательные кассы или кассы почтовых отделений, как правило, через инкассаторов банка и отделения связи.

В период с момента передачи денежных средств инкассаторам или непосредственно сберегательным кассам или почтовым отделениям сданные денежные средства учитывают на активном синтетическом счете 57 «Денежные средства в пути». Счет 57 «Денежные средства в пути» предназначен для обобщения информации о движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, внесенных в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений для зачисления на расчетные или иные счета организации, но еще не зачисленных по назначению, а также о движении денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты и денежных средств в иностранных валютах для реализации.

Основанием для принятия денежных средств на учет по счету 57 являются квитанции сберегательной кассы или почтового отделения, на сдачу выручки инкассаторам или другие подобные документы.

Движение денежных средств переводов в иностранной валюте учитывают на счете 57 «Денежные средства в пути» обособленно.

Счет 57 «Денежные средства в пути» корреспондирует со счетами учета денежных средств, расчетов, доходов и расходов. По дебету счета 57 «Денежные средства в пути» отражаются денежные средства, сданные инкассаторам, перечисленные почтовыми переводами, сданные в кассы банка, для зачисления их на расчетный счет. Дебетовое сальдо показывает сумму денежных средств, не зачисленную на расчетный счет.

К счету 57 «Денежные средства в пути» могут быть открыты различные субсчета согласно учетной политики организации.

Суммы наличных денежных средств, сданных сберегательным банкам или почтовым отделениям, списывают в дебет счета 57 «Денежные средства в пути» с кредита счета 50 «Касса».

С кредита счета 57 «Денежные средства в пути» денежные средства списывают в дебет счета 51 «Расчетные счета» (согласно выписке банка) или других счетов в зависимости от их использования (50, 52, 62,73).

Витебский государственный технологический университет

7 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

7.1 Понятие, классификация и оценка финансовых вложений. Изменения оценки отдельных видов вложений

К финансовым вложениям относят инвестиции организаций в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы на территории Республики Беларусь и за ее пределами.

Ценная бумага — денежный документ, удостоверяющий имущественное право или отношение займа владельца документа к лицу, выпустившего такой документ. В соответствии со ст. 144 Гражданского кодекса Республики Беларусь к ценным бумагам относятся государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

Финансовые вложения классифицируют по различным признакам: в связи с уставным капиталом, по формам собственности, срокам, на которые они произведены, и др.

В зависимости от связи с уставным капиталом различают финансовые вложения с целью образования уставного капитала и долговые.

К ***вложениям с целью образования уставного капитала*** относят акции, вклады в уставные капиталы других организаций и инвестиционные сертификаты, подтверждающие долю участия в инвестиционном фонде и дающие право на получение дохода от ценных бумаг, составляющих инвестиционный фонд.

К ***долговым ценным бумагам*** относят облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, казначейские обязательства, векселя.

По формам собственности различают государственные и негосударственные ценные бумаги.

Ценные бумаги для целей бухгалтерского учета могут быть представлены следующими категориями:

предназначенные для торговли (с целью продажи или погашения в краткосрочном периоде (до 1 года) и получения дохода в результате краткосрочных колебаний их цен либо с целью учета их по справедливой стоимости и получения дохода от изменений этой справедливой стоимости). К данной категории могут быть отнесены акции, облигации, векселя, депозитные сертификаты и иные ценные бумаги, находящиеся в обращении;

Витебский государственный технологический университет

удерживаемые до погашения - ценные бумаги с фиксированными или определяемыми платежами по ним и фиксированным сроком погашения, активы, которые организация твердо намерена и способна удерживать до погашения, то есть возможность не осуществлять операции до погашения. Фиксированные или устанавливаемые платежи и фиксированный срок погашения означают, что определены суммы и даты платежей его владельцу, включая сумму и дату погашения основного долга. Ценные бумаги, которые являются бессрочными и платежи по которым осуществляются в течение неопределенного периода, не могут быть классифицированы в категорию «Ценные бумаги, удерживаемые до погашения».

К данной категории могут быть отнесены облигации, векселя, депозитные сертификаты и иные ценные бумаги, которые содержат долговое обязательство эмитента.

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, они подразделяются на долгосрочные (когда установленный срок их погашения превышает 1 год или вложения осуществлены с намерением получать доходы по ним более 1 года) и краткосрочные (когда установленный срок их погашения не превышает 1 года или вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более 1 года).

Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения учитывают на активных счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения», к которому могут быть открыты соответствующие субсчета по видам вложений.

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

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

К счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения» могут быть открыты субсчета:

06-1 «Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;

06-2 «Предоставленные долгосрочные займы»;

06-3 «Вклады по договору о совместной деятельности».

Долгосрочные финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 06 «Долгосрочные

Витебский государственный технологический университет

финансовые вложения» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов.

При реализации (погашении) ценных бумаг, учитываемых на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения», их стоимость отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

Предоставление другим организациям долгосрочных займов отражается по дебету счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» и других счетов. Погашение долгосрочных займов отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов и кредиту счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

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

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

К счету 58 «Краткосрочные финансовые вложения» могут быть открыты субсчета:

58-1 «Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;

58-2 «Предоставленные краткосрочные займы».

Краткосрочные финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов.

При реализации (погашении) ценных бумаг, учитываемых на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения», их стоимость отражается по дебету счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг), 91 «Прочие доходы и расходы» (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг) и кредиту счета 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Предоставление другим организациям краткосрочных займов отражается по дебету счета 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» и других счетов. Погашение краткосрочных займов отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов и кредиту счета 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Аналитический учет долгосрочных и краткосрочных финансовых

Витебский государственный технологический университет

вложений ведут по видам вложений (паи, акции, облигации и др.) и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организации-продавцы ценных бумаг, организации-заемщики и др.), с обязательным получением данных о финансовых вложениях на территории страны и за рубежом.

Построение аналитического учета финансовых вложений должно также обеспечить возможность получения данных о долгосрочных и краткосрочных вложениях.

Учет финансовых вложений в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 06 или 58 обособленно.

Все ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть описаны в Книге учета ценных бумаг. Книга учета ценных бумаг должна иметь следующие обязательные реквизиты: наименование эмитента; номинальная цена ценной бумаги; покупная стоимость; номер, серия и др.; общее количество; дата покупки; дата продажи. Книга учета ценных бумаг должна быть сброшюрована, скреплена печатью организации и подписями руководителя и главного бухгалтера, страницы пронумерованы.

Исправления в Книгу учета ценных бумаг могут вноситься лишь с разрешения руководителя и главного бухгалтера с указанием даты внесения исправлений.

Ответственность за организацию хранения Книги учета ценных бумаг несет руководитель организации.

При хранении бланков (сертификатов) ценных бумаг в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария, которому они переданы на хранение. Начисление расходов по оплате услуг депозитариев отражается по дебету счета 26 «Общехозяйственные затраты» и кредиту счетов учета расчетов, а при перечислении депозитарию указанных сумм — по дебету счетов учета расчетов и кредиту счетов учета денежных средств.

Оценка ценных бумаг. Метод учета ценных бумаг - порядок определения балансовой стоимости ценных бумаг для ее отражения в бухгалтерском учете с учетом колебаний рыночных цен, рисков обесценения или кредитного риска. Оценка ценных бумаг для целей бухгалтерского учета может осуществляться следующими способами.

Покупная стоимость ценных бумаг - стоимость ценных бумаг, приобретаемых за плату, определяется путем суммирования фактически произведенных расходов на их покупку.

Балансовая стоимость ценных бумаг - первоначальная стоимость приобретения ценных бумаг за вычетом накопленных процентов, а также стоимость, сложившаяся в результате переоценки.

Справедливая стоимость ценных бумаг - сумма, за которую

Витебский государственный технологический университет

можно произвести обмен активами или выполнить расчет по обязательству между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Учет по цене приобретения - метод учета ценных бумаг, при котором их балансовая стоимость не изменяется.

Учет по справедливой стоимости - метод учета ценных бумаг, при котором их балансовая стоимость изменяется (переоценивается) по мере изменения справедливой стоимости.

Переоценка ценных бумаг - определение (изменение) балансовой стоимости ценных бумаг по состоянию на определенную дату.

Метод оценки ценных бумаг при выбытии - порядок списания со счетов бухгалтерского учета стоимости ценных бумаг одного выпуска при их выбытии.

Кроме того, существуют следующие методы оценки ценных бумаг.

Номинальная стоимость — сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги. Суммарная стоимость всех акций по поминальной стоимости отражает величину уставного капитала организации.

Эмиссионная стоимость — цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении, которая может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между указанными видами оценки ценных бумаг, умноженная на их количество, составляет эмиссионный доход организации.

Курсовая (рыночная) стоимость — цена, определяемая как результат котировки ценных бумаг на вторичном рынке. Она отражает равновесие между совокупным спросом и предложением в определенном интервале времени.

Ликвидационная стоимость акций и облигаций — стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, выплачиваемая на одну акцию или облигацию.

Выкупная стоимость — сумма, выплачиваемая акционерным обществом за приобретение собственных акций или при досрочном погашении облигаций (стоимость так называемых «отзывных» акций и облигаций).

Балансовая стоимость акций — определяется по данным баланса делением собственного капитала на количество выпущенных акций.

Учетная стоимость — сумма, по которой ценные бумаги отражаются в балансе организации в данный момент времени.

Отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению, реализации и прочему выбытию ценных бумаг производится на дату перехода права собственности и иных вещных прав, определяемую в соответствии с законодательством Республики Беларусь либо условиями договора.

В бухгалтерском учете операции по движению ценных бумаг в

Витебский государственный технологический университет

связи с приобретением и переходом на них права собственности и иных вещных прав отражаются по счетам 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов, доходов и расходов и других.

В бухгалтерском учете приобретение ценных бумаг отражается по фактической цене приобретения. При этом по ценным бумагам с процентным доходом из фактической цены приобретения выделяется сумма накопленного процента (дохода), которая учитывается обособленно от стоимости ценной бумаги.

По ценным бумагам с процентным доходом в случае возможности его выделения в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

по дебету счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» субсчет «Ценные бумаги» в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов учета денежных средств - на сумму покупной стоимости ценных бумаг, уменьшенной на величину оплаченного процента (дохода);

по дебету счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» субсчет «Оплаченный процент (доход)» в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов учета денежных средств - на сумму оплаченного процента (дохода), причитающегося к получению на момент приобретения ценных бумаг.

Организации, производящие переоценку вложений в ценные бумаги, отражают отдельно сумму оплаченного процента (дохода), причитающегося к получению на момент приобретения, только в случае если котировки данных ценных бумаг не включают в себя сумму процента (дохода), начисленного с момента его последней выплаты.

Получение процента (дохода) отражается по дебету счетов учета денежных средств или расчетов и кредиту счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» субсчет «Оплаченный процент (доход)».

Разница между полученным и уплаченным процентом (доходом) по каждому отдельному выпуску ценных бумаг подлежит списанию со счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» субсчет «Оплаченный процент (доход)» на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы» в день реализации (погашения) ценной бумаги или выплаты процента (дохода) по данной ценной бумаге.

В случае реализации (погашения) ценных бумаг проценты (доходы), начисленные с момента их последней выплаты до момента реализации (погашения), списываются с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Проценты (доходы) по ценным бумагам» в дебет счетов доходов.

В зависимости от того, к какой категории отнесены ценные

Витебский государственный технологический университет

бумаги, их бухгалтерский учет осуществляется следующими методами:

по справедливой стоимости;

по цене приобретения.

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

Балансовая стоимость ценных бумаг, учет которых ведется по справедливой стоимости, изменяется (переоценивается) на величину изменения их справедливой стоимости. Справедливая стоимость отражает кредитоспособность ценной бумаги. При наличии активного рынка справедливой стоимостью ценных бумаг является рыночная цена, рассчитанная в соответствии с законодательством о ценных бумагах.

Порядок определения справедливой стоимости ценных бумаг устанавливается в учетной политике. Также учетной политикой определяется периодичность проведения переоценок, устанавливаемая организацией самостоятельно, но обязательно в последний рабочий день месяца.

Результаты от переоценки ценных бумаг этих категорий отражаются в бухгалтерском учете путем увеличения (уменьшения) балансовой стоимости ценных бумаг в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

По цене приобретения учитываются ценные бумаги, удерживаемые до погашения.

Ценные бумаги категории «Ценные бумаги, удерживаемые до погашения» могут переводиться из одной категории в другую в результате изменения намерений или возможностей организации. Если при появлении достоверной оценки есть возможность оценить актив по справедливой стоимости, данный актив подлежит переоценке по справедливой стоимости. Переводу подлежат балансовая стоимость ценных бумаг и сумма дохода, отраженного на соответствующих счетах по учету начисленных процентов (доходов).

На дату перевода разница между балансовой стоимостью (ценой приобретения) переводимой ценной бумаги и ее справедливой стоимостью с учетом суммы дохода, отраженного на соответствующих счетах по учету начисленных процентных доходов, относится на счет переоценки с последующим отражением в фонде переоценки.

При переводе ценной бумаги, которая учитывалась по справедливой стоимости, балансовая (справедливая) стоимость становится новой ценой приобретения. Суммы, числящиеся в фонде переоценки и относящиеся к переводимой ценной бумаге, списываются на счета по учету ценных бумаг при продаже (погашении) данной ценной бумаги.

По ценным бумагам, удерживаемым до погашения, создается резерв на покрытие возможных убытков по ценным бумагам, под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги.

Витебский государственный технологический университет

Информация о резервах под обесценение вложений организации в ценные бумаги обобщается и отражается в бухгалтерском учете по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги».

Создание таких резервов происходит 31 декабря каждого года за счет текущих доходов. При этом рыночная (курсовая) стоимость ценных бумаг определяется на основе средневзвешенных цен.

По кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги» и дебету либо счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (а именно суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг), либо 91 «Прочие доходы и расходы» (в т.ч. и суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг) отражаются суммы начисленных резервов.

При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится запись по дебету счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги» в корреспонденции со счетом 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» либо 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы. Если до конца года, следующего за годом создания резервов под обесценение вложений, они в какой-то части не будут использованы, то неизрасходованные суммы подлежат восстановлению в составе операционных доходов.

Аналитический учет по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги» ведется по каждому резерву.

При наличии объективных признаков убытка от обесценения ценных бумаг, удерживаемых до погашения, учитываемых по балансовой стоимости, величина убытка определяется как разность между балансовой стоимостью ценной бумаги и дисконтированной стоимостью предполагаемых будущих потоков денежных средств.

К объективным признакам обесценения относится ставшая известной владельцу ценных бумаг информация о следующих событиях:

нарушении условий договора;

вероятности банкротства или реорганизации эмитента;

исчезновении активного рынка для данной ценной бумаги по причине финансовых трудностей.

Доходы по ценным бумагам в виде процентного или дисконтного

Витебский государственный технологический университет

дохода являются отдельной категорией доходов и не учитываются при определении финансового результата от выбытия ценных бумаг.

Процентные доходы признаются в том отчетном периоде, в котором они получены.

Доходы к получению начисляются:

по ценным бумагам с процентным доходом - в соответствии с процентной ставкой, установленной к номинальной стоимости;

по ценным бумагам с дисконтным доходом - в соответствии с годовой доходностью. По векселям - в соответствии с годовой доходностью, рассчитанной исходя из цены приобретения и срока, оставшегося до погашения.

В бухгалтерском учете начисление процентов отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы».

Получение процентных доходов отражается по дебету расчетных счетов в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Финансовый результат от выбытия ценных бумаг определяется в день выбытия как разница между ценой продажи (погашения) ценной бумаги и ее стоимостью с учетом сумм переоценки, числящихся в фонде переоценки ценных бумаг. Из цены продажи отдельной строкой выделяется полученный процентный (дисконтный) доход, учитываемый отдельно.

Балансовая стоимость ценных бумаг, учитываемых по справедливой стоимости, уменьшается (увеличивается) на сумму переоценки, относящейся к выбывающему активу, числящуюся в фонде переоценки.

Доход от реализации ценных бумаг, приобретенных для перепродажи, отражается по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Доход от реализации и прочего выбытия ценных бумаг, приобретенных с целью получения инвестиционного дохода, отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Покупная стоимость реализованных и выбывших ценных бумаг определяется по средневзвешенной цене.

Выбытие ценных бумаг, в том числе в результате продажи или выкупа эмитентом, отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Витебский государственный технологический университет

Таблица 7.1 – Типовая корреспонденция счетов по учету выбытия ценных бумаг

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
на сумму полученного при выбытии процента (дохода)	51,52	90,91
на цену продажи за вычетом полученного при выбытии ценной бумаги процентного (дисконтного) дохода	51,52	90,91
на балансовую стоимость к моменту реализации	90,91	06,58
на затраты и услуги по реализации (депозитария, брокеров и др.)	90,91	76
На величину финансового результата от реализации - прибыли - убытка	90,91 99	99 90,91

Бухгалтерский учет ценных бумаг по справедливой стоимости

По дебету счетов учета ценных бумаг по справедливой стоимости отражается справедливая стоимость и положительная разница при изменении справедливой стоимости (переоценка).

По кредиту счетов учета ценных бумаг по справедливой стоимости отражается стоимость проданных или погашенных ценных бумаг, а также отрицательная разница при изменении справедливой стоимости (переоценка).

Приобретение ценной бумаги по справедливой стоимости в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

Таблица 7.2 – Типовая корреспонденция счетов по учету ценных бумаг по справедливой стоимости

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
на покупную стоимость	06,58	76
на сумму, уплаченную при приобретении ценных бумаг	76	51
начисление ожидаемого процентного (дисконтного) дохода	76	90,91
получение процентных доходов	51	76

Переоценка ценной бумаги в связи с увеличением или уменьшением справедливой стоимости отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы»

Витебский государственный технологический университет

либо

дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Ценные бумаги, номинированные в иностранной валюте, учет которых осуществляется по справедливой стоимости, переоцениваются по двум параметрам:

изменение курса иностранной валюты;

изменение справедливой стоимости.

Бухгалтерский учет ценных бумаг по цене приобретения. Приобретение ценной бумаги в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

Таблица 7.3 – Типовая корреспонденция счетов по учету ценных бумаг по цене приобретения

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
на фактическую цену приобретения за вычетом уплаченного при приобретении накопленного процента (дохода)	06,58	76
на сумму, уплаченного процента (дохода)	06,58	51
получение процентов (доходов)	51	06,58
на сумму разницы между полученным и уплаченным процентом (доходом)	06,58	90,91

7.2 Учет вкладов в уставные капиталы других организаций

Вклады в уставные капиталы других организаций учитывают счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Вклады могут быть внесены в денежной форме или в виде неденежного имущества (в неденежной форме). Переданное имущество оценивается по договоренности сторон ***на*** основе реальных рыночных цен, с подтверждением оценки экспертами.

Денежные вклады списывают с кредита счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения». Валютные средства пересчитывают в рубли по официальному курсу Национального банка РБ, действующему на день передачи средств, независимо от суммы в рублях, зачисленной в уставный капитал проинвестированной организации.

При передаче имущества дебетуют счета 06 « Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения»и кредитуют счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные

Витебский государственный технологический университет

активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» (незавершенное производство и другие затраты организации являются ее имуществом).

Переданное имущество отражается на счетах 06 « Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» в согласованной оценке. Со счетов 01 и 04 имущество списывается по остаточной стоимости. Одновременно сумму амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счетов 01 и 04.

Со счетов 10, 20, 23, 29, 41, 43 имущество списывают по учетным ценам.

Разница между оценкой вклада, отраженной по счетам 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения», и стоимостью переданного имущества отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве дохода или расхода.

Пример

Переданы в счет вклада в уставный фонд в согласованной оценке материалы на 100 тыс. руб. и готовая продукция по 100 тыс. руб. Стоимость материалов по учетным ценам—80 тыс. руб., а готовой продукции— 110 тыс. руб.

Передача имущества оформляется следующими бухгалтерскими записями:

по материалам:

Дт сч. 06 Кт сч.10 — 80 000 руб.
Дт сч.06 Кт сч. 91 — 20 000 руб.

по готовой продукции:

Дт сч. 58 Кт сч.43 — 100 000 руб.
Дт сч. 91 Кт сч.43 — 10 000 руб.

Основные средства могут передаваться в счет вклада в уставный капитал других организаций без уступки права собственности на них.

В этом случае переданные основные средства остаются на балансе организации-инвестора и учитываются обособленно от других как переданные в полное хозяйственное ведение другой организации. На счете 06 переданные основные средства также не отражают. По переданным основным средствам ежемесячно начисляют амортизацию, отражая ее по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При начислении доходов на вклады в уставные капиталы других организаций следует иметь в виду, что доходы от долевого участия в других организациях, дивидендов и процентов по акциям и облигациям, выпущенным на территории Беларуси, облагаются налогом. Налог

Витебский государственный технологический университет

удерживается у источников выплаты дохода по ставке 12 % и зачисляется в доход бюджета. В связи с этим объявленные суммы дохода, дивидендов, процентов при начислении следует уменьшить на сумму налога.

Начисление доходов отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При поступлении доходов дебетуются счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» и кредитуют счет 76.

Организация может получить доходы от долевого участия в других организациях в форме продукции (работ, услуг) этих организаций. В этом случае начисление доходов оформляют уже указанной бухгалтерской записью. Поступление дивидендов отражают по дебету следующих счетов:

08 «Вложения в долгосрочные активы» — на стоимость поступивших основных средств и оборудования к установке и нематериальных активов;

10 «Материалы» — на поступившие материалы и других счетов учета имущества с кредита счета 76.

Операции по возврату участнику его вклада в уставный капитал организации при ее ликвидации или выходе организации-вкладчика из состава ее участников в виде денежных средств или другого имущества отражаются по дебету счетов 50, 51, 52, 01, 04, 10, 41 и других счетов с кредита счета 58.

7.3 Учет финансовых вложений в акции

Акция — это ценная бумага, подтверждающая внесение ее владельцем имущества в уставный капитал акционерного общества, дающая право на получение дохода от его деятельности, распределение остатков имущества при ликвидации общества и, как правило, на участие в управлении этим обществом. Акции являются частными ценными бумагами, выпускаются только негосударственными организациями на длительный период и не имеют установленных сроков обращения.

Акции бывают именными и на предъявителя; обыкновенными и привилегированными.

Именные акции содержат имя собственника. Их движение отражают в книге регистрации акций с указанием в ней данных о каждой именной акции, времени ее приобретения и о количестве акций у отдельных акционеров.

По акциям на предъявителя в книге записывают только общее их количество.

Витебский государственный технологический университет

Обыкновенные акции не дают владельцу преимущественных прав на получение дивидендов, но дают право голоса в акционерном обществе.

Привилегированные акции обеспечивают владельцу преимуществ венное право на получение дивидендов в форме гарантированного фиксированного процента, но не дают ему права голоса в акционерном обществе, если иное не предусмотрено уставом.

Размер дивидендов по обыкновенным акциям определяется один раз в год советом директоров акционерного общества, исходя из полученной прибыли и потребностей в ее использовании для развития акционерного общества и утверждается собранием акционеров.

Учет движения акций осуществляют на счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» по методологии, описанной нами ранее.

7.4 Учет долговых ценных бумаг

Долговые ценные бумаги — обязательства, размещенные эмитентами на фондовом рынке для заимствования денежных средств. В отечественной практике к долговым ценным бумагам относят облигации, сберегательные и депозитные сертификаты, чеки и векселя.

Облигация—ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить ее владельцу номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента.

Облигации бывают следующих видов:

государственные и частные (выпускаемые коммерческими банками, акционерными обществами и др.);

именные и на предъявителя;

процентные и беспроцентные;

свободно обращающиеся и с ограниченным кругом обращения (облигации государственного валютного займа, некоторые частные облигации и др.).

Именные (зарегистрированные) облигации подлежат регистрации. Их владельцам выдается сертификат, свидетельствующий о праве лица на обладание указанными в нем долговыми обязательствами. ***Облигации на предъявителя*** специально не учитываются, проценты по ним получают по купонному листу, от которого отрезается соответствующий купон.

По процентным облигациям выплачивается доход в форме процента, владельцу беспроцентных облигаций предоставляется право на приобретение соответствующих товаров или услуг.

Депозитный сертификат — это письменное свидетельство кредитного учреждения о депонировании денежных сумм, удостоверяющее право владельца по истечении срока суммы депозита и

Витебский государственный технологический университет

установленных процентов к нему.

Синтетический учет долговых ценных бумаг осуществляют на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Сберегательные и депозитные сертификаты, а также чеки учитываются организацией на счете 55 «Специальные счета в банках», к которому открываются одноименные субсчета по указанным видам ценных бумаг.

Аналитический учет долговых обязательств ведут по их видам, эмитентам, срокам погашения, с выделением долговых обязательств на территории Республики Беларусь и за ее пределами.

Приобретенные долговые ценные бумаги приходуют на счете 58 по фактическим затратам на их приобретение, состоящим из покупной цены и расходов по приобретению ценных бумаг. Покупная стоимость долговых ценных бумаг, как и акций, может отличаться от номинальной или нарицательной на сумму премии, выплаченной продавцу, или скидки, предоставленной покупателю.

В дальнейшем первоначальная стоимость приобретенных долговых ценных бумаг доводится до номинальной цены.

Операции по приобретению долговых ценных бумаг отражают на счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» по методике, рассмотренной нами ранее.

7.5 Учет финансовых вложений в займы

Предоставленные другим организациям денежные и иные займы учитывают по дебету счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения». Договор займа может быть возмездным (с уплатой процентов) и безвозмездным.

При договоре возмездного займа размер и порядок выплаты процентов определяются договором. Проценты по договору займа могут выплачиваться в согласованном сторонами порядке. Если такой порядок не оговорен, то проценты выплачиваются ежемесячно до дня фактического возврата займа.

При отсутствии в договоре прямых указаний о размере процентов их величина определяется существующей по местонахождению заимодавца банковской ставкой рефинансирования. В настоящее время в качестве такой ставки применяют учетную ставку Национального банка Республики Беларусь.

Начисление процентов по предоставленным займам отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а поступление дивидендов — по дебету денежных счетов и кредиту счета 76.

Начисление и последующее получение дивидендов по займам в форме продукции (работ, услуг) отражают вначале по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а затем по дебету счетов 08 (на стоимость

Витебский государственный технологический университет

поступивших основных средств), 10 (на стоимость поступивших материалов) и других счетов с кредита счета 76.

Возврат займов отражают по дебету денежных и других соответствующих счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 58.

Если заемщик не возвращает в срок сумму займа, то на эту сумму должны уплачиваться проценты, которые определяются исходя из учетной ставки банковского процента, существующей в месте жительства (для граждан) или в месте его нахождения (для юридического лица).

Суммы начисленных штрафных санкций отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по претензиям», и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Для целей налогообложения суммы причитающихся штрафных санкций включаются в состав внереализационных доходов заимодавца только по мере их признания заемщиком или присуждения судом.

При займе вещей, определенных родовыми признаками, вместо счетов учета денежных средств используют счета учета соответствующего имущества (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.). Соответствующие счета имущества вместо счетов учета денежных средств могут быть использованы в проводке, если начисленные проценты по займам получены в виде имущества.

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

По целевому займу в договоре должны быть определены:

конкретные цели использования полученного займа;

меры конкретного контроля заимодавца за целевым использованием переданных денежных средств или другого имущества (предоставление заимодавцу заемщиком определенных документов, финансовых отчетов и т. п.).

7.6 Учет финансовых векселей

В тех случаях, когда организации приобретают векселя как объект финансовых вложений, их учет осуществляется в соответствии с порядком, установленным для учета ценных бумаг.

Приобретенные финансовые векселя учитывают на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Финансовые вложения принимаются *к* учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Переход права собственности на финансовые векселя с банковским индоссаментом происходит в момент вручения векселя, а на векселя,

Витебский государственный технологический университет

передаваемые с именным индоссаментом, — в момент передачи векселя с совершенным на нем именным индоссаментом. Документами, подтверждающими переход права собственности на векселя, могут служить акты передачи векселей или сами векселя.

Проценты по финансовому векселю могут включаться в его номинальную цену или оплачиваться сверх номинальной цены.

В первом случае предъявленные к платежу финансовые векселя списывают со счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Полученные по векселю платежи отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91.

При оплате процентов по финансовому векселю сверх номинальной цены полученные суммы процентов отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Предъявленные затем к оплате финансовые векселя списывают со счетов 06 или 58 в дебет счета 91. Финансовый результат от операций с финансовыми векселями списывают со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

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

7.7 Учет опционов и фьючерсных контрактов

Опцион — это вид сделки между сторонами, одна из которых приобретает за вознаграждение (премию) право на покупку или продажу в определенный срок и по определенной цене какого-либо актива, а другая сторона обязана исполнить сделку по требованию первой стороны. Покупатель опциона, приобретая право на исполнение сделки, всегда может отказаться от реализации этого права.

Фьючерс — это договор купли-продажи актива с исполнением обязательств в определенную дату в будущем на определенных условиях. При заключении фьючерсных сделок, в отличие от опционов, вознаграждения не предусматриваются.

К настоящему времени нормативные рекомендации по учету опционов и фьючерсных контрактов отсутствуют. Пока еще не сложилось единое понимание их сущности. Некоторые авторы считают опционы и фьючерсные контракты с ценными бумагами. Однако в перечне ценных бумаг ст. 144 Гражданского кодекса опционы и фьючерсы не упоминаются. В связи с этим более правомерно считать опционы и фьючерсы обычными соглашениями между сторонами и по ним можно рекомендовать следующий порядок учета.

Учет опционов. Покупатель опциона учитывает уплаченное вознаграждение по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита счетов по учету денежных средств (51, 52 и др.). Одновременно

Витебский государственный технологический университет

сумма обязательства на покупку актива отражается у покупателя опциона на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

При исполнении сделки покупатель опциона списывает уплаченное вознаграждение с кредита счета 97 в дебет счетов по учету приобретения активов (08, 10, 41 и др.) или в дебет счетов по учету реализации (90, 91).

Если покупатель опциона отказывается от права на приобретение или реализацию актива по опциону, то уплаченное вознаграждение списывают на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

У продавца опциона полученное вознаграждение учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Одновременно обязательства по продаже соответствующего актива отражают на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

После исполнения сделки сумма вознаграждения списывается на уменьшение расходов по продаже активов или их приобретению.

Если покупатель опциона отказывается от права его использования, то продавец опциона списывает полученное вознаграждение на финансовый результат (в кредит счета 90 с дебета счета 98).

По **фьючерсным контрактам** операции по купле-продаже активов отражают в обычном порядке. Вместе с тем обязательства по фьючерсной сделке отражаются у покупателя и продавца на забалансовых счетах 008 «Обеспечения обязательств полученные» и 009 «Обеспечения обязательств выданные» с регулярной переоценкой согласно изменению цен на соответствующий актив.

В тех случаях, когда сделки с опционами и фьючерсами совершаются на бирже, участники обязаны регулярно вносить средства (маржу) в счет обеспечения платежей.

На сумму внесенной фирмами — участниками торгов за каждую сделку начальной маржи (гарантийного взноса) дебетуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредитуют счет 51 «Расчетные счета».

Возврат залога отражается обратной бухгалтерской проводкой (дебетуют счет 51 и кредитуют счет 76).

Если возвращается не вся сумма залога, то невозвращенная сумма списывается на уменьшение прибыли организации (дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы»), кредитуется счет 76.

В процессе сделки ежедневно образуется вариационная маржа. Положительная вариационная маржа оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дт сч. 51 Кт сч. 90

Отрицательная вариационная маржа при перечислении ее с расчетного счета отражается двумя проводками:

Витебский государственный технологический университет

Дт сч. 76 Кт сч. 51

Дт сч. 90 Кт сч. 76

Следует отметить, что отнесение отрицательной вариационной маржи на уменьшение прибыли организации не регламентировано нормативными документами.

7.8 Инвентаризация финансовых вложений

При инвентаризации финансовых вложений проверяют фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

правильность оформления ценных бумаг;

реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;

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

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

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

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

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

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Выявленные при инвентаризации неучтенные ценные бумаги приходуются по дебету счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» с кредита счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Недостачи и потери от порчи ценных бумаг списывают со счета 58 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». Некомпенсируемые потери ценных бумаг, связанные со стихийными бедствиями, пожарами и т. п., списывают с кредита счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные

Витебский государственный технологический университет

финансовые вложения» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

8 УЧЕТ ИМУЩЕСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

8.1 Оценка имущества и обязательств организаций в иностранной валюте

Специфика учета имущества и обязательств в иностранной валюте заключается в пересчете иностранной валюты в белорусские рубли, установлении периодичности пересчета и расчете и учете курсовых разниц.

Порядок оценки активов и обязательств организаций в иностранной валюте установлен Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности». В соответствии с ними, стоимость активов и обязательств организаций, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте или дату составления отчетности.

За дату представления бухгалтерской отчетности принимают последний календарный день в отчетном периоде.

Дата совершения операции в иностранной валюте — это день возникновения у организации прав в соответствии с законодательством Беларуси или договором принятия к бухгалтерскому учету активов и обязательств, которые являются результатом этой операции. Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в кредитных организациях, выраженных в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых Национальным банком Республики Беларусь.

Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости денежных активов и обязательств в рубли производится по курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на отчетную дату. Отчетная дата – это последний календарный день месяца.

Разницы, возникающие при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в официальную денежную единицу Республики Беларусь, относятся организациями – на увеличение или уменьшение доходов и расходов по финансовой деятельности.

Витебский государственный технологический университет

8.2 Учет курсовой разницы

Курсовые разницы – разницы, возникающие при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости денежных средств, финансовых вложений (за исключением финансовых вложений в уставные фонды других организаций), дебиторской задолженности и обязательств (за исключением полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков (далее – авансы)) в белорусские рубли по официальному курсу белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь (далее – официальный курс), на дату совершения хозяйственной операции, а также на отчетную дату. Под курсовой разницей, связанной с формированием уставного капитала, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный капитал, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленного по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада по курсу НБ Республики Беларусь на дату принятия решения о создании организации.

Выраженная в иностранной валюте стоимость полученных активов, работ, услуг, выраженная в иностранной валюте сумма понесенных расходов и стоимость относящихся к этим активам и расходам обязательств принимаются к бухгалтерскому учету в белорусских рублях по официальному курсу на:

дату совершения хозяйственной операции, если не был перечислен аванс в иностранной валюте за стоимость этих активов (сумму расходов);

дату (даты) перечисления аванса в иностранной валюте, если был перечислен аванс в иностранной валюте в размере полной стоимости активов (полной суммы расходов);

дату (даты) перечисления аванса в иностранной валюте в части стоимости активов (суммы расходов), приходящейся на аванс, и по официальному курсу на дату совершения хозяйственной операции в части стоимости активов (суммы расходов), не приходящейся на аванс, если был перечислен аванс в иностранной валюте в размере частичной стоимости активов (частичной суммы расходов).

Курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации (кроме операции по формированию уставного капитала) как расходы или доходы по финансовой деятельности.

В соответствии с Планом счетов курсовые разницы должны учитываться на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражают отрицательные курсовые разницы в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и

Витебский государственный технологический университет

др., а по кредиту —положительные курсовые разницы.

Курсовые разницы, связанные с формированием уставного фонда организации, подлежат отнесению на ее добавочный капитал. Положительные курсовые разницы относят на увеличение счетов по счету расчетов с учредителями с кредита счета 82 «Резервный капитал», а отрицательные отражаются по дебету счета 82 и кредиту счетов учета расчетов. Курсовые разницы отражаются в бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата операции или за который составлена бухгалтерская отчетность.

8.3 Учет приобретения и продажи имущества за иностранную валюту

Принятие к бухгалтерскому учету имущества, приобретенного за иностранную валюту, отражается по дебету счетов учета активов (07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 41 «Товары» и других счетов) в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов) по стоимости, пересчитанной в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операции.

Оплата за приобретаемые активы отражается по дебету счетов учета расчетов (60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками") в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств или расчетов (52 "Валютные счета", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами").

В случае расчетов за приобретаемые активы в порядке предварительной оплаты суммы дебиторской задолженности, учитываемые по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», **не подлежат** переоценке при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату принятия активов к бухгалтерскому учету, кроме даты составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если активы в отчетном периоде не приняты к бухгалтерскому учету).

Возникающие курсовые разницы между суммой дебиторской задолженности и суммой поступившего имущества в бухгалтерском учете, таким образом, не отражаются.

Например, организацией перечислен аванс на импортируемые материалы на сумму $1по курсу Национально банка Республики Беларусь 11000 руб. за $1. На дату предварительной оплаты в учете организации будет сделана запись:

Витебский государственный технологический университет

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 52 «Валютные счета» - на сумму 11 000 рублей.

На дату отражения поступивших материалов курс НБ РБ за $1 составил 12000 рублей. Не зависимо от изменения курса иностранной валюты полученные материалы будут отражаться в бухгалтерском учете по курсу перечисленного аванса, т.е. на сумму 11 000 руб. В бухгалтерском учете организации будет сделана запись:

Дебет счета 10 «Материалы» − на сумму 11 000 руб.;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» − на сумму 11 000 руб.

Несколько видоизменим наш пример. Допустим, организация получила материалы на сумму $2 по курсу 12000 руб., предварительно заплатив сумму в $1 по курсу 11 000 руб./$1. В этом случае в учете организации будут сделаны следующие записи:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 52 «Валютные счета» − на предоплату в сумме 11 000 рублей ($1).

На поступившие материалы в сумме предоплаты в учете организации будет сделана запись:

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» − на сумму непереоцениваемой дебиторской задолженности в 11 000 руб.

На стоимость материалов, поступивших на $1, но по курсу 12000 руб., т. е. на сумму в 12 000 руб., в учете организации будет сделана запись:

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму 12 000 руб.

Если организация будет погашать свою кредиторскую задолженность по курсу 13 000 руб./ $1, то в учете сумма имеющейся кредиторской задолженности переоцениваться не будет, а возникшая курсовая разница отразится как убытки от финансовой деятельности:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму 12 000 руб. (сумма непереоцениваемой кредиторской задолженности);

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» − сумму курсовой разницы в 1 000 руб. (13 000 – 12 000);

Кредит счета 52 «Валютные счета» − на сумму окончательного расчета в 13 000 руб.

Таким образом, в случае расчетов за активы в порядке последующей оплаты суммы кредиторской задолженности, учитываемые по кредиту счетов учета расчетов, кредитов, займов, не подлежат переоценке при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату проведения

Витебский государственный технологический университет

расчетов по кредиторской задолженности, за исключением случая переоценки на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если расчеты в отчетном периоде не производились).

Например, организацией был получен валютный краткосрочный заем в сумме $1 по курсу 12 000 руб./ $1 на сумму 12 000 руб., а возвращен по курсу 13000 руб. за $1.

В учете организации будут сделаны следующие записи:

Дебет счета 52 «Валютные счета»

Кредит счета 66 «Краткосрочные займы» − получение займа на сумму 12000 руб.

На возврат займа будет сделана следующая запись:

Дебет счета 66 – на сумму 12 000 руб.;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» - на сумму убытков по курсовым разницам на 1000 руб.;

Кредит счета 52 «Валютные счета» - на сумму возвращаемого займа на 13 000 руб. ($1).

После передачи права собственности на продаваемое имущество сумма продаж (выручка от их реализации) за иностранную валюту пересчитывается в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату отгрузки и отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счетов учета реализации (90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы»).

Одновременно фактическая себестоимость отгруженной продукции, стоимость товаров, выполненных работ, оказанных услуг списывается в дебет счетов учета продаж (90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы») в корреспонденции с кредитом счетов учета активов (08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»).

На сумму остаточной стоимости основных средств, нематериальных активов производятся записи по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы».

Так, отгрузка товаров иностранному покупателю на сумму $1 по курсу 12000 руб. / $1 отразится в учете организации следующей записью:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» - на сумму 12000 руб.

Денежные средства в иностранной валюте, поступившие от покупателей (заказчиков) за проданную продукцию, товары, долгосрочные активы, выполненные работы, оказанные услуги на валютный счет организации либо в кассу, пересчитываются в

Витебский государственный технологический университет

белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату поступления денежных средств на валютный счет либо в кассу организации и отражаются по дебету счетов учета денежных средств (50 «Касса», 52 «Валютные счета») в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (по курсу на дату отгрузки) и дебетом (кредитом) счета 91 «Прочие доходы и расходы» (на сумму убытков/доходов по финансовой деятельности в части курсовых разниц). При этом суммы дебиторской задолженности, учитываемые по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», **не подлежат переоценке** при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату поступления денежных средств, кроме даты составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если денежные средства в отчетном периоде не поступали). Возникающие при погашении дебиторской задолженности курсовые разницы отражаются по дебиту счета 52 «Валютные счета» в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Так, если в нашем случае при отгрузке на сумму в $1 по курсу 12 000 руб. / $1 валюта на счета в банке поступила по курсу 13 000 руб. / $1, то в учете будут сделаны следующие записи:

Дебет счета 52 «Валютные счета» − на сумму 13 000 руб.

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - на сумму 12 000 руб. (непереоцениваемая дебиторская задолженность).

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» − на сумму курсовых разниц (доходы по финансовой деятельности) – 1000 руб.

Денежные средства в иностранной валюте, поступающие за реализуемые активы в порядке предварительной оплаты, пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату поступления денежных средств на валютный счет либо в кассу организации и отражаются по дебету счетов учета денежных средств (50 «Касса», 52 «Валютные счета») в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (не пересчитываемом в последующем на курсовые разницы).

При этом суммы кредиторской задолженности, числящиеся по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», **не подлежат переоценке** при изменении Национальным банком Республики Беларусь курсов иностранных валют на дату отгрузки имущества, а только на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период (если отгрузка активов в отчетном периоде не произведена).

Витебский государственный технологический университет

8.4 Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте и операций по валютному счету

Подробно учет кассовых операций изложен в главе 9 настоящего издания. Кратко напомним основные идеи. Для учета операций в иностранной валюте в организациях создается специальная касса. С кассиром по валюте заключают договор полной индивидуальной материальной ответственности. Кассам устанавливаются лимиты в иностранной валюте. Они должны быть обеспечены всеми инструкциями, контрольными и справочными материалами (справочниками по иностранной валюте, образцами дорожных чеков и еврочеков и т. п.).

Кассиры обязаны строго соблюдать правила совершения операций по приему и выдаче валюты из кассы.

Юридические лица могут иметь в своих кассах наличную иностранную валюту на конец рабочего дня в пределах лимита остатка кассы. Юридические лица имеют право хранить в своих кассах наличную иностранную валюту сверх установленного лимита остатка кассы не более 3 рабочих дней, включая день получения наличной иностранной валюты в обслуживающем банке, только для оплаты труда. По истечении этого срока (на 4-й рабочий день) не использованная по назначению наличная иностранная валюта депонируется и сдается в обслуживающий банк.

Прием наличной иностранной валюты юридическими лицами, подразделениями, индивидуальными предпринимателями, имеющими право не использовать кассовое оборудование, платежные терминалы, осуществляется по приходным кассовым ордерам и (или) другим приходным документам в соответствии с законодательством.

Подтверждением приема наличной иностранной валюты являются:

квитанция к приходному кассовому ордеру формы КО-1в;

другие приходные документы, предусмотренные законодательством.

Приходные кассовые ордера и другие документы установленных в соответствии с законодательством форм заполняются в порядке, определенном законодательством.

При приеме от клиентов платежных документов в иностранной валюте кассир должен проверить их подлинность и платежеспособность по имеющимся контрольным материалам, а также полноту и правильность заполнения реквизитов документов. При отсутствии у кассира соответствующих образцов чеков и контрольных материалов такие чеки к оплате не принимаются.

В кассу принимается наличная иностранная валюта, не вызывающая сомнений в ее подлинности и платежеспособности.

Витебский государственный технологический университет

Денежные знаки поврежденные, ветхие, вызывающие сомнение в платежеспособности, от клиентов кассиром не принимаются.

Фальшивые денежные знаки, а также вызывающие сомнение в их подлинности клиенту не возвращаются. Они записываются в отдельный реестр и возвращаются в банк с пометкой «Фальшивая» и «Вызывающая сомнение». Клиенту выдается квитанция о том, что принятая валюта является фальшивой или что она вызывает сомнение, с указанием в квитанции наименования валюты и ее достоинства.

Оплату товаров и услуг разрешается принимать в нескольких иностранных валютах. Пересчет других видов иностранных валют в доллары осуществляется по рыночному курсу, информация о котором присылается банком в кассу. Таблица пересчета должна быть доступной для посетителей.

При расчетах за валюту сдача выдается обычно в валюте платежа. С согласия покупателей сдача может быть выдана в другой свободно конвертируемой валюте. Выдача сдачи в рублях запрещается.

Выдача наличной иностранной валюты из касс юридических лиц, привлекающих для осуществления предпринимательской деятельности физических лиц по трудовым договорам, производится по:

расходному кассовому ордеру формы КО-2в;

платежной ведомости с приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченной наличной иностранной валюты по платежной ведомости (ведомостям) без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

Расходные кассовые ордера заполняются в порядке, установленном законодательством.

На общую сумму наличной иностранной валюты, выданной по нескольким платежным ведомостям, допускается составление одного расходного кассового ордера, дата и номер которого проставляются на каждой платежной ведомости.

Работник, получивший наличную иностранную валюту под отчет на расходы, связанные со служебными командировками за границу, обязан не позднее 3 рабочих дней (работники подразделений, расположенных в населенных пунктах вне места нахождения юридического лица, представляющие отчет в бухгалтерскую службу юридического лица, – не позднее 5 рабочих дней) со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, предъявить в бухгалтерскую службу юридического лица отчет об израсходованных суммах иностранной валюты с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы, и возвратить в кассу неиспользованную наличную иностранную валюту, за исключением случаев, установленных в пункте 1 части второй статьи 107 Трудового кодекса Республики Беларусь.

Работник, получивший иностранную валюту под отчет на

Витебский государственный технологический университет

расходы, связанные со служебной командировкой за границу, посредством ее зачисления на счет клиента, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка, либо частично наличными и частично посредством зачисления на счет клиента, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка, обязан не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из служебной командировки, исключая день прибытия, представить в бухгалтерскую службу юридического лица отчет об израсходованных суммах иностранной валюты с приложением к нему карт-чеков (их копий, заверенных руководителями юридического лица или выписки по счету клиента – физического лица и иных документов независимо от того, в наличной либо безналичной форме работник осуществлял расчеты, связанные со служебной командировкой.

В случае выдачи работнику аванса в наличной иностранной валюте, отличной от валюты страны командирования, сумма наличной иностранной валюты, израсходованная на территории Республики Беларусь, пересчитывается в иностранную валюту, в которой получен аванс, с применением обменного курса банка, где совершена валютно-обменная операция. Сумма наличной иностранной валюты, израсходованная за границей, пересчитывается в иностранную валюту, в которой получен аванс, с использованием обменного курса банка (организации) страны командирования, где совершена валютно-обменная операция. Если на дату составления отчета об израсходованных суммах наличной иностранной валюты отсутствует информация об использованном обменном курсе банка, то пересчет произведенных расходов осуществляется по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты. К отчету об израсходованных суммах иностранной валюты прилагаются чеки, подтверждающие совершение валютно-обменных операций.

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится в иностранной валюте, в которой получен аванс.

При перечислении на счет клиента – физического лица аванса в иностранной валюте, отличной от валюты страны командирования, пересчет израсходованной работником суммы иностранной валюты в иностранную валюту, в которой перечислен аванс, осуществляется с использованием обменного курса банка-эмитента, установленного для проведения операций при использовании карточек, и (или) обменного курса, установленного платежной системой.

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится в иностранной валюте, в которой на счет клиента – физического лица перечислен аванс.

Витебский государственный технологический университет

Если нормы расходов по служебной командировке в иностранной валюте, установленные законодательством, отличаются от валюты страны командирования, аванс работнику может быть выдан в валюте страны командирования. Пересчет суммы иностранной валюты в валюту страны командирования проводится по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на дату выдачи аванса.

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится в иностранной валюте, в которой получен аванс. Сумма иностранной валюты, выданная на расходы по проживанию вне места жительства (суточные), на дату составления отчета об израсходованных суммах не пересчитывается.

В случае выдачи в соответствии с законодательством работнику аванса в наличных белорусских рублях для оплаты расходов, связанных со служебными командировками за границу, наличная иностранная валюта, купленная работником в обменном пункте (кассе банка), не подлежит оприходованию в кассу юридического лица. При составлении отчета об израсходованных суммах иностранной валюты, приобретенной за полученные белорусские рубли, работник прилагает чеки кассового суммирующего аппарата либо специальной компьютерной системы, полученные в обменном пункте (кассе банка) и свидетельствующие о покупке соответствующей суммы иностранной валюты. Израсходованные суммы иностранной валюты пересчитываются в белорусские рубли с использованием курса обменного пункта (кассы банка), в котором работником была приобретена иностранная валюта за белорусские рубли. Если на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты отсутствуют документы, подтверждающие покупку работником соответствующей суммы иностранной валюты, то для пересчета расходов используется официальный курс белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленный Национальным банком на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты. В случае приобретения наличной иностранной валюты, отличной от валюты страны командирования, окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится по решению нанимателя в иностранной валюте либо белорусских рублях по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты.

Выдача наличной иностранной валюты на расходы, связанные со служебными командировками работников за границу, может производиться за счет возврата ранее полученных со счета в иностранной валюте юридического лица и выданных на эту цель средств, хранящихся в кассе юридического лица в пределах

Витебский государственный технологический университет

установленного лимита остатка кассы.

Не допускается выдача работнику юридическим лицом наличной иностранной валюты под отчет (перечисление денежных средств на счет клиента – физического лица) на расходы, связанные со служебными командировками за границу, без представления полного отчета по ранее выданным этому работнику суммам наличной иностранной валюты.

Зачисление иностранной валюты на счет клиента, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка для оплаты расходов, связанных со служебной командировкой за границу, допускается без представления работником полного отчета по ранее перечисленным на счет клиента суммам иностранной валюты.

Не допускается передача другим лицам наличной иностранной валюты, полученной под отчет, в том числе с использованием корпоративных дебетовых карточек, а также использование корпоративных дебетовых карточек физическими лицами, не являющимися держателями этих карточек.

Работник, направляемый в служебную командировку за границу, может не сдавать наличную иностранную валюту, полученную в обслуживающем банке, в кассу юридического лица, если сумма наличной иностранной валюты не превышает сумму наличной иностранной валюты, предназначенную для выдачи этому работнику юридическим лицом.

Юридические лица отражают все поступления и выдачи наличной иностранной валюты в кассовой книге. Ведение кассовой книги может осуществляться с помощью программно-технических средств при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов и выведения остатка наличной иностранной валюты на начало и конец рабочего дня. Оприходование наличной иностранной валюты юридическим лицом, подразделением, индивидуальным предпринимателем означает документальное оформление приема наличной иностранной валюты в кассу по приходным кассовым ордерам, другим приходным документам с использованием кассового оборудования, платежных терминалов в день совершения операции и учинение в этот же день кассиром соответствующих записей в кассовой книге, других регистрах бухгалтерского учета, товарно-денежных, сменных отчетах (для уполномоченных лиц) на конец рабочего дня (смены) либо показаний денежных оборотов в книге кассира. Вся наличная иностранная валюта юридических лиц, подразделений, индивидуальных предпринимателей хранится в металлических шкафах или сейфах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются.

Ключи от металлических шкафов и сейфов, печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в замочных скважинах

Витебский государственный технологический университет

металлических шкафов, сейфов, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты.

Учтенные дубликаты ключей помещаются в упаковку, исключающую возможность несанкционированного доступа к дубликатам ключей, и хранятся у лиц, ответственных за сохранность ценностей. Не реже одного раза в квартал проводится проверка их наличия. При обнаружении утраты ключа руководителям юридического лица, подразделения, индивидуальному предпринимателю необходимо сообщить о происшествии в органы внутренних дел и принять меры по немедленной замене замка металлического шкафа или сейфа.

Не допускается хранение в кассе наличной иностранной валюты, принятой без использования кассового оборудования, платежных терминалов или без приходных документов, формы которых установлены законодательством.

Для обособленного учета наличия и движения наличной иностранной валюты к счету 50 «Касса» открывают соответствующие субсчета.

Особенности учета операций по валютному счету.

Организации (юридические лица) имеют право открывать валютный счет на территории Беларуси в любом банке, уполномоченном Национальным банком на проведение операций с иностранными валютами. Обычно банки открывают счета по отдельным видам иностранных валют. Можно открывать счета сразу в нескольких валютах, что позволяет избежать конверсии валюты из одной в другую, осуществляемой за плату по действующему курсу международного валютного рынка на день совершения операции. Возникающие при этом курсовые разницы относятся на счет организации.

Банк заключает с клиентом договор о расчетно-кассовом обслуживании, в котором оговариваются тарифы комиссионного вознаграждения за оказываемые банком услуги, сроки принятия банком претензий по списанию или зачислению средств на валютный счет и т. п.

Для обобщения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 «Валютные счета». По дебету этого счета отражают поступление денежных средств на валютные счета организации, а по кредиту − списание денежных средств с валютных счетов. Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Поступление денежных средств в иностранных валютах на валютные счета отражается по дебету счета 52 «Валютные счета» и кредиту счетов 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и других счетов. Списание денежных средств в иностранных валютах с валютных счетов организации отражается по дебету счетов 50 «Касса»,

Витебский государственный технологический университет

57 «Денежные средства в пути», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов и кредиту счета 52 «Валютные счета».

Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит валютных счетов и обнаруженные при проверке выписок банка, отражают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Аналитический учет по счету 52 ведут по каждому счету, открытому в учреждениях банка для хранения денежных средств в иностранных валютах. К счету 52 «Валютные счета» могут открываться следующие субсчета:

1 «Транзитные валютные счета»;

2 «Текущие валютные счета»;

3 «Валютные счета за рубежом».

Транзитный валютный счет открывается для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже. Исключение составляют следующие поступления иностранной валюты, зачисляемые сразу в дебет счета 52-2 «Текущие валютные счета»:

1) перевод посреднической организацией после обязательной продажи ею части валютной выручки с отметкой в платежном поручении о произведенной продаже части валютной выручки;

2) иностранная валюта, приобретенная на внутреннем валютном рынке за белорусские рубли и за иностранную валюту другого вида.

Операции по кредиту счета 52-1 «Транзитные валютные счета» осуществляются в следующих случаях:

1) при возвращении средств в иностранной валюте той организации, от которой они поступили;

2) при перечислении экспортной валютной выручки посредниками, внешнеэкономическими организациями организациям, не являющимся резидентами РБ, за вычетом комиссионного вознаграждения;

3) при перечислении экспортной валютной выручки посредническими организациями на транзитные счета поставщиков экспортной продукции, являющихся резидентами, за вычетом комиссионного вознаграждения. Если организация-посредник осуществляет за организацию-поставщика обязательную продажу части его валютной выручки, то оставшаяся часть выручки перечисляется с транзитного валютного счета посредника на текущие валютные счета организации-поставщика;

4) для оплаты следующих расходов:

а) в пользу нерезидентов в оплату транспортировки, страхования и экспедирования грузов;

б) в пользу организаций-резидентов в оплату транспортировки, страхования и экспедирования грузов по территории иностранных

Витебский государственный технологический университет

государств и в международном транзитном сообщении;

в) по уплате экспортных таможенных пошлин в иностранной валюте, а также по оплате таможенных процедур;

г) перевод начисленного посредническим организациям комиссионного вознаграждения по экспортным контрактам;

5) при обязательной продаже части валютной выручки, а также продаже средств в иностранной валюте, превышающей сумму обязательной продажи;

6) при осуществлении посредническими организациями по поручению организаций-поставщиков экспортной продукции обязательной продажи части валютной выручки, причитающейся организациям-поставщикам;

7) при переводе о ставшейся части валютной выручки после обязательной продажи валютных средств на ее валютный текущий счет;

8) при переводе посредническими организациями поступивших от резидентов сумм в иностранной валюте в полном объеме (включая комиссионное вознаграждение) с транзитных валютных счетов на текущие валютные счета в оплату стоимости импортируемых товаров по поручению резидентов товаров за счет их средств;

9) при переводе на текущие валютные счета организации-посредника оставшейся после обязательной продажи части валютной выручки организации-экспортера, произведенной организацией-посредником со своего транзитного счета, части валютной выручки организации-экспортера для оплаты импорта в Беларусь на основании заключенных с организациями договоров на импорт продукции.

Текущий валютный счет открывается организациями для учета средств, оставшихся в распоряжении организации после обязательной продажи экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством.

По дебету счета 52-2 «Текущие валютные счета» отражаются суммы в иностранной валюте, перечисленные с кредита счета 52, субсчета «Транзитные валютные счета», а также суммы, которые зачисляются сразу на текущий валютный счет, минуя транзитный счет.

С кредита счета 52, субсчет 2 «Текущие валютные счета» валюта списывается в безналичном и наличном порядке.

Списание средств в иностранной валюте в безналичном порядке осуществляют по следующим направлениям:

а) переводы иностранной валюты в порядке расчетов на любые цели в соответствии с действующим законодательством и установленным Национальным банком Республики Беларусь порядком расчетов организаций в иностранной валюте;

б) продажа иностранной валюты (за исключением обязательной);

в) перевод иностранной валюты для зачисления на валютный счет организации за границей.

Витебский государственный технологический университет

Снятие наличной иностранной валюты со счета 52, субсчет 2 «Текущие валютные счета», разрешается на оплату расходов, связанных с командированием работников организаций в иностранные государства, а также по специальному разрешению Национального банка Республики Беларусь.

Валютные счета за рубежом открываются организациям, получившим разрешение Национального банка Республики Беларусь на открытие счетов в иностранных банках.

Разрешение выдается на следующие цели:

а) на оплату расходов представительства за рубежом;

б) на оплату расходов, связанных с подрядными работами и сооружением объектов за рубежом;

в) на оплату расходов, связанных с осуществлением хозяйственной деятельности.

Движение средств в иностранной валюте на валютных счетах за рубежом отражается на счете 52, субсчет 3 ***«Валютные счета за рубежом».***

По дебету счета 52, субсчет 3, отражаются:

а) средства в иностранной валюте, переводимые с текущих валютных счетов организаций-резидентов в уполномоченных банках Беларуси в пределах, установленных сметой;

б) неиспользованная наличная иностранная валюта, ранее снятая со счета;

в) проценты, начисляемые банком-нерезидентом на остаток средств на счете;

г) средства, ранее ошибочно списанные со счета.

С валютного счета за рубежом могут списываться:

а) средства на содержание представительства;

б) средства, снимаемые наличными для выплаты заработной платы, для оплаты расходов, связанных с командированием сотрудников юридического лица-резидента по территории страны места нахождения представительства и за ее пределами, а также для оплаты иных расходов, предусмотренных сметой;

в) суммы, переводимые на текущий валютный счет юридического лица-резидента в уполномоченном банке Республики Беларусь;

г) средства, ранее ошибочно зачисленные на счет;

д) банковские расходы по ведению счета.

Банк начисляет и выплачивает проценты по валютным счетам в тех валютах, по которым имеет доходы от их размещения на международном валютном рынке.

Витебский государственный технологический университет

8.5 Учет операций по обязательной продаже валютной выручки

Иностранная валюта, поступающая в распоряжение субъектов хозяйствования, имеет различное происхождение. Это может быть выручка от реализации товаров (работ, услуг), финансирование по кредитным или заемным операциям, целевое финансирование, благотворительная помощь, приобретение иностранной валюты на внутреннем рынке, взносы в уставной фонд.

Продажа (конверсия) иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Республики Беларусь осуществляется субъектом валютных операций - резидентом по необходимости, определяемой им непосредственно, за исключением осуществления обязательной продажи иностранной валюты и иных случаев, определенных актами валютного законодательства Республики Беларусь. Продажа (конверсия) иностранной валюты может производиться как на биржевом, так и на внебиржевом валютном рынке. Предприятие, продающее валюту, представляет в банк заявку на продажу (конверсию) иностранной валюты в двух экземплярах.

Юридические лица, являющиеся резидентами Республики Беларусь осуществляют обязательную продажу иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Республики Беларусь в размере, установленном законодательством от суммы выручки в иностранной валюте в порядке, определенном Национальным банком. Под выручкой в иностранной валюте для осуществления обязательной продажи понимаются денежные средства в иностранной валюте согласно перечню иностранных валют, подлежащих обязательной продаже на внутреннем валютном рынке, определяемому Национальным банком, поступающие юридическим лицам на их счета в банках и небанковских кредитно-финансовых организациях Республики Беларусь, в банках и иных кредитных организациях за пределами Республики Беларусь по установленным сделкам. Обязательная продажа иностранной валюты осуществляется не позднее 7 (семи) рабочих дней со дня поступления выручки в иностранной валюте на счета. Законодательством также определен перечень случаев, когда обязательная продажа не осуществляется.

Обязательная продажа осуществляется через банки на торгах открытого акционерного общества «Белорусская валютно-фондовая биржа». В случае если сумма иностранной валюты, подлежащей обязательной продаже, менее лота, установленного на биржевых торгах, такая продажа осуществляется банкам. Обязательная продажа сумм иностранной валюты менее лота, установленного на биржевых торгах, осуществляется по курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, сложившемуся на биржевых торгах в день

Витебский государственный технологический университет

осуществления обязательной продажи. Если в день осуществления обязательной продажи торги по данной иностранной валюте на бирже не проводились либо данная иностранная валюта не котируется на биржевых торгах, обязательная продажа такой иностранной валюты осуществляется по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на день осуществления обязательной продажи.

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

• специальный транзитный валютный счет (далее − транзитный счет);

• специальный счет для аккумулирования средств в иностранной валюте для погашения задолженности в иностранной валюте (далее - специальный счет для аккумулирования).

Транзитный счет открывается на отдельном лицевом счете балансового счета, на котором открывается счет в иностранной валюте юридического лица (его структурного, обособленного подразделения), и только к тем счетам, на которые в соответствии с режимом счета возможно поступление выручки в иностранной валюте. На транзитный счет зачисляются средства в иностранной валюте, поступающие на счет юридического лица (его структурного, обособленного подразделения). Данный счет открывается банком самостоятельно при первом поступлении иностранной валюты без представления юридическим лицом (его структурным, обособленным подразделением) каких-либо документов.

Специальный счет для аккумулирования открывается в соответствии с нормативными правовыми актами Национального банка в целях аккумулирования иностранной валюты, направляемой на погашение задолженности в иностранной валюте по:

кредитам, займам (включая проценты за пользование ими), ссудам, предоставленным по решению Президента Республики Беларусь, Правительства Республики Беларусь или под гарантию Правительства Республики Беларусь;

кредитам, займам (включая проценты за пользование ими), предоставленным нерезидентами или банками Республики Беларусь и использованным на приобретение объектов лизинга либо имущества, относимого к основным средствам, участвующим в предпринимательской деятельности, используемым для собственного производства;

лизингу.

Закрытие транзитного счета и специального счета для

Витебский государственный технологический университет

аккумулирования осуществляется банком одновременно с закрытием счета в иностранной валюте, к которому они были открыты.

После поступления иностранной валюты на транзитный счет банк не позднее следующего рабочего дня представляет юридическому лицу (его структурному, обособленному подразделению) в порядке, установленном в заключенном между ними договоре, выписку по транзитному счету.

Для осуществления обязательной продажи юридическое лицо или индивидуальный предприниматель представляют в банк не позднее 7 (семи) рабочих дней со дня поступления выручки в иностранной валюте на счет:

реестр распределения иностранной валюты;

платежную инструкцию в форме платежного поручения на сумму иностранной валюты, подлежащей продаже на бирже в счет обязательной продажи;

платежное поручение на сумму иностранной валюты менее лота, установленного на торгах биржи, для продажи банку в счет обязательной продажи;

платежное поручение на перечисление иностранной валюты с транзитного счета на счет юридического лица или индивидуального предпринимателя, к которому открыт транзитный счет, на сумму, остающуюся после обязательной продажи.

Размер комиссионного вознаграждения, взимаемого банком за осуществление обязательной продажи юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, не должен превышать 0,2 процента от суммы сделки, включая биржевой сбор.

Расходы и доходы, связанные с продажей иностранной валюты, признаются текущими доходами и расходами и учитываются на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Поступление иностранной валюты в адрес юридического лица отражается в учете следующей проводкой:

Дебет счета 52 «Валютные счета2 субсчет «Транзитный валютный счет» по видам валют − Кредит счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 86 «Целевое финансирование» по курсу Национального банка Республики Беларусь на день операции, с отражением курсовых разниц по дебету (кредиту) счета 91 «Прочие доходы и расходы».

После распределения и представления банку реестра:

Дебет счета 52 субсчет «Текущий валютный счет» − Кредит счета 52 субсчет «Транзитный валютный счет» на сумму валюты, не подлежащей продаже;

Дебет счета 57 «Переводы в пути» субсчет 57-3 «Валютные средства для продажи» − Кредит счета 52 субсчет «Транзитный

Витебский государственный технологический университет

валютный счет» на сумму валюты, подлежащей продаже.

Обе записи проводятся по курсу Национального банка Республики Беларусь на день операции. На субсчете 57-3 выделяются в аналитическом учете операции по обязательной, добровольной продаже и конверсии валюты.

Поступление денежных средств в белорусских рублях за проданную иностранную валюту отражается записью:

Дебет счета 51 «Расчетный счет» − Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Стоимость иностранной валюты в оценке по курсу Национального банка Республики Беларусь на день продажи списывается проводкой:

Дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» − Кредит счета 57 «Переводы в пути».

Комиссионное вознаграждение банку:

Дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет - Кредит счета 51 «Расчетный счет».

Результат от продажи иностранной валюты формируется за счет разницы между курсом Национального банка Республики Беларусь и курсом продажи и уменьшается на сумму комиссионного вознаграждения. Прибыль от продажи отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», убыток по кредиту в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 99 «Прибыли и убытки».

Субъект валютных операций − резидент может выполнить продажу (конверсию) иностранной валюты банку, в котором открыт счет в иностранной валюте, с которого производится продажа (конверсия) иностранной валюты, путем осуществления переводов с продажей (конверсией). В этом случае денежные средства сразу отправляются банком в адрес третьих лиц:

Дебет счета 60, 76 − Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» − по курсу продажи иностранной валюты.

Результат от продажи (конверсии) иностранной валюты учитывается при определении базы для расчета налога на прибыль.

8.6 Учет операций по покупке иностранной валюты посредством уполномоченных банков

В деятельности организаций Республики Беларусь часто имеют место хозяйственные операции, для совершения которых необходима иностранная валюта. При отсутствии у организаций собственных валютных средств они могут приобрести их на внутреннем или внешнем валютном рынке.

Покупка иностранной валюты является валютно-обменной операцией и представляет собой обмен банками белорусских рублей субъекта валютных операций, банка, банка-нерезидента на

Витебский государственный технологический университет

иностранную валюту по установленным обменным курсам

Приобретение иностранной валюты на внешнем валютном рынке организациями − резидентами Республики Беларусь запрещено, за исключением случаев, когда на совершение данных валютно-обменных операций есть разрешение Национального банка Республики Беларусь.

Внутренний валютный рынок Республики Беларусь представлен биржевым валютным рынком и внебиржевым валютным рынком. При этом биржевой валютный рынок предполагает, что операции по приобретению иностранной валюты совершаются посредством торгов, организуемых и проводимых ОАО «Белорусская валютно-фондовая биржа». На внебиржевом валютном рынке сделки по покупке иностранной валюты заключаются и совершаются между субъектами валютных операций и банками, между банками − резидентами Республики Беларусь и между банками − резидентами Республики Беларусь и банками - нерезидентами Республики Беларусь.

Валютно-обменные операции в форме покупки иностранной валюты как на биржевом, так и внебиржевом валютных рынках совершаются только через банки. При этом покупка иностранной валюты на биржевом валютном рынке осуществляется только через исполняющий банк. На внебиржевом валютном рынке иностранная валюта может приобретаться либо у исполняющего банка, либо у банка-продавца.

Иностранная валюта на внутреннем валютном рынке может быть куплена и использована только на цели, установленные законодательством. Допускается изменение цели использования приобретенной иностранной валюты как в срок ее нахождения на специальном валютном счете, так и после осуществления соответствующих платежей в следующих случаях:

- если иностранная валюта куплена для оплаты расходов по направлению работников организации в служебные командировки за пределы Республики Беларусь (в том числе на обучение) по одному приказу и будет использована на оплату аналогичных расходов по другому приказу;

- на основании разрешения Национального банка Республики Беларусь.

При изменении цели использования приобретенной иностранной валюты субъект валютных операций − резидент Республики Беларусь представляет в исполняющий банк уведомление об изменении целевого использования приобретенной иностранной валюты в двух экземплярах, а также копию приказа о направлении работника в служебную командировку за границу либо разрешение Национального банка Республики Беларусь.

Покупка иностранной валюты на биржевом или внебиржевом валютном рынке осуществляется только при наличии соответствующих

Витебский государственный технологический университет

документов, являющихся основанием для осуществления данной валютно-обменной операции.

Текущими валютными операциями признаются валютные операции, проводимые между резидентами и нерезидентами и предполагающие:

- осуществление расчетов по сделкам, предусматривающим экспорт и (или) импорт товаров (работ, услуг), охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, если срок между датой поступления денежных средств (платежа) и датой отгрузки (поступления) товара (выполнения работ, оказания услуг), передачи охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности не превышает 180 дней, включая осуществление таких расчетов с использованием ценных бумаг, выполняющих функции расчетных документов, если срок платежа по ценной бумаге обеспечивает поступление (уплату) денежных средств в срок, не превышающий 180 дней с (до) даты отгрузки (поступления) товара (выполнения работ, оказания услуг), передачи охраняемой информации, исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности;
- предоставление и получение кредитов и (или) займов на срок, не превышающий 180 дней;
- перевод и получение процентов, дивидендов и иных доходов по вкладам (депозитам), инвестициям, заемным и кредитным операциям;
- операции неторгового характера.

Под валютными операциями, совершаемыми вне рамок гражданско-правовых сделок, подразумеваются операции неторгового характера. В число данных операций включаются:

- выплата заработной платы, денежного довольствия, стипендий, пенсий, алиментов, государственных пособий, доплат и компенсаций, а также выплаты по возмещению вреда;
- переводы денежных средств для оплаты командировочных расходов работников за рубежом;
- выплата денежных средств, входящих в состав наследства, и денежных средств, полученных от реализации наследственного имущества;
- платежи, связанные со смертью граждан, включающие транспортные расходы и иные расходы по погребению;
- выплата денежных компенсаций жертвам репрессий, членам их семей и наследникам;
- оплата содержания дипломатических и иных официальных представительств, консульских учреждений Республики Беларусь, находящихся за пределами Республики Беларусь;
- платежи судебным, арбитражным органам, а также нотариальным, следственным и другим правоохранительным органам,

Витебский государственный технологический университет

связанные с деятельностью этих органов;

- выплата денежных средств на основании судебных постановлений и других процессуальных документов;

- уплата членских взносов в общественные, религиозные организации;

- перевод и получение белорусских рублей, иностранной валюты, передача и получение иных валютных ценностей по договорам дарения, в том числе в виде пожертвований, в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

- получение резидентами от нерезидентов валютных ценностей на хранение;

- уплата налогов и других обязательных платежей в бюджет, установленных законодательством Республики Беларусь или законодательством иностранных государств;

- оплата содержания международных (межгосударственных, межправительственных) организаций;

- иные операции, перечень которых определяется Президентом Республики Беларусь или по его поручению Советом Министров Республики Беларусь, а также международными договорами Республики Беларусь.

За совершение операций по покупке иностранной валюты на биржевом валютном рынке банкам предоставлено право взимать комиссионное вознаграждение путем списания (перечисления) денежных средств со счетов субъекта валютных операций − резидента Республики Беларусь. Комиссионное вознаграждение за покупку иностранной валюты, размер которого определяется банком самостоятельно при условии отсутствия каких-либо ограничений со стороны действующего законодательства, может взиматься в белорусских рублях и (или) иностранной валюте.

Комиссионное вознаграждение за покупку иностранной валюты не взимается, если данная валютно-обменная операция совершается на внебиржевом валютном рынке и не связана с бесспорным списанием денежных средств со счетов плательщика или если приобретение иностранной валюты происходит за счет средств республиканского или местного бюджета.

Документальное оформление операций по покупке иностранной валюты зависит от двух главных условий: места приобретения иностранной валюты (биржевой или внебиржевой валютный рынок) и способа приобретения иностранной валюты (путем зачисления иностранной валюты на специальный валютный счет или посредством осуществления перевода с покупкой).

При приобретении иностранной валюты на биржевом валютном рынке субъект валютной операции − резидент Республики Беларусь обязан представить в исполняющий банк заявку на покупку

Витебский государственный технологический университет

иностранной валюты в двух экземплярах и копии документов, являющихся основанием для осуществления данной операции.

Если иностранная валюта приобретается на внебиржевом валютном рынке у исполняющего банка, ему также необходимо представить заявку на покупку иностранной валюты в двух экземплярах и копии документов (за исключением соответствующих нормативных правовых актов Республики Беларусь), являющихся основанием для покупки иностранной валюты.

Для приобретения иностранной валюты у банка-продавца необходимо представить исполняющему банку заявку на покупку иностранной валюты в трех экземплярах и копии документов (за исключением актов законодательства Республики Беларусь), являющиеся основанием приобретения иностранной валюты. Впоследствии эта заявка на покупку валюты с соответствующими отметками исполняющего банка об обоснованности совершения данной валютно-обменной операции на всех трех ее экземплярах возвращается субъекту валютной операции − резиденту Республики Беларусь, который передает ее банку-продавцу.

Заявка на покупку иностранной валюты имеет произвольную форму.

Заявки на покупку иностранной валюты могут оформляться и представляться в банк в электронном виде с применением телетрансмиссионных средств (электронная почта, факсимильная связь, другие телетрансмиссионные средства) или на машинном носителе, а также в виде электронного документа в соответствии с законодательством Республики Беларусь об электронных документах.

Факт приобретения иностранной валюты исполняющим банком или банком-продавцом на основании представленных заявок и копий документов-оснований, составленных в установленном действующим законодательством порядке и одобренных выше указанными банками, оформляется мемориальным ордером банка.

При приобретении иностранной валюты путем последующего зачисления ее на специальный валютный счет организации-покупателя факт поступления соответствующей суммы денежных средств в иностранной валюте подтверждается выпиской банка со специально валютного счета.

Приобретение иностранной валюты путем перевода с покупкой осуществляется только через исполняющий банк и при соблюдении требований по оформлению расчетных документов без представления организацией-покупателем заявки на покупку иностранной валюты на основе платежного поручения на перевод с покупкой. Если целью приобретения иностранной валюты является оплата расходов, связанных с направлением работников организаций - резидентов Республики Беларусь в служебные командировки за пределы

Витебский государственный технологический университет

Республики Беларусь, в том числе связанные с обучением за рубежом, то без зачисления на специальный валютный счет допускается использовать купленную иностранную валюту:

- на приобретение у банка дорожных чеков для выдачи их направляемым за пределы Республики Беларусь лицам;
- для пополнения счета, предназначенного для расчетов с использованием корпоративных карточек, открытого в банке;
- для зачисления на текущий (расчетный) счет или карт-счет физического лица для оплаты расходов, связанных со служебными командировками за пределы Республики Беларусь.

В общем случае купленная и зачисленная на специальный валютный счет иностранная валюта должна быть использована в соответствии с целевым назначением в течение 7 (семи) рабочих дней, начиная со дня, следующего за днем ее зачисления на специальный валютный счет.

Если купленная и зачисленная на специальный валютный счет иностранная валюта не была использована в установленные сроки, то субъект валютных операций − резидент Республики Беларусь обязан произвести обратную продажу в порядке.

Для отражения перечисленных с расчетного счета средств, направленных на торги для приобретения иностранной валюты, используется субсчет 57-2 «Денежные средства для покупки валюты». По дебету этого субсчета отражается перечисление средств в официальной денежной единице Беларуси для участия в торгах по покупке валюты и превышение рублевого эквивалента купленной валюты над суммой в белорусских рублях, списанной с расчетного счета, а по кредиту – сумма приобретенной валюты по курсу на дату зачисления и превышение снятой с расчетного счета суммы в белорусских рублях над рублевым эквивалентом купленной валюты.

При покупке иностранной валюты суммы денежных средств, перечисленные банку для покупки иностранной валюты, отражаются по дебету сч. 57 «Переводы в пути», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом сч. 51 «Расчетный счет». Стоимость приобретенной иностранной валюты пересчитывается по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действовавшему на дату ее зачисления на валютный счет либо на дату ее покупки (в соответствии с условиями заключенного договора на покупку иностранной валюты), и отражается по дебету сч. 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции с кредитом сч. 57 «Переводы в пути», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Витебский государственный технологический университет

9 УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

9.1 Виды, формы и системы оплаты труда, порядок ее начисления

Заработная плата — вознаграждение за труд, которое наниматель обязан выплатить работнику за выполненную работу в зависимости от ее сложности, количества, качества, условий труда и квалификации работника с учетом фактически отработанного времени, а также периоды, включаемые в рабочее время. Выплата заработной платы производится регулярно в дни, определенные в коллективном договоре, соглашении или трудовом договоре, но не реже двух раз в месяц.

Различают основную и дополнительную оплату труда. *К основной* относится оплата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ: оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии сдельщикам и повременщикам, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное время, за сверхурочные, за бригадирство, оплата простоев не по вине рабочих и т. п.

К дополнительной заработной плате относятся выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.

Формы оплаты труда представляют собой способы установления зависимости размера заработной платы работников от затраченного ими общественно необходимого труда с помощью совокупных показателей, отражающих результаты труда и фактически затраченное время.

Основными формами оплаты труда являются *повременная и сдельная*. Эти две формы оплаты труда имеют свои *системы*: простая повременная, повременно-премиальная, прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная. Субъектам предпринимательской деятельности предоставлено право самостоятельно принимать решение о выборе любой системы оплаты труда работников, как с применением ЕТС , так и без ее применения.

При повременных формах оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ. Заработок рабочего определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней. Заработок других категорий работников определяют следующим образом: если эти работники отработали все рабочие дни месяца, то их оплату составят установленные для них оклады; если же они отработали неполное число

Витебский государственный технологический университет

рабочих дней, то их заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на количество оплачиваемых за счет организации рабочих дней.

При *повременно-премиальной* системе оплаты труда к сумме заработка по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к тарифной ставке или к другому измерителю. Первичными документами по учету труда работников при повременной оплате являются табели.

При *прямой сдельной системе* оплата труда рабочих осуществляется за число единиц изготовленной ими продукции и выполненных работ исходя из сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации. *Сдельно-премиальная* система оплаты труда рабочих предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и достижение определенных качественных показателей (отсутствие брака, рекламации и т. п.). При *сдельно-прогрессивной* системе оплата повышается за выработку сверх нормы. При *косвенно-сдельной* системе оплата труда наладчиков, комплектовщиков, помощников мастеров и других рабочих осуществляется в процентах к заработку основных рабочих обслуживаемого участка. Расчет заработка при сдельной форме оплаты труда осуществляется по документам о выработке.

Для правильного начисления оплаты труда рабочим большое значение имеет *учет отступлений от нормальных условий работы,* которые требуют дополнительных затрат труда и оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу.

Доплаты оформляют следующими документами:

дополнительные операции, не предусмотренные технологией производства, — нарядом на сдельную работу, который обычно содержит какой-либо отличительный знак (например, яркая черта по диагонали);

отклонения от нормальных условий работы — листком на доплату, который выписывают на бригаду или отдельного рабочего. В нем указывают номер основного документа (наряда, ведомости и др.), к которому производится доплата, содержание дополнительной операции, причину и виновника доплат и расценку;

простои не по вине рабочих — листком учета простоев, в котором указывают время начала, окончания и длительности простоя, причины и виновников простоя и причитающуюся рабочим за простой сумму оплаты. Простои по вине рабочих не оплачивают и документами не оформляют.

Неисправимый, или окончательный, брак оформляют *актом о браке или ведомостью о браке* и, кроме того, его отмечают в первичных документах по учету выработки.

Оплата часов ночной работы (с 22 до 6 ч). Час ночной работы

Витебский государственный технологический университет

оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством (20 % часовой тарифной ставки). Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на 1 час.

Оплата часов сверхурочной работы. Сверхурочной считается работа, выполненная работником по предложению, распоряжению или с ведома нанимателя сверх установленной для него продолжительностью рабочего времени, предусмотренной правилами внутреннего трудового распорядка или графиком сменности. Привлечение работника к сверхурочным работам оформляется приказом руководителя организации. Каждый час работы в сверхурочное время оплачивается:

работникам со сдельной оплатой труда – не ниже двойных сдельных расценок;

работникам с повременной оплатой труда, а также получающим должностной оклад – не ниже двойных часовых ставок (окладов).

Оплата работы в выходные и праздничные дни. Работа в выходные и праздничные дни оплачивается не менее чем в двойном размере:

сдельщикам — не менее чем по двойным сдельным расценкам;

оплачиваемым по часовым (дневным) ставкам — в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки;

получающим месячный оклад — в размере не менее одной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась сверх месячной нормы.

Оплата очередных отпусков. Работникам предоставляются следующие виды отпусков:

трудовые отпуска (основной отпуск, дополнительные отпуска);

социальные отпуска (по беременности и родам, по уходу за детьми, в связи с обучением, в связи с катастрофой на Чернобыльской АЭС, по уважительным причинам личного и семейного характера).

Продолжительность отпусков всех категорий работников исчисляется только в календарных днях. Государственные праздники и праздничные дни, установленные нерабочими днями, приходящиеся на время трудового отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются.

Отпуска оформляются приказом (распоряжением, решением) или запиской об отпуске, которые подписываются от имени нанимателя уполномоченным или должностным лицом.

Оплату за время отпуска начисляют на основании *расчета среднемесячного заработка.* Расчет составляется в одном экземпляре, в левой его части записываются суммы начислений, в правой — суммы удержаний по их видам. На оборотной стороне расчета записываются

Витебский государственный технологический университет

суммы по месяцам года, исходя из которых исчисляется среднемесячная оплата труда.

Трудовые отпуска (основной и дополнительный) за первый рабочий год предоставляются не ранее чем через 6 месяцев работы у нанимателя. В период трудового отпуска работнику гарантируется сохранение заработной платы.

Средний заработок определяется путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней отпуска. При этом среднедневной заработок определяется путем деления заработной платы, начисленной работнику за месяцы, применяемые для исчисления среднего заработка, сохраняемого за время отпуска, и для выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск, на число этих месяцев и на среднемесячное количество календарных дней, исчисленное в среднем за 5 лет и принятое для расчета равным 29,7.

Оплата за время выполнения государственных и общественных обязанностей. За время выполнения государственных и общественных обязанностей (участие в судебных заседаниях в качестве народных заседателей, общественных обвинителей, экспертов или свидетелей; осуществление избирательного права и т.п.) работникам гарантируется сохранение места работы (должности) и среднего заработка.

Пособия по временной нетрудоспособности выплачивают лицам, на которых в соответствии с законодательством распространяется государственное социальное страхование. Основанием для назначения и выплаты пособия является листок нетрудоспособности (больничный лист), выданный и оформленный в установленном порядке. В соответствии с законодательством пособие по общему правилу выплачивается в размере 80 % среднедневного (среднечасового) заработка за первые 12 календарных дней нетрудоспособности, и в размере 100 % среднедневного (среднечасового) заработка за последующие дни (часы) нетрудоспособности (с ростом ограничения максимальной суммы пособия согласно законодательству). Законодательство также устанавливает, что пособие в размере 100 % среднедневного (среднечасового) заработка за рабочие дни (часы) нетрудоспособности выплачивается в следующих случаях: по беременности и родам; инвалидам ВОВ и другим инвалидам, приравненным к ним по льготам; и др. случаях.

Пособие выплачивается в размере 50 % при временной нетрудоспособности от заболеваний или травм, причиной которых явилось употребление алкоголя, наркотических и иных веществ, и в других предусмотренных законодательством случаях.

Пособие начисляется из среднедневного (среднечасового) заработка за шесть календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором наступила нетрудоспособность. В заработок для исчисления пособия включаются все виды оплаты труда, на которые по действующим

Витебский государственный технологический университет

правилам начисляются страховые взносы. При этом в заработок для исчисления пособия не включаются выплаты, право на которые работник утрачивает в связи с временной нетрудоспособностью.

9.2 Состав фонда заработной платы и выплат социального характера

Состав фонда заработной платы и выплат социального характера определен действующим законодательством, согласно которому расходы организации, связанные с оплатой труда, и другие выплаты работникам классифицируются следующим образом.

Фонд заработной платы включает:

*оплату за отработанное время***,** в том числе оплату труда лиц, принятых на работу по совместительству, а также оплату труда работников несписочного состава;

оплату за неотработанное время (оплату ежегодных и дополнительных отпусков, льготных часов подростков, простоев не по вине рабочих и др.);

единовременные поощрительные и другие выплаты (разовые премии, вознаграждения по итогам работы за год и годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), материальная помощь (кроме предоставленной работникам по семейным обстоятельствам, на погребение и т. д., которые относятся к выплатам социального характера), дополнительные выплаты при предоставлении ежегодного отпуска, денежная компенсация за неиспользованный отпуск, стоимость бесплатно выдаваемых работникам в качестве поощрения акций или льгот по приобретению акций и другие единовременные поощрения, включая стоимость подарков);

оплату питания, жилья, топлива (стоимость бесплатно предоставляемых работникам отдельных отраслей экономики питания и продуктов, оплата стоимости питания, в том числе в столовых, буфетах, в виде талонов, по льготным ценам или бесплатно (сверх норм, предусмотренных законодательством), стоимость бесплатно предоставленных работникам отдельных отраслей экономики жилья и коммунальных услуг или суммы денежной компенсации за непредоставление их бесплатно, средства на возмещение расходов по оплате жилья (сверх предусмотренных законодательством норм) и стоимость бесплатно предоставленного работникам топлива).

Выплаты социального характера — компенсации и социальные льготы, предоставленные работникам, без социальных пособий из государственных и негосударственных бюджетных фондов—надбавка к пенсиям работающим в организации, единовременные пособия при выходе на пенсию, оплата путевок работникам и членам их семей на лечение, отдых, экскурсии, путешествия за счет средств организации и

Витебский государственный технологический университет

др.

Суммы, начисленные за ежегодные и дополнительные отпуска, включаются в фонд заработной платы следующего месяца только в сумме, приходящейся на дни отпуска в отчетном месяце. Суммы, причитающиеся за дни отпуска в следующем месяце, включаются в фонд заработной платы следующего месяца.

При натуральной форме оплаты труда и предоставлении социальных выплат в отчеты по труду включаются суммы исходя из расчета по рыночным ценам, сложившимся в данном регионе на момент начисления. Если товары или продукты предоставлялись по пониженным ценам, то включается разница между их полной стоимостью и суммой, уплаченной работниками.

9.3 Документы по учету личного состава, труда и его оплаты

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют следующие первичные учетные документы:

Приказ по личному составу – это правовой распорядительный документ, издаваемый руководителем организации в целях оформления приема, перевода, перемещения, увольнения работника. Приказ составляется в одном экземпляре, визируется и подписывается руководителем организации. Работник ставит свою подпись при ознакомлении с приказом.

Личная карточка работника и *Личная карточка государственного служащего* заполняются на лиц, принятых на работу на основании приказа о приеме на работу, трудовой книжки, паспорта, военного билета, документа об окончании учебного заведения, страхового свидетельства государственного пенсионного страхования, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и других документов, предусмотренных законодательством, а также сведений, сообщенных о себе работником. Личная карточка государственного служащего применяется для учета лиц, замещающих государственные должности государственной службы.

Штатное расписание применяется для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации. Штатное расписание содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных окладах, надбавках и месячном фонде заработной платы.

Учетная карточка научного, научно-педагогического работника применяется в научных, научно-исследовательских, научно-производственных, образовательных и других учреждениях и организациях, осуществляющих деятельность в сфере образования, науки и технологии, для учета научных работников.

Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу и

Витебский государственный технологический университет

приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу используются для оформления и учета перевода работника(ов) на другую работу в организации. На основании данного приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете, вносится запись в трудовую книжку.

Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику и *приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам* применяются для оформления и учета отпусков, предоставляемых работнику (работникам) в соответствии с законодательством, коллективным договором, нормативными актами организации, трудовым договором (контрактом). На основании приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск, по форме «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику».

График отпусков предназначен для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работникам всех структурных подразделений организации на календарный год по месяцам. График отпусков сводный график. График отпусков визируется руководителем кадровой службы, руководителями структурных подразделений, согласовывается с выборным профсоюзным органом и утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом.

Приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником и *приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работниками* применяются для оформления и учета увольнения работника (работников). На основании приказа делается запись в личной карточке, лицевом счете, трудовой книжке, производится расчет с работником по форме «Записка-расчет при прекращении действия трудового договора (контракта) с работником».

Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку применяется для оформления и учета направлений работника (работников) в командировки. В приказе о направлении в командировку указываются фамилии и инициалы, структурное подразделение, профессии (должности) командируемых, а также цели, время и места командировок.

Командировочное удостоверение является документом, удостоверяющим время пребывания работника в служебной командировке.

Служебное задание для направления в командировку и *отчет о его выполнении* используются для оформления и учета служебного задания для направления в командировку, а также отчета о его выполнении.

Приказ (распоряжение) о поощрении работника применяется для оформления и учета поощрений за успехи в работе. Составляется на

Витебский государственный технологический университет

основании представления руководителя структурного подразделения организации, в котором работает работник. На основании приказа (распоряжения) вносится соответствующая запись в трудовую книжку работника.

Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы и *табель учета использования рабочего времени* применяют для осуществления табельного учета и контроля трудовой дисциплины. Первая форма предназначена для учета использования рабочего времени и расчета заработной платы, а вторая форма — только для учета использования рабочего времени. При использовании второй формы оплату труда начисляют в лицевом счете, расчетной ведомости или расчетно-платежной ведомости. Вторая форма применяется в условиях автоматизированной обработки данных.

Табельный учет охватывает всех работников организации. Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причин, а также часов простоя и часов сверхурочной работы. Отметку о неявках или опозданиях делают в табеле на основании соответствующих документов — справок о вызове в военкомат, суд, листов о временной нетрудоспособности и др., которые работники сдают табельщикам; время простоев устанавливают по листкам о простое, а часы сверхурочной работы — по спискам мастеров.

Учет выработки рабочих в организациях осуществляют мастера, бригадиры и другие работники, на которых возложены эти обязанности. Для учета выработки применяют различные формы первичных документов (наряды на сдельную работу, ведомости учета выполненных работ и др.).

Независимо от формы первичные документы содержат в себе, как правило, следующие реквизиты (показатели): место работы (цех, участок, отделение); время работы (дата); наименование и разряд работы (операции); количество и качество работы; фамилии, инициалы, табельные номера и разряды рабочих; нормы времени и расценки за единицу работы; сумму заработной платы рабочих; шифры учета затрат, на которые относится начисленная заработная плата; количество нормо-часов по выполненной работе.

Учет выработки, а вместе с тем и выбор той или иной формы первичного документа зависят от многих причин: характера производства, особенностей технологии производства, организации и оплаты труда, системы контроля и качества продукции, обеспеченности производства мерной тарой, весами, счетчиками и другими измерительными приборами.

Оформленные первичные документы по учету выработки и выполненных работ вместе со всеми дополнительными документами

Витебский государственный технологический университет

(листками на оплату простоя, на доплаты, актами о браке и др.) передаются бухгалтеру.

Для определения суммы заработной платы, подлежащей выдаче на руки работникам, необходимо определить сумму заработка работников за месяц и произвести из этой суммы необходимые удержания. Эти расчеты производят обычно в *расчетно-платежной ведомости***,** которая, кроме того, служит и документом для выплаты заработной платы за месяц. В левой части этой ведомости записывают суммы начислений заработной платы по ее видам (сдельно, повременно, премии и разного рода доплаты), а в правой — удержания по их видам и сумму к выдаче. На каждого работника в ведомости отводят одну строку. Расчетно-платежная ведомость выполняет несколько функций − расчетного документа, платежного документа — и, кроме того, служит регистром аналитического учета расчетов с работниками по заработной плате. Однако на практике использовать расчетно-платежные ведомости для подсчета средней заработной платы за какой-либо предшествующий период (например, за три месяца при оплате отпуска) неудобно, поскольку необходимо делать трудоемкие выборки из различных ведомостей.

Поэтому в организации на каждого работника открывают *лицевые счета,* в которых записывают необходимые сведения о работнике (семейное положение, разряд, оклад, стаж работы, время поступления на работу и др.), все виды начислений и удержаний из заработной платы за каждый месяц. По этим данным легко рассчитать средний заработок за любой период времени. Форма используется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды доплат. На основании данного лицевого счета составляют расчетную ведомость.

Форма лицевого счета применяется при обработке учетных данных с применением средств вычислительной техники и содержит только условно-постоянные реквизиты о работнике. Данные по расчету заработной платы, полученные на бумажных носителях, вкладываются ежемесячно в лицевой счет. Вторая страница используется для печатания кодов видов оплат и удержаний.

Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику предназначена для расчета причитающейся работнику заработной платы и других выплат при предоставлении ему ежегодного оплачиваемого или иного отпуска.

Записка-расчет при прекращении действия трудового договора (контракта) с работником применяется для учета и расчета причитающейся заработной платы и других выплат работнику при прекращении действия трудового договора (контракта). Составляется работником кадровой службы или уполномоченным лицом. Расчет

Витебский государственный технологический университет

причитающейся заработной платы и других выплат производится работником бухгалтерии.

Для получения аванса за первую половину месяца в банк представляют следующие документы: чек, платежные поручения на перечисление денежных средств в бюджет по удержанным налогам, на перечисление сумм, удержанных по исполнительным документам и личным обязательствам, а также на перечисление платежей на социальные нужды (в фонды — социального страхования и др.).

9.4 Документальное оформление работ и выплата по договорам гражданско-правового характера

Договор гражданско-правового характера (подряда, поручения, аренды, купли-продажи, контракции, мены, комиссии, авторский договор и др.) заключается между организацией и исполнителями, привлекаемыми со стороны для выполнения конкретных работ, которые организация не может выполнить своими силами.

Указанные договоры составляются не менее чем в двух экземплярах: один из них выдается работнику-исполнителю, второй остается у организации. Форму договоров разрабатывает сама организация на основании требований действующего законодательства, но в ней должны быть предусмотрены все реквизиты, необходимые для документов подобного вида (наименование документа, организации, фамилия, имя, отчество руководителя организации (или другого должностного лица) и работника-исполнителя, их подписи, место и дата составления договора, его содержание, сроки выполнения работ, сумма и условия оплаты работ, порядок ее приемки, печать организации). Договоры регистрируются в бухгалтерии или в отделе кадров.

Для оформления и учета приемки-сдачи работ, выполненных исполнителем по гражданско-правовому договору (контракту), заключенному на время выполнения определенной работы, можно использовать *акт о приемке работ, выполненных по договору (контракту), заключенному на время выполнения определенной работы*. Акт является основанием для окончательного или поэтапного расчета сумм оплаты выполненных работ. Составляется работником, ответственным за приемку выполненных работ, утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и передается в бухгалтерию для расчета и выплаты исполнителю работ причитающейся суммы. В акте указывают наименования выполненных работ, суммы оплаты за выполненные работы, суммы аванса и предоплаты и всего к выплате (с учетом аванса, предоплаты).

Витебский государственный технологический университет

9.5 Состав затрат на оплату труда, включаемых в расходы организации

Начисляемые работникам суммы выплат следует разделить на четыре части:

расходы на оплату труда, относимые непосредственно на расходы производства (обращения), а также на эксплуатационные расходы непромышленных хозяйств, находящихся на учете в организации;

расходы на оплату труда по операциям, связанным с приобретением производственных запасов, оборудования к установке, осуществлением капитальных вложений;

выплаты в денежной и натуральной форме;

доходы, выплачиваемые работникам по вкладам в имущество организации и ценным бумагам.

В себестоимость продукции включаются основная и дополнительная заработная плата основного производственного персонала.

На счетах издержек производства и обращения учитывают также выплаты стимулирующего и компенсирующего характера (премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде, выплаты, включаемые в фонд заработной платы, за исключением расходов по оплате труда, финансируемой за счет прибыли, и других целевых поступлений).

Не включают в себестоимость продукции, а относят на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении организации, и другие целевые поступления, следующие выплаты работникам организации в денежной и натуральной форме, а также затраты, связанные с их содержанием: премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений; материальную помощь; беспроцентную ссуду на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности; оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренного законодательством) отпусков работникам; надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда и другие аналогичные выплаты и затраты, не связанные непосредственно с оплатой труда.

9.6 Синтетический учет расчетов по оплате труда

Синтетический учет расчетов с персоналом (состоящим и не состоящим в списочном составе организации) по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, пенсиям работающим

Витебский государственный технологический университет

пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Этот счет, как правило, пассивный. По кредиту счета отражают начисления по оплате труда, пособий за счет отчислений на государственное социальное страхование, пенсий и других аналогичных сумм, а также доходов от участия в организации, а по дебету − удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам.

Операцию по начислению и распределению оплаты труда, включаемой в издержки производства и обращения, отражают следующими записями (таблица 9.1).

Таблица 9.1 – Типовая корреспонденция по учету расчетов с персоналом по оплате труда

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Начислена заработная плата: - производственным рабочим; - рабочим вспомогательного производства; - цеховому персоналу; - административному персоналу, - работникам обслуживающих производств и хозяйств	 20 23 25 26 29	 70 70 70 70 70
Начисление оплаты труда по операциям, связанным с: заготовлением и приобретением производственных запасов; оборудования к установке; осуществлением капитальных вложений	 10, 15 07 08	 70 70 70
Начислены пособия по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств органов социального страхования	69	70
Начисление доходов работникам организации по акциям и вкладам в ее имущество	84	70
Начислены суммы премий, материальной помощи	90	70
Начислена оплата труда по работам, производимым за счет средств целевого финансирования	86	70
Начисленные суммы за отпускной период (в случае создания резерва)	96	70
Удержан из заработной платы работников подоходный налог	70	68
Удержаны из заработной платы работников страховые взносы на пенсионное страхование	70	69
Удержаны из заработной платы работников профсоюзные взносы	70	76
Удержаны из заработной платы работников платежи по исполнительным документам	70	76
Удержаны из заработной платы работников подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки	70	94
Удержаны из заработной платы работников суммы ущерба, причиненного ими в результате недостач имущества, брака и других видов ущерба	70	73-2
Выплачена заработная плата наличными денежными средствами	70	50
При натуральной форме оплаты труда, на сумму выданной продукции, товаров, материалов в натуральной форме по ценам реализации, включая НДС и акцизный налог	70	90,91

Витебский государственный технологический университет

9.7 Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению и других налогов на заработную плату

Объектом обложения для исчисления отчислений в фонд социальной защиты населения признаются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые нанимателями в пользу работников по всем основаниям, в том числе вознаграждения по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), по авторским и лицензионным договорам, а также выплаты в виде материальной помощи и иные безвозмездные выплаты плательщиков.

Плательщики уплачивают авансовые платежи ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за истекший месяц. Банк не вправе выдавать своему клиенту-плательщику средства на оплату труда, если последний не представил платежных поручений на перечисление налога.

Плательщики должны вести учет отдельно по каждому работнику о суммах выплаченных им доходов и суммах отчислений, относящихся к этим доходам.

Плательщики представляют в фонд социальной защиты населения сведения в соответствии с законодательством об индивидуальном персонифицированном учете в системе государственного пенсионного страхования.

Для учета расчетов по взносам на социальное страхование используется пассивный счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Этот счет имеет следующие субсчета:

1 «Расчеты по социальному страхованию»;

2 «Расчеты по пенсионному обеспечению».

Начисленные суммы в Фонд социальной защиты населения относят в дебет тех счетов, на которые отнесена начисленная оплата труда, и в кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Часть сумм, начисленных в Фонд, используется организацией для выплаты работникам соответствующих пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, пособий на детей и др. Начисление работникам организации указанных пособий оформляют следующей бухгалтерской записью по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Остальную часть сумм отчислений по социальному страхованию перечисляют в Фонд социальной защиты.

Витебский государственный технологический университет

9.8 Учет удержаний из заработной платы

Из начисленной работникам организации заработной платы, оплаты труда по трудовым соглашениям, договорам подряда и по совместительству производят различные удержания, которые можно разделить на две группы: обязательные удержания и удержания по инициативе организации.

Обязательными удержаниями являются налог на доходы физических лиц, по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы работников могут быть произведены следующие удержания: долг за работником; ранее выданные плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период; в погашение задолженности по подотчетным суммам.

Плательщиками подоходного налога признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Республики Беларусь, а также физические лица, получающие доходы от источников, расположенных в Беларуси, не являющиеся налоговыми резидентами Беларуси.

При определении налоговой базы учитываются все доходы плательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Если из дохода плательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

Помимо налоговых вычетов плательщики имеют право на социальные, имущественные и профессиональные вычеты.

Удержания по исполнительным листам. Порядок удержания алиментов определен Кодексом о Браке и семье Республики Беларусь. В соответствии с Кодексом о браке и семье алименты выплачиваются на основании следующих документов:

соглашения об уплате алиментов, которое заключается между лицом, обязанным уплачивать алименты, и их получателем, а при недееспособности указанных лиц — между их законными представителями. Соглашение заключается в письменной форме, подлежит нотариальному удостоверению и имеет силу исполнительного листа;

решения суда по исполнительному листу (при отсутствии соглашения об уплате алиментов);

заявления плательщика алиментов, если он изъявил добровольное желание добровольно платить алименты (без решения суда или указанного ранее соглашения) и подал заявление об уплате алиментов в бухгалтерию по месту своей работы.

Витебский государственный технологический университет

Поступившие в бухгалтерию организации исполнительные листы или заявления плательщика регистрируют в специальном журнале или карточке и хранят как бланки строгой отчетности. О поступлении исполнительных документов бухгалтерия сообщает судебному исполнителю и взыскателю.

В письменных заявлениях работников организации о добровольной уплате алиментов они обязаны указать размер алиментов (на содержание несовершеннолетних детей в твердой денежной сумме или в размере: на 1 ребенка — 1/4, на 2 детей — 1/3, на 3 детей и более — 50 % заработка (дохода), но не менее суммы, установленной законодательством, а на содержание нуждающихся в помощи родителей, супругов, других лиц — в твердой денежной сумме).

Взыскание алиментов производится со всех видов дохода и дополнительного вознаграждения как по основной, так и по совмещаемой работе, с дивидендов, пособий по государственному социальному страхованию, сумм, выплачиваемых в возмещение ущерба в связи с утратой трудоспособности вследствие увечья или иного повреждения здоровья.

Алименты не взыскивают с сумм материальной помощи, единовременных премий, компенсационных выплат за работу во вредных и экстремальных условиях и иных выплат, не носящих постоянного характера.

Удержанные суммы алиментов бухгалтерия обязана в течение трех дней со дня выплаты заработной платы выдать взыскателю лично из кассы, перевести по почте акцептованным платежным поручением (с отнесением расходов по переводу на взыскателя) или перечислить на счет взыскателя по вкладам в отделение банка на основании письменного заявления заявителя. Если адрес заявителя неизвестен, то удержанные суммы перечисляют на депозитный счет суда по месту нахождения организации.

Удержания за причиненный материальный ущерб. Материальная ответственность работников за ущерб, причиненный организации, предусматривается Трудовым кодексом Республики Беларусь.

Различают полную и ограниченную материальную ответственность. *Полная материальная ответственность* возникает при заключении договора о полной материальной ответственности между организацией и работником, отвечающим за сохранность соответствующего имущества (состоящим в штате организации, совместителем, временным сезонным рабочим).

Ограниченную материальную ответственность несут работники за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, готовых изделий, инструментов, специальной одежды и других предметов, выданных в личное пользование, если ущерб

Витебский государственный технологический университет

причинен в ходе трудового процесса. Данная ответственность не может превышать среднего месячного заработка виновного работника на день выявления ущерба. Материальная ответственность свыше среднего месячного заработка допускается в случаях, предусмотренных законодательством.

Размер причиненного ущерба определяют по фактическим потерям по данным бухгалтерского учета. При хищении, недостаче, умышленной порче размер ущерба определяют исходя из рыночных цен на соответствующие виды имущества, а по импортным материальным ценностям — по таможенной стоимости с учетом уплаченных таможенных пошлин, налоговых платежей и других затрат.

Ущерб в пределах среднего месячного заработка работника возмещается по распоряжению администрации, которое должно быть сделано не позднее 2 недель со дня обнаружения причиненного ущерба и обращено к исполнению не ранее 7 дней со дня сообщения работнику. Если работник отказался от добровольного возмещения ущерба, то администрация предъявляет иск в суд.

Удержания из начисленной заработной платы отражают по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов:

68 «Расчеты по налогам и сборам» (на сумму налога на доходы физических лиц);

28 «Брак в производстве» (на суммы удержаний с виновников брака);

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (на суммы за товары, проданные в кредит, по ссудам банков, по предоставленным займам, на суммы, взысканные в возмещение недостач, уплаченных штрафов);

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на суммы по исполнительным документам), других счетов.

10 УЧЕТ РАСЧЕТОВ

10.1 Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковой давности

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

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

Витебский государственный технологический университет

Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей (имущества), называют поставщиками. Задолженность по начисленной заработной плате работникам организации, по суммам начисленных платежей в бюджет, в фонды социального назначения и другие подобные начисления называют обязательными по распределению. Кредиторы, задолженность которым возникла по другим операциям, называют прочими кредиторами.

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

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

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

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

Дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на уменьшение прибыли или резерва сомнительных долгов.

Списание задолженности оформляется приказом руководителя и следующими бухгалтерскими записями:

а) Дт сч. 90 Кт сч. 62,76.

б) Дт сч. 63 Кт сч. 62,76.

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

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

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовые результаты и оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Дт сч. 60,76 Кт сч. 90

Витебский государственный технологический университет

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

Учет дебиторской задолженности.

В условиях рынка Беларуси правила «игры» зачастую диктуют покупатели и заказчики, которым выгодно сначала получить товар или принять работу (услугу), и только потом расплатиться за них. Для того чтобы удержать свои позиции на рынке, поставщики все чаще используют предоставление коммерческого кредита в виде отсрочки платежей и т. д. Несовпадение сроков передачи (получения) имущества или результатов выполненной работы (потребления оказанной услуги) и их оплаты контрагентом по сделке является основной причиной возникновения дебиторской задолженности во взаимоотношениях субъектов хозяйствования. Дебиторская задолженность, исходя из гражданского законодательства, является имущественным правом требования, т. е. правом на получение определенной денежной суммы (товара, услуги и т. п.) с должника. Данный вид задолженности как составная часть имущества организации (согласно ст. 132 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее - ГК)) подлежит отражению в бухгалтерской отчетности в составе имущества (активов) организации.

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

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (если организацией выдан аванс в счет поставки);
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (в случае поставки товаров, работ, услуг в счет последующей оплаты);
- 68 «Расчеты по налогам и сборам» (если возникла переплата в бюджет);
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (в случае переплаты при расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению);
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (при удержании с работника определенных сумм в пользу организации);
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (в случае невозврата подотчетным лицом выданных ему денежных средств);
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (при наличии задолженности работников по предоставленным займам, возмещению материального ущерба и т.п.);
- 75 «Расчеты с учредителями» (при наличии задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал);

Витебский государственный технологический университет

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

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

Дт сч.76-3 Кт сч.90 − на сумму начисленного штрафа (пени, неустойки).

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

- судом вынесено решение об их взыскании;
- они признаны должником.

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

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

- истек установленный срок исковой давности;
- в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или при ликвидации организации.

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

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

10.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

В бухгалтерском учете при отгрузке продукции покупателям возникающая ***дебиторская задолженность отражается по цене***

Витебский государственный технологический университет

реализации продукции на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в ведомости № 7 и журнале-ордере № 11 при журнально-ордерной форме учета.

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

Дт сч. 62 Кт сч. 90

При погашении покупателями и заказчиками своей задолженности они списывают ее с кредита счета 62 в дебет счетов денежных средств.

При продаже амортизируемого имущества, т. е. основных средств и нематериальных активов, а также другого имущества, стоимость имущества по ценам реализации списывают в дебет счета 62 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Поступление платежей за проданное имущество отражают по дебету счетов по учету денежных средств (51, 52, 50, 55) и кредиту счета 62.

На счете 62 отражают суммы полученных авансов и предварительной оплаты за поставленную продукцию (работы, услуги), а также возникающие курсовые разницы.

Суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают на счете 62 обособленно.

Положительные разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, возникающие по обычным видам деятельности, отражают по дебету счета 62 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Отрицательные разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, оформляют по этим счетам сторнировочной записью.

Положительные курсовые разницы учитывают по дебету счета 62 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», а отрицательные — по дебету счета 91 и кредиту счета 62.

Невостребованная в срок задолженность покупателей и заказчиков списывается с кредита счета 62 в дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому покупателю или заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по не оплаченным срок расчетным документам; авансам полученным; векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселям,

Витебский государственный технологический университет

дисконтированным (учтенным) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 62 обособленно.

10.3 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

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

На предъявленные на оплату счета поставщиков кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебетуют соответствующие материальные счета (10, 11, 15 и др.) или счета по учету соответствующих расходов (20, 26, 97 и др.).

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

Сумма НДС включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 60. Затраты на оплату процентов по кредитам поставщиков и подрядчиков за приобретенные ценности, выполненные работы и оказанные услуги отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 60.

Погашение задолженности перед поставщиками отражается по дебету счета 60 и кредиту счетов учета денежных средств (51, 52, 55) или кредитов банка (66, 67). Порядок бухгалтерских записей при погашении задолженности перед поставщиками зависит от применяемых форм расчетов.

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

Выданные авансы учитывают по дебету счета 60 с кредита счетов учета денежных средств (51, 52 и др.).

Разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства по приобретенному имуществу после его оприходования или выполненным работам (услугам) учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве доходов или расходов по финансовой деятельности в

Витебский государственный технологический университет

зависимости от значения таких разниц.

Курсовые разницы по приобретенному имуществу (работам, услугам) также отражают на счете 91 в качестве доходов и расходов по финансовой деятельности в зависимости от значения курсовых разниц.

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

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

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

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

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

Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей—по каждому поставщику и подрядчику. Построение аналитического учета должно обеспечивать получение данных о задолженности поставщикам: по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; по не оплаченным в срок расчетным документам; по неотфактурованным поставкам; авансам выданным; по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил; по просроченным векселям; по полученному коммерческому кредиту и др.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется бухгалтерская отчетность, ведется на счете 60 обособленно.

10.4 Учет резервов по сомнительным долгам

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, возникшая в результате реализации продукции, товаров, выполнения

Витебский государственный технологический университет

работ, оказания услуг, которая не погашена в срок, установленный договором или законодательством (если срок не установлен – в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности), и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резервы по сомнительным долгам создаются на конец отчетного периода. Периодичность создания резервов по сомнительным долгам закрепляется в учетной политике организации.

Резервы по сомнительным долгам создаются на конец отчетного года с учетом результатов инвентаризации, проводимой перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при наличии задолженности, признаваемой сомнительным долгом.

Величина резервов по сомнительным долгам определяется одним из следующих способов:

- по каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов. Сумма дебиторской задолженности, признанной сомнительной, составляет сальдо по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» на конец отчетного периода (далее – рассчитанное сальдо).

Сумма резервов по сомнительным долгам, относимая на расходы или доходы отчетного периода, определяется как разница между рассчитанным сальдо и сальдо по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам», числящимся в бухгалтерском учете на конец отчетного периода;

- по группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения. По данным инвентаризации дебиторская задолженность на конец отчетного периода распределяется по группам в зависимости от срока ее непогашения. Для каждой группы устанавливается коэффициент сомнительной задолженности группы. Распределение дебиторской задолженности по группам и установление соответствующих коэффициентов осуществляется исходя из информации, имеющейся за предыдущий период, который не должен превышать пяти лет.

Сумма резервов по сомнительным долгам для каждой группы дебиторской задолженности определяется путем умножения коэффициента сомнительной задолженности группы на сумму дебиторской задолженности соответствующей группы на конец отчетного периода. Общая сумма резервов по сомнительным долгам, определяемая путем суммирования полученных по каждой группе сумм резервов, составляет рассчитанное сальдо.

Сумма резервов по сомнительным долгам, относимая на расходы или доходы отчетного периода, определяется как разница между рассчитанным сальдо и сальдо по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам», числящимся в бухгалтерском учете на конец отчетного

Витебский государственный технологический университет

периода;

- по всей сумме дебиторской задолженности на основе выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности.

Коэффициент сомнительной задолженности определяется как отношение общей суммы, признанной безнадежной, к получению дебиторской задолженности, списанной со счетов учета расчетов, за предыдущий период, который не должен превышать пяти лет, к общей сумме выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за соответствующий период.

Сумма резервов по сомнительным долгам, относимая на расходы отчетного периода, определяется путем умножения коэффициента сомнительной задолженности на сумму выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период.

Применяемые организацией способы определения резервов по сомнительным долгам и методики их расчета подлежат раскрытию в учетной политике.

Суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам отражаются по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности») и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Списание дебиторской задолженности, возникшей в результате реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг и признанной организацией безнадежной к получению, отражается:

по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму ранее созданных резервов по сомнительным долгам;

по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности») и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму превышения списываемой дебиторской задолженности, признанной организацией безнадежной к получению, над суммой ранее созданных резервов по сомнительным долгам.

Списанные долги должны учитываться в течение пяти лет на забалансовом счете 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность».

По окончании отчетного года суммы резервов сомнительных долгов, созданные в предыдущем отчетном году и не использованные в отчетном периоде, присоединяются к прибыли отчетного года и записываются в дебет счета 63 с кредита счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы сомнительных долгов, отражаются в балансе в оценке нетто, т. е. за

Витебский государственный технологический университет

вычетом сумм указанных резервов. Вследствие этого в бухгалтерском балансе сумма резервов сомнительных долгов отдельно не отражается.

10.5 Учет расчетов с использованием векселей

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

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

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

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

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

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

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

При выдаче векселей, предусматривающих выплату процентов за пользование полученным товаром без его оплаты в течение

Витебский государственный технологический университет

определенного периода, сумму уплачиваемых процентов относят на увеличение текущих расходов. При этом если начисленные проценты будут оплачены в текущем отчетном периоде, то они отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

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

Оплаченные векселя отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62.

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

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

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

Номинальную сумму отказного векселя с процентами списывают ее счета 62, в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по претензиям». До наступления срока оплаты по векселю организация – векселедержатель может получить в банках ссуды под вексель. Полученные кредиты отражают по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52 и др.) в фактически полученных суммах. При этом задолженность по расчетам с покупателями, обеспеченная векселями, продолжает учитываться по счетам дебиторской задолженности (62 и др.).

При невыполнении векселедателем или другим плательщиком долговых обязательств организация-векселедержатель обязана возвратить полученные в результате дисконтирования векселей денежные средства банкам. Перечисленные средства списываются с кредита денежных счетов в дебет счета 66 или 67. Просроченные обязательства по векселям остаются на счетах учета дебиторской задолженности.

Для контроля за индоссированными векселями применяют забалансовый счет 008 «Обеспечения обязательств полученные». На

Витебский государственный технологический университет

этом счете индоссированные векселя учитываются до истечения срока предъявления претензий по указанным векселям, получения извещения об их оплате или оплаты их организацией.

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

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

10.6 Учет расчетов по посредническим операциям

Посреднические сделки могут быть оформлены обычными договорами купли-продажи или посредническими договорами по комиссионной продаже товаров.

При купле-продаже организация осуществляет учет в порядке, установленном для организаций оптовой торговли.

Оприходованные товары отражают по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумму НДС по оприходованным товарам отражают по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 60.

При продаже товара выручку (включая сумму НДС) отражают по кредиту счета 90 и дебету счетов учета денежных средств или счета 62. После этого списывают стоимость проданных товаров с кредита счетов 41 или 45 «Товары отгруженные» (в зависимости от условий договора поставки товаров) в дебет счета 90.

Затраты, связанные с доставкой, хранением и продажей товаров, вначале учитывают на активном счете 44, а затем списывают с этого счета в дебет счета 90.

Исчисленную с оборота по продаже товара сумму НДС отражают по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 68. Сумму НДС по приобретенному и оплаченному товару списывают с кредита счета 18 в дебет счета 68. Уплаченные организацией суммы НДС списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 68.

При комиссионной продаже товаров у комитента учет осуществляется в следующем порядке.

Для учета товара или готовой продукции, переданных комиссионеру, используют счет 45 «Товары отгруженные». Переданные комиссионеру товары или готовую продукцию списывают со счетов 43 «Готовая продукция» или 41 «Товары» в дебет счета 45.

Витебский государственный технологический университет

Продажу товара (по отчету комиссионера) отражают по дебету счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 90 « Доходы и расходы по текущей деятельности».

Полученные от комиссионера денежные средства за проданный им товар (готовую продукцию) отражают по дебету счетов учета денежных средств (50, 51 и др.) и кредиту счета 76. Проданные товары списывают с кредита счета 45 в дебет счета 90. Начисление НДС с оборотов по реализации товаров отражают по дебету счета 90 и кредиту счета 68.

Сумму вознаграждения, выплачиваемую комитентом за оказанные посреднические услуги, комитент относит на издержки обращения (дебет счета 44, кредит счета 76). Начисленная сумма вознаграждения должна быть включена в оборот по реализации, и поэтому ее вместе с начисленным НДС на эту сумму (дебет счета 18, кредит счета 76) списывают с кредита счета 76 в дебет счета 90.

Сумму НДС, начисленную по комиссионному вознаграждению, принимают в зачет НДС за оказанную посредническую услугу и списывают с кредита счета 18 в дебет счета 68. Издержки обращения списывают с кредита счета 44 в дебет счета 90.

После отражения указанных хозяйственных операций определяют финансовый результат от продажи готовой продукции или товаров на комиссионных началах и списывают его со счета 90 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Учет посреднических операций у комиссионера осуществляется с использованием забалансового счета 004 «Товары, принятые на комиссию».

Принятые на комиссию товары учитывают на счете 004 в ценах, предусмотренных приемно-сдаточными актами. Аналитический учет принятых товаров осуществляется по видам товаров и комитентам. Проданные товары списывают со счета 004.

Поступление денежных средств за указанный комиссионный товар отражают по дебету счетов учета денежных средств (50, 51 и др.) и кредиту счета 76.

Комиссионное вознаграждение за оказанную комиссионером услугу относят на уменьшение кредиторской задолженности (дебет счета 76, кредит счета 90), с которого производят начисление НДС (дебет счета 90, кредит счета 68).

Перечисленные денежные средства списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 76, а уплаченные суммы НДС с вознаграждения — с кредита денежных счетов в дебет счета.

Финансовый результат посреднической деятельности комиссионера определяют по счету 90 и списывают его с этого счета на счет 99.

Витебский государственный технологический университет

10.7 Учет продажи продукции при товарообменных (бартерных) сделках

В соответствии с действующим законодательством товарообменные сделки рассматриваются как сделки, осуществляемые в рамках договора мены. По договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой.

Расходы, связанные с приобретением имущества по договору мены (оплата консультационных и информационных услуг, таможенные и пошлинные сборы и др.), включаются в себестоимость приобретенного имущества.

Следует также иметь в виду, что в соответствии ГК РБ право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам одновременно после исполнения обеими сторонами обязательства передать соответствующие товары (если иное не установлено законом или договором мены).

Поступление товарно-материальных ценностей по товарообменным операциям и выполненные для организации работы и услуги по обменоподобным операциям оформляются обычными бухгалтерскими проводками: по дебету соответствующих материальных счетов и счетов по учету затрат (10 «Материалы», 41 «Товары», 08 «Вложения в долгосрочные активы» и др.) и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Списание стоимости отгруженных товарно-материальных ценностей и выполненных работ и услуг по товарообменным и обменоподобным операциям отражают по дебету счетов доходов (90, 91) с кредита счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10, 43, 41, 45 и др.; суммы амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают с дебета счетов 02, 05 в кредит счетов 01 и 04.

Одновременно на стоимость отгруженных товарно-материальных ценностей и выполненных работ и услуг по учетным ценам уменьшается задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поступившие от них ценности и выполненные работы и услуги:

Дт сч. 60, 76 Кт сч. 90, 91.

Финансовый результат по товарообменным операциям списывают со счетов 90, 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

10.8 Учет уступки права требования

При уступке права требования (цессии) кредитором третьему лицу дебиторская задолженность списывается кредитором на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». На этом же счете

Витебский государственный технологический университет

выявляется финансовый результат по операции уступки требования.

Объектом налогообложения у первоначального кредитора (цедента) является договорная стоимость товаров, работ, услуг. У нового кредитора (цессионария) налоговая база определяется как сумма превышения дохода, полученного при последующей уступке требования или прекращении соответствующего обязательства, над расходами по приобретению указанного права.

10.9. Учет авансов, выданных и полученных

В Плане счетов авансы учитываются на тех синтетических счетах, которые предназначены для конкретных форм и видов расчетов. В соответствии с данным подходом авансы, выданные поставщикам и подрядчикам, учитываются на дебете счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» с кредита счетов учета денежных средств. Авансы, полученные от покупателей и заказчиков, учитываются по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и дебету счетов учета денежных средств.

Авансы по другим видам расчетов учитываются на соответствующих синтетических счетах: авансовые платежи в бюджет — на счетах 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; авансы по заработной плате — на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По суммам претензий, предъявленных поставщикам и подрядчикам, сумму авансов списывают со счета 60 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по претензиям». Возвращенные поставщиком неиспользованные суммы аванса отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 60. Ранее выданные, но невостребованные авансы списывают на убытки организации (дебет счета 90, кредит счета 60).

По завершении и сдаче заказчикам работ, а также при отгрузке продукции покупателям полученные суммы аванса засчитывают в уменьшение задолженностей покупателей и заказчиков и относят в дебет счета 62 и кредит счета 62.

Невостребованные авансы списывают с дебета счета 62 в кредит счета 90.

10.10 Учет кредитов и займов

Кредит в широком смысле — это система экономических отношений, возникающая при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за

Витебский государственный технологический университет

временное пользование переданным имуществом.

Различают банковский кредит и коммерческий кредит (займы). **Банковский кредит**—это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. Банк имеет специальное разрешение (лицензию) на проведение банковских операций. Коммерческий кредит предоставляется одними организациями другим обычно в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары. Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи. В отличие от банков коммерческие организации не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно находящихся у заимодавца. Кроме того, организации, не располагающие банковской лицензией, не могут заниматься кредитной деятельностью систематически. Критерии систематичности законодательством не оговорены, и решение этого вопроса зависит от контролирующего органа или хозяйственного суда.

Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами. В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки, порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность предоставления соответствующих документов и т. п.

Для учета операций по получению и погашению кредитов и займов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды и займы отражают по кредиту счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашенные ссуды и займы—по дебету счетов в корреспонденции со счетами денежных средств.

Учет кредитов банка

В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают краткосрочный и долгосрочный кредиты.

Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности организаций и предоставляется, как правило, на срок до одного года. **Долгосрочный кредит** используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства и приобретения недвижимого имущества, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок свыше одного года. Для получения кредита организация направляет банку перечень документов, установленных законодательством, подтверждающих обеспеченность кредита и реальность его возврата.

Банки и другие кредитные учреждения определяют процентные ставки за кредит для организаций дифференцированно — в зависимости

Витебский государственный технологический университет

от срока пользования ссудой, а также с учетом складывающегося спроса и предложения на кредитные ресурсы.

Конкретные процентные ставки за пользование кредитами, порядок уплаты процентов и другие условия кредитования предусматриваются в кредитном договоре.

На договорной основе между банком и организациями по остаткам на расчетных, текущих и других счетах (кроме бюджетных и депозитных) организациям могут выплачиваться проценты за хранение денежных средств в банке.

Затраты на оплату процентов по полученным кредитам банков (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных активов и иных долгосрочных активов, учитываемых по желанию организации по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», а также проценты за отсрочки оплаты (коммерческим кредитам), предоставляемых поставщиками и подрядчиками покупателям, включаются в расходы (убытки) организации в составе расходов по финансовой деятельности (счет 91).

Затраты на оплату процентов по коммерческим кредитам включаются в убытки организации в сумме фактических расходов.

Для учета операций по получению и погашению кредитов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды отражают по кредиту этих счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашение ссуд — по дебету счетов в корреспонденции по счетам денежных средств.

Например, зачисление на расчетный счет полученной краткосрочной ссуды (для выплаты заработной платы) оформляется бухгалтерской записью по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 66, а погашение с расчетного счета — обратной записью.

На сумму начисленных процентов по полученным кредитам дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счета 66 и 67. При этом в аналитическом учете по счетам 66 и 67 суммы кредита и процентов по нему учитываются обособленно.

Затраты на оплату процентов по кредитам поставщиков (производителей работ, услуг) за приобретенные материальные ценности или выполненные работы и оказанные услуги также относятся на убытки организаций и проводятся по дебету счета 91.

Начисленные организации проценты за хранение денежных средств в банках отражают по дебету счета 51 и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

На отдельных субсчетах к счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» учитывают расчеты с банками по операции учета (дисконта)

Витебский государственный технологический университет

векселей и иных долговых обязательств.

Указанные операции отражаются организацией-векселедержателем по дебету счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» (на фактически полученную сумму денежных средств), счета 91 «Прочие доходы и расходы» (на учетный процент, уплаченный кредитной организации) и кредиту счетов 66 и 67 (на номинальную стоимость векселя).

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств учитывается на основании извещения кредитной организации об оплате путем отражения суммы векселя по дебету счета 66 или 67 и кредиту соответствующих счетов учета дебиторской задолженности.

При возврате организацией-векселедержателем денежных средств,, полученных от кредитной организации в результате учета (дисконта) векселей или иных долговых обязательств, из-за невыполнения в установленный срок векселедержателем или другим плательщиком по векселю своих обязательств по платежу дебетуют счет 66 или 67 кредитуют счета учета денежных средств. При этом дебиторская задолженность, обеспеченная просроченным векселем, продолжает учитываться на счетах учета дебиторской задолженности.

Аналитический учет кредитов банка организуют по их видам, банкам, предоставившим кредиты, и отдельным кредитам. На отдельном аналитическом счете ведут учет просроченных ссуд, что позволяет оперативно контролировать их образование и покрытие.

Аналитический учет дисконтированных векселей ведется по кредитным организациям, осуществляющим учет (дисконтирование) векселей или иных долговых обязательств, векселедателям и отдельным векселям.

Учет расчетов с кредитными организациями, заимодавцами и векселедателями в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется обособленно.

Учет займов

Организации могут получать краткосрочные и долгосрочные займы путем выпуска и продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций предприятия, а также под векселя и другие обязательства.

Учет займов осуществляют на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». На первом счете отражают займы, полученные в срок до 1 года, а на втором — на срок более 1 года.

Поступление средств от продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций организаций, а также по другим обязательствам отражают по дебету денежных средств или счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным

Витебский государственный технологический университет

кредитам и займам».

Если ценные бумаги проданы организацией по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разницу между ценой продажи и номинальной стоимостью отражают по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», а затем равномерно на протяжении всего срока займа списывают с дебета счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если облигации размещаются по цене ниже номинальной их стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций. На сумму доначислений дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 66 или 67.

Причитающиеся проценты по полученным займам отражают по кредиту счета 66 или 67 и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Начисленные суммы процентов учитывают обособленно от сумм займов.

Расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, учитывают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных, денежных и материальных счетов.

При погашении и возврате ценных бумаг они списываются в дебет счета 66 или 67 с кредита денежных счетов.

Поступившие денежные средства или иное имущество по договору займа денежных средств или вещей отражают по дебету счетов учета денежных средств или соответствующего имущества (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.) с кредита счетов 66 и 67. Возврат денежных средств или иного имущества оформляют по дебету счетов 66 и 67 с кредита счетов 50, 51, 52, 07, 10 и др.

Полученные заимодавцем проценты являются его операционным доходом и подлежат обложению налогами на прибыль и НДС. Начисленный НДС по процентам отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 68.

Прекращение обязательств по договору займа может быть оформлено в виде отступного или новации (ГК РБ). В этом случае поступление денежных средств к заемщику рассматривается в качестве не подлежащих налогообложению. С момента заключения соглашения об отступном взаимоотношения сторон регулируются правилами договоров купли-продажи или возмездного оказания услуг.

Передача продукции или услуг в качестве отступного отражается на счетах реализации.

При возврате заемщиком займов, полученных в натуральной форме, могут возникать стоимостные разницы в оценке имущества, полученного в качестве займа, и имущества, передаваемого для погашения. Возникающие разницы отражаются у заемщика в качестве расходов по текущей деятельности (дебет счета 90 кредит счетов 66, 67)

Витебский государственный технологический университет

или текущих доходов (дебет счетов 66, 67, кредит счета 90).

При задержке погашения займа и просрочке по уплате процентов по займу к заемщику применяют штрафные санкции, которые отражаются у должника в составе расходов (по дебету счета 90).

При получении кредитов и займов в иностранной валюте могут возникать курсовые разницы в связи с текущим изменением курса иностранной валюты. Курсовые разницы отражаются на счетах 91 и 66 или 67 в зависимости от их значения.

10.11 Учет подотчетных сумм

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

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

оплата найма жилого помещения—по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами;

оплата суточных за каждый день нахождения в командировке.

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

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

Следует при этом иметь в виду, что командировочные расходы, выплачиваемые сверх установленных норм, включаются в доход работников, подлежащий обложению налогом на доходы с физических лиц.

На указанные суммы суточных начисляют также страховые взносы и установленные законодательством налоги.

Сумму аванса, выдаваемого под отчет, определяют по предварительному расчету стоимости проезда, суточных, квартирных и других расходов. Полученные деньги разрешается расходовать подотчетным лицам только на цели, на которые они выданы. В установленные сроки подотчетные лица обязаны представить отчеты о действительно израсходованных суммах с приложением

Витебский государственный технологический университет

оправдательных документов. Отчеты о расходах по командировкам, например, должны быть представлены в течение 3 дней по возвращении из командировки. Неизрасходованные суммы аванса подотчетные лица возвращают в кассу. Новый аванс подотчетным лицам выдают только после полного расчета по ранее выданному авансу. В бухгалтерии авансовые отчеты проверяют и определяют расходы, подлежащие утверждению. Отчеты утверждает руководитель организации.

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

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

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

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

Особенности учета подотчетных сумм при командировке работников за границу. При командировке работников за границу им выдается аванс в валюте страны командирования (как исключение – в валюте РБ) исходя из установленных норм суточных и квартирных. Нормы суточных в иностранной валюте при краткосрочных командировках за границу на территории иностранных государств установлены действующим законодательством Беларуси.

Полученную в банке валюту приходуют по счету 50 «Касса» с кредита счета 52 «Валютные счета». Выданная под отчет валюта списывается со счета 50 в дебет счета 71 и отражается в учете в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу Национального банка Республики Беларусь на момент выдачи.

При возвращении из командировки и сдаче авансового отчета с приложением оправдательных документов задолженность подотчетных лиц списывается с кредита счета 71 в дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты» и других счетов в зависимости от вида

Витебский государственный технологический университет

расходов по курсу на день представления отчета. При изменении за период командировки курса валют курсовая разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»: положительная—на доходы (дебет счета 71, кредит счета 91), отрицательная − на расходы (дебет счета 91, кредит счета 71). При заграничных командировках суммы НДС по расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно и найму жилого помещения начисляются и списываются таким же образом, как и при командировках внутри Беларуси.

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

10.12 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

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

1 «Расчеты по предоставленным займам»;

2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

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

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

При погашении займа кредитуют счет 73 и дебетуют счета учета денежных средств (50, 51 и др.) или счет 70 в зависимости от принятого порядка платежа.

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

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

Списание недостач, хищений и порчи имущества за счет виновных лиц производят в случаях признания виновности по решению суда, когда работники являются виновными в силу принятия на себя полной материальной ответственности и в других случаях, когда работники в соответствии с Трудовым Кодексом Республики Беларусь могут

Витебский государственный технологический университет

привлекаться к полной или ограниченной материальной ответственности.

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

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

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

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

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

Для приобретения товаров в кредит работнику выдается ***Справка для покупки товаров в кредит*** по установленной форме. В бухгалтерию организации работник представляет ***поручение-обязательство,*** оформленное торговой организацией. На основании данного документа бухгалтерия осуществляет удержания с работника сумм, направляемых в погашение задолженности за приобретенные товары в кредит.

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

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

Аналитический учет по счету 73 ведут по работникам организации.

Витебский государственный технологический университет

10.13 Учет расчетов с учредителями

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

К счету 75 могут быть открыты следующие субсчета:

1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»;

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

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

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

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

При этом на стоимость внесенных активов составляют бухгалтерские записи:

Дт сч. 08 Кт сч. 75

Дт сч. 01, 04 Кт сч. 08

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

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

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

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

Начисление доходов от участия в организации отражают по

Витебский государственный технологический университет

кредиту субсчета 75-2 и дебету счетов 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Начисление доходов от участия в организации работникам организации отражают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счета 84.

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

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

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

Аналитический учет по счету 75 ведут по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами — собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

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

10.14 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

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

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

76-1 «Расчеты по исполнительным документам»;

76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

76-3 «Расчеты по претензиям»;

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

76-5 «Расчеты по депонированным суммам»;

и др.

Витебский государственный технологический университет

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

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

Начисленные суммы страховых платежей отражают по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию», в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или других источников страховых платежей (счет 08 по страховым платежам в капитальном строительстве, счета 20, 23, 25, 26, 29 по обязательному страхованию имущества и персонала по основному и вспомогательным производствам, общепроизводственного и общехозяйственного назначения, обслуживающих производств и хозяйств и т. п.).

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

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

Суммы страхового возмещения, полученные организацией от страховых организаций, отражают по дебету счетов учета денежных средств (51, 52, 55) и кредиту счета 76-1. Некомпенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списывают в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по счету 76-1 ведут по страховщикам и отдельным договорам страхования.

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

Взаимные претензии возникают в основном из-за несоблюдения условий договоров и обязательств по расчетам. Эти претензии могут быть урегулированы до передачи дела в суд. Претензию составляют в письменной форме и отправляют факсом, по телеграфу, заказным и ценным письмом либо другим способом или вручают под расписку. В претензии указывают требования заявителя, сумму претензии и ее

Витебский государственный технологический университет

расчет, ссылки на соответствующие доказательства, перечень прилагаемых к претензии документов или заверенные их копии. Претензия подписывается руководителем организации или его заместителем.

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

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

При полном или частичном удовлетворении претензий в ответе указывают признанную сумму, номер и дату платежного поручения на перечисление признанной суммы или иной способ удовлетворения претензий.

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

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

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

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

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

Для учета расчетов по претензиям используют счет 76 «Расчеты с

Витебский государственный технологический университет

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

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

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

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» — по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей услуг за несоблюдение договорных обязательств.

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

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

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

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

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

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

На субсчете 76-5 «Расчеты по депонированным суммам» учитывают расчеты с работниками организации по невыплаченным в

Витебский государственный технологический университет

установленный срок суммам из-за неявки получателей.

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

На счете 76 «Расчеты за товары, проданные в кредит» учитываются также и расчеты с работниками предприятия за товары, проданные им в кредит.

Организации на основании выданных этими работниками поручений-обязательств удерживают из их заработной платы суммы очередных платежей, дебетуя счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (по лицевым счетам торговых организаций). По мере перечисления удержанных сумм торговой организации счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" дебетуется в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

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

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

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

10.15 Учет внутрихозяйственных расчетов

Бухгалтерский учет у юридических лиц, имеющих филиалы (представительства) или иные структурные подразделения, может осуществляться в различных формах в зависимости от назначения структурных подразделений, источников финансирования их расходов, структуры управления ими, территориального расположения и других особенностей. Порядок ведения бухгалтерского учета у головной организации зависит также от наличия или отсутствия банковского счета у филиалов и отдельного баланса.

Если филиалы, представительства и другие обособленные подразделения выделены на отдельный баланс, то для расчетов

Витебский государственный технологический университет

головной организации с обособленными подразделениями используют счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

2 «Расчеты по текущим операциям»;

3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и др.

На субсчете 79-1 учитывают состояние расчетов с обособленными подразделениями организации, выделенными на самостоятельные балансы, по переданным им долгосрочным и текущим активам.

Переданное имущество списывают с кредита соответствующих счетов (01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др.) в дебет счета 79-1.

Принятое имущество подразделения организации приходуют по дебету соответствующих счетов (01,10 и др.) с кредита счета 79-1.

На субсчете 79-2 учитывают состояние всех прочих расчетов организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы, по взаимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции, передаче расходов по общеуправленческой деятельности, выплате заработной платы работникам подразделений и т. п.

Счет 79 является активным, поэтому отпущенные подразделениям материальные ценности списывают у организации с кредита материальных счетов (10, 43 и др.) в дебет счета 79-2, а полученные от подразделений ценности приходуют по дебету материальных счетов с кредита счета 79-2. С использованием субсчета 79-2 отражают остальные хозяйственные операции организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

Например, предоставленные разными организациями услуги внутренним подразделениям отражают по дебету счета 79-2 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Полученную от внутренних подразделений сумму прибыли от их деятельности записывают в дебет счета 79-2 и кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

В балансе организации внутрихозяйственные расчеты не отражаются, т. е. в отчетности организации остатки по счетам обособленных балансов присоединяются к остаткам по соответствующим счетам головной организации.

Аналитический учет по счету 79 ведут по каждому обособленному подразделению организации.

Филиалы и другие обособленные подразделения отражают полученное от головной организации имущество по дебету счетов учета имущества и кредиту счета 79. Возвращенное головной организации имущество списывают с кредита счетов учета имущества в дебет счета 79. Хозяйственные операции по приобретению имущества, учету затрат на производство, продаже продукции и др. оформляются у

Витебский государственный технологический университет

обособленных подразделений обычными бухгалтерскими записями.

Если обособленные подразделения не имеют отдельного баланса, то для учета их операций открывают субсчета к счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

10.16 Учет операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом

Договор доверительного управления имуществом регулирует отношения между тремя сторонами: учредителем управления, доверительным управляющим и выгодоприобретателем.

Учредитель управления — это организация или физическое лицо, передающее другой стороне любое имущество в доверительное управление на определенный срок.

Доверительный управляющий — это организация (физическое лицо), принимающая имущество в доверительное управление и обязующаяся в течение оговоренного срока управлять этим имуществом в интересах учредителя управления либо выгодоприобретателя.

Выгодоприобретатель — это организация (физическое лицо), получающая доходы от имущества, находящегося в доверительном управлении. Выгодоприобретатель может быть учредителем либо любой иной организацией (физическим лицом).

Объектами доверительного управления могут быть предприятия и другие имущественные комплексы, отдельные объекты, относящиеся к недвижимому имуществу, ценные бумаги, права, удостоверенные бездокументарными ценными бумагами, исключительные права и другое имущество.

Имущество, переданное в доверительное управление, остается собственностью учредителя управления. Это имущество обособляется от другого имущества учредителя управления, а также имущества доверительного управляющего. У доверительного управляющего оно отражается на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет. Для расчетов, связанных с доверительным управлением, открывается отдельный банковский счет.

При прекращении договора доверительного управления имущество, находящееся в доверительном управлении, возвращается учредителю управления, если договором не предусмотрено иное.

Для учета операций по договору доверительного управления имуществом используют счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Учет у учредителя доверительного управления

Переданное в доверительное управление имущество оценивают по

Витебский государственный технологический университет

балансовой стоимости на дату вступления договора в силу. Стоимость переданного имущества отражают по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», и кредиту счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и др. Суммы амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация материальных активов» с кредита счета 79-3. Начисление дохода учредителю управления отражается по дебету счета 79-3 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Денежные средства, полученные учредителем управления в счет причитающейся прибыли по договору, учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 79-3.

Причитающиеся учредителю управления суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, а также упущенной выгоды от доверительного управления отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При получении указанных средств учредителем управления они отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76.

По окончании договора доверительного управления имуществом возвращенное учредителю управления имущество отражается у него по дебету счетов 01, 04, 58 и др. и кредиту счета 79 в оценке, по которой оно было отражено по отдельному балансу доверительного управления на дату прекращения договора (т. е. за вычетом начисленной амортизации).

Одновременно на суммы начисленной амортизации кредитуют счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и дебетуют счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

При составлении бухгалтерской отчетности учредителя управления в нее включаются показатели отчетности, представленной доверительным управляющим, путем построчного суммирования аналогичных показателей. В балансе учредителя управления данные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», не включают.

Учет у доверительного управляющего

Доверительный управляющий должен обеспечить самостоятельный учет операций по каждому договору, обособленный от операций, связанных с имуществом доверительного управляющего. Для каждого договора доверительного управления открывается отдельный субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», внутри которого по каждому

Витебский государственный технологический университет

договору ведется аналитический учет в разрезе учредителя управления и выгодоприобретателя.

Имущество, полученное от учредителя управления, отражается по дебету соответствующих счетов учета имущества (01, 04, 58 и др.) и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», по балансовой стоимости учредителя на дату вступления договора в силу. Одновременно на сумму начисленной амортизации кредитуют счета 02 и 05 и дебетуют счет 79-3.

Учет операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления, формирование и учет затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), расчет и учет финансовых результатов осуществляются в общеустановленном порядке. Обязательным условием при этом является открытие отдельного банковского счета для расчетов по деятельности, связанной с доверительным управлением имуществом.

Начисление амортизации по полученному от учредителя имуществу осуществляется в общеустановленном порядке способом и в пределах срока полезного использования, которые были приняты учредителем. Начисленная сумма амортизации отражается по дебету счетов учета затрат и кредиту счетов 02 и 05.

Учет приобретения или создания новых объектов долгосрочных вложений ведется также в общеустановленном порядке и осуществляется из источников за счет собственных средств учредителя управления.

Суммы вознаграждения, причитающиеся по договору доверительному управляющему, учитывают по дебету счетов учета производственных расходов (расходов на реализацию) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Перечисление указанных сумм отражают по дебету счета 76 и кредиту счетов учета денежных средств. Имущество, возвращаемое учредителю управления по окончании договора, списывают с кредита счетов учета имущества в дебет счета 79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом». Причитающиеся доверительному управляющему суммы вознаграждения и возмещения необходимых расходов по управлению имуществом учитывают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Одновременно часть затрат по оказанию услуг доверительного управления списывается с кредита счета 20 в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Выявленное сальдо по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» списывается с этого счета на счет 99 «Прибыли и убытки», показывающий финансовый результат доверительного управляющего по осуществлению услуг, связанных с доверительным

Витебский государственный технологический университет

управлением имуществом. Поступившая на расчетный счет доверительного управляющего сумма вознаграждения за доверительное управление отражается по дебету счета 51 с кредита счета 76.

Возмещение выгодополучателю упущенной выгоды и учредителю управления убытков в связи с утратой или повреждением имущества осуществляется доверительным управляющим за счет собственных источников средств. Начисление указанных сумм отражают по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а погашение задолженности по дебету счета 76 и кредиту счетов учета денежных средств.

Доверительный управляющий представляет учредителю управления и выгодоприобретателю отчет о своей деятельности в сроки и порядке, установленные договором доверительного управления (в пределах сроков, установленных законом о бухгалтерском учете и отчетности).

Кроме того, доверительный управляющий представляет бухгалтерскую отчетность о своей деятельности, включая доверительное управление имуществом, в общеустановленном порядке.

Учет у выгодоприобретателя

Причитающаяся выгодоприобретателю прибыль учитывается у него по дебету счета 79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» как инвестиционные доходы.

Поступившие денежные средства отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 79.

Причитающиеся выгодоприобретателю суммы возмещения упущенной выгоды отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При получении денежных средств от доверительного управляющего дебетуют счета учета денежных средств и кредитуют счет 76.

Выгодоприобретатель представляет бухгалтерскую отчетность о своей деятельности с учетом финансовых результатов, полученных по договору доверительного управления имуществом, в общеустановленном порядке.

10.17 Учет расчетов с дочерними и зависимыми организациями (внутригрупповых расчетов)

Хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет

Витебский государственный технологический университет

возможность определять решения, принимаемые таким обществом.

Хозяйственное общество признается зависимым, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более 20 % голосующих акций акционерного общества или 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Унитарное предприятие, основанное на праве хозяйственного ведения, может создать в качестве юридического лица другое унитарное предприятие путем передачи ему в установленном порядке части своего имущества в хозяйственное ведение (дочернее предприятие).

По Плану счетов внутригрупповые расчеты учитываются в обычном порядке, установленном для расчетов по группе счетов раздела VI «Расчеты».

Если организация — член группы выступает в роли поставщика, то другие организации этой группы учитывают расчеты с данной организацией на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Расчеты с организациями, являющимися покупателями, учитывают на счете 62 «Расчеты с покупателями». Расчеты, связанные с формированием уставного капитала члена группы и с распределением доходов внутри группы, осуществляют на счете 75 «Расчеты с учредителями», а прочие внутригрупповые расчеты — на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К указанным счетам можно открывать субсчета или использовать иные способы для обеспечения данных о состоянии расчетов между членами группы и осуществления необходимых корректировок при составлении сводной бухгалтерской отчетности.

10.18 Учет расчетов по налогам

К основным налогам относят налог на добавленную стоимость, акцизы на виды товаров, налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, некоторые другие налоги и сборы. Для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам, сборам и иным платежам предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

К счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» могут быть открыты отдельные субсчета.

Причитающиеся к уплате в бюджет суммы налогов, сборов и иных платежей в бюджет отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» и других счетов и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Причитающиеся к уплате в бюджет штрафы, пени отражаются по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и

Витебский государственный технологический университет

кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Перечисленные в бюджет платежи отражаются по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» и других счетов.

Налог на добавленную стоимость. НДС в настоящее время является основным косвенным налогом, поступление денежных средств от которого в бюджет составляет значительные суммы.

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, предназначаются счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» предназначен для обобщения информации о причитающихся к оплате и оплаченных организацией суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам, нематериальным активам, товарам, другим активам, работам, услугам. Счет 18 может иметь субсчета.

Причитающиеся к оплате, оплаченные организацией суммы налога на добавленную стоимость отражаются:

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» – на сумму налога на добавленную стоимость, уплаченную на основании таможенной декларации при ввозе основных средств, нематериальных активов, товаров, других активов (далее – товары) на территорию Республики Беларусь (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате (уплаченного) в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов Таможенного союза);

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов Таможенного союза;

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов – на сумму налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам у продавцов, являющихся плательщиками налога на добавленную стоимость на территории Республики Беларусь;

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по

Витебский государственный технологический университет

приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную при оплате (ином прекращении обязательства) за приобретенные на территории Республики Беларусь товары, работы, услуги у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящих в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь;

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – на сумму налога на добавленную стоимость, предъявленную заимодавцем при получении заемщиком товаров по договору займа в виде вещей;

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» – на сумму налога на добавленную стоимость, предъявленную заемщиком при возврате заимодавцу товаров по договору займа в виде вещей;

по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту других счетов в соответствии с законодательством.

Исчисленные организацией суммы налога на добавленную стоимость отражаются:

1) по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по:

реализованным товарам (за исключением основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее – инвестиционные активы), выполненным работам, оказанным услугам;

безвозмездно переданным товарам (за исключением инвестиционных активов), работам, услугам;

товарам (за исключением инвестиционных активов), отгруженным за пределы Республики Беларусь, в случае неподтверждения обоснованности применения ставки налога на добавленную стоимость в размере ноль (0) процентов в установленные законодательством сроки. После подтверждения обоснованности применения ставки налога на добавленную стоимость в размере ноль (0) процентов производится сторнировочная запись по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Витебский государственный технологический университет

прочим доходам по текущей деятельности;

2) по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по:

реализованным инвестиционным активам;

безвозмездно переданным инвестиционным активам;

инвестиционным активам, отгруженным за пределы Республики Беларусь, в случае неподтверждения обоснованности применения ставки налога на добавленную стоимость в размере ноль (0) процентов в установленные законодательством сроки. После подтверждения обоснованности применения ставки налога на добавленную стоимость в размере ноль (0) процентов производится сторнировочная запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

3) по дебету счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную заимодавцем при передаче товаров заемщику по договору займа в виде вещей;

4) по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную заемщиком при возврате товаров заимодавцу по договору займа в виде вещей;

5) по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в случаях, когда выручка от реализации товаров, работ, услуг определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете. При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации товаров, работ, услуг сумма налога на добавленную стоимость списывается с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы»;

6) по дебету счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» и других счетов и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в иных случаях в соответствии с законодательством.

Суммы НДС, подлежащие возмещению (вычету), списывают с кредита счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» (соответствующих субсчетов) в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Суммы налога на добавленную стоимость, не подлежащие вычету в соответствии с законодательством, отражаются:

Витебский государственный технологический университет

по Дт сч. 20, 23, 25, 26, 29, 44 Кт сч.18 – на сумму налога на добавленную стоимость по приобретенным (ввезенным) товарам, работам, услугам, использованным при производстве и (или) реализации товаров, работ, услуг, операции по реализации которых освобождены от налогообложения (не признаются объектом налогообложения) налогом на добавленную стоимость в соответствии с законодательством;

по Дт сч. 41 Кт сч. 18 – на сумму относимого на увеличение стоимости товаров, принятых к бухгалтерскому учету по счету 41 «Товары», налога на добавленную стоимость, уплаченную при ввозе указанных товаров, операции по реализации которых освобождены от налогообложения (не признаются объектом налогообложения) налогом на добавленную стоимость в соответствии с законодательством, на территорию Республики Беларусь, организациями, реализующими указанные товары;

по Дт сч. 90, 91 Кт сч. 18 – на непринятую к вычету сумму налога на добавленную стоимость по товарам, работам, услугам, кредиторская задолженность по которым признается доходом;

по Дт сч. 98 и др. Кт сч. 18 – на сумму налога на добавленную стоимость, уплаченную (подлежащую уплате) при приобретении (ввозе) товаров, работ, услуг за счет безвозмездно полученных средств из республиканского бюджета либо государственных внебюджетных фондов, если иное не установлено законодательством.

В случаях, установленных законодательством, суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным (ввезенным) товарам, работам, услугам могут отражаться по дебету счетов 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 41 «Товары» и других счетов и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» без отражения на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

Разница между общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по итогам отчетного периода, и суммами налоговых вычетов, уплаченная в республиканский бюджет, отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» и других счетов.

Разница между суммами налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализованным товарам, работам, услугам, возвращенная из республиканского бюджета в порядке, установленном законодательством, отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Витебский государственный технологический университет

Сумма исчисленного налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь и оформлении (предоставлении) налогового кредита, отражается по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Одновременно производится запись по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» на оформленную (предоставленную) сумму налогового кредита. После погашения налогового кредита сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая вычету в соответствии с законодательством, отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

Сумма оформленного (предоставленного) налогового кредита по налогу на добавленную стоимость, исчисленному по реализованным товарам, работам, услугам в порядке, установленном законодательством (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь), отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Учет расчетов по прочим налогам из выручки

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с акцизами, используется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам».

Суммы акцизов и прочих налогов из выручки, исчисленных по проданной продукции, отражаются по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». По мере оплаты проданной продукции задолженность перед бюджетом по акцизам оформляется бухгалтерской записью по дебету счета 76 и кредиту счета 68.

Налоги и сборы, включаемые в состав затрат организации. К ним относятся земельный налог (статья 203 НК РБ), налог на недвижимость (статья 190 НК РБ), экологический налог (статья 209 НК РБ), налог на добычу (изъятие) природных ресурсов (статья 215 НК РБ), сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств (статья 226 НК РБ), гербовый сбор (статья 240 НК РБ), консульский сбор (статья 247 НК РБ), налог на владение собаками налог (статья 272 НК РБ), сбор на развитие территорий (статья 276 НК РБ), курортный сбор (статья 280 НК РБ). Суммы начисленных налогов и сборов согласно НК РБ отражаются в составе затрат организации по

Витебский государственный технологический университет

дебету счетов расходов (20, 44 и т.п.) и кредиту счета 68 по отдельным субсчетам.

Налог на прибыль. Объектом обложения налогом на прибыль является налогооблагаемая прибыль организации, уменьшенная (увеличенная) на установленные регулирующие суммы.

Налогооблагаемая прибыль представляет собой сумму прибыли от реализации продукции (работ, услуг), основных средств, иного имущества организации и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям (согласно Налоговому Кодексу Республики Беларусь).

Порядок регулирования прибыли для целей налогообложения установлен Налоговым Кодексом Республики Беларусь.

При начислении налога на прибыль дебетуют счет 99 «Прибыли и убытки» и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Причитающиеся налоговые санкции оформляют такой же бухгалтерской записью. Перечисленные суммы налоговых платежей списывают с расчетного счета или других подобных счетов в дебет счета 68.

Налог на доходы физических лиц. Порядок расчетов и уплаты данного налога рассмотрен в главе 6. В этой же главе проанализирован порядок учета взносов в фонд социальной защиты населения.

11 УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Собственный капитал (чистые активы) – это стоимость имущества организации за вычетом ее обязательств. Капитал представляет собой имущественные права собственников на активы организации, причитающиеся собственникам после вычета (уплаты) всех ее обязательств. Иначе говоря, капитал представляет собой сумму, которую бы разделили собственники в случае ликвидации организации по ее балансовой стоимости согласно их вкладу в деятельность организации.

11.1 Учет уставного капитала

Обязательства организации (иногда их называют с точки зрения белорусских экономистов источниками формирования имущества) делятся на обязательства перед собственниками (собственный капитал) и обязательства перед прочими кредиторами.

Обязательства перед собственниками состоят из уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли, целевого финансирования.

Уставный капитал представляет собой совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости)

Витебский государственный технологический университет

учредителей (участников) в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности и в размерах, определенных учредительными документами. Сам размер уставного капитала не может быть меньше суммы, установленной законодательством для отдельных организационно-правовых форм.

Минимальный размер уставного фонда устанавливается в сумме, эквивалентной:

100 базовым величинам, – для закрытых акционерных обществ;

400 базовым величинам, – для открытых акционерных обществ.

Принятая к учету на дату государственной регистрации организации величина уставного капитала остается неизменной, за исключением отдельных случаев, предусмотренных законодательством. Любое изменение уставного капитала отражается в учете только после того, как в учредительные документы внесены соответствующие изменения.

На увеличение уставных фондов (капиталов) коммерческие организации могут направлять:

• средства фонда переоценки статей баланса (основных средств, неустановленного оборудования, незавершенного строительства);

• нераспределенную прибыль отчетного года и прошлых лет;

• остатки резервных фондов, образованных в соответствии с учре дительными документами;

• денежные и неденежные вклады учредителей (собственников);

• денежные и неденежные вклады других юридических и физических лиц.

Учет уставного капитала осуществляют на пассивном счете 80 «Уставный капитал». Сальдо этого счета должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах организации.

Вкладом в капитал коммерческой организации могут быть вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, либо иные отчуждаемые права, имеющие оценку их стоимости. Уставный капитал не может быть сформирован полностью за счет неденежного вклада в виде имущественных прав. При этом объем имущественных прав, вносимых в качестве вклада в капитал общества, не может быть более 50 % капитала. Также уточняется, что вносимое в капитал имущество должно принадлежать учредителям (участникам) на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления. Вкладом в капитал не может быть имущество, если право на его отчуждение ограничено собственником, законодательством или договором.

В случае, когда в капитал вносится неденежный вклад, его стоимость подлежит оценке, а если оценка не является независимой, она должна быть подтверждена экспертом. Как правило (такая обязанность

Витебский государственный технологический университет

не установлена), в учредительном документе делается ссылка на документы, содержащие результаты оценки и экспертизы.

После государственной регистрации организации, созданной на средства учредителей, Уставный капитал в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражают по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 в дебет счетов:

08 «Вложения в долгосрочные активы» — на стоимость внесенных в счет вкладов зданий, сооружений, машин и оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам;

08 «Вложения в долгосрочные активы» — на стоимость внесенных в счет вкладов нематериальных активов—прав, возникающих из авторских и иных договоров на произведения науки, на программы для ЭВМ, базы данных, из патентов на изобретения и др. Поступившие основные средства и нематериальные активы списывают со счета 08 на счета 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы»; производственных запасов (счета 10, 11 и др.) — на стоимость внесенных в счет вкладов сырья, материалов и других материальных ценностей, относящихся к оборотным средствам; денежных средств (счета 50, 51, 52 и др.) — на сумму денежных средств в отечественной и иностранной валюте, внесенных участниками; других счетов — на стоимость внесенного в счет вкладов иного имущества.

Материальные ценности и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в Уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены. Ценные бумаги и другие финансовые активы также оценивают по согласованной стоимости.

Внесение в Уставный капитал вкладов в иностранной валюте отражают в учете следующим образом:

Таблица 11.1 – Типовая корреспонденция счетов по формированию уставного капитала

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На сумму задолженности иностранного учредителя	75/1	80
На поступления от иностранного учредителя денежных средств	52	75/2
На сумму положительной курсовой разницы	75/1	82
На сумму отрицательной курсовой разницы	82	75/1

Валюту и валютные ценности оценивают по официальному курсу Национального банка РБ, действующему на момент взноса указанных ценностей. Оценка валюты и валютных ценностей и другого имущества,

Витебский государственный технологический университет

вносимых в счет вкладов в Уставный капитал, может отличаться от оценки их в учредительных документах. Возникающую при этом разницу, списывают на счет 82 «Резервный капитал».

Данный порядок списания разницы в ценах и курсовой оценки позволяет не менять доли учредителей в уставном капитале, оговоренной в учредительных документах.

Переданное в пользование и управление организации имущество, право собственности на которое остается у акционеров и вкладчиков, оценивают по величине арендной платы за переданное имущество, исчисленной на весь срок использования данного имущества в организации, но не более срока ее существования.

Увеличение или уменьшение уставного капитала организации может быть осуществлено только по решению учредителей после внесения соответствующих изменений в устав организации и другие учредительные документы.

При увеличении уставного капитала кредитуют счет 80 «Уставный капитал» и дебетуют счета учета источников увеличения уставного капитала:

83 «Добавочный капитал»—на сумму добавочного капитала, направляемого на увеличение уставного капитала;

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»—на сумму нераспределенной прибыли, направляемой на увеличение уставного капитала;

75 «Расчеты с учредителями» — на сумму выпуска дополнительных акций;

другие счета источников увеличения уставного капитала.

При уменьшении уставного капитала дебетуют счет 80 «Уставный капитал» и кредитуют счета тех объектов учета, на которые списывается соответствующая часть уставного капитала:

75 «Расчеты с учредителями» — на сумму вкладов, возвращенных учредителям;

81 «Собственные акции (доли)» — на номинальную стоимость аннулированных акций;

другие счета.

Аналитический учет по счету 80 должен обеспечить информацию по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

11.2 Учет уставного капитала акционерного общества

Уставный капитал акционерного общества в настоящее время формируется путем создания новых акционерных обществ за счет средств учредителей либо путем преобразования государственных и муниципальных организаций в акционерные.

Витебский государственный технологический университет

При создании новых акционерных обществ Уставный капитал формируется путем выпуска и продажи акций. При этом Уставный капитал закрытого АО формируется путем распределения акций среди заранее определенных физических и юридических лиц. Заранее определяются и суммы вклада каждого акционера.

Открытые акционерные общества выпускают акции (проводят эмиссию) на продажу на фондовый рынок всем желающим. Акции продаются по рыночной, а не по номинальной цене. Рыночная цена может быть выше или ниже номинальной цены. Образующийся эмиссионный доход из-за разницы в ценах отражается на счете 83 «Добавочный капитал» (дебет счетов учета денежных средств, кредит счета 83).

Акционерное общество может увеличить свой Уставный капитал путем выпуска новых акций, увеличения их номинальной цены, обмена облигаций на акции, передачи имущества на увеличение уставного капитала.

Размер уставного капитала АО может уменьшаться вследствие снижения номинальной стоимости акций, выкупа организацией части акций у акционеров, в случаях, когда подпиской на акции не покрывается вся сумма, указанная в извещении о подписке.

Увеличение уставного капитала отражается по кредиту счета 80-1 и дебету соответствующих счетов денежных средств и другого имущества, а уменьшение — по дебету счета 80 и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» (на сумму уменьшения номинальной стоимости акций), 81 «Собственные акции (доли)» (на стоимость аннулированных акций) и др.

Акционерные общества могут выкупать акции у акционеров с целью их последующей перепродажи, аннулирования или распределения среди своих работников. Выкупленные у акционеров акции учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)». Стоимость выкупленных акций отражают по дебету счета 81 и кредиту счетов учета денежных средств.

Счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей реализации, пропорционального распределения среди акционеров, безвозмездной передачи государству, аннулирования.

При реализации акционерным обществом (иным хозяйственным обществом, хозяйственным товариществом) акций (долей в уставном фонде), выкупленных у акционеров (участников), разница между числящейся в бухгалтерском учете стоимостью акций (долей в уставном фонде) и стоимостью, по которой указанные акции (доли в уставном фонде) были реализованы, отражается на счете 91 «Прочие доходы и

Витебский государственный технологический университет

расходы».

Хозяйственными обществами (за исключением акционерных обществ) и хозяйственными товариществами счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» применяется для учета долей участников в уставном фонде указанных обществ или товариществ, приобретенных последними для передачи другим участникам или третьим лицам.

Выкупленные акции не дают права голоса на акционерных собраниях, по ним не начисляются и не выплачиваются дивиденды. На балансе организации они могут отражаться до 1 года после выкупа.

При перепродаже акций они списываются с кредита счета 81 в дебет счетов учета денежных средств. Аннулированные акции списываются на уменьшение уставного капитала (дебет счета 80, кредит счета 81).

Разница в стоимости проданных и аннулированных акций списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

на расходы—Дт сч. 91 Кт сч. 81;

на доходы— Дт сч. 81 Кт сч. 91.

Минимальный Уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее суммы, установленной действующим законодательством. Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов АО оказывается меньше его уставного капитала, то общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов. Если стоимость чистых активов оказывается меньше величины минимального размера уставного капитала, то общество обязано принять решение о своей ликвидации.

11.3 Особенности учета капитала и прибыли (убытка) в товариществах и кооперативах

Хозяйственные товарищества регулируются на основе учредительного договора, в котором определяются условия деятельности товарищества, в том числе размер и состав долевого капитала, состав участников, размер и порядок изменения доли каждого участника в складочном капитале, порядок внесения вкладов, ответственность участников, порядок распределения прибыли и убытков товарищества.

В хозяйственных товариществах внесенный капитал учитывается как долевой. На каждого участника (вкладчика) открывают отдельный аналитический счет, на котором учитывают сумму внесенного участником вклада в виде денежных средств или другого имущества. Вносимое имущество оценивают обычно по рыночным ценам,

Витебский государственный технологический университет

согласованным участниками.

При выбытии члена товарищества ему выплачивают часть стоимости имущества пропорционально его доле в складочном капитале.

Полученная прибыль распределяется между всеми членами товарищества обычно пропорционально их долям в долевом капитале. Убытки распределяются таким же образом, но только между полными участниками товарищества.

При наличии убытков и уменьшении вследствие этого чистой стоимости имущества до уровня ниже долевого капитала полученную затем прибыль не распределяют до тех пор, пока чистая стоимость имущества не превысит долевой капитал.

Для обобщения информации о состоянии и движении складочного капитала используют счет 80 «Уставный капитал».

Расчеты с участниками по вкладам в долевой капитал отражают по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал». Поступившие по вкладам денежные средства и иные виды имущества отражают по дебету счетов учета денежных средств и соответствующих счетов учета имущества с кредита счета 75. Величина долевого капитала, как уже отмечалось, определяется учредительными документами. Однако она не является фиксированной величиной и может изменяться. По окончании года сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» списывают на счет 80 «Уставный капитал» и распределяют между членами товарищества пропорционально их доле в долевом капитале.

Участник полного товарищества может передать с согласия остальных его членов свою долю или часть доли в капитале другому лицу, которое становится участником товарищества. По таким операциям величина долевого капитала не изменяется. Изменения отражаются только в аналитических счетах по учету долевого капитала.

При ликвидации товарищества его имущество распределяется между участниками следующим образом. Если имущество продано с прибылью, то она распределяется между участниками сверх их вклада в долевой капитал пропорционально долям в складочном капитале. Коммандитистам выплачивается только сумма их вклада в уставный капитал, если это условие предусмотрено в учредительном договоре.

Если имущество продано с убытком, то на сумму убытка уменьшают уставный капитал пропорционально долям участников и вкладчиков. При превышении убытками суммы долевого капитала участники товарищества, кроме коммандитистов, несут солидарную ответственность по обязательствам товарищества всем своим имуществом. Если некоторые участники товарищества не могут оплатить своей доли долга, то она распределяется среди других участников по соглашению между ними.

Витебский государственный технологический университет

Учет паевого фонда в кооперативах. Паевой фонд кооператива формируется за счет обязательных взносов членов кооператива (в виде денежных средств и имущества), перечисления части полученной прибыли в паевой фонд, включения в него прибыли, капитализированной в имущество данной организации.

На сумму взносов членов кооператива в паевой фонд дебетуют счет 75 «Расчеты с учредителями» и кредитуют счет 80 «Уставный капитал». Поступившие взносы отражаются по дебету счетов учета денежных средств и другого имущества с кредита счета 75.

Прибыль кооператива распределяется в соответствии с уставом организации. Часть ее направляется в паевой фонд, другая часть распределяется между членами кооператива (обычно пропорциональная их паевым взносам или заработку членов кооператива). Перечисление части прибыли в паевой фонд отражают по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 80.

Образовавшиеся убытки члены кооператива обязаны в течение трех месяцев со дня утверждения ежегодного баланса покрыть путем дополнительных взносов. В случае невыполнения этой обязанности, кооператив может быть ликвидирован в судебном порядке по требованию кредиторов.

Члены потребительского кооператива несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах невнесенной части дополнительного взноса каждого из членов кооператива.

Выбывшие члены кооператива имеют право на получение своего пая за счет паевого фонда. Кроме того, паевой фонд уменьшается за счет покрытия убытка, не перекрытого страховыми и резервными фондами.

Операции по уменьшению паевого фонда отражаются по дебету счета 80 и кредиту счетов учета расчетов с членами кооператива и счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет паевого фонда осуществляется по лицевым счетам членов кооператива.

11.4 Учет резервного капитала

Помимо уставного капитала в состав собственного капитала включаются Резервный и Добавочный фонд, нераспределенная прибыль и целевое финансирование.

Резервный капитал создают в обязательном порядке организации, если это предусмотрено законодательством и уставами организаций. Резервный капитал акционерного общества предназначены для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный капитал не может быть использован для других целей. Резервы

Витебский государственный технологический университет

используются на покрытие непредвиденных потерь и убытков организации за отчетный год. При недостаточности прибыли отчетного года средства резервного фонда могут быть использованы на выплату дивидендов работникам предприятия.

Итак, размер Резервного капитала определяется уставом организации.

Отчисления в Резервный капитал производятся за счет уменьшения бухгалтерской прибыли.

Для получения информации о наличии и движении резервного капитала используют пассивный счет 82 «Резервный капитал».

На счете 82 «Резервный капитал» создаются:

• резервный фонд заработной платы. Данный резерв формируется на основании ст. 76 Трудового кодекса Республики Беларусь;

• резервный фонд для обеспечения выплаты дивидендов по привилегированным акциям;

• резервный фонд для обеспечения погашения стоимости корпоративных облигаций акционерного общества и начисленных по ним процентов;

• резервный фонд коммерческой организации с иностранными инвестициями;

• иные резервные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством и учредительными документами (в том числе фонд финансирования расходов, связанных со стихийными бедствиями, авариями и катастрофами).

Отчисления в Резервный фонд отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Использование резервного капитала отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счетов — потребителей резервного капитала:

счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — на суммы, направляемые на покрытие убытка за отчетный год.

Организации, создающие Резервный капитал по своему усмотрению, могут его использовать на различные цели, в том числе на:

▪покрытие убытков от хозяйственной деятельности (кредитуют счет 84);

▪выплату доходов по облигациям и дивидендов по акциям в случае отсутствия прибыли (кредитуют счета 70 и 75);

▪увеличение уставного капитала (кредитуют счет 80);

▪покрытие различных непредвиденных расходов (кредитуют счета расходов).

Витебский государственный технологический университет

11.5 Учет добавочного капитала

Добавочный капитал в отличие от уставного капитала не подразделяется на доли, внесенные конкретными участниками. Он показывает общий долг организации всем участникам.

Добавочный капитал складывается из следующих составляющих:

- эмиссионного дохода, возникающего при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, и дополнительной эмиссии акций;
- прироста стоимости имущества при переоценке.

Добавочный фонд учитывается на пассивном счете 83 «Добавочный капитал».

По счету 83 «Добавочный капитал» отражают:

– суммы от переоценки долгосрочных активов;

– эмиссионный доход акционерного общества;

– часть распределенной прибыли организации в случаях, установленных законодательством и / или учредительными документами (решениями) собственников.

При переоценке имущества его стоимость может увеличиваться или уменьшаться. Добавочный капитал в части прироста стоимости долгосрочных активов формируется по результатам переоценок основных средств, проводимых в соответствии законодательством. Эмиссионный доход акционерного общества представляет собой суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных обществом акций, за минусом издержек по их продаже.

Эмиссионный доход возникает при продаже акций по цене, превышающей их номинальную стоимость, при формировании уставного капитала в случае учреждения акционерного общества или увеличения уставного капитала путем дополнительной эмиссии акций или повышения их номинальной стоимости. При размещении дополнительных акций через посредника сумма вознаграждения, выплачиваемого посреднику, относится на уменьшение эмиссионного дохода.

Изменение стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь, отражается по дебету (кредиту) счетов учета соответствующих активов, по которым определен прирост (снижение) стоимости, и кредиту (дебету) счетов 83 «Добавочный капитал», 91 «Прочие доходы и расходы» в порядке, установленном законодательством. Увеличение стоимости имущества при переоценке долгосрочных активов отражается по дебету счетов 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

Уменьшение стоимости долгосрочных активов при переоценке, осуществляемой за счет добавочного капитала, отражается по дебету

Витебский государственный технологический университет

счета 83 и кредиту счетов по учету имущества (01).

Превышение цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшееся при формировании и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества, отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал». Полученный организацией эмиссионный доход отражается по дебету счетов учета имущества (счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.) и кредиту счета 75.

Счет 83 «Добавочный капитал» применяется при отражении операции по безвозмездно полученному имуществу в пределах одного собственника.

Аналитический учет по счету 83 организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Распределение добавочного фонда между учредителями организации отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» ведется по источникам образования и направлениям использования добавочного фонда.

Аналитический учет изменений стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь, ведется по отдельным объектам основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов.

Счет 83 «Добавочный капитал» является пассивным. По кредиту этого счета отражается образование добавочного фонда, а по дебету — его использование.

По кредиту счета 83 «Добавочный капитал» отражаются:

• прирост стоимости долгосрочного и текущего имущества, выявляемый по результатам их переоценки, проведенной в соответствии с законодательством Республики Беларусь, — в корреспонденции с дебетом счетов учета активов, по которым определился прирост стоимости; суммы снижения стоимости долгосрочного и текущего имущества (активов), выявившиеся по результатам их переоценки, отражаются записями по дебету счетов учета активов и кредиту счета 83 «Добавочный капитал»;

• сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного фонда акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного фонда за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость), — в корреспонденции с дебетом счета 75 «Расчеты с учредителями».

Дебетовые записи по этому счету производятся в случаях:

Витебский государственный технологический университет

• направления средств добавочного фонда на увеличение уставного фонда;

• распределения сумм между учредителями организации;

• направления на убытки от списания неиспользуемого имущества в порядке, установленном законодательством;

• увеличения (уменьшения) суммы накопленной амортизации при переоценке объектов основных средств;

• в других случаях, установленных законодательством.

11.6 Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убытка

Основной составляющей нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года является чистая прибыль, которая определяется как разница между финансовым результатом за отчетный год (сальдо счета 99 «Прибыли и убытки») и причитающейся к уплате суммой налогов и иных аналогичных обязательных платежей.

Сумма чистой прибыли отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма чистого убытка отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» является активно-пассивным. Кредитовое сальдо этого счета отражает нераспределенную прибыль, а дебетовое сальдо — непокрытый убыток.

Распределение прибыли осуществляется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью или другого компетентного органа. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение резервного капитала, покрытие убытков прошлых лет.

На суммы начисленных доходов учредителям организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности дебетуют счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредитуют счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (работникам организации) и 75 «Расчеты с учредителями» (сторонним участникам). Аналогичная запись осуществляется при начислении промежуточных доходов.

Отчисления в Резервный капитал отражают по дебету счета 84 и кредиту счета 82 «Резервный капитал».

Витебский государственный технологический университет

Уменьшение величины уставного фонда до величины чистых активов организации отражается по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Покрытие убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, за счет их вкладов в общее имущество простого товарищества отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Инвентаризация счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» состоит в проверке соответствия данных, указанных по этим статьям, остатку по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Остаток по указанному счету формируется с учетом использования прибыли прошлых лет в отчетном году на увеличение уставного капитала и выплату дивидендов по результатам прошлого года.

Направление чистой прибыли на покрытие убытка предыдущего года отражают по дебету и кредиту счета 84.

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с кредита счета 99 «Прибыли и убытки».

Убытки отчетного года списывают с кредита счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» года в дебет счетов:

82 «Резервный капитал» — при списании за счет средств резервного капитала; 75 «Расчеты с учредителями» — при погашении убытка за счет целевых взносов учредителей организаций;

80 «Уставный капитал»—при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации и других счетов.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» должен обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации или иных аналогичных мероприятий по созданию и приобретению нового имущества и еще не использованные, в аналитическом учете могут разделяться.

11.7 Учет целевого финансирования

К целевому финансированию относят средства, получаемые организацией на строго определенные цели: научно-исследовательские работы, подготовку кадров, содержание детских учреждений и др.

Источниками целевого финансирования являются ассигнования из

Витебский государственный технологический университет

государственного бюджета; взносы родителей; средства, поступающие от других организаций; средства инновационных фондов и др.

Средства целевого финансирования расходуются в соответствии с утвержденными сметами. Использование указанных средств не по назначению запрещается.

Для учета средств целевого назначения используют пассивный счет 86 «Целевое финансирование». Счет 86 «Целевое финансирование» предназначен для обобщения информации о наличии и движении источников средств в некоммерческих организациях (за исключением бюджетных организаций), полученных на их содержание в соответствии со сметой и на другие цели. Поступление средств отражают по кредиту данного счета, а расходование—по дебету. Аналитический учет по счету 86 ведут по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

На счете 86 «Целевое финансирование» не подлежат учету:

• предоставленные налоговые льготы;

• отсрочка и рассрочка по уплате налогов, налоговых кредитов.

Счет 86 «Целевое финансирование» используется представительствами, выделенными на отдельный баланс, для аккумулирования средств, полученных на содержание в соответствии со сметой.

Без открытия представительства деятельность иностранных организаций на территории Республики Беларусь запрещена.

Поступившие целевые бюджетные денежные средства оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дт сч. 51, 55 и др. Кт сч. 86

Поступление иного имущества за счет бюджетных средств записывают в дебет счетов учета имущества (08, 10 «Материалы» и других счетов) и кредит счета 86 «Целевое финансирование».

Использование средств целевого финансирования на содержание некоммерческих организаций (за исключением бюджетных организаций) отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 20 «Основное производство» и других счетов.

Бюджетные средства, использованные на финансирование капитальных вложений, списываются с дебета счета 86 «Целевое финансирование» в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» при вводе долгосрочных средств в эксплуатацию (дебетуют счета 01 или 04 с кредита счета 08).

В течение срока использования долгосрочных активов в размере начисленной амортизации (дебетуют счета 25,26 и др., кредитуют счета 02 и 05) бюджетные средства списываются как прочие доходы с дебета счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Бюджетные средства, использованные на финансирование текущих

Витебский государственный технологический университет

расходов, списывают в дебет счета 86 «Целевое финансирование» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов» в момент принятия к учету таких запасов, начисления оплаты труда или осуществления других расходов за счет бюджетных средств.

Суммы, учтенные по кредиту счета 98, списывают в дебет данного счета с кредита счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» по мере отпуска запасов на производственные нужды, начисления оплаты труда и осуществления других расходов за счет бюджетных средств.

Бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств.

Использование средств целевого финансирования отражают по дебету счета 86 и кредиту счетов:

20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные затраты» − при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации;

83 «Добавочный капитал» − при использовании средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств;

98 «Доходы будущих периодов» − при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование расходов и т.п. Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

12 УЧЕТ РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

12.1 Учет расходов организации. Задачи учета расходов

Затраты организации – это стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются имуществом (активами) организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах.

Экономические выгоды – это получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов.

Расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

расходы по текущей деятельности;

расходы по инвестиционной деятельности;

расходы по финансовой деятельности.

Различают **прямые и косвенные** затраты. **Прямые затраты** – это

Витебский государственный технологический университет

затраты, связанные с производством определенного вида продукции, выполнением определенного вида работ, оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг. **Косвенные затраты** – это затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением нескольких видов работ, оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг по определенной базе распределения.

Себестоимость готовой продукции, работ, товаров, услуг представляет собой часть расходов по текущей деятельности организации.

Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Себестоимость готовой продукции, товаров, работ, услуг в частности включает:

в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, – прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг;

в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – стоимость приобретения предназначенных для реализации (в ценах приобретения или в розничных ценах, за исключением сумм реализованных торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров);

в организации – профессиональном участнике рынка ценных бумаг – стоимость приобретения предназначенных для реализации ценных бумаг.

К прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты.

В состав прямых материальных затрат включается стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

В состав прямых затрат на оплату труда включаются затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат.

В состав прочих прямых затрат включаются иные затраты, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

Витебский государственный технологический университет

В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

К управленческим расходам относятся:

- в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, – условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»), за исключением случаев, установленных законодательством;

- в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – расходы, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»);

- в организации – профессиональном участнике рынка ценных бумаг – расходы на осуществление текущей деятельности.

В организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (учитываемые на счете 25 с одноименным названием) включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг или относятся к управленческим расходам в порядке, установленном учетной политикой организации.

Если вышеперечисленные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг, они списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов.

Если же такие затраты относятся к управленческим расходам, они списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»).

В состав расходов на реализацию включаются:

- в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, – расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-6 «Расходы на реализацию»);

- в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» (за вычетом управленческих расходов) и списываемые в полной сумме (за

Витебский государственный технологический университет

исключением транспортных затрат, связанных с приобретением товаров и относящихся к товарам, оставшимся на конец месяца нереализованными, если данные транспортные затраты не включаются в стоимость приобретения товаров) в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-6 «Расходы на реализацию»).

Таким образом, общехозяйственные расходы и расходы на реализацию в себестоимость продукции для целей бухгалтерского учета не включаются, а прямо в полной сумме за отчетный период относятся на убытки организации (списываются в конце периода в Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»).

Следовательно, в системе бухгалтерского учета полная себестоимость как готовой, так и реализованной продукции, работ, услуг на отдельном счете не собирается, и расчет такой себестоимости предполагает множество дополнительных арифметических действий с информацией нескольких бухгалтерских счетов.

Таким образом, в общем виде себестоимость продукции — выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию.

В состав **прочих** расходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» **по дебету** (субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»), включаются:

расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;

стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, переданных безвозмездно;

расходы от уступки права требования;

суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;

суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов;

суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам;

суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

расходы по аннулированным производственным заказам;

расходы обслуживающих производств и хозяйств;

материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;

не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам;

штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;

неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные

Витебский государственный технологический университет

организацией, подлежащие к уплате;

расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;

расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;

другие расходы по текущей деятельности.

Не признается расходами организации выбытие активов:

в связи с приобретением и созданием основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;

в качестве вкладов в уставные фонды других организаций, в связи с приобретением акций и иных ценных бумаг не с целью их реализации;

по договорам комиссии, поручения и иным аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя и т. п.;

в порядке авансов, предварительной оплаты товаров и других активов, работ, услуг;

в счет задатка;

в счет залога;

в погашение кредитов, займов, полученных организацией.

Основные задачи бухгалтерского учета затрат на производство и расчета себестоимости продукции — это учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг; учет фактических затрат на производство продукции; расчет себестоимости продукции; выявление резервов снижения затрат продукции.

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и расчет себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений.

В практике бухгалтерского учета Беларуси учет затрат на производство и расчет себестоимости продукции являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета.

12.2 Основные принципы организации учета затрат на производство и расчет себестоимости продукции

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах: неизменность принятой методологии учета затрат на производство и расчета полной либо неполной производственной себестоимости продукции в течение года; полнота отражения в учете всех хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения; разграничение в учете затрат между товарным выпуском и незавершенным производством; регламентация состава затрат на производство продукции.

Витебский государственный технологический университет

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции — четкое определение состава производственных затрат.

В нашей стране состав себестоимости продукции регламентируется государством. Основные принципы формирования этого состава определены в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов Минфина РБ и других нормативных актах этого министерства.

Регламентирующая роль государства по отношению к себестоимости продукции проявляется также в установлении норм амортизации основных средств, тарифов отчислений на социальное страхование, нормировании определенных видов затрат (на топливно-энергетические, командировочные и др. затраты).

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор перечня синтетических и аналитических счетов производства и объектов калькуляции.

В крупных и средних организациях для учета затрат на производство продукции применяют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», собирательно-распорядительные счета: 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов», и др. По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту — их списание. По окончании месяца учтенные на собирательно-распределительных счетах (25, 26, 28, 97) затраты списывают на счета основного и вспомогательного производств.

С кредита счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство.

В малых организациях для учета затрат на производство используют, как правило, счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты», 97 «Расходы будущих периодов» или только счет 20.

Приведем основные хозяйственные операции по счетам издержек производства и порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Объекты калькуляции — отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется, как правило, по объектам калькуляции. Разрешается открывать аналитические счета не на каждый объект, а на их группу.

Для каждого объекта выбирается калькуляционная единица, в качестве которой применяют в основном натуральные (тонны, метры и др.) и условно-натуральные единицы, исчисленные с помощью коэффициентов (тысяча условных банок консервов и др.).

Витебский государственный технологический университет

Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной натуральной единицей. В перерабатывающих организациях, например, учетной единицей является 1 кг продукции, а калькуляционной единицей — 1 т или 1 ц. Применение укрупненных калькуляционных единиц упрощает составление отчетных калькуляций (расчетов себестоимости).

12.3 Понятие расходов организации и определение их величины

Расходами организации признаются уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не относятся к расходам организации затраты, связанные с осуществлением капитальных и финансовых вложений и непроизводственные затраты:

по приобретению или созданию долгосрочных активов;

по вкладам в уставные (складочные) капиталы других организаций, на приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи;

перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений и иных аналогичных мероприятий;

по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;

в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и ценностей, работ и услуг;

в погашение кредита, займа, полученного организацией.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации подразделяются на:

расходы по текущей деятельности (операционные);

прочие расходы.

Прочие расходы не учитываются на счетах издержек производства и обращения. В конечном итоге их отражают на счетах 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходы по обычным видам деятельности, или операционные, или текущие расходы — это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также с приобретением и продажей товаров.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по

Витебский государственный технологический университет

договору аренды и прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с указанными видами деятельности. Если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности организаций, то расходы по осуществлению этих видов деятельности относятся к прочим расходам по обычной деятельности.

Расходы по обычным видам деятельности формируются из: расходов по приобретению сырья, материалов, товаров и (или) материально-производственных запасов;

расходов по переработке материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг;

расходов по продаже продукции (работ, услуг) и товаров. Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы принимаются к учету в сумме оплаты этой части расходов и кредиторской задолженности.

Величина оплаты (цена сделки) и кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком или иным контрагентом. Если цена в договоре не указана и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимают цену, по которой в сравниваемых обстоятельствах организация обычно определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов или иных ценностей, работ, услуг, либо предоставленных во временное пользование аналогичных активов.

При оплате приобретенных ценностей, работ и услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Величина оплаты и кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется стоимостью товаров или иных ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость этих товаров или иных ценностей устанавливают исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных товаров и иных ценностей. При невозможности установить стоимость товаров или иных ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и кредиторской

Витебский государственный технологический университет

задолженности определяется стоимостью продукции и товаров, полученных организацией. Стоимость этой продукции и этих товаров устанавливают исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

В случае изменения обязательств по договору первоначальная величина оплаты и кредиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию, которую устанавливают исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных активов.

Величина оплаты и кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок и накидок. При определении величины оплаты учитывают также суммовые разницы, возникающие в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

12.4 Признание (учет) расходов организации

Расходы **признаются (т. е. учитываются)** в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

сумма расходов может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т. е. когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов).

Если в отношении любых расходов организации не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в учете эти расходы признаются дебиторской задолженностью.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию (отражению) в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности расходы признаются в том отчетном периоде, в котором совершены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Если организацией принят порядок признания выручки после

Витебский государственный технологический университет

поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов;

независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;

когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

12.5 Классификация расходов организации по текущей деятельности (операционная деятельность)

Большое значение для правильной организации учета расходов организации имеет их классификация. Расходы по текущей (операционной) деятельности на постсоветском пространстве группируют по месту их возникновения, видам продукции (работ, услуг) и видам расходов.

По месту возникновения расходы группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям организации. Такая группировка затрат необходима для организации внутризаводского хозрасчета и определения производственной себестоимости продукции.

По видам продукции (работ, услуг) расходы группируют для расчета их себестоимости.

Расходы организации на производство продукции складываются из следующих элементов:

материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация;

прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Группировка расходов по экономическим элементам показывает, ***что именно*** израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов расходов в общей сумме расходов. При этом по элементу материальных затрат отражают только покупные

Витебский государственный технологический университет

материалы, изделия, топливо и энергию. Оплату труда и отчисления на социальные нужды отражают только применительно к персоналу текущей (основной) деятельности.

Для расчета себестоимости **отдельных видов** продукции в системе управленческого учета расходы организации группируют и учитывают по статьям калькуляции.

Помимо указанных группировок затраты на производство со времен бывшего СССР классифицируют и по ряду других признаков (табл. 14.2).

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы и другие затраты, кроме общепроизводственных и общехозяйственных затрат.

Таблица 12.1 – Классификация затрат на производство продукции

Вид классификации	Подразделение затрат
По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
По составу (однородности)	Одноэлементные и комплексные
По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
По отношению к объему производства	Переменные, условно-переменные и условно-постоянные
По периодичности возникновения	Текущие и единовременные
По участию в процессе производства	Основные и накладные
По эффективности	Производительные и непроизводительные

12.6 Учет расходов по элементам затрат

На постсоветском пространстве по устоявшейся традиции затраты, образующие себестоимость продукции, группируются, как уже отмечалось, по следующим элементам: материальные затраты (за вычетом стоимости отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств и нематериальных активов, прочие затраты.

«Материальные затраты» отражают стоимость:

покупных сырья и материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды, а также комплектующих, изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке в данной организации;

работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами

Витебский государственный технологический университет

организации, не относящимися к основному виду деятельности;

природного сырья — отчисления на воспроизводство минерально-производственной базы, рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, плата за древесину, отпускаемую на корню, плата за пользование водными объектами;

топлива всех видов, приобретаемого со стороны и расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;

покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические и другие производственные и хозяйственные нужды;

потери от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

Под **возвратными отходами** производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению.

Возвратные отходы оценивают в следующем порядке:

по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть применены для производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованы на сторону;

по полной цене исходного материального ресурса, если отходы продаются покупателям для использования в качестве полноценного ресурса.

«Затраты на оплату труда» отражают затраты на оплату труда основного производственного персонала организации, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие

Витебский государственный технологический университет

и компенсирующие выплаты, в том числе компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в пределах норм, предусмотренных законодательством, компенсации, выплачиваемые в установленных законодательством размерах женщинам, находящимся в частично оплачиваемом отпуске по уходу за ребенком до достижения им определенного законодательством возраста, а также затраты на оплату труда не состоящих в штате работников, занятых в основной деятельности.

По элементу **«Отчисления на социальные нужды»** отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

По элементу **«Амортизация основных средств и нематериальных активов»** отражают сумму амортизационных отчислений основных производственных средств, исчисленную исходя из их балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке норм, включая и ускоренную амортизацию их активной части, производимую в соответствии с законодательством.

«Прочие затраты» отражают налоги, сборы, платежи (в том числе по обязательным видам страхования), отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, платежи за выбросы (сборы) загрязняющих веществ, на командировки, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вычислительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных средств (или их отдельных частей), а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

12.7 Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции

Перечень статей затрат (калькуляции), их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства (независимо от формы собственности организации), а также учетной политикой организации.

При этом устанавливаемая для соответствующей отрасли (подотрасли, виду деятельности) группировка затрат по статьям должна

Витебский государственный технологический университет

обеспечить наибольшее выделение расходов, связанных с производством отдельных видов продукции, которые могут быть прямо и непосредственно включены в их себестоимость (прямые расходы).

Учет материальных затрат

Сырье и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляют лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Под расходом сырья и материалов в производстве понимают их непосредственное потребление в процессе производства. Отпуск сырья и материалов в кладовые цехов рассматривается не как расход на производство, а как перемещение материальных ценностей.

Бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности ***ведомости распределения израсходованных сырья и материалов,*** где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому по отдельным синтетическим производственным счетам.

Во многих отраслях и производствах распределение сырья и материалов по видам продукции осуществляется прямым путем, так как в первичных документах по их расходованию указывается вид (код) изделия. Однако в ряде отраслей и производств сырье и материалы расходуются на группу изделий, и поэтому по видам продукции они распределяются косвенно-нормативным или коэффициентным способом.

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов показывается за вычетом стоимости возвратных отходов. Под возвратными отходами понимают остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе превращения исходного сырья в готовую продукцию, утратившие полностью или частично первоначальные свойства и потерявшие возможность использования по прямому назначению.

Отходы подразделяют на возвратные и безвозвратные. ***Возвратными*** называются отходы, которые могут быть использованы организацией или реализованы на сторону (обрезки, стружки и др.).

Безвозвратными называются отходы, которые невозможно или нецелесообразно использовать при существующей технике, технологии и организации производства (распыл, угары и др.).

Оценку возвратных отходов осуществляют в зависимости от их характера и направления использования.

Безвозвратные отходы оценке не подлежат.

Количество и стоимость возвратных отходов целесообразно по каждому виду продукции определять прямым путем, а при невозможности этого — распределять возвратные отходы по видам продукции пропорционально количеству и стоимости израсходованных

Витебский государственный технологический университет

сырья или материалов.

Возвратные отходы оформляются следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 10 «Материалы»;

Кредит счета 20 «Основное производство» или

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

Расход **вспомогательных материалов** учитывают обычно так же, как и основных. Однако между объектами калькуляции они распределяются согласно применяемым базам или признакам распределения.

По статье **«Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций»** отражают затраты на покупные изделия и полуфабрикаты, используемые данной организацией для производства готовой продукции. В эту же статью включаются затраты на оплату услуг производственного характера, оказываемых другими организациями, которые могут быть прямо отнесены на стоимость отдельных изделий. Другие работы и услуги производственного характера, выполняемые подрядными организациями и непромышленными производствами и хозяйствами своей организации, относятся на статьи затрат в зависимости от характера работ и услуг.

К покупным изделиям и полуфабрикатам обычно относят изделия, узлы и заготовки, приобретаемые у других организаций. Они направляются на комплектование продукции или подвергаются дополнительной обработке для получения готовой продукции.

Для контроля за использованием и движением полуфабрикатов иногда составляют баланс движения полуфабрикатов, в котором по каждому их виду отражают остаток в цехе на начало месяца, поступление за месяц (произведено, поступило со склада, исправление брака), расход за месяц (по направлениям) и остаток на конец месяца. При проведении инвентаризации данные о фактических остатках по балансу сопоставляют с учетными и выясняют причины расхождений.

Покупные полуфабрикаты предназначены для производства конкретных изделий и обычно прямым путем относятся на эти изделия. При невозможности прямого учета стоимость покупных полуфабрикатов распределяют между изделиями способами, применяемыми для распределения сырья и основных материалов.

По статье **«Топливо и энергия на технологические цели»** отражают стоимость израсходованного топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, непосредственно расходуемых в процессе производства продукции. Расход различных видов энергии по отдельным цехам и другим участкам определяют по счетчикам и приборам. Стоимость топлива и энергетических расходов между отдельными видами продукции распределяют в ***ведомости***

Витебский государственный технологический университет

распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств. При этом такие расходы распределяют между отдельными видами продукции исходя из норм их расхода.

Использованные на технологические цели топливо и энергию проводят в дебет счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При этом расход покупной электроэнергии на технологические цели оформляют следующей записью:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Стоимость топлива и энергии, израсходованных на содержание оборудования и хозяйственные нужды, списывают в дебет счетов 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты» с кредита указанных ранее счетов.

12.8 Учет затрат на оплату труда

По статье **«Заработная плата производственных рабочих»** учитывают основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и, непосредственно связанных с выработкой продукции. В состав основной заработной платы производственных рабочих включают: оплату операций и работ по сдельным нормам и расценкам, а также повременную оплату труда; доплаты по сдельно- и повременно-премиальным системам оплаты труда, и др.; доплату к основным сдельным расценкам в связи с отступлением от нормальных условий производства.

Для отнесения суммы заработной платы и отчислений органам социального страхования на объекты калькуляции составляют ***разработочную таблицу распределения заработной платы*** на основании первичных документов по учету выработки и расчетно-платежных ведомостей.

Основная заработная плата производственных рабочих включается в расходы по отдельным видам продукции или однородных ее видов прямым путем. Ту часть заработной платы, которую невозможно прямым путем отнести на себестоимость отдельных изделий, распределяют пропорционально применяемым базам распределения.

Дополнительную заработную плату производственных рабочих и отчисления на социальные нужды с заработной платы производственных рабочих распределяют между видами продукции пропорционально основной заработной плате производственных рабочих или другим базам распределения.

Витебский государственный технологический университет

12.9 Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов и платежей

Учет расходов будущих периодов. Расходы будущих периодов — затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства, расходы, относимые частично на будущие периоды, и др.

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 70, 69, 76 и др.). Ежемесячно или в другие сроки учтенные на дебете счета 97 расходы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 «Расходы на реализацию» и др. Сроки списания расходов будущих периодов, а также соответствующие счета, на которые списываются указанные расходы, регламентируются нормативными правовыми актами или определяются самими организациями. Например, расходы по ремонту основных средств, учтенные в начале года на счете 97, списывают ежемесячно либо пропорционально объему производства по месяцам, либо равномерно по месяцам. Из общего состава расходов будущих периодов отдельной калькуляционной статьей по счету 20 «Основное производство» отражают лишь расходы по подготовке и освоению производства. Остальные расходы списывают со счета 97 в дебет счетов 25,26 или других счетов.

Списание пусковых расходов оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов».

В целях равномерного включения затрат в издержки производства и обращения организации могут в установленном порядке создавать резервы предстоящих расходов и платежей: на предстоящую оплату отпусков работникам; производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; предстоящих затрат по ремонту предметов проката и на другие цели, предусмотренные законодательством, нормативными актами Министерства финансов Республики Беларусь или отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

Созданные резервы отражают по кредиту пассивного счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и дебету счетов издержек производства или обращения (20, 23, 25, 26 и др.).

Фактически использованные суммы ранее начисленных резервов списывают в дебет счета 96 с кредита расчетных и других счетов (счет

Витебский государственный технологический университет

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на суммы оплаты труда за время отпуска, ежегодного вознаграждения за выслугу лет и др.).

12.10 Учет расходов по обслуживанию производства и управлению

К расходам по обслуживанию производства и управлению относят расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Первые два вида расходов включают в себестоимость продукции по статье **«Общепроизводственные расходы»** и учитывают на синтетическом счете 25 «Общепроизводственные затраты»; общехозяйственные расходы учитывают на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и по такой же статье включают в себестоимость продукции для целей бизнес планирования, но не для целей бухгалтерского учета. По дебету счетов в течение месяца отражают затраты, по кредиту осуществляют списание затрат на производственные счета (за исключением счета 26, который закрывается на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»). После завершения месяца остатки на указанных счетах отсутствуют.

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования учитывают обычно на отдельном субсчете счета 25 «Общепроизводственные затраты».

По окончании месяца расходы на содержание и эксплуатацию оборудования списывают на счета 20 «Основное производство» и 28 «Брак в производстве» (в части исправимого брака) и распределяют между отдельными видами продукции и незавершенным производствомсогласно применяемым базам распределения (чаще всего пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих).

На втором субсчете счета 25 «Общепроизводственные расходы» ведут учет расходов по обслуживанию, организации, управлению структурным подразделением (цехом, производством и т. д.).

По окончании месяца расходы списывают в дебет счетов 20 «Основное производство» и 28 «Брак в производстве».

Общие для всей организации расходы учитывают на активном синтетическом счете 26 «Общехозяйственные затраты».

По окончании месяца общехозяйственные расходы списывают в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» с кредита счета 26 «Общехозяйственные затраты».

12.11 Учет потерь от брака

Статья «Брак в производстве» имеется, как правило, только в отчетных калькуляциях.

Витебский государственный технологический университет

Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам. В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценке готовой продукции или полуфабрикатов, брак делят на исправимый и неисправимый (окончательный).

Исправимым браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно.

Неисправимым (окончательным) браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно и экономически нецелесообразно. Такие изделия реализуют по ценам возможного использования или используют в качестве вторичного сырья для переработки на другие виды продукции.

В зависимости от места обнаружения брака различают брак внутренний и внешний. Внутренним считают брак, обнаруженный в организации до отправки продукции покупателю. Внешним называется брак, обнаруженный после передачи продукции покупателю.

При выявлении брака работники отдела технического контроля делают соответствующие отметки в первичных документах по учету выработки.

Неисправимый брак, кроме того, оформляется ***актом о браке*** или ***ведомостью о браке,*** в которой фиксируется несколько фактов брака.

Акт утверждается руководителем организации, который принимает решение о порядке списания потерь от брака − за счет виновных лиц или за счет прибыли.

Потери от неисправимого брака рассчитывают вычитанием из его себестоимости стоимости забракованных изделий по ценам возможного использования и сумм, удерживаемых с виновников брака.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяют исходя из стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, израсходованных на исправление брака, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли общепроизводственных расходов.

Потери от внутреннего исправимого брака определяют вычитанием из его себестоимости сумм, удерживаемых с виновников брака.

Стоимость внешнего брака состоит из производственной себестоимости забракованной продукции, расходов по приобретению этой продукции покупателями, а также транспортных расходов при замене забракованной продукции или расходов потребителя на исправление забракованной продукции. Штрафы, уплаченные покупателям за поставку бракованной продукции, относят на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и в стоимость потерь от

Витебский государственный технологический университет

брака не включают.

Синтетический учет потерь от брака ведут на активном счете 28 «Брак в производстве». По дебету этого счета отражают затраты по исправлению частичного брака (с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.), а также себестоимость окончательного брака (с кредита соответствующего счета производства).

Потери от брака списывают с кредита счета 28 «Брак в производстве» в дебет различных счетов в зависимости от причин брака и порядка возмещения потерь:

счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» — если брак произошел по вине поставщиков недоброкачественных сырья и материалов;

счета 10 «Материалы» — на стоимость забракованных изделий по цене возможного использования;

соответствующего счета производства (счета 20 «Основное производство») — если невозмещенные потери от брака относятся на себестоимость готовой продукции.

Аналитический учет потерь от брака ведут в каждом цехе, по видам забракованной продукции и статьям расходов.

12.12 Учет потерь от простоев и прочих производственных расходов

Простои могут быть вызваны внутренними причинами (т. е. по вине самой организации), внешними причинами (по вине поставщиков сырья и материалов, из-за прекращения подачи электроэнергии, воды и т. п.) и стихийными бедствиями.

Простои оформляют ***простойным листком,*** в котором указывают время простоя, его причины, причитающуюся рабочим за простой сумму заработной платы и другие необходимые сведения.

В состав потерь от простоев по внутренним и внешним причинам включают оплату труда производственных рабочих за время простоя, отчисления на социальные нужды, стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченных за это время. Потери от простоев по внутренним причинам учитывают по статье **«Общепроизводственные расходы».**

Потери от простоев по внешним причинам относят на виновные организации или включают в состав расходов от текущей деятельности (дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»), если эти потери не подлежат возмещению. Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, списывают на уменьшение прибыли организации, т.е. в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Витебский государственный технологический университет

12.13 Учет затрат на производство и расчет себестоимости работ и услуг вспомогательных производств

Вспомогательные производства обслуживают основное производство, обеспечивая его сжатым воздухом, водой, электроэнергией, паром и т. п.

К вспомогательным производствам промышленности относятся энергетические хозяйства, ремонтно-механические и ремонтно-строительные мастерские, цеха производства тары, транспортные хозяйства, холодильники и др.

Учет вспомогательных производств осуществляется на активном синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства».

В дебет счета 23 в течение месяца относятся все затраты вспомогательных производств с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», счетов 02, 05, 11, 16, 21, 23, 43, 60, 69 и др.).

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяют пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения (1 кВт • ч электроэнергии, 1 Гкал тепла, 1 т пара, 1000м^3 сжатого воздуха, 1 м^3 воды, 1 т перевозок или 1 ч работы автомобиля, 1 т приведенного грузооборота и др.).

Фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг списывают со счета 23 в дебет счетов:

20 «Основное производство» — при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству или основному виду деятельности;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»— при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам и хозяйствам; других счетов (08, 10, 15, 21, 28 и др.).

12. 14 Учет расходов на реализацию

К расходам на реализацию (коммерческие расходы) относят расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком.

В состав коммерческих расходов включают:

расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (стоимость услуг своих вспомогательных цехов, занятых изготовлением тары и упаковки, стоимость тары, приобретенной на стороне, оплата

Витебский государственный технологический университет

затаривания и упаковки изделий сторонними организациями);

расходы на транспортировку продукции (расходы на доставку продукции на станцию или пристань отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и т. п., оплата услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор);

комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и посредническим организациям, в соответствии с договорами;

затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, на участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие аналогичные затраты;

прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке и т. п.).

Для учета коммерческих расходов используют счет 44 «Расходы на реализацию». По дебету этого счета учитывают расходы на реализацию с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

счета 10 «Материалы» — на стоимость израсходованной тары; счета 23 «Вспомогательные производства» — на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия; счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;

счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

По окончании каждого месяца расходы на реализацию списывают в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в полной сумме. Списание расходов на реализацию оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

Кредит счета 44 «Расходы на реализацию».

12.15 Сводный учет затрат на производство

Сводный учет затрат на производство организуется по **бесполуфабрикатному** или **полуфабрикатному варианту**.

При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу). В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражают. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а рассчитывают лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех

Витебский государственный технологический университет

оформляют бухгалтерскими записями и рассчитывают себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. При этом бухгалтерские записи на счете 20 «основное производство» столько раз повторяют ранее учтенные производственные затраты, сколько этапов обработки проходят сырье и основные материалы. Такое наслоение ранее учтенных затрат на производство усложняет учет и расчет себестоимости продукции. Вместе с тем этот вариант позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки.

Затраты на производство продукции включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты — предварительной (арендная плата и др.) или последующей (оплата отпусков рабочих и др.).

Непроизводительные расходы и потери от брака отражают в учете в том отчетном месяце, в котором они выявлены.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяют ***ведомость сводного учета затрат на производство.*** Остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье переносят в ведомость отчетного месяца из ведомости предыдущего. Затраты за отчетный месяц, себестоимость окончательного брака, оценку незавершенного производства на конец месяца определяют по соответствующим счетам. Фактическую себестоимость готовой продукции по каждой статье затрат рассчитывают следующим образом: к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный месяц, вычитают себестоимость окончательного брака и остатков незавершенного производства на конец месяца.

Переменные расходы учитывают на счетах 20, 23 и 29. Условно-переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают на счета 20 и 23. Условно-постоянные расходы в части производственных затрат учитывают на счете 26. В конце отчетного периода условно-постоянные расходы списывают со счета 26 в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Таким образом, при вновь введенной методике группировки и списания затрат на производство на счетах 20,23,29 отражают неполную производственную себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов). По окончании отчетного периода неполную фактическую себестоимость продукции списывают с кредита счетов 20, 23 и 29 в дебет счета 43 и других счетов. Следовательно, готовая продукция, товары отгруженные, незавершенное производство также будут отражаться в учете и отчетности по неполной производственной себестоимости. При использовании такой группировки и списания затрат на производство отечественная система учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции становится

Витебский ГБОУ Верхний технологический университет

близкой к системе «директ-костинг», широко используемой в странах с развитой рыночной экономикой.

12.16 Учет затрат на содержание объектов непроизводственной сферы

К объектам непроизводственной сферы относят обслуживающие производства и хозяйства, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации, — состоящие на балансе организации жилищно-коммунальные хозяйства, столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения (сады, ясли), дома отдыха, санатории и другие подразделений оздоровительного и культурно-просветительного назначения.

Учет деятельности обслуживающих производств и хозяйств осуществляют на счетах 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 86 «Целевое финансирование» и др.

По дебету счета 29 отражают:

прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг (материалы, топливо, газ, вода, оплата труда, отчисления на социальные нужды и др.), с кредита материальных, расчетных и других счетов;

расходы вспомогательных производств (с кредита счета 23);

соответствующую часть общехозяйственных расходов (с кредита счета 26).

Фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг списывают с кредита счета 29. Списание осуществляют в дебет счетов:

10, 43 — на стоимость материалов и готовой продукции, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» — при продаже продукции, работ, услуг;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на суммы, причитающиеся с квартиросъемщиков, арендаторов и др. за оказанные услуги;

учета затрат подразделений—потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами (23, 25 и др.);

учета источников покрытия затрат на содержание обслуживающих производств и хозяйств (86, 90).

Убыток от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства может быть списан со счета 29 в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», а прибыль — в кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Витебский государственный технологический университет

На счете 29 может быть остаток, показывающий стоимость незавершенного производства.

В соответствии с действующим законодательством организации могут получить средства из бюджетов на возмещение убыточности, капитальный ремонт жилищного фонда, премирование и другие цели.

При поступлении ассигнований из бюджета дебетуют счет 51 «Расчетные счета» и кредитуют счет 86 «Целевое финансирование» (по отдельным субсчетам по направлениям финансирования).

Списание использованных средств целевого назначения осуществляют в дебет счета 86 с кредита счетов:

23 «Вспомогательные производства» — на возмещение расходов по капитальному ремонту жилищного фонда и других объектов;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» — на покрытие убытков.

Суммы, поступившие из бюджета как возмещение разницы между выручкой, рассчитанной по планово-расчетным тарифам (там, где они применяются), и выручкой, рассчитанной по действующим тарифам, отражают по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»» в составе текущих (операционных) доходов. Таким же образом отражают суммы, поступившие из бюджета на покрытие разницы в ценах на топливо, теплоэнергию по ценам и тарифам ниже покупных.

12.17 Учет расходов по инвестиционной и финансовой деятельности

Итак, как отмечалось в разделе 14.1, расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

расходы по текущей деятельности;

расходы по инвестиционной деятельности;

расходы по финансовой деятельности.

Ранее нами были рассмотрены текущие расходы, формирующие себестоимость продукции. Поэтому рассмотрим особенности учета расходов по инвестиционной и финансовой деятельности. Такие расходы учитываются по Дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Инвестиционная деятельность – это деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее – инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной

Витебский государственный технологический университет

политике организации.

В состав расходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;

суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов;

доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;

расходы по договорам о совместной деятельности;

расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые расходами в соответствии с законодательством;

стоимость инвестиционных активов, переданных безвозмездно;

расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;

проценты, причитающиеся к получению;

прочие расходы по инвестиционной деятельности.

Финансовая деятельность – это деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

В состав расходов по финансовой деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством);

разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций);

расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга) (если лизинговая деятельность не является текущей деятельностью);

расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и

Витебский государственный технологический университет

погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;

разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством;

прочие расходы по финансовой деятельности.

12.18 Состав затрат, включаемых в расходы организации, учитываемых при налогообложении прибыли

Состав расходов, учитываемых при налогообложении налогом на прибыль, определен налоговым законодательством, в частности, Налоговым Кодексом РБ. Налоговое законодательство устанавливает, что затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении (далее в настоящей главе – затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)), представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете.

Затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) определяются на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета) и отражаются в том налоговом периоде, к которому они относятся (принцип начисления), независимо от времени (срока) оплаты (предварительная или последующая) с учетом следующих особенностей:

- затраты, производимые до начала осуществления деятельности организации, по освоению новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), отражаются в порядке, предусмотренном учетной политикой организации, но не ранее чем со дня начала осуществления соответственно деятельности организации, эксплуатации производств, цехов и агрегатов;

- при определении прибыли от реализации произведенных товаров (работ, услуг), а также приобретенных товаров принимаются затраты, приходящиеся на фактически реализованные товары (работы, услуги), рассчитанные на основе данных бухгалтерского учета, если такое

Витебский государственный технологический университет

распределение предусмотрено законодательством о бухгалтерском учете и отчетности;

- затраты, относящиеся к налоговому периоду, подтверждаемые первичными учетными документами, поступившими по истечении этого периода, отражаются в том налоговом периоде, к которому они относятся;

- отдельные виды затрат могут отражаться путем создания в установленном порядке резервов предстоящих расходов;

- отражаются амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности и находящимся в эксплуатации. Основные средства, находящиеся в простое (в том числе в связи с проведением ремонта) продолжительностью до трех месяцев, запасе, приравниваются к основным средствам, находящимся в эксплуатации.

Плательщик имеет право применить инвестиционный вычет.

Инвестиционным вычетом признается сумма, исчисленная от первоначальной стоимости основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, а также от сформированной в бухгалтерском учете стоимости вложений в основные средства, используемые в предпринимательской деятельности, в связи с их реконструкцией, модернизацией, реставрацией в следующих пределах:

- по зданиям, сооружениям и устройствам передаточным, используемым в предпринимательской деятельности, и стоимости вложений в их реконструкцию – не более десяти процентов первоначальной стоимости (стоимости вложений в их реконструкцию);

- по машинам и оборудованию, используемым в предпринимательской деятельности, и стоимости вложений в их реконструкцию, по транспортным средствам (за исключением легковых автомобилей, кроме относимых к специальным, а также используемых для оказания услуг такси) и стоимости вложений в их реконструкцию – не более двадцати процентов первоначальной стоимости (стоимости вложений в их реконструкцию).

Сумма инвестиционного вычета включается в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) в том месяце, с которого (в котором):

в соответствии с законодательством начато начисление амортизации основных средств, используемых в предпринимательской деятельности.

стоимость вложений в реконструкцию увеличила в бухгалтерском учете первоначальную стоимость основных средств, используемых в предпринимательской деятельности.

Применительно к одному и тому же объекту основных средств, используемому в предпринимательской деятельности, инвестиционный вычет может быть применен плательщиком повторно только в

Витебский государственный технологический университет

отношении стоимости вложений в реконструкцию, ранее не принятой для расчета инвестиционного вычета.

Стоимость имущества, полученного при ликвидации (частичной ликвидации) основного средства, от первоначальной стоимости и (или) стоимости вложений в реконструкцию которого исчислен и включен в состав затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг) инвестиционный вычет, не может быть учтена плательщиком в составе первоначальной стоимости и (или) стоимости вложений в реконструкцию иных объектов основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, для целей исчисления инвестиционного вычета.

Для целей определения инвестиционного вычета по основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности:

к зданиям относятся основные средства (их части), определенные в качестве зданий по законодательству, регулирующему нормативные сроки службы основных средств, за исключением зданий жилых объектов (кроме общежитий), стационарных торговых объектов (включая товарные склады (общетоварные, специализированные)) и рынков, предназначенных и (или) используемых для торговли, зданий культурно-развлекательных (ночных) клубов, зданий, используемых для осуществления деятельности в сфере игорного бизнеса, зданий гостиниц и других зданий для краткосрочного проживания (кроме относящихся к объектам придорожного сервиса), зданий, предназначенных и (или) используемых для общественного питания (кроме столовых при предприятиях и учреждениях), зданий сборно-разборных и передвижных;

к устройствам передаточным относятся основные средства (их части), определенные в качестве устройств передаточных по законодательству, регулирующему нормативные сроки службы основных средств;

к сооружениям относятся основные средства (их части), определенные в качестве сооружений по законодательству, регулирующему нормативные сроки службы основных средств, за исключением сооружений спортивных, сооружений мест отдыха и зоопарков, сооружений для стоянки или парковки автомобилей;

к машинам и оборудованию, транспортным средствам относятся основные средства, определенные в качестве машин и оборудования, средств транспортных по законодательству, регулирующему нормативные сроки службы основных средств, за исключением основных средств, которые предназначены и (или) используются для осуществления деятельности в сфере игорного бизнеса, оборудования торговли и общественного питания;

к стоимости вложений в реконструкцию относится стоимость работ по реконструкции (модернизации, реставрации) зданий, сооружений,

Витебский государственный технологический университет

устройств передаточных, машин и оборудования, транспортных средств (включая стоимость материалов, использованных при их проведении), иных работ, которая увеличила в бухгалтерском учете первоначальную стоимость основных средств, используемых в предпринимательской деятельности;

- затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и опытно-технологические работы отражаются в затратах по производству и реализации товаров (работ, услуг) в случае, если результатом их выполнения не стало создание амортизируемого имущества (нематериальных активов).

Затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и опытно-технологические работы, зарегистрированные в государственном реестре научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ в порядке, определяемом Президентом Республики Беларусь, при соблюдении условия, установленного частью первой настоящего подпункта, могут отражаться в затратах по производству и реализации товаров (работ, услуг) с применением повышающего коэффициента до 1,5 включительно;

- проценты за пользование кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством), признаваемые в бухгалтерском учете расходами, принимаются в качестве затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг);

- при определении инвестором (заказчиком, застройщиком) прибыли, полученной от реализации построенного им объекта недвижимости (его части), затраты, произведенные при создании объектов инженерной и транспортной инфраструктуры к данному объекту недвижимости и безвозмездно переданные эксплуатационным организациям в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь, принимаются в качестве затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг);

- отражаются обязательные страховые взносы в государственный внебюджетный фонд социальной защиты населения Республики Беларусь и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные в порядке, установленном законодательством, на все выплаты работникам, а также лицам, работающим по совместительству и выполняющим работу по гражданско-правовым договорам, непосредственно связанным с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав;

- при принятии юридическим лицом Республики Беларусь решения о передаче затрат, связанных с управлением организацией, филиалам, представительствам и иным обособленным подразделениям,

Витебский государственный технологический университет

исполняющим налоговые обязательства такого юридического лица, в качестве затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг) у последних принимаются затраты, распределенные между всеми филиалами, представительствами и иными обособленными подразделениями, исполняющими налоговые обязательства юридического лица Республики Беларусь, независимо от результатов их финансово-хозяйственной деятельности пропорционально критерию, определенному учетной политикой юридического лица.

При налогообложении не учитываются следующие затраты:

1.1 на выполнение организацией или оплату работ (услуг), не связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, в том числе работы по благоустройству населенных пунктов;

1.2 на выполнение работ по строительству, оборудованию, а также содержанию (включая затраты на все виды ремонта) находящихся на балансе организации объектов, не участвующих в предпринимательской деятельности;

1.3 выплаты физическим лицам, работающим в организациях по трудовым договорам, в денежной и натуральной формах, носящие характер социальных льгот, дополнительно предоставляемых по решению нанимателя и (или) трудового коллектива сверх льгот, предусмотренных законодательством, в том числе:

премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений;

вознаграждения по итогам работы за год;

материальная помощь (в том числе безвозмездная материальная помощь работникам для строительства либо приобретения одноквартирного жилого дома или квартиры, а также погашения кредитов, займов, предоставленных на эти цели);

ссуды и займы, в том числе беспроцентные;

оплата дополнительных отпусков за ненормированный рабочий день, за продолжительный стаж работы в одной организации, поощрительных отпусков, которые могут предоставляться по коллективному, трудовому договору, нанимателем;

надбавки и доплаты к пенсиям;

выплаты, осуществляемые обучающимся работникам, в размере, превышающем размер стипендии, устанавливаемый в соответствии с законодательством;

единовременные пособия лицам, уходящим на пенсию;

компенсационные выплаты в связи с повышением цен, производимые сверх размеров индексации доходов, предусмотренных законодательством;

компенсация стоимости питания на объектах общественного питания, предоставление его бесплатно (кроме специального питания

Витебский государственный технологический университет

для отдельных категорий физических лиц в случаях, предусмотренных законодательством);

стоимость товаров (работ, услуг), предоставляемых бесплатно, а также отпускаемых подсобными хозяйствами организации для общественного питания;

стоимость питания, товаров (работ, услуг), предоставляемых по льготным ценам либо с частичной оплатой;

оплата расходов по найму жилых помещений, путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в секциях, кружках, клубах, посещений культурно-зрелищных и физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки на периодические издания, товаров (работ, услуг) для личного потребления и другие аналогичные выплаты и затраты;

1.6 на командировки, произведенные сверх норм, установленных в порядке, определенном Трудовым кодексом Республики Беларусь;

1.7 на оплату стоимости топливно-энергетических ресурсов, израсходованных сверх норм, установленных в соответствии с законодательством;

1.8 расходы на организацию досуга или отдыха в ходе проведения рекламных акций, а также при проведении собраний, конференций, семинаров;

1.9 потери, убытки от недостачи имущества и (или) его порчи, произошедшие сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством, если судом отказано во взыскании данных сумм по причине ненадлежащего учета и хранения материальных ценностей, пропуска срока исковой давности или по другим зависящим от организации причинам;

1.10. суммы начисленных организацией дивидендов и приравненных к ним доходов;

1.11 пени, штрафы и иные санкции, перечисляемые в бюджет или государственные внебюджетные фонды;

1.12 взносы (вклады) в уставные фонды организаций;

1.13 на приобретение и (или) создание амортизируемого имущества;

1.14 суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, не используемым в предпринимательской деятельности, а также по основным средствам, не находящимся в эксплуатации;

1.15 стоимость имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;

1.16 суммы добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, суммы добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций,

Витебский государственный технологический университет

организаций (объединений);

1.17 взносы, сборы и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, за исключением:

случаев, когда уплата таких взносов, сборов и иных обязательных платежей предусмотрена законодательством (в том числе иностранных государств) и является условием осуществления деятельности организациями, уплатившими эти взносы, сборы и иные обязательные платежи;

членских взносов (включая вступительные взносы), уплачиваемых белорусскими организациями, осуществляющими международные перевозки, некоммерческой организации Республики Беларусь, членство в которой является условием осуществления таких перевозок;

членских взносов (включая вступительные взносы), уплачиваемых субъектами торгового мореплавания Республики Беларусь в связи с членством в объединениях (ассоциациях, союзах) судовладельцев, морских перевозчиков;

1.18 взносы, уплачиваемые международным организациям, за исключением случаев, когда уплата таких взносов предусмотрена законодательством и (или) является условием осуществления деятельности организациями, уплатившими эти взносы, или условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения организациями, уплатившими взносы, их деятельности, а также членских взносов, уплачиваемых резидентами Республики Беларусь, осуществляющими международные перевозки продукции (товаров) морским транспортом, при вступлении в международные ассоциации взаимного страхования ответственности;

1.19 произведенные за счет средств резервов предстоящих расходов, созданных плательщиком в установленном порядке;

1.20 проценты по просроченным займам и кредитам;

1.21 на приобретение проездных билетов на транспорт общего пользования для работников, работа которых носит разъездной характер, если эти работники на время выполнения служебных обязанностей обеспечиваются специальным транспортом;

1.22 связанные с направлением работников на переподготовку, профессиональную подготовку с сохранением им на период получения образования среднего заработка в случаях, предусмотренных частью второй статьи 223 Трудового кодекса Республики Беларусь;

1.23 на публикацию бухгалтерской отчетности и другой информации, если законодательством на организацию не возложена обязанность публиковать эти отчетность и информацию;

1.24 связанные с представлением форм и сведений государственного статистического наблюдения, если законодательством на организацию не возложена обязанность представлять эти формы и сведения;

Витебский государственный технологический университет

1.25 страховые взносы по видам добровольного страхования, за исключением страховых взносов по перечню видов добровольного страхования и порядку, определяемым Президентом Республики Беларусь, и страховых взносов, предусмотренных законодательством (в том числе иностранных государств) и являющихся условием осуществления деятельности организациями, уплатившими эти взносы;

1.26 иные затраты, не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, не учитываемые при налогообложении в соответствии с законодательством.

13 УЧЕТ ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

13.1 Классификация доходов организации

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

Четкая классификация доходов является базой обоснованного определения чистого результата деятельности организации за определенный период. Для определения источников получения доходов вся деятельность предприятия в Беларуси в настоящее время разделяется на:

доходы по текущей деятельности;

доходы по инвестиционной деятельности;

доходы по финансовой деятельности.

Такое деление весьма важно, поскольку оно позволяет определить, каков удельный вес доходов, полученных как от основной деятельности предприятия, так и из других источников, в особенности из таких, которые вообще не являются характерными для деятельности данного предприятия и не могут рассматриваться как постоянный источник получения его доходов.

Не признаются доходами организации поступления от других лиц:

налогов, сборов (пошлин);

по договорам комиссии, поручения и иным аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя и т.п.;

в порядке авансов, предварительной оплаты продукции, товаров и других активов, работ, услуг;

в счет задатка;

в счет залога;

имущества (активов), в том числе денежных средств, ранее

Витебский государственный технологический университет

переданных третьим лицам на условиях возвратности, в том числе получаемых в качестве погашения ранее предоставленных кредитов, займов;

по договорам долевого строительства;

в качестве вкладов в уставный капитал организации, а также вкладов участников договора о совместной деятельности.

По хозяйственным операциям, совершаемым в пределах одного юридического лица, доходы также не признаются.

Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности. Доходы по текущей деятельности учитываются по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

В состав прочих доходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчета 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»), включаются:

доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;

суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;

стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных безвозмездно;

доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;

доходы от уступки права требования;

неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению;

доходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;

другие доходы по текущей деятельности.

Инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее – инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации. Доходы по инвестиционной деятельности учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Витебский государственный технологический университет

В состав доходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;

суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;

доходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;

доходы по договорам о совместной деятельности;

доходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством;

доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов;

стоимость инвестиционных активов, полученных безвозмездно;

доходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;

проценты, причитающиеся к получению;

прочие доходы по инвестиционной деятельности.

Финансовая деятельность – деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации. Доходы по финансовой деятельности учитываются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В состав доходов по финансовой деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций);

доходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;

разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте,

Витебский государственный технологический университет

отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством;

прочие доходы по финансовой деятельности.

Несомненно, что для финансового управления предприятием необходимо иметь промежуточные показатели доходов. Существуют следующие показатели доходов в годовой отчетности организаций Беларуси:

- выручка от реализации продукции (работ, услуг) – это доход от реализации за вычетом скидок (премий, бонусов), предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, стоимости возвращенной продукции, товаров, а также налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг. Выручка – это доходы от текущей деятельности;

- валовая прибыль (доход) от реализации – чистая выручка от реализации за вычетом производственных расходов на реализованную продукцию. Этот показатель позволяет анализировать эффективность производственной деятельности предприятия;

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

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

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

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

- чистая прибыль (убыток) отчетного года – доход после уплаты налога. В условиях рыночной экономики это важнейший показатель деятельности предприятия. Именно он находится в центре внимания управляющих предприятия и финансовых рынков. От его динамики зависит само существование предприятия, рабочие места для его работников, выплата дивидендов в акционерной компании. Чистая прибыль (убыток) определяется как разность между прибылью

Витебский государственный технологический университет

(убытком) до налогообложения и налогом на прибыль, рассчитанным от суммы налогооблагаемого дохода по действующей в текущем периоде налоговой ставке;

- совокупная прибыль (убыток), определяемая как сумма чистой прибыли (убытка), результата от переоценки долгосрочных активов, не включаемого в чистую прибыль (убыток) и результата от прочих операций, не включаемого в чистую прибыль (убыток).

13.2 Учет доходов по текущей деятельности. Реализованная продукция и ее оценка.

Расчет отдельных показателей доходов в финансовой отчетности (например, валовой прибыли как чистой выручки от реализации за вычетом производственных расходов на проданную продукцию) невозможен без расчета производственных расходов на проданную продукцию, являющейся частью готовой продукции. Поэтому вначале остановимся на учете готовой продукции и, далее, на учете продаж готовой продукции.

Оценка реализованной продукции. В настоящее время применяют следующие виды оценки реализованной продукции:

по фактической производственной себестоимости. Такой способ оценки готовой продукции для целей бухгалтерского финансового учета используется сравнительно редко, поскольку в настоящее время довольно сложно рассчитать видовую производственную себестоимость калькуляционной единицы готовой продукции при широком ассортименте выпускаемой продукции, применении повременной формы оплаты труда, комплексном использовании сырья для производства нескольких видов продукции и трудоемкости учетного процесса. Может применяться в организациях с ограниченной номенклатурой массовой продукции;

по неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции, рассчитываемой по фактическим прямым затратам;

по отпускным (оптовым) ценам реализации без налога на добавленную стоимость. Применяется в основном для оперативного учета продаж готовой продукции с целью последующего расчета фактической себестоимости реализованной продукции (см. табл. 8.1); при этом сама стоимость готовой продукции по ценам реализации на счете 43 «Готовая продукция» не отражается; налог на добавленную стоимость не принимается во внимание с целью нивелирования влияния его размера (0 %, 10 % или 20 %) на результат расчета себестоимости проданной продукции (один и тот же товар может при различных обстоятельствах облагаться различными налогами);

по розничным ценам — при учете товаров, реализуемых через розничную сеть;

Витебский государственный технологический университет

по отпускным (оптовым) ценам реализации с налогом на добавленную стоимость.

Продажа продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

В договорах на поставку готовой продукции указывают поставщика и покупателя, необходимые показатели по товарам, услугам, работам, готовой продукции, цены и тарифы, сумму налога на добавленную стоимость, условия предоставления скидок, порядок расчетов, и другие реквизиты. В международной практике принято дополнительно указывать непреодолимые обстоятельства (форс-мажор), поручительство, гарантии исполнения договорных условий, порядок возмещения убытков, подсудность и арбитраж и другие сведения.

Реализация продукции (работ, услуг) производится организациями по следующим ценам:

по свободным (рыночным) ценам и тарифам, включающим сумму НДС;

по государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС (продукция топливно-энергетического комплекса и услуги производственно-технического назначения);

по государственным регулируемым розничным ценам (за вычетом в соответствующих случаях торговых скидок, скидок сбыту и опту) и тарифам, включающим в себя НДС (для продажи товаров населению и оказания ему услуг).

Расчеты по поставкам товаров (работ, услуг) с государствами, подписавшими договор об экономическом сотрудничестве, осуществляются по ценам и тарифам без НДС.

При установлении отпускных цен указывается франкировка, т. е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя. Франко-станция назначения означает, что расходы по доставке продукции покупателю оплачивает поставщик, и они включаются в отпускную цену. Франко-станция отправления означает, что поставщик оплачивает расходы только до погрузки готовой продукции в транспортные средства. Все же остальные расходы по перевозке готовой продукции (оплата железнодорожного тарифа, водного фрахта и т. д.) должны оплачиваться покупателем.

Основанием для отгрузки готовой продукции покупателям или отпуска ее со склада обычно служат товарные либо товарно-транспортные накладные.

На основании товарно-транспортных, железнодорожных накладных и других отгрузочных документов на продукции, если это предусмотрено условиями заключенных договоров, выписывают в нескольких экземплярах ***платежные требования*** для расчетов с покупателями.

Витебский государственный технологический университет

В платежном требовании указывают наименование и местонахождение поставщика и покупателя, номер договора поставки, вид отправки, сумму платежа по договору, стоимость дополнительно оплачиваемых тары и упаковки, транспортные тарифы, подлежащие возмещению покупателям (если это предусмотрено договором), сумму НДС, выделяемую отдельной строкой. При отгрузке товаров, оказании услуг, выполнении работ, не являющихся объектом налогообложения по НДС, расчетные документы и реестры выписывают без выделения сумм НДС и на них делают надпись или ставят штамп «Без НДС».

Оперативный учет отгрузки ведут в ведомостях отгрузки продукции.

Для вывоза готовой продукции с территории организации представителям грузополучателя выдаются товарные пропуска на вывоз с территории предприятия товарно-материальных ценностей. Пропуска подписывают руководитель и главный бухгалтер организации или уполномоченные им лица. Пропуском могут служить экземпляры товарно-транспортных накладных, на которых делаются специальные разрешительные надписи.

Если готовая продукция отпускается покупателю непосредственно со склада поставщика или другого места хранения готовой продукции, то получатель обязан предъявить доверенность на право получения груза.

Порядок синтетического учета продажи продукции основывается на применении метода начисления, в соответствии с которым сумма продаж определяется по моменту отгрузки продукции и предъявления платежных документов покупателю (заказчику) или транспортной организации.

Сумма продаж от реализации продукции, товаров признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары;

сумма выручки может быть определена;

организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;

расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

Синтетический учет продаж продукции.

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от условий поставки, оговоренных в договоре на поставку продукции, списывают с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счетов 45 «Товары отгруженные» (например, по договорам комиссии или консигнации) или 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Готовую продукцию, переданную другим организациям для

Витебский государственный технологический университет

реализации на комиссионных началах, списывают с кредита счета 43 в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

Выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»).

Особенности определения доходов от выполнения работ, оказания услуг. Доходы от выполнения работы, оказания услуги признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

сумма выручки может быть определена;

организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;

степень готовности или завершенность работы, услуги на отчетную дату может быть определена;

расходы, которые произведены при выполнении работы, оказании услуги, и расходы, необходимые для завершения работы, услуги, могут быть определены.

Если же сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в сумме признанных в бухгалтерском учете затрат на выполнение данной работы, оказание данной услуги, которые будут впоследствии возмещены организации.

Аналогично, если сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не может быть определена и не предполагается возмещение произведенных затрат, то сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не признается, а произведенные затраты признаются расходами отчетного периода.

Выручка от выполнения работы, оказания услуги с длительным циклом выполнения или оказания может быть признана в бухгалтерском учете по мере готовности работы, услуги и приемки заказчиком отдельных этапов или по завершении выполнения работы, оказания услуги в целом.

Выручка от выполнения определенной работы, оказания определенной услуги признается в бухгалтерском учете по мере готовности работы, услуги на основании степени готовности работы, услуги, согласованной сторонами договора на выполнение работы, оказание услуги, если возможно определить указанную степень готовности на отчетную дату.

Доход от выполнения определенной работы, оказания определенной услуги с длительным циклом выполнения или оказания признается в бухгалтерском учете по завершении выполнения работы, оказания услуги в целом, если невозможно определить степень готовности работы, услуги на отчетную дату.

Витебский государственный технологический университет

Доход от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг уменьшается на сумму премий, бонусов, предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, полученных после выполнения покупателем (заказчиком) условий (в том числе объема покупок или заказов), определенных в договоре в качестве обязательных для получения таких премий, бонусов.

Неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров признаются в бухгалтерском учете доходами в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником, в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства приобретения указанных товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров (работ, услуг).

Доходы по текущей деятельности отражаются по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

С суммы выручки организации рассчитывают налог на добавленную стоимость и акцизный налог (по установленному перечню товаров).

Сумма начисленного НДС отражается по дебету счета 90 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Этой проводкой отражается задолженность организации перед бюджетом по НДС, которая потом погашается перечислением денежных средств бюджету (дебет счета 68, кредит счетов денежных средств).

Погашение задолженности перед бюджетом по НДС оформляют следующей проводкой:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Кредит счетов 51 «Расчетные счета» и др.

Ниже в таблице приведена корреспонденция счетов по учету продаж.

Витебский государственный технологический университет

Таблица 13.1 – Типовая корреспонденция счетов по учету реализации продукции

Содержание хозяйственной операции	*Корреспонденция счетов*	
	Дебет	*Кредит*
Отгрузка продукции по отпускной цене (включая НДС)	62	90
Списывается производственная себестоимость отгруженной продукции	90	43
Списываются расходы по реализации	90	44
Списываются общехозяйственные затраты	90	26
Отражена сумма НДС по отгруженной продукции	90.	68
Поступили платежи за реализованную продукцию	51,52	62
Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности перед бюджетом	68	51
Списывается финансовый результат от реализации продукции:		
прибыль	90	99
убыток	99	90

Стоимость сданных работ и оказанных услуг списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» по мере предъявления счетов за выполненные работы и услуги. Одновременно сумму выручки отражают по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Объектами налогообложения по НДС являются обороты по продаже товаров, выполненных работ и услуг, и товары, ввозимые на территорию Республики Беларусь.

НДС взимается по следующим ставкам:

О % — при реализации**:**

1) товаров (за некоторым исключением), помещенных под таможенный режим экспорта при условии их фактического вывоза за пределы таможенной территории Республики Беларусь и представления документов, предусмотренных Налоговым законодательством;

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией указанных выше товаров;

10 % — по продовольственным товарам (кроме подакцизных) и товарам для детей по перечню, установленному законодательством;

20 % — по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные продовольственные товары.

Витебский государственный технологический университет

Исчисленную сумму НДС по проданной продукции оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Объектом обложения акцизами является оборот по продаже подакцизных товаров собственного производства.

Учет расчетов с бюджетом по акцизам осуществляют на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам».

На сумму акциза в составе выручки дебетуют счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредитуют счет 68, субсчет «Расчеты по акцизам». Перечисление акциза отражают по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам», и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

13.3 Учет доходов по текущей деятельности. Учет продажи товаров

Валовая прибыль (доход) от реализации товаров – это чистая выручка от продажи за вычетом себестоимости проданных товаров.

Чистая выручка от продажи товаров отражается записью по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», а в розничной торговле – записью по дебету счетов 50 «Касса», 57 «Денежные средства в пути» (при расчете пластиковыми карточками), 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (при предварительной оплате товаров юридическими лицами) и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

При признании выручки от продажи товаров проданные товары списывают в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» с кредита счета 41 «Товары».

Фактическая себестоимость проданных товаров при условии ведения количественного учета продаж и известной фактической себестоимости единицы приобретенного товара определяется их перемножением.

Суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, приходящихся на реализованные товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются сторнировочной записью по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Относящиеся к непроданным товарам суммы скидок (надбавок) уточняются на основании инвентаризационных описей путем определения полагающейся скидки (надбавки) на товары в соответствии с установленными размерами.

Витебский государственный технологический университет

Сумму скидки (надбавки) на остаток непроданных товаров в предприятиях оптовой и розничной торговли допускается определять из расчетов среднего процента.

Средний процент скидки (надбавки) определяется следующим образом:

1. К сумме скидок (надбавок) на остаток товаров на начало месяца прибавляется сумма оборота по кредиту счета 42 «Торговая наценка».

2. К сумме проданных за месяц товаров (по учетным ценам) прибавляется сумма остатков товаров на конец месяца (также по учетным ценам).

3. Умножением определенной вышеуказанным способом суммы скидок на 100 и делением на сумму проданных и оставшихся товаров определяется средний процент скидок (надбавок) со стоимости этих товаров по учетным ценам.

4. Умножением среднего процента скидок (накидок) на сумму остатка товаров на конец месяца и делением на 100 определяется абсолютная сумма скидок (надбавок), относящаяся к непроданным товарам.

Если учет продуктов в кладовых, на производстве и в буфетах предприятий общественного питания ведется по ценам продаж (с наценкой), то торговая скидка (наценка) по проданным товарам определяется в том же порядке, как и в розничных предприятиях торговли.

Если же в кладовых продукты учитываются по розничным или средневзвешенным ценам (без наценок), а на производстве и в буфетах - по продажным (с наценками), расчет наценок по проданным товарам и расчет торговых скидок по этим товарам целесообразно составлять отдельно.

При ведении количественного учета товаров, продаваемых в розницу, и известной фактической себестоимости их приобретения счет 42 для расчета валовой прибыли организации и суммы НДС может не применяться.

Если выручка от продажи отпущенных (отгруженных) товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания выручки отпущенные товары учитывают на счете 45 «Товары отгруженные» (дебетуется счёт 45 и кредитуется счет 41). В момент признания выручки от продажи товаров их стоимость списывают с кредита счета 45 в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Товары, переданные для переработки другим организациям, со счета 41 не списывают. На счете 41 они учитываются обособленно.

Товары, принятые на ответственное хранение и на комиссию, учитывают на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на хранение» и 004 «Товары, принятые на

Витебский государственный технологический университет

комиссию».

Аналитический учет по счету 41 ведут по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

13.4 Особенности учета доходов от инвестиционной и финансовой деятельности

Доходы от реализации инвестиционных активов, финансовых вложений признаются в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на инвестиционные активы, финансовые вложения;

сумма выручки может быть определена;

организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;

расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

Доходы от участия в уставных фондах других организаций признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором принято решение об их выплате.

Проценты, причитающиеся к получению, признаются в бухгалтерском учете доходами ежемесячно и отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Суммы увеличения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, восстановления обесценения признаются в бухгалтерском учете доходами в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка, восстановление обесценения.

Доходы по инвестиционной, финансовой деятельности отражаются по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

14 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

14.1 Понятие и классификация доходов организации

Прежде всего следует обратить внимание на то, что термины «доходы» и «прибыль», во всем их разнообразии (доходы от текущей деятельности, валовая прибыль, прибыль до налогообложения и т.п.) являются словами-синонимами. В том числе и термину «финансовые

Витебский государственный технологический университет

результаты». МСФО устанавливают общие подходы для отражения доходов в финансовой отчетности начиная с 2017 года. Под общим доходом (Income) согласно IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers понимается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению капитала, за исключением тех, которые касаются взносов участников организации. Доходы от обычной деятельности – revenue- (в рамках отдельной страны – Беларуси – носят название выручки) представляют собой часть общих доходов организации. В соответствии с IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers доходы организации признаются таким образом, чтобы отразить передачу товаров и услуг заказчику на сумму, которая, как ожидается, будет причитаться компании в обмен на эти товары и услуги. Стандартом установлены 5 шагов признания доходов:

Шаг 1: Определить контракт с заказчиком;

Шаг 2: Определить контрактные обязательства;

Шаг 3: Определить цену транзакции;

Шаг 4: Распределить цену на контрактные обязательства;

Шаг 5: Признавать выручку при исполнении контрактных обязательств.

В основе определения доходов согласно и МСФО, и белорусского законодательства лежит переход права собственности от продавца к покупателю.

В белорусском бухгалтерском учете параллельно существуют финансовые результаты, отражаемые на счетах бухгалтерского учета (90, 91, 99, 84) и финансовые результаты, не отражаемые на счетах бухгалтерского учета, а являющиеся результатом расчета соответствующих показателей в финансовой отчетности (валовая прибыль, чистая прибыль и др.).

Возможны и иные классификации финансовых результатов. Так, существуют следующие показатели прибыли (убытков) и порядок их формирования:

1. ***Валовая прибыль.*** Определяется как выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг минус (-) себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг

2. Прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ, услуг). Рассчитывается как Валовая прибыль (убыток) минус коммерческие расходы минус управленческие расходы. Отражается в учете на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

3. Прибыль (убыток) от текущей деятельности: Прибыль от реализации продукции (товаров, работ, услуг) плюс (минус) разница между прочими доходами и расходами по текущей деятельности. Отражается в учете на счете 90 «Доходы и расходы по текущей

Витебский государственный технологический университет

деятельности».

4. Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности: рассчитывается как сумма разниц между доходами и расходами соответственно по инвестиционной и финансовой деятельности. Отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

5. Прибыль (убыток) до налогообложения: Прибыль (убыток) от текущей деятельности **плюс (минус)** Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности.

6. Чистая прибыль /нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Прибыль (убыток) до налогообложения **минус** Налог на прибыль **плюс (минус)** Изменение отложенных налоговых активов **плюс (минус)** Изменение отложенных налоговых обязательств **минус** Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли (дохода) **минус** Прочие платежи, исчисляемые из прибыли (дохода).

7. Совокупная прибыль (убыток). Рассчитывается как Чистая прибыль (убыток) **плюс (минус)** Результат от переоценки долгосрочных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) **плюс (минус)** Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток).

8. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) представляет собой результат реформации баланса (закрытие или обнуление счета прибыли и убытков) за отчетный период (показатель отражается в бухгалтерском балансе как сальдо счета 84).

Отражаемые в финансовой отчетности финансовые результаты в соответствии с МСФО классифицируются также на реализованные и нереализованные. Так, прибыль от продажи продукции, товаров, работ, услуг, основных средств, ценных бумаг, валюты является реализованной (и поэтому отражаемой на счете 99). Финансовые результаты от переоценки долгосрочного имущества (не проданного другим организациям) являются примером нереализованной прибыли или убытков; поэтому такие финансовые результаты учитываются на счете 83.

14.2 Структура и порядок формирования финансового результата

Итоговый финансовый показатель – совокупная прибыль (убыток) - отражает изменение собственного капитала за определенный период в результате производственно-финансовой деятельности организации и является расчетной величиной.

Отдельные финансовые результаты определяют по счету 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету — расходы и убытки.

Витебский государственный технологический университет

Хозяйственные операции отражают на счете 99 по так называемому кумулятивному принципу, т.е. нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо.

Конечный финансовый результат организации складывается под влиянием:

а) финансового результата от продажи продукции (товаров, работ, услуг);

б) финансового результата от продажи основных средств, нематериальных активов и другого долгосрочного имущества (от инвестиционной деятельности);

в) финансового результата от продажи ценных бумаг, курсовых разниц и т.п. операций (от финансовой деятельности).

Различие между этими составными частями прибыли или убытков состоит в том, что финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) первоначально определяют по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Со счета 90 прибыль или убыток по текущей деятельности списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовый результат от продажи долгосрочного имущества и ценных бумаг вначале отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы», с которого затем ежемесячно списывают на счет 99.

Кроме того, по дебету счета 99 отражают начисленные платежи налога на прибыль в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Заключительной записью декабря сумму чистой прибыли списывают с дебета счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма убытка списывается с кредита счета 99 в дебет счета 84.

Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

14.3 Учет финансовых результатов от продажи продукции (работ, услуг)

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг (реализованный финансовый результат).

Прибыль от продажи продукции (работ, услуг) определяют как

Витебский государственный технологический университет

разницу между общим доходом (выручкой) от продажи продукции (работ, услуг) в действующих ценах за **вычетом скидок** (премий, бонусов), предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, стоимости возвращенной продукции, товаров, а также налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, **минус** себестоимость реализованной продукции, работ, услуг), без сумм управленческих расходов и расходов на реализацию, **минус** управленческие расходы и расходы на реализацию. Финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) определяют по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним.

Сумма доходов от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг и другое отражается по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов. Одновременно себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг отражается по дебету субсчета 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» и кредиту счетов 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и других счетов.

По дебету субсчета 90 «Управленческие расходы» учитываются расходы, списываемые с кредита счетов 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» в порядке, установленном законодательством.

По дебету субсчета 90 «Расходы на реализацию» учитываются расходы на реализацию, списываемые с кредита счета 44 «Расходы на реализацию» в порядке, установленном законодательством.

На субсчете 90 «Прочие доходы по текущей деятельности» учитываются доходы по текущей деятельности, кроме выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, отражаемой на субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

На субсчете 90 «Прочие расходы по текущей деятельности» учитываются расходы по текущей деятельности, кроме расходов, отражаемых на субсчетах 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию».

Субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от текущей деятельности за отчетный период.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по розничным ценам, по кредиту счета 90 «Доходы и

Витебский государственный технологический университет

расходы по текущей деятельности» отражается цена реализации проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету — их учетная розничная цена (в корреспонденции со счетом 41 «Товары») с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»).

Записи по субсчетам счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредитового оборота по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» определяют финансовый результат от реализации за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90-11 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (кроме субсчета 90-11), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от реализации».

Аналитический учет по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (по регионам продаж и т. п.).

14.4 Учет доходов и убытков по инвестиционной и финансовой деятельности

Для обобщения информации о доходах и расходах по инвестиционной и финансовой деятельности используют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 91 предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Налог на добавленную стоимость»;

91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»;

91-4 «Прочие расходы»;

91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются доходы по

Витебский государственный технологический университет

инвестиционной, финансовой деятельности и иные доходы (кроме доходов по текущей деятельности).

Суммы полученных (начисленных) прочих доходов отражаются по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов и кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы».

На субсчете 91-2 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством.

Начисление налога на добавленную стоимость, исчисленного от прочих доходов, отражается по дебету субсчета 91-2 «Налог на добавленную стоимость» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

Начисление налогов и сборов, исчисленных от прочих доходов (кроме налога на добавленную стоимость), отражается по дебету субсчета 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 91-4 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы организации, в том числе связанные с прочими доходами.

Суммы произведенных прочих расходов отражаются по дебету субсчета 91-4 «Прочие расходы» и кредиту счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов.

Субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов», 91-4 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов», 91-4 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период, которое отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов». Счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», кроме субсчета 91-5 «Сальдо прочих

Витебский государственный технологический университет

доходов и расходов», закрываются внутренними записями на субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по видам прочих доходов и расходов и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации. Аналитический учет прочих доходов и расходов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции, должен обеспечивать возможность выявления финансового результата по данной операции.

14.5 Учет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств

Отложенные налоговые активы отражают сумму налога на прибыль, которая организации будет возмещена в будущих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства отражают сумму налога на прибыль, которую организация должна будет погасить в будущих отчетных периодах.

Отложенные налоги рассчитываются исходя из разниц между учетной прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком).

Разницы между учетной прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) могут быть **постоянными** и **временными**. Они возникают при наличии расхождений между правилами признания и оценки доходов и расходов в законодательстве по бухгалтерскому учету и отчетности и в налоговом законодательстве.

Постоянные разницы – суммы доходов и расходов, формирующие учетную прибыль (убыток) текущего отчетного периода и исключаемые из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в текущем и будущих отчетных периодах либо включаемые в расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль текущего отчетного периода и не формирующие учетную прибыль (убыток) текущего и будущих отчетных периодов.

Постоянная разница относится только к текущему отчетному периоду и не влияет на формирование учетной прибыли (убытка) или налогооблагаемой прибыли (убытка) будущих отчетных периодов.

При возникновении постоянной разницы:

период признания доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадает;

суммы признаваемых доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения отличаются.

Примеры постоянных разниц:

- для целей налогообложения принимаются расходы в пределах норм, в бухгалтерском учете отражается полная сумма данных расходов. Постоянная разница – это разница между полной суммой расходов и суммой расходов в пределах норм;

Витебский государственный технологический университет

- для целей налогообложения принимаются проценты по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам), в бухгалтерском учете отражается вся сумма процентов по кредитам и займам. Постоянная разница – это разница между всей суммой процентов по кредитам и займам, отраженной в бухгалтерском учете, и суммой процентов по кредитам и займам, включенным в состав внереализационных расходов, учитываемых для налогообложения.

Постоянная разница возникает и в других аналогичных случаях, когда период признания доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадает, а суммы признаваемых доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения не совпадают.

Постоянная разница приводит к возникновению в бухгалтерском учете постоянного налогового актива или постоянного налогового обязательства:

постоянное налоговое обязательство (далее – ПНО) – это обязательство, равное сумме налога на прибыль, начисляемого в соответствии с налоговым законодательством, но не возникающего по данным бухгалтерского учета и приводящего к увеличению суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в текущем отчетном периоде;

постоянный налоговый актив (далее – ПНА) – это актив, равный сумме налога на прибыль, возникающего по данным бухгалтерского учета, но не начисляемого в соответствии с налоговым законодательством и приводящего к уменьшению суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в текущем отчетном периоде.

ПНО возникает, если постоянная разница – это сумма превышения налогооблагаемой прибыли над учетной прибылью.

ПНА возникает, если постоянная разница – это сумма превышения учетной прибыли над налогооблагаемой прибылью.

Постоянное налоговое обязательство и (или) постоянный налоговый актив определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, установленной налоговым законодательством, действующей на отчетную дату.

Начисление текущего налога на прибыль, т. е. налога на прибыль по данным налоговой декларации, отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». При этом суммы постоянного налогового обязательства (актива) являются частью текущего налога на прибыль, поэтому отражать на счетах бухгалтерского учета постоянное налоговое обязательство (актив) не требуется.

Временные разницы – суммы доходов и расходов, формирующие учетную прибыль (убыток) в текущем отчетном периоде, а налоговую

Витебский государственный технологический университет

базу по налогу на прибыль – в будущих отчетных периодах либо формирующие налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде, а учетную прибыль (убыток) – в будущих отчетных периодах.

При возникновении временной разницы:

периоды признания доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения не совпадают;

суммы признаваемых доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадают.

Таким образом, временные разницы появляются из-за несовпадения периодов признания доходов и расходов. Временные разницы влияют на несколько отчетных периодов: в одном периоде возникают, в других – погашаются. Этот тип разниц образуется, если доход или расход уже признан в бухгалтерском учете, а для целей налогообложения еще не принят или наоборот.

Временная разница будет существовать до той даты, на которую расход (доход), повлекший ее возникновение, будет признан полностью и в бухгалтерском учете, и для целей налогообложения.

Примерами временных разниц являются:

– для целей налогообложения стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав, иных активов отражается в том налоговом периоде, в котором они фактически получены плательщиком, в бухгалтерском учете – отражается в составе доходов будущих периодов и включается в доходы отчетного периода по мере начисления амортизации основных средств, нематериальных активов (если безвозмездная помощь, полученная в виде основных средств, нематериальных активов) или по мере использования запасов на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг (безвозмездная помощь, полученная в виде запасов);

– для целей налогообложения организация вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка (суммы убытков) по итогам предыдущего налогового периода (предыдущих налоговых периодов), в бухгалтерском учете по окончании отчетного года сумма непокрытого убытка отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Временная разница возникает и в других аналогичных случаях, когда суммы доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадают, а периоды их признания в бухгалтерском учете и для целей налогообложения не совпадают.

По характеру влияния на налогооблагаемую прибыль временные разницы подразделяются на два вида:

- вычитаемые временные разницы (далее – ВВР);
- налогооблагаемые временные разницы (далее – НВР).

Вычитаемые временные разницы приводят к уменьшению

Витебский государственный технологический университет

учетной прибыли (увеличению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и уменьшению налогооблагаемой прибыли – в одном или нескольких будущих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы приводят к увеличению учетной прибыли (уменьшению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и увеличению налогооблагаемой прибыли в одном или нескольких будущих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы возникают, если:

- расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем принимаются для целей налогообложения;
- доходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем принимаются для целей налогообложения.

Налогооблагаемые временные разницы возникают, если:

- расходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем принимаются для целей налогообложения;
- доходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем принимаются для целей налогообложения.

При возникновении временных разниц в бухгалтерском учете отражается начисление отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства:

отложенный налоговый актив (далее – ОНА) – это актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц;

отложенное налоговое обязательство (далее – ОНО) – это обязательство, равное сумме налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных периодах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц.

Сумма отложенного налогового актива определяется путем умножения вычитаемой временной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством, действующую на отчетную дату. Сумма отложенного налогового обязательства определяется путем умножения налогооблагаемой временной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством и действующую на отчетную дату.

Для обобщения информации о наличии и движении отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств предусмотрены счет 09 «Отложенные налоговые активы» и счет 65 «Отложенные налоговые обязательства».

Отложенные налоговые активы учитываются на синтетическом счете 09 «Отложенные налоговые активы». Начисление отложенного

Витебский государственный технологический университет

налогового актива отражается по дебету этого счета и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц в бухгалтерском учете отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы».

Если по итогам текущего отчетного периода у организации отсутствует налогооблагаемая прибыль или не отражается списание погашаемых отложенных налоговых обязательств, то запись по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» не делается и сумма отложенного налогового актива остается без изменений.

Отложенные налоговые обязательства учитываются на синтетическом счете 65 «Отложенные налоговые обязательства». Начисление отложенного налогового обязательства отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 65 «Отложенные налоговые обязательства».

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц в бухгалтерском учете отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств по дебету счета 65 «Отложенные налоговые обязательства» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Отложенные налоговые активы и обязательства отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором возникли временные разницы, на основании которых они начислены.

Корреспонденция счетов по отражению текущего налога на прибыль и отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств представлена в таблице.

Таблица 14.1 – Типовая корреспонденция счетов по отражению текущего налога на прибыль, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Начислен текущий налог на прибыль, определяемый исходя из налогооблагаемой прибыли за текущий отчетный период в соответствии с законодательством (по данным налоговой декларации)	99	68
Начислен отложенный налоговый актив	09	99
Погашение (списание) отложенного налогового актива по мере уменьшения вычитаемых временных разниц	99	09

Витебский государственный технологический университет

Окончание таблицы 14.1

1	2	3
Начислено отложенное налоговое обязательство	99	65
Погашение (списание) отложенного налогового обязательства по мере уменьшения налогооблагаемых временных разниц	65	99
Списание отложенного налогового обязательства при выбытии актива или погашении обязательства, в связи с которым отложенное налоговое обязательство было начислено	65	99

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе в составе долгосрочных активов и долгосрочных обязательств соответственно.

14.6 Учет недостач и потерь от порчи ценностей

Для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей используют счет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». На этом счете учитывают недостачи и потери от порчи материальных и иных ценностей, выявленные в процессе их заготовления, хранения и продажи, подлежащие отнесению на счета учета затрат на производство, расходов на продажу и на виновных лиц. Потери ценностей, возникающие в результате стихийных бедствий, относят прямо на счет 99 «Прибыли и убытки».

В дебет счета 94 с кредита счетов недостающих или полностью испорченных ценностей списывается их фактическая себестоимость (по товарно-материальным ценностям) или остаточная стоимость (по основным средствам и нематериальным активам). По частично испорченным материальным ценностям в дебет счета 94 списывают сумму определившихся потерь.

При выявлении недостач или порчи при приемке материальных ценностей от поставщиков сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин покупатель относит при оприходовании ценностей в дебет счета 94 с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сумму потерь сверх предусмотренных в договоре величин покупатель предъявляет поставщику или транспортной организации и учитывает по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям») и кредиту счета 60. При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций эти суммы списывают со счета 76 на счет 94. Если суд принял решение о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь ценностей сверх предусмотренных в договоре величин, то поставщик сторнирует ранее отраженную сумму продажи на сумму недостач и потерь (дебетует счет 62 «Расчеты с покупателями и

Витебский государственный технологический университет

заказчиками» и кредитует счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»), а также обороты по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 43 «Готовая продукция». Восстановленная таким образом на счете 43 сумма недостач списывается затем в дебет счета 94 с кредита счета 43.

С кредита счета 94 недостачи и потери от порчи ценностей списывают следующим образом:

• недостачи и порчи ценностей в пределах предусмотренных в договоре величин - на счета учета материальных ценностей (когда они выявлены при заготовлении);

• недостачи и порчи ценностей в пределах норм естественной убыли — на затраты на производство и расходы на реализацию (когда они выявлены при хранении или продаже);

• недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли, потери от порчи — в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операция» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»);

• недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли и потери от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, — на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 94 отражаются суммы в размерах и величинах, принятых по дебету данного счета. На счетах учета затрат и расходов на продажу недостающие или испорченные материальные ценности списывают по их фактической себестоимости.

Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающего имущества, отраженной на счете 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», отражается по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению ущерба») и кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы».

14.7 Учет резервов предстоящих расходов

Резервы предстоящих расходов создаются в организациях в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения.

Организации могут создавать следующие резервы: на предстоящую оплату отпусков работникам, на покрытие расходов по ремонту основных средств, на возмещение производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства, на покрытие затрат по ремонту предметов проката, и другие цели, предусмотренные законодательством.

Порядок создания указанных резервов регулируется

Витебский государственный технологический университет

соответствующими законодательными и другими нормативными актами.

Для получения информации о состоянии и движении резервов предстоящих расходов используют пассивный счет 96 «Резервы предстоящих платежей».

Операции по начислению резервов отражают по кредиту счета 96 и дебету счетов учета затрат на производство и издержек обращения (20, 23, 25, 26 и т. п.).

Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают на уменьшение резервов (дебетуют счет 96) с кредита счетов по учету списываемых расходов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т. п.).

Для создания соответствующих резервов организация должна предусмотреть их создание в учетной политике на соответствующий год, составить расчет ежемесячных отчислений на текущий год и остатка резерва на начало следующего года.

Например, если организация предоставляет отпуска за текущий год в следующем году, то она может иметь остаток резерва на начало года. Сумму резерва уточняют исходя из количества дней неиспользуемого отпуска, среднедневных сумм оплаты труда работников и обязательных отчислений на социальные нужды.

В конце года после инвентаризации расчетов начисленные суммы резервов доводят до величины фактических расходов. При этом если фактические расходы превышают суммы начисленных резервов, то на разницу составляют дополнительную проводку по доначислению резервов. Обратная разница оформляется сторнировочной записью.

Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

14.8 Учет расходов будущих периодов

Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, т. е. связанные с получением будущих доходов.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства.

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 50, 51, 70, 69, 76 и др.). Ежемесячно или в другие сроки, учтенные на дебете счета 97 «Расходы будущих периодов» суммы, списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и других счетов. Сроки списания расходов будущих периодов, а также соответствующие издержки или другие источники, на которые списываются указанные расходы, регламентируются законодательными и другими нормативными актами

Витебский государственный технологический университет

или определяются самими организациями.

14.9 Учет доходов будущих периодов

Для учета доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, используют счет 98 «Доходы будущих периодов», который является пассивным. По кредиту счета учитывают доходы, относящиеся к будущим периодам, предстоящие поступления задолженностей.

К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты субсчета по видам доходов будущих периодов.

Суммы полученных доходов, относящихся к будущим периодам, отражаются по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», счетов учета расчетов и других счетов и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

Суммы доходов будущих периодов, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти доходы, отражаются по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы».

14.10 Учет прибылей и убытков

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки».

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются суммы убытков (потерь, расходов), а по кредиту – суммы прибыли (доходов) организации. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период по счету 99 «Прибыли и убытки» определяется конечный финансовый результат отчетного периода (чистая прибыль или чистый убыток).

Прибыль (убыток) от текущей деятельности отражается по дебету (кредиту) счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности») и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки».

Сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период отражается по дебету (кредиту) счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Витебский государственный технологический университет

(субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов») и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки».

Начисление налогов на прибыль и доходы и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) организации в соответствии с законодательством, отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью последнего месяца отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» ведется таким образом, чтобы обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

15 ПРОЧИЕ ОБЪЕКТЫ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

Общие положения

Имущество, в отношении которого не возникает обязательства уплатить цену сделки (погасить долг), учитывают на забалансовых счетах. Учет операций на забалансовых счетах осуществляется без применения двойной записи (внесистемно) (поскольку не возникает обязательства – долга). Полученные ценности либо возникшие обязательства учитывают по дебету забалансовых счетов, а выбытие ценностей или погашение обязательств — по кредиту счетов.

Аналитический учет по каждому забалансовому счету осуществляется в общепринятых учетных регистрах либо в формах, разрабатываемых организацией самостоятельно.

15.1 Учет арендованных основных средств

Учет аренды. Порядок учета аренды основных средств изложен в главе 3.

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

Порядок учета и списания затрат по капитальному ремонту по арендованным основным средствам приведен в главе 3.

Стоимость арендованных основных средств при их возвращении арендодателю списывают у арендатора с кредита счета 001 «Арендованные основные средства».

Аналитический учет по счету 001 «Арендованные основные

Витебский государственный технологический университет

средства» ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя). Арендованные основные средства, находящиеся за пределами РБ, учитывают на счете 001 обособленно.

Учет лизинговых операций. Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то у лизингодателя оно отражается по дебету счета 011 «Основные средства, сданные в аренду». Все остальные бухгалтерские записи по передаче лизингового имущества лизингополучателю, указаны в главе 3.

При возвращении лизингового имущества лизингодателю оно списывается у него с кредита забалансового счета 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Аналитический учет по счету 011 «Основные средства, сданные в аренду» ведут по арендаторам, по каждому объекту основных средств, сданных в аренду. Основные средства, сданные в аренду, находящиеся за пределами Беларуси, учитывают на счете 011 обособленно.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя оно отражается по дебету счета 001 «Арендованные основные средства». При возвращении лизингового имущества лизингодателю или выкупе его лизингополучателем оно списывается у него с кредита счета 001 «Арендованные основные средства».

15.2 Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку и на комиссию

Для обобщения информации о наличии и движении запасов, принятых на ответственное хранение, используют забалансовый счет *002 «Имущество, принятое на ответственное хранение».* Организации-покупатели приходуют по счету 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» запасы, принятые на ответственное хранение, в случае отказа от акцепта счетов—платежных требований на полученные ценности, получения от поставщиков неоплаченных запасы, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты, и в ряде других случаев. Запасы, принятые на ответственное хранение, учитывают в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах, или в счетах — платежных требованиях.

Аналитический учет по счету 002 осуществляется по организациям-владельцам, сортам и местам хранения запасов.

Организации часто выполняют работы по изготовлению продукции из материалов заказчика. Для учета таких материалов у изготовителя применяют счет 003 «Материалы, принятые в переработку». Забалансовый счет 003 «Материалы, принятые в переработку» предназначен для обобщения информации о наличии и

Витебский государственный технологический университет

движении материалов заказчика, принятых в переработку, не оплачиваемых организацией-изготовителем. Учет затрат по переработке материалов ведется на счетах учета затрат на производство (за исключением стоимости материалов заказчика, принятых в переработку). Материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» по стоимости, указанной в договорах. Учет ведется по заказчикам, по видам ценностей в оценке, указанной в договоре.

Переработанное давальческое сырье списывают у переработчика с кредита счета 003 «Материалы, принятые в переработку».

Для учета товаров, принятых на комиссию, комиссионеры используют забалансовый счет *004 «Товары, принятые на комиссию»*. Принятые товары учитывают на счете *004 «Товары, принятые на комиссию»* в ценах, предусмотренных приемосдаточными актами. Реализованные товары списывают с данного счета.

Аналитический учет по счету 004 ведут по видам товаров и организациям, (лицам)-комитентам.

15.3 Учет оборудования для монтажа

Строительные организации – подрядчики - учитывают принятое от заказчиков оборудование на забалансовом *счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа»*. Учет осуществляется по заказчикам и видам оборудования по ценам, указанным в договорах. Приемка оборудования оформляется актом ф. № ОС-15 «Акт приемки-сдачи оборудования в монтаж». У заказчика такое оборудование учитывается на счете 07 «Оборудование к установке».

15.4 Учет бланков ценных бумаг и бланков строгой отчетности

Бланки ценных бумаг и другие бланки строгой отчетности (квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов и др.) учитывают на счете *006 «Бланки документов с определенной степенью защиты»*. Перечень документов строгой отчетности, порядок их хранения и использования устанавливает законодательство. Забалансовый счет 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты» предназначен для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков документов с определенной степенью защиты.

Бланки документов с определенной степенью защиты учитываются по номинальной стоимости или в условной оценке.

Аналитический учет по забалансовому счету 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты» ведется по видам

Витебский государственный технологический университет

бланков документов с определенной степенью защиты и местам их хранения.

15.5 Учет и сроки списания в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов

Для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной на убыток вследствие неплатежеспособности должников, используют счет 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» в течение пяти лет с даты ее списания со счетов учета расчетов или же до момента ее погашения.

Поступление сумм в погашение ранее списанной дебиторской задолженности отражается по кредиту забалансового счета 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность».

Аналитический учет по забалансовому счету 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» ведется по каждому дебитору, чья задолженность списана со счетов учета расчетов, и каждому списанному долгу.

В случае погашения указанной задолженности ее списывают с кредита счета 007.

Аналитический учет по счету 007 ведут по каждому должнику и каждому списанному в убыток долгу.

15.6 Учет доверительных операций

Учет доверительных операций осуществляется на забалансовых счетах 008 «Обеспечение обязательств полученные» и 009 «Обеспечение обязательств выданные».

Счет *008 «Обеспечение обязательств полученные»* предназначен для получения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также обеспечений, полученных под товары, которые переданы другим организациям на консигнацию.

В полученной гарантии обычно указывают ее сумму. При отсутствии этих данных сумма гарантии определяется исходя из условий договора.

По дебету счета 008 «Обеспечение обязательств полученные» учитывают:

облигации и векселя, полученные в обеспечение выданных займов;

векселя, полученные в обеспечение оплаты за проданные товары, работы, услуги, имущество;

приобретенные опционы и варранты.

Со счета 008 «Обеспечение обязательств полученные» суммы

Витебский государственный технологический университет

обеспечений списывают по мере погашения задолженности.

Счет *009 «Обеспечение обязательств выданные»* используется для учета выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей. С данного счета выданные гарантии списывают по мере погашения задолженности.

По дебету счета 009 «Обеспечение обязательств выданные» учитывают:

облигации и векселя, выданные в обеспечение полученных займов;

векселя, выданные в обеспечение оплаты за полученное имущество, работы, услуги;

проданные опционы или варранты.

Аналитический учет по счетам 008 «Обеспечение обязательств полученные» и 009 «Обеспечение обязательств выданные» ведут по каждому полученному и выданному обеспечению.

15.7 Учет потерь стоимости основных средств, недвижимого имущества, находящегося в совместном домовладении и именных приватизационных чеков

Забалансовый счет *014 «Потеря стоимости основных средств»* предназначен для обобщения информации о потере стоимости основных средств, по которым в соответствии с законодательством не начисляется амортизация. Потеря стоимости по указанным основным средствам отражается на забалансовом счете 014 «Потеря стоимости основных средств» в порядке, установленном законодательством. При выбытии указанных основных средств накопленная по ним сумма потери стоимости отражается по кредиту забалансового счета 014 «Потеря стоимости основных средств».

Аналитический учет по забалансовому счету 014 «Потеря стоимости основных средств» ведется по объектам основных средств.

Забалансовый счет *016 «Недвижимое имущество, находящееся в совместном домовладении»* предназначен для обобщения информации о наличии и движении недвижимого имущества, находящегося в совместном домовладении, в товариществе собственников.

Забалансовый счет *017 «Именные приватизационные чеки «Имущество»* предназначен для обобщения информации о наличии и движении именных приватизационных чеков «Имущество». Именные приватизационные чеки «Имущество» учитываются на забалансовом счете 017 «Именные приватизационные чеки «Имущество» по номинальной стоимости.

Витебский государственный технологический университет

ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учебное пособие для студентов экономических спец. учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / П. Г. Пономаренко[и др.]; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. - 2-е изд., испр. - Минск : Вышэйшая школа, 2007.

2. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учебное пособие для студентов экономических спец. учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / П. Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. - Минск : Вышэйшая школа, 2006. - 527 с.

3. Бухгалтерский учет : практикум : учебное пособие для студентов экономических спец. вузов / Г. Н. Нестерова [и др.] ; под общ. ред. Г. Н. Нестеровой. - Минск: БГЭУ, 2006.

4. Кожарский, В. В. Теория бухгалтерского учета в вопросах и ответах / В. В. Кожарский, Н. В. Кожарская. – Минск : Издательство Гревцова, 2009. – 223 с.

5. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет / Н. П. Кондраков. - Москва: Проспект, 2013. - 504 с.

6. Королев, Ю. Ю. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие для студентов экономических спец. учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / Ю. Ю. Королев. – Минск : Новое знание, 2007. – 303 с.

7. Ладутько, Н. И. Бухгалтерский учет в промышленности: учебное пособие / Н. И. Ладутько. - Минск: Книжный Дом, 2005. - 688 с.

8. Левкович, О. А. Бухгалтерский учет : учебное пособие / О. А. Левкович, И. Н. Тарасевич. - Минск : Амалфея,2012. – 648 с.

9. Папковская, П. Я. Теория бухгалтерского учета : учебник для студентов спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / П. Я. Папковская. - 2-е изд., доп. - Минск : Информпресс, 2006.

10. Снитко, М. А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие для студентов экономических спец. вузов / М. А. Снитко. – Минск: Мисанта : ФУАинформ, 2003. – 271 с.

11. Снитко, М. А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие для студентов экономических спец. учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / М. А. Снитко. – Минск : Современная школа, 2006. – 312 с.

Витебский государственный технологический университет

Учебное издание

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Конспект лекций

Составители:
Бугаев Александр Владимирович
Пакшина Татьяна Петровна
Линник Маргарита Владимировна
Ермаченко Ольга Васильевна

Редактор *Е.Ю. Дулебо*
Технический редактор *М.В. Линник*
Корректор *Н.В. Медведева*
Компьютерная верстка *Н.С. Васильева*

Подписано к печати _____. Формат _____. Усл.печ. листов__ ____.
Уч.-изд. листов__. Тираж _ экз. Заказ № __.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет» 210035, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования «Витебский государственный технологический университет».
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.

Витебский государственный технологический университет