

БАРАНОВИЧСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

# Бухгалтерский учет

Электронный курс лекций  
Недашковская Нина Сергеевна

2018

УДК 657.22

Рекомендовано кафедрой бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики Барановичского государственного университета

**Недашковская, Н.С.**

Бухгалтерский учет: курс лекций / Н.С. Недашковская – Барановичи: Барановичский государственный университет, 2018. –173с.

Излагаются основы теории бухгалтерского учета, организационное построение и методология учета активов, собственного капитала обязательств, доходов и расходов, а также порядок составления бухгалтерской отчетности. Учебный материал подготовлен в соответствии с программой дисциплины, новыми нормативными документами. Используются национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности.

Лекции составлены для студентов высших учебных заведений экономических специальностей – маркетинг, экономика и управления туристической индустрией.

© Составители: Недашковская Н.С.,  
©УО «Барановичский государственный университет», 2018г.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ.....	6
<b>Тема 1. СУЩНОСТЬ УЧЕТА И ЕГО РОЛЬ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ</b>	
1.1 Общее понятие и этапы хозяйственного учета.....	7
1.2 Измерители, применяемые в учете.....	8
1.3 Виды хозяйственного учета.....	9
1.4 Принципы бухгалтерского учета.....	10
1.5 Место учета в системе управления субъектами хозяйствования.....	11
1.6 Государственное регулирование бухгалтерского учета.....	12
1.7 Учетная политика организации.....	13
<b>Тема 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b>	
2.1 Предмет и объекты бухгалтерского учета.....	15
2.2 Хозяйственные операции и хозяйственные процессы. Кругооборот средств (имущества) организации.....	15
2.3 Классификация и характеристика средств (имущества) предприятия.....	17
2.4 Метод бухгалтерского учета.....	17
<b>Тема 3 БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС КАК ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b>	
3.1 Понятие о бухгалтерском балансе. Его виды, содержание и структура.....	19
3.2 Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций.....	20
<b>Тема 4. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ</b>	
4.1 Бухгалтерские счета, их сущность, строение и назначение.....	22
4.2 Характеристика активных, пассивных и активно-пассивных счетов.....	22
4.3 Сущность двойной записи хозяйственных операций на счетах.....	24
4.4 Счета синтетического и аналитического учета, контрольная связь их показателей.....	30
4.5 Классификация счетов по назначению и структуре, по экономическому содержанию и по отношению к балансу.....	33
4.6 Планы счетов бухгалтерского учета. Содержание типового плана счетов.....	38
<b>Тема 5. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ</b>	
5.1 Стоимостное измерение и оценка объектов учета.....	40
5.2 Учет операций по созданию организации.....	40
5.3 Учет процесса снабжения.....	41
5.4 Учет процесса производства.....	46
5.5 Учет процесса реализации. Выявление финансовых результатов.....	47
<b>Тема 6. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ</b>	
6.1 Документация. Понятие первичного документа. Реквизиты документа.....	50
6.2 Классификация документов. Документирование хозяйственных операций и документооборот.....	51
6.3 Инвентаризация, ее сущность. Порядок оформления и отражения в учете результатов инвентаризации.....	54
<b>ТЕМА 7 ФОРМЫ И РЕГИСТРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b>	
7.1 Учетные регистры и их классификация.....	57
7.2 Ошибки в учетных регистрах. Порядок исправления данных.....	58
7.3 Формы бухгалтерского учета.....	59
<b>Тема 8. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ</b>	
8.1 Порядок ведения и учет кассовых операций.....	61
8.2 Инвентаризация наличных денежных средств в кассе.....	64
8.3 Учет кассовых операций с иностранной валютой.....	64

8.4 Порядок открытия, переоформления и закрытия счетов в банке.....	65
8.5 Документальное оформление и учет движения денежных средств на расчетных и других счетах.....	66
8.6 Валютные счета в банке. Учет расчетов с использованием иностранной валюты.....	69
<b>Тема 9. УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ</b>	
9.1 Документальное оформление и учет расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками.....	70
9.2 Учет расчетов по налогам, сборам.....	72
9.3 Учет расчетов по социальному страхованию.....	81
9.4 Учет расчетов с подотчетными лицами. Порядок документального оформления и оплаты служебных командировок.....	82
9.5 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.....	84
9.6 Учет расчетов с прочими дебиторами и кредиторами.....	85
9.7 Учет краткосрочных и долгосрочных кредитов банка.....	86
<b>Тема 10. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА</b>	
10.1 Труд, заработная плата, классификация персонала, оперативный учет численности работников и отработанного времени. Документальное оформление и учет выработки рабочих.....	88
10.2 Формы и системы оплаты труда. Единая тарифная сетка и ее значение в организации оплаты труда.....	90
10.3 Порядок определения размера различных выплат.....	92
10.4 Документальное оформление и расчет пособий по временной нетрудоспособности.....	94
10.5 Расчет оплаты за отпуск.....	96
10.6 Состав и расчет удержаний из заработной платы.....	98
10.7 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда.....	100
10.8 Обязательные начисления на заработную плату. Индивидуальный (персонифицированный) учет застрахованных лиц в системе государственного социального страхования.....	101
<b>Тема 11. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ И ОТДЕЛЬНЫХ ПРЕДМЕТОВ В СОСТАВЕ СРЕДСТВ В ОБОРОТЕ</b>	
11.1 Материалы и отдельные предметы в составе средств в обороте, их классификация и оценка..	103
11.2 Документальное оформление и учет поступления материалов.....	105
11.3 Организация складского учета материалов.....	107
11.4 Документальное оформление выбытия производственных запасов. Методы оценки материалов при отпуске их в производство.....	108
11.5 Особенности учета инвентаря, хозяйственных принадлежностей, инструментов, специальной оснастки и специальной одежды.....	110
11.6 Инвентаризация материалов и отражение ее результатов в учете.....	11.6
<b>Тема 12. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ</b>	
12.1 Основные средства, их классификация и оценка.....	114
12.2 Документальное оформление поступления и выбытия основных средств.....	116
12.3 Синтетический учет поступления и выбытия основных средств.....	117
12.4 Способы начисления и учет амортизации основных средств.....	119
12.5 Учет затрат на ремонт и модернизацию основных средств.....	122
12.6 Порядок и учет переоценки основных средств.....	124
12.7 Инвентаризация основных средств.....	127
<b>Тема 13. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ</b>	
13.1. Понятие и виды нематериальных активов, их оценка.....	129
13.2 Учет операций по поступлению и выбытию нематериальных активов.....	131
13.3 Порядок начисления и учет амортизации нематериальных активов.....	133
13.4 Бухгалтерский учет затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-	

конструкторских, технологических работ (НИОКТР) и результатов научно- результатов	
технической деятельности (НТД).....	134
<b>Тема 14 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ</b>	
14.1. Затраты на производство и их классификация, состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг.....	136
14.2. Учет материальных затрат.....	139
14.3 Учет затрат на оплату труда.....	140
14.4 Учет и распределение затрат вспомогательных производств.....	140
14.5 Учет затрат по управлению производством (общепроизводственные затраты).....	141
14.6 Учет затрат по управлению предприятием (общехозяйственные затраты).....	143
14.7 Сводный учет затрат на производство.....	145
14.8 Основные методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.....	146
<b>Тема 15 УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ), ЕЕ ОТГРУЗКИ И РЕАЛИЗАЦИИ</b>	
15.1 Готовая продукция, ее состав и оценка.....	149
15.2 Документальное оформление и учет поступления готовой продукции из производства. Учет готовой продукции в местах хранения.....	150
15.3 Учет отгрузки и реализации готовой продукции, работ, услуг.....	151
15.4 Учет расходов, связанных с рекламой и реализацией продукции.....	153
15.5 Учет налогов и отчислений, относимых на реализованную продукцию, работы и услуги.....	154
15.6 Определение и списание результатов реализации продукции, работ, услуг.....	155
<b>17 УЧЕТ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ, ПРИБЫЛИ И СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА</b>	
16.1 Определение, классификация и организация учета доходов и расходов, признание доходов и расходов в бухгалтерском учете.....	156
16.2 Учет доходов и расходов по текущей деятельности.....	157
16.3 Учет доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности.....	160
16.4 Формирование конечного финансового результата за отчетный период. Учет прибылей и убытков.....	162
16.5 Экономическая сущность и содержание собственного капитала.....	163
16.6 Порядок формирования и учет уставного капитала.....	164
16.7 Учет резервного капитала и добавочного капитала.....	165
<b>17. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ</b>	
17.1 Сущность, значение и принципы бухгалтерской отчетности.....	166
17.2 Подготовительные работы по составлению годовой бухгалтерской отчетности.....	167
17.3 Состав, содержание и характеристика типовых форм годовой бухгалтерской отчетности, примечания к отчетности.....	169
17.4 Международные стандарты финансовой отчетности.....	170
<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ И РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....</b>	
	173

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Новые подходы к развитию экономики определяют бухгалтерский учет в качестве основного звена управленческой информационной системы, обеспечивающей формирование показателей о результатах и финансовом состоянии всех сфер деятельности организации. Основу этих подходов составляет развитие разнообразных форм собственности, необходимость повышения самостоятельности и экономической ответственности всех организаций.

Учебная дисциплина «Бухгалтерский учет» является основой подготовки специалистов высшей квалификации по специальностям 1-25 01 13 «Экономика и управление туристской индустрией», 1 – 26 02 03 «Маркетинг», обеспечивающей восприятие бухгалтерского учета в качестве целостной, взаимосвязанной и логически обоснованной процедуры. Следует отметить, что сложившиеся традиционно в нашей стране подходы и принципы изучения такой науки как бухгалтерский учет, закрепленные ее программой изучения, обеспечивают формирование необходимых знаний, умений и навыков студентов. Этим самым достигается изучение предмета и метода бухгалтерского учета применительно к современным требованиям хозяйствования, овладение профессиональной терминологией. Повышение роли организаций во включении национальной экономики в мировое хозяйство и в этой связи обобщение передового зарубежного опыта организации бухгалтерского учета в условиях его гармонизации и стандартизации определяют новую ориентацию отдельных традиционных учетных позиций, которая находит отражение в законодательных актах по вопросам бухгалтерского учета.

В рыночной экономике каждому специалисту нужны знания по бухгалтерскому учету, являющемуся международным языком бизнеса. Знания по дисциплине помогут:

- понимать и составлять бухгалтерские записи в учетных регистрах;
- составлять бухгалтерскую отчетность предприятия;
- принимать правильные решения по выбору вариантов учета и оценки объектов учета при формировании учетной политики для целей ведения бухгалтерского учета;
- предвидеть последствия принимаемых хозяйственных решений на текущий момент и долгосрочную перспективу

Учебный материал в лекциях излагается в последовательности совершения производственного процесса в организациях, то есть вначале создается уставный капитал, затем приобретаются основные средства, нематериальные активы, производственные запасы, осуществляется производственный процесс, реализуется готовая продукция, определяются финансовые результаты и т.д.

Цель настоящего электронного издания – оказать помощь студентам в познании объектов бухгалтерского учета в коммерческих организациях, а также принципов, методик и приемов обработки и систематизации учетной информации.

В учебном пособии изложен материал по дисциплине «Бухгалтерский учет», предусмотренный типовыми учебными планами для студентов экономических специальностей, раскрыты основополагающие принципы, методики и организация бухгалтерского учета в соответствии с типовой учебной программой, утвержденной Министерством образования Республики Беларусь.

Материал предлагаемых лекций позволит студентам освоить основные положения дисциплины «Бухгалтерский учет».

# Тема 1. Сущность учета и его роль в системе управления организацией

## 1.1 Общее понятие и этапы хозяйственного учета

### 1.2 Измерители, применяемые в учете

### 1.3 Виды хозяйственного учета

### 1.4 Принципы бухгалтерского учета

### 1.5 Место учета в системе управления субъектами хозяйствования.

### 1.6 Государственное регулирование бухгалтерского учета.

### 1.7 Учетная политика организации

## 1.1 Общее понятие и этапы хозяйственного учета

На первом этапе развития человеческого общества вся информация умещалась в голове. Но памяти человека было достаточно, чтобы запомнить важные события. С усложнением хозяйственной жизни появилась необходимость записи подсчитанного.

*Первые учетные документы, обнаруженные археологами, относятся к 30 в. до н.э. Это зарубки на костях и бивнях мамонта, наскальные рисунки и т.п.*

Носителями письменной информации были каменные плиты, папирус, керамические и деревянные таблички и другие.

Таким образом, достижения первобытных людей в области учета заключаются в том, что появились системы исчисления и записи, позволяющие регистрировать учетные объекты в натуральных измерителях. Это привело к возникновению первых документов — материальных носителей информации. Но методологии сбора, обработки и анализа числовой информации еще не было.

Чтобы уметь учитывать, требовалось овладеть письмом и счетом, запомнить огромное число знаков, а затем умело применять их. Знанием обладали писцы. Они совмещали в своей деятельности функции управления, учета, жречества и составляли профессиональную касту.

*С конца V в. до н.э. мощное влияние на экономику оказывает денежное обращение. Монеты стали выдающимся изобретением древних греков. До этого в качестве эквивалента использовались самые разные предметы — шкуры, соль, металл в слитках и др. Но только монеты стали всеобщим универсальным эквивалентом и стоимостным измерителем в бухгалтерии. Так начался поворот от натурального учета к стоимостному.*

*Появление двойной записи — это революция в мышлении деловых людей, часть микромира любой организации.*

*Происхождение двойной записи до сих пор достоверно не установлено, хотя приводятся различные версии. Считается, что двойная бухгалтерия зародилась одновременно в нескольких городах северной Италии между 1250—1350 гг., откуда феномен двойной бухгалтерии распространился на страны Европы, а потом и всего мира.*

Первым автором, исследовавшим природу двойной записи, стал Бенедетто Котрульи.

**Бенедетто Котрульи**) — итальянский купец XV в. и неаполитанский дипломат, автор книги «О торговле и совершенном купце», один из создателей итальянской бухгалтерии. Книга написана в 1458 г., но вышла только в 1573, т.е. через 115 лет после написания. Поэтому считается, что Котрульи опередил итальянский математик с мировым именем, человек универсальных знаний Лука Пачоли.

Лука Пачоли — итальянский математик (1445—1515). В 1494 г. выходит в свет его труд «Трактат о счетах и записях», который содержит первое описание двойной бухгалтерии.

Первые сформулированы две цели бухгалтерского учета:

1. *получение информации о состоянии дел*, «ибо учет следует вести так, чтобы можно было без задержки получать всякие сведения, как относительно долгов, так и относительно требований»;

2. *исчисление финансового результата*, «ибо цель всякого купца состоит в том, чтобы получить дозволенную и соответственную выгоду для своего содержания».

Хозяйственный учет неразрывно связано с хозяйственной деятельностью людей, которая нуждается в управлении. Управление хозяйственными процессами предполагает получение информации. Информация о хозяйственной деятельности формируется в процессе хозяйственного учета. Учет – это количественное отражение на различных носителях информации фактов (событий) в общественной жизни и хозяйственной деятельности организаций для последующего использования информации в практических и научных целях.

Информация о хозяйственной деятельности формируется в процессе хозяйственного учета, состоящего из *следующих этапов* (приемов): наблюдение, измерение, регистрация, обобщение.

*Наблюдение* – целенаправленное восприятие объектов и определение их качественных характеристик.

*Измерение* – установление количественных характеристик наблюдаемых объектов.

*Регистрация* – фиксация результатов измерения на материальных носителях информации.

*Обобщение* – накопление, группировка, формирование сводных показателей, их классификация и представление информации в виде, удобном для восприятия пользователем.

Таким образом, хозяйственный учет представляет собой систему наблюдения, измерения, регистрации, преобразования и передачи информации о фактах хозяйственной деятельности экономического субъекта.

## **1.2 Измерители, применяемые в учете**

В учетной практике для количественного выражения хозяйственных операций используются три вида измерителей: натуральный, трудовой, денежный.

Натуральные измерители используются для характеристики учитываемого объекта в натуре, т.е. по данным взвешивания, измерения и пересчета. *Учет в таких единицах измерения называют натуральным.*

*Отличительной чертой натуральных измерителей является использование их только для характеристики однородных предметов.* К натуральным измерителям относят меры массы, объема, длины, площади, времени и др.

В отдельных отраслях экономики применяются специфические условно-натуральные измерители, такие как машино-день, норма-смена, тонно-километры, эталонные гектары, кормовые единицы и др.

С помощью натуральных измерителей осуществляется количественный учет товарно-материальных ценностей, готовой продукции, выполненных работ, услуг. В качестве обобщающих показателей их применять нельзя.

Трудовой измеритель используется для подсчета количества затраченного труда и выражается в единицах времени — рабочих днях, часах, минутах.

Трудовой измеритель, как и натуральные, невозможно использовать в качестве обобщающего измерителя хозяйственной деятельности организации в целом.

Денежный измеритель применяется в качестве обобщающего для отражения различных фактов и явлений хозяйственной деятельности в денежном выражении. В РФ денежным измерителем является рубль.

### 1.3 Виды хозяйственного учета

Система хозяйственного учета включает оперативный, налоговый и статистический, бухгалтерский виды учета.

*Оперативный учет* – это система текущего наблюдения и контроля за отдельными процессами, он обобщает и систематизирует информацию об отдельных хозяйственных операциях, происходящих в структурных подразделениях организации с целью управления ими при совершении. Основными измерителями, используемыми в оперативном учете являются натуральный и трудовой, но при необходимости может применяться и денежный.

*Налоговый учет* – это осуществление организацией (плательщиком налогов) учета объектов налогообложения и определение налоговой базы по налоговым платежам. Ведется исключительно в целях налогообложения, осуществления налогового контроля. Используется денежный измеритель.

*Статистический учет* – это система изучения процессов развития национальной экономики и общественной жизни, которая обобщает и устанавливает причины и тенденции развития, систематизирует информацию о массовых явлениях и процессах в жизни общества. Используются все три вида измерителей в зависимости от цели и объектов исследования.

*Бухгалтерский учет* – это система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности;

Существует деление бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.  
*Финансовый учет* — это учет, в системе которого формируются конечные финансовые результаты работы предприятия. Использоваться финансовая информация (в форме финансовой отчетности) может заинтересованными внешними пользователями (налоговыми и контролирующими органами, инвесторами и т.д.). Именно финансовый учет регулируется в той или иной степени системой стандартов, норм, правил и принципов

*Управленческий учет* — это относительно самостоятельная система учета, предназначенная главным образом для сбора и обработки информации о себестоимости выпускаемой продукции. Эти сведения необходимы для управления производственными процессами внутри предприятия по центрам ответственности (подразделениям). Организация такого учета зависит от специфики производства и целей, которые преследует руководство компании. Управленческая информация, формируемая в системе управленческого учета, доступна только менеджерам предприятия и является коммерческой тайной

Бухгалтерский учет занимает одно из ведущих мест в системе экономической информации и играет важнейшую роль в управлении общественным производством.

Существенными признаками бухгалтерского учета, отличающими его от других видов учета, являются:

- обязательное документирование всех фактов движения активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов организации;
- непрерывность во времени отражения указанных фактов;

- обязательное использование денежного измерителя (наряду с другими) для оценки активов организации, что позволяет обобщать разнообразные по своему составу их виды на любой момент времени;
- применение специфических способов группировки и обобщения фактов движения активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов организации.

#### 1.4 Принципы бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет, наиболее регламентированная функция управления, должен организовываться таким образом, чтобы обеспечить контроль за рациональным и экономным использованием государственных, акционерных, кооперативных и других средств и в максимальной степени удовлетворить потребности органов управления в информации. Кроме этого, он должен представлять объективную информацию для составления установленной отчетности.

##### Основные задачи бухгалтерского учета:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах;
- обеспечение при совершении хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информацией об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.

Статьей 3 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» установлены принципы бухгалтерского учета и отчетности.

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.

1. 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.

2. 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.

3. 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.

4. 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).

5. 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.

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

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

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

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

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

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

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

### **1.5 Место учета в системе управления субъектами хозяйствования.**

Роль и значение бухгалтерского учета определяются экономическими процессами в обществе, имеющими тенденцию к изменению.

Так, получают развитие элементы рыночной экономики, реформируется собственность, развиваются различные ее формы. В этих условиях бухгалтерский учет должен охватить все многообразие хозяйственных форм и одновременно обеспечить единообразное построение его на всех организациях.

Бухгалтерский учет в организациях является важнейшим звеном в формировании экономической политики, инструментом ведения бизнеса, одной из функций управления.

Функции управления организацией в значительной мере связаны с получением, обработкой и передачей информации. Последовательность выполнения функций управления следующая: планирование в текущем периоде, учет, анализ, регулирование и планирование на будущие периоды.

Планирование в текущем периоде заключается в формировании порядка действий, выполнение которых в будущем позволит достичь ранее поставленной цели.

Учет позволяет сформировать информацию о хозяйственной деятельности организации, необходимую для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях.

Анализ дает возможность выявить и измерить влияние факторов, вызывающих отклонение фактических результатов действия объектов управления от запланированных. Результатом анализа является принятие управленческих решений, направленных на пересмотр планов.

Регулирование позволяет устранить выявленные посредством контроля отклонения фактического состояния управляемого объекта от запланированного.

Таким образом учет занимает одно из ведущих мест в системе управления организацией. В этом качестве учет выполняет три основные функции:

– управленческую — отражает ход выполнения управленческих решений и через экономический анализ, планирование и прогнозирование воздействует на финансово-хозяйственную деятельность предприятия;

– информационную — фиксирует фактическое состояние финансово-хозяйственной системы;

– контрольную — обеспечивает контроль выполнения плановых (прогнозных) заданий и параметров и сохранность собственности хозяйствующих субъектов.

Основная цель бухгалтерского учета — обеспечить руководителей информацией о состоянии предприятия: какие средства производства имеются на предприятии, где они находятся, как используются; сколько и когда предприятие должно уплатить своим

поставщикам, а покупатели ему; сколько средств затрачено на производство продукции; сколько и чего произведено и реализовано; сколько денежных средств выручено. Итоговая и наиболее важная информация в системе бухгалтерского учета — сведения о результатах финансово-хозяйственной деятельности (суммы прибылей или убытков).

Экономически обоснованное управление любой организацией невозможно без хорошо организованной системы бухгалтерского учета.

## **1.6 Государственное регулирование бухгалтерского учета.**

Законодательство Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности основывается на Конституции Республики Беларусь и состоит из Закона о бухгалтерском учете и отчетности, нормативных правовых актов Президента Республики Беларусь и принятых в соответствии с ними иных актов законодательства Республики Беларусь, регулирующих отношения в области бухгалтерского учета и отчетности.

Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров РБ, Национальным банком РБ, Министерством финансов РБ и иными республиканскими органами государственного управления.

**Президент Республики Беларусь** определяет единую государственную политику в области бухгалтерского учета и отчетности.

### **Совет Министров Республики Беларусь:**

- обеспечивает проведение единой государственной политики в области бухгалтерского учета и отчетности;
- координирует и контролирует деятельность республиканских органов государственного управления в области бухгалтерского учета и отчетности;
- устанавливает совместно с Национальным банком РБ порядок введения в действие на территории РБ МСФО;
- устанавливает порядок проведения аттестации на право получения сертификата профессионального бухгалтера, порядок подтверждения квалификации физическими лицами, имеющими сертификат профессионального бухгалтера;
- осуществляет иные полномочия в области бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с Конституцией Республики Беларусь, законами Республики Беларусь и актами Президента Республики Беларусь.

### **Национальный банк Республики Беларусь:**

- устанавливает порядок проведения аттестации на право получения сертификата профессионального бухгалтера банка, порядок подтверждения квалификации физическими лицами, имеющими сертификат профессионального бухгалтера банка;
- утверждает форму сертификата профессионального бухгалтера банка;
- проводит аттестацию на право получения сертификата профессионального бухгалтера банка и подтверждение квалификации физических лиц, имеющих сертификат профессионального бухгалтера банка;
- осуществляет иные полномочия в области бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь.

### **Министерство финансов Республики Беларусь:**

- реализует единую государственную политику в области бухгалтерского учета и отчетности;
- осуществляет общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в организациях (за исключением НБ РБ, банков);
- утверждает национальные стандарты бухгалтерского учета;
- утверждает форму сертификата профессионального бухгалтера;

– проводит аттестацию на право получения сертификата профессионального бухгалтера и подтверждение квалификации физических лиц, имеющих сертификат профессионального бухгалтера;

– представляет в пределах своих полномочий РБ в международных организациях, занимающихся вопросами бухгалтерского учета и отчетности;

**Республиканские органы государственного управления**, осуществляющие государственное регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности:

– участвуют в реализации единой государственной политики в области бухгалтерского учета и отчетности;

– осуществляют методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в организациях, осуществляющих соответствующие виды экономической деятельности;

– принимают по согласованию с Министерством финансов РБ нормативные правовые акты, устанавливающие особенности бухгалтерского учета и отчетности в организациях, осуществляющих соответствующие виды экономической деятельности.

**Общественные организации (объединения) бухгалтеров, ассоциации (союзы) коммерческих организаций и (или) индивидуальных предпринимателей**, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, созданные в соответствии с законодательством РБ, вправе:

– участвовать в подготовке проектов нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности;

– участвовать в разработке учебно-программной и учебно-методической документации, информационно-аналитических материалов, учебно-наглядных пособий, используемых при подготовке к аттестации на право получения сертификата профессионального бухгалтера и сертификата профессионального бухгалтера банка;

– оказывать методическую и иную помощь организациям по вопросам бухгалтерского учета и отчетности;

– представлять интересы бухгалтеров в международных профессиональных организациях.

## **1.7 Учетная политика организации**

**Учетная политика организации** представляет собой регламентированную совокупность способов ведения учета, по которым разрешена вариантность их использования исходя из особенностей своей деятельности.

**Целью учетной политики** является воздействие на эффективность финансового положения организации в рамках действующих законодательных положений.

**Учетная политика организации разрабатывается** руководителем учетной службы, оформляется в виде отдельного документа и вводится в действие приказом руководителя организации.

Учетная политика разрабатывается во всех организациях, независимо от форм собственности и источников финансирования и оформляется приказом руководителя.

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

**Методический аспект** раскрывает природу отдельных объектов учета исходя из действующей нормативной базы. На основе действующих общих правил организации бухгалтерского учета предприятия имеют право самостоятельно:

1. устанавливать метод оценки потребленных производственных запасов, готовой продукции, незавершенного производства;

2. устанавливать порядок начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам;
  3. выбирать методику группировки и списания затрат на производство;
  4. устанавливать способ учета выпуска продукции;
  5. выбирать способ распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования;
  6. выбирать методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;
  7. устанавливать варианты сводного учета затрат на производство;
  8. создавать резервы и определять порядок их создания;
- и др.

Выбранные организацией способы ведения бухгалтерского учета применяются всеми ее структурными подразделениями.

**Организационный аспект** описывает построение бухгалтерской службы и взаимодействие ее с другими подразделениями. Организация вправе определять права, обязанности, ответственность должностных лиц за организацию и ведение бухгалтерского учета; организационную форму, подчиненность и структуру бухгалтерской службы; уровень централизации учета и др.

**Технический аспект включает следующие позиции:**

- определение формы учета и технологии обработки информации. Разработка кодификатора учетных номенклатур;
- график документооборота с указанием ответственных лиц за оформление, представление первичных документов;
- разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов;
- разработка плана счетов бухгалтерского учета организации на основе утвержденного Типового плана счетов, обусловленного спецификой деятельности организации;
- порядок и график проведения инвентаризаций;
- график организации труда работников бухгалтерии;
- график представления отчетности;
- иные способы организации и ведения бухгалтерского учета.

Учетная политика организации в соответствии с действующим законодательством должна носить неизменный характер и быть последовательной от одного учетного периода к другому. Вместе с тем, при наступлении объективных условий, влияющих на изменение учетной политики, организации необходимо раскрыть содержание изменений и определить их влияние на финансовое состояние. Изменения в учетной политике организации могут быть обусловлены реорганизацией, изменениями законодательства, изменениями условий деятельности.

Изменения в учетную политику организации вносятся с начала года и должны оговаривать в примечаниях к годовому отчету с соответствующими пояснениями.

Вновь созданные организации оформляют учетную политику после государственной регистрации.

Если ранее объявленная учетная политика не изменяется, то ежегодного издания приказа не требуется. Об изменении учетной политики организация обязана уведомить письменно налоговые органы по месту своего нахождения до наступления нового года.

## Тема 2. Предмет и метод бухгалтерского учета

### 2.1 Предмет и объекты бухгалтерского учета.

### 2.2 Хозяйственные операции и хозяйственные процессы. Кругооборот средств (имущества) организации

### 2.3 Классификация и характеристика средств (имущества) предприятия

### 2.4 Метод бухгалтерского учета

#### 2.1 Предмет и объекты бухгалтерского учета

*Предмет* – это объективная реальность, на изучение которой направлена познавательная деятельность исследователя. По мнению некоторых экономистов *предметом бухгалтерского учета является* состояние и использование средств (имущества) предприятий, организаций и учреждений, находящихся в их распоряжении и имеющих стоимостную (денежную) оценку. Однако существуют и другие подходы. Например, *в качестве предмета рассматриваются* процессы производства, распределения, обмена и потребления или процесс расширенного воспроизводства целиком. *Некоторые авторы понимают под предметом* фактические результаты экономических процессов хозяйственной деятельности предприятия. Наиболее полно отражается сущность предмета бухгалтерского учета следующее определение.

**Предметом бухгалтерского учета является имущество организации и источники его формирования**, находящиеся в виде средств, капитала и обязательств, их движение посредством хозяйственных операций, происходящих в сферах снабжения, производства и реализации продукции, а также *результаты деятельности* организации.

Предмет бухгалтерского учета является собирательным, обобщенным понятием. На практике он представлен множеством отдельных разнообразных объектов — средств и предметов труда. Однако общим для этих различных объектов является то, что они:

- имеют денежную оценку;
- подлежат бухгалтерскому учету;
- ответственность за их использование в соответствии с действующим законодательством и уставом всегда возложена на конкретное юридическое лицо

#### **Объектами бухгалтерского учета являются:**

- активы (имущество);
- источники формирования имущества (пассивы — обязательства и капитал);
- хозяйственные процессы (в организациях промышленности это – снабжение, производство и реализация).

#### 2.2 Хозяйственные операции и хозяйственные процессы. Кругооборот средств (имущества) организации

При осуществлении хозяйственной деятельности имущество организации и источники их формирования постоянно изменяются. Одних становится меньше, других больше, некоторые переходят из одного состояния в другое, изменяются суммы задолженностей. Эти изменения — следствие финансово-хозяйственной деятельности предприятия, которую можно представить в виде трех основных, относительно самостоятельных процессов:

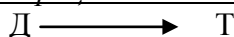
1. снабжения;
2. производства;
3. реализации.

Любой из рассмотренных выше процессов кругооборота средств в действительности состоит из целого ряда отдельных хозяйственных операций.

*Хозяйственная операция* — это действие или событие, которое ведет к изменению объема, состава, размещения и использования активов и (или) пассивов организации. *Основное содержание бухгалтерского учета заключается в отражении хозяйственных операций.* В бухгалтерском учете отражаются завершенные хозяйственные операции и совершившиеся события (факты хозяйственной деятельности).

Процесс снабжения заключается в том, что предприятия для своей деятельности приобретают сырье, материалы, комплектующие изделия и др. у поставщиков. В результате таких хозяйственных операций у предприятий-покупателей материалов становится больше, а у предприятий-поставщиков меньше. При этом возникает задолженность покупателя перед поставщиком. Покупатель оплачивает поступившие ценности со счетов в банке, поставщик получает денежные средства на свои счета в банке.

Схема процесса снабжения:



где Д – деньги  
Т – товар

У промышленных предприятий далее начинается процесс производства. В процессе производства используемые основные средства изнашиваются и по ним начисляется амортизация, расходуются сырье и материалы, работникам начисляется заработная плата. В конечном итоге получаем готовую продукцию, в стоимость которой будут включены все осуществленные затраты при производстве продукции.

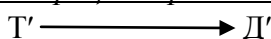
Схема процесса производства:



где Д – деньги  
Т – товар  
ГП – готовая продукция

Готовая продукция реализуется покупателям со складов предприятий-изготовителей. В результате у покупателей возникает задолженность за полученную готовую продукцию. Предприятие-покупатель со своих счетов в банке перечисляет денежные средства на счета в банке предприятию-изготовителю.

Схема процесса реализации:



где Д – деньги  
Т – товар

В ходе процесса реализации определяется финансовый результат (прибыль или убыток):

если  $Д < Д'$ , то получена прибыль,  
если  $Д > Д'$ , то получен убыток

Полученные денежные средства на счета в банке используются предприятием-изготовителем на покупку сырья, материалов и др. И таким образом начинается новый кругооборот средств.

### 2.3 Классификация и характеристика средств (имущества) предприятия

Чтобы лучше понять систему бухгалтерского учета, отдельные объекты учета классифицируются по различным признакам. **В основу бухгалтерского учета положено два классификационных признака:**

1. по составу и размещению имущества (или по функциональной роли в процессе хозяйственной деятельности);

2. по источникам формирования имущества.

*Первая классификация отвечает на вопросы – какое имущество имеет организация, для чего оно используется и какую роль играет в деятельности организации.*

*Вторая классификация этих же объектов отвечает на вопросы – кому и на какую сумму они принадлежат, чьи это объекты.*

**По составу и размещению** или по функциональной роли в процессе хозяйственной деятельности **имущество организации подразделяется на:**

1) **имущество долгосрочного использования** (*долгосрочные активы*), к которым относятся основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные активы, вложения в долгосрочные активы, долгосрочная дебиторская задолженность, долгосрочные финансовые вложения.

2) **имущество краткосрочного использования** (*краткосрочные активы*), к которым относятся запасы и затраты, в том числе: сырье и материалы, животные на выращивании и откорме, незавершенное производство; готовая продукция и товары, а также краткосрочная дебиторская задолженность; краткосрочные финансовые вложения и денежные средства.

**Источники формирования имущества подразделяются на следующие группы:**

1) *собственный капитал*: уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль;

2) *долгосрочные обязательства*: задолженность организации по долгосрочным кредитам банков и долгосрочным займам;

3) *краткосрочные обязательства*: задолженность организаций по краткосрочным кредитам банков, по краткосрочным займам; кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам, по налогам и сборам, по социальному страхованию и обеспечению, по оплате труда, учредителям и другие краткосрочные долги.

### 2.4 Метод бухгалтерского учета

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

**Основные приемы:**

– *документация и инвентаризация*, с помощью которых в бухгалтерском учете осуществляется наблюдение за хозяйственными операциями;

– *оценка и калькуляция*, которые являются способами стоимостного измерения объектов учета;

– *система счетов и двойной записи* – позволяет производить текущую группировку и регистрацию хозяйственных операций;

– *составление баланса и других форм отчетности* – позволяет обобщать записи, производимые на счетах и представлять итоговую бухгалтерскую информацию.

1. *Документация* представляет собой способ сплошного и непрерывного оформления хозяйственных операций. В документах содержится описание каждой хозяйственной операции и ее количественное выражение. Каждая хозяйственная операция оформляется документом. То есть наблюдение за объектом фиксируется в документе. В нем отражается содержание хозяйственной операции, дата совершения, единица

измерения и др. Каждый документ имеет юридическую силу, так как имеет подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции. У каждого документа есть название.

2. *Инвентаризация* – это способ проверки наличия имущества организации и источников его образования путем сопоставления фактического наличия с учетными данными. Ведя учет на основе документов не всегда можно быть уверенным в достоверности его данных, так как при осуществлении расчетов, записей могут возникать арифметические ошибки; могут быть неточности при измерении, взвешивании; документы могут потеряться; у некоторых видов имущества может быть естественная убыль (испарение, распыление, порча, усушка и т.п.); могут быть случаи хищения; потери при стихийных бедствиях и другое.

С целью проверки соответствия данных бухгалтерского учета по документам фактическому наличию имущества, обязательств и др. проводится инвентаризация. Таким образом, с помощью инвентаризации данные учета приводятся в соответствие с фактическими данными.

3. *Оценка* используется для получения обобщенных данных об объектах бухгалтерского учета путем перевода натуральных и трудовых измерителей в денежный. Перевод осуществляется с помощью расценок, ставок, цен и т.д.

4. *Калькуляция* – это исчисление себестоимости единицы изготовленной продукции путем подсчета всех затрат, относящихся к данному виду продукции и деления их на полученное ее количество. Оформляется калькуляция в виде расчета, где приводятся фактические расходы по их видам и указывается количество (выход) получаемой продукции (работ, услуг). Правила калькулирования себестоимости продукции определяются нормативными положениями, так как ее уровень влияет на установление цен. Следовательно, калькуляция является основой принятия решений по выпуску прибыльной и конкурентноспособной продукции.

5. *Бухгалтерские счета* – способ группировки и текущего отражения изменений в составе имущества организации и источников его образования. На каждый объект учета открывается отдельный счет. Записи на нем производятся на основании информации, содержащейся в первичных документах.

6. *Двойная запись* – это способ отражения хозяйственных операций на двух счетах бухгалтерского учета одновременно, так как каждая хозяйственная операция вызывает изменение не менее как в двух объектах учета. Двойственность хозяйственных операций означает, что все изменения имеют два аспекта: увеличение и уменьшение, возникновение и исчезновение, которые компенсируют друг друга.

7. *Баланс* – это способ обобщения и отражения в денежной оценке показателей об остатках имущества организации и источников его образования на определенную дату в виде двусторонней таблицы. На одной стороне таблицы отражаются все активы (имущество, хозяйственные средства), а на другой — источники их формирования (капитал и обязательства). Следовательно, в балансе обеспечивается отражение равенства этих сторон. Бухгалтерский баланс составляется на основании данных остатков счетов бухгалтерского учета.

8. *Отчетность* – системное отражение итоговых показателей, характеризующих результаты деятельности организации за определенный период. Бухгалтерский баланс является основной формой отчетности. Однако, кроме баланса в состав отчетности входят и другие формы, в которых находят отражение необходимые показатели. Отчетность представляет завершающую стадию учетного процесса за определенный период. Ее данные используются на внутреннем и внешнем уровнях управления хозяйственной деятельностью.

## Тема 3 Бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета

### 3.1 Понятие о бухгалтерском балансе. Его виды, содержание и структура.

### 3.2 Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

### 3.1 Понятие о бухгалтерском балансе. Его виды, содержание и структура.

*Бухгалтерский баланс* – это способ обобщения и отражения в денежной оценке показателей об остатках имущества организации и источников его образования на определенную дату.

Следовательно, в бухгалтерском балансе имущество организации рассматривается с двух позиций – по составу и размещению и по источникам образования.

По внешнему виду бухгалтерский баланс представляет собой таблицу из двух частей. В левой части ее показывается имущество по составу и размещению – актив баланса. В правой части показываются источники формирования этого имущества – пассив баланса (собственный капитал и обязательства). Сумма А = сумме П.

Таким образом, всегда соблюдается равенство левой и правой сторон баланса.

Это объясняется тем, что в активе и в пассиве приводятся данные об имуществе организации по составу (актив) и по источникам образования (пассив).

Основным элементом бухгалтерского баланса является бухгалтерская статья, которая соответствует виду (наименованию) имущества, капиталу и обязательству организации.

Для более удобного использования информации отдельные статьи баланса группируются в разделы. Разделы баланса – это укрупненные классификационные группы имущества или источников, выделяемые по определенным признакам. Сокращенная форма баланса приведена в таблице 1

**Таблица 1** Баланс ОАО «Рассвет» на 1.06.201X г.

<b>АКТИВ</b>		<b>ПАССИВ</b>	
Статьи актива	Сумма, тыс. р.	Статьи пассива	Сумма, тыс. р.
<b>1. Долгосрочные активы</b>	<b>22 000</b>	<b>3. Собственный капитал</b>	<b>21 000</b>
Основные средства	20 000	Уставные капитал	17 000
Нематериальные активы	500	Нераспределенная прибыль	2 000
Вложения в долгосрочные активы	1 500	Резервный капитал	500
		Добавочный капитал	1500
<b>2. Краткосрочные активы</b>	<b>10 700</b>	<b>4. Долгосрочные обязательства</b>	<b>4 000</b>
Материалы	5 000	Долгосрочные кредиты	4 000
Незавершенное производство	1 200	Долгосрочные займы	
Готовая продукция	800	<b>5. Краткосрочные обязательства</b>	<b>7 700</b>
Краткосрочная дебиторская задолженность- всего, в т.ч.:	<u>2 100</u>	Краткосрочные кредиты	2 000
▪ покупателей	2 000	Краткосрочные займы	-
▪ подотчетных лиц	10	<u>Кредиторская задолженность:</u>	<u>5700</u>
▪ прочая	90	▪ поставщикам и подрядчикам	5 000
Денежные средства в кассе	100	▪ по налогам и сборам	100
Денежные средства на счетах в банке	1 500	▪ по социальному страхованию	100
		▪ по оплате труда	500
		▪ прочая	
<b>ВСЕГО</b>	<b>32 700</b>	<b>ВСЕГО</b>	<b>32 700</b>

Форма баланса, название его разделов и статей являются типовыми и утверждаются Министерством финансов Республики Беларусь для всех коммерческих и некоммерческих организаций. Для банков, страховых, бюджетных организаций в связи с особенностями их деятельности утверждаются отдельные формы балансов.

Итоги по активу и пассиву баланса называют валютой баланса.

Принцип двойственности (двусторонности) баланса относится к основополагающим фундаментальным концепциям бухгалтерского учета. Он отражается уравнением, связывающим между собой три базовых понятия:

- *экономические ресурсы* (активы экономического субъекта – его имущество и обязательства вторых, третьих лиц перед организацией, то есть его дебиторскую задолженность);
- *капитал собственника*;
- *обязательства экономического субъекта* перед вторыми и третьим (физическими и юридическими) лицами, то есть его кредиторскую задолженность или пассивы.

Капитальное уравнение двойственности, отражающее суть организации, можно записать:

**Активы – Пассивы = Собственный капитал**

В современной теории и практике наиболее известно не капитальное, а формальное уравнение двойственности, на котором базируется форма бухгалтерской отчетности «Бухгалтерский баланс».

Формальное балансовое уравнение имеет вид

**Активы = Собственный капитал + Пассивы**

Или

**Активы = Полный капитал, инвестированный владельцами и сторонними кредиторами**

Датой составления баланса является первое число месяца (квартала, года). Отчетными периодами являются месяц, квартал, год. Баланс, составленный на первое число отчетного периода, называется вступительным или начальным. Баланс, составленный на конец отчетного периода – заключительным или отчетным. А так как бухгалтерский учет ведется непрерывно во времени, то заключительный баланс на конец прошедшего (отчетного) периода одновременно является начальным (вступительным) балансом на начало нового отчетного периода.

### **3.2 Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций.**

При осуществлении своей деятельности организация совершает большое количество хозяйственных операций. *Хозяйственная операция* – это действие или событие, влекущее изменения в объеме и (или) составе имущества, и (или) капитала, обязательств организации. Каждая из хозяйственных операций приводит к одному из четырех типов изменения в балансе.

*I тип изменения* – это изменение внутри актива баланса, при этом одна статья актива баланса увеличивается, а другая уменьшается. При этом валюта (итог) баланса не изменяется. *Например*, получены из расчетного счета в кассу денежные средства. В

результате данной хозяйственной операции денежные средства в кассе увеличиваются, а на расчетном счете уменьшаются (таблица 2).

**Таблица 2** Баланс организации

Актив	Пассив
Расчетные счета –	
Касса +	
Итого баланса не изменяется	Итого баланса не изменяется

*II тип изменения* – это изменение внутри пассива баланса, при этом одна статья пассива увеличивается, а другая уменьшается. В данном случае валюта (итог) баланса также не изменяется. Например, часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение уставного капитала. В результате данной хозяйственной операции сумма нераспределенной прибыли уменьшается, а сумма уставного капитала увеличивается (таблица 3).

**Таблица 3** Баланс организации

Актив	Пассив
	Уставный капитал +
	Нераспределенная прибыль –
Итого баланса не изменяется	Итого баланса не изменяется

*III тип изменения* – это изменение, увеличивающее и актив, и пассив баланса. Например, на расчетный счет зачислен краткосрочный кредит банка. В результате денежные средства организации на расчетном счете увеличиваются с одновременным увеличением суммы задолженности по краткосрочным кредитам (таблица 4).

**Таблица 4** Баланс организации

Актив	Пассив
Расчетный счет +	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам +
Итого баланса увеличивается	Итого баланса увеличивается

*IV тип изменения* – изменение, уменьшающее и актив, и пассив баланса. Например, выплачена из кассы заработная плата работникам. В данном случае сумма денежных средств в кассе уменьшается, одновременно уменьшается и сумма задолженности по оплате труда работникам организации (таблица 5).

**Таблица 5** Баланс организации

Актив	Пассив
Касса –	Расчеты с персоналом по оплате труда –
Итого баланса уменьшается	Итого баланса уменьшается

## Тема 4. Счета бухгалтерского учета и двойная запись

### 4.1 Бухгалтерские счета, их сущность, строение и назначение

### 4.2 Характеристика активных, пассивных и активно-пассивных счетов

### 4.3 Сущность двойной записи хозяйственных операций на счетах

### 4.4 Счета синтетического и аналитического учета, контрольная связь их показателей

### 4.5 Классификация счетов по назначению и структуре, по экономическому содержанию и по отношению к балансу

### 4.6 Планы счетов бухгалтерского учета. Содержание типового плана счетов

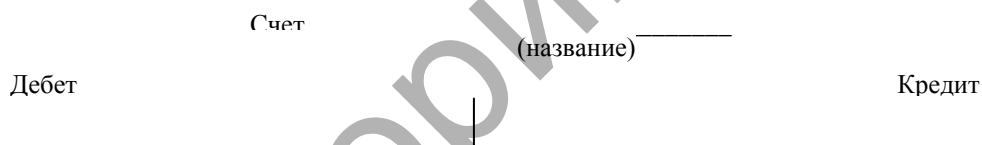
### 4.1 Бухгалтерские счета, их сущность, строение и назначение

Баланс дает обобщенное выражение имущества, капитала и обязательств в единой денежной оценке на отчетную дату, вне их движения. Организации важно знать наличие имущества в движении за более короткие промежутки времени (ежедневно) как в денежном, так и в натуральном выражении.

Средством для ведения текущего учета хозяйственных операций является система счетов бухгалтерского учета.

**Счетом называется способ** отражения хозяйственных операций по экономически однородным объектам имущества и его источников на основе носителей информации.

Счет представляет собой двустороннюю таблицу в виде буквы "Т" ("Т-счет"). Модель счета включает такие элементы, как название, номер, левая часть — дебет, правая часть — кредит и выглядит следующим образом:



Счет имеет входящий остаток, он может быть и 0 (нулевым) и называется сальдо (С-до) на начало. После отражения всех хозяйственных операций рассчитывается и отражается конечное сальдо (С-до на конец месяца).

Сумма (итог) записей хозяйственных операций по дебету или кредиту счета за определенный период (как правило, за месяц) называется *оборотом*.

**Открыть счет — это значит** дать ему название, проставить номер (согласно типовому плану счетов бухгалтерского учета) и записать начальное сальдо, если оно есть. Открываются счета по отдельным видам активов и пассивов организаций: денежным средствам в кассе, денежным средствам, находящимся в банке, основным средствам, товарам, материалам, уставному капиталу, прибыли (убыткам), и т.д.

Сальдо на начало месяца при открытии счета записывается из баланса на начало отчетного месяца. Сальдо на конец месяца со счета записывается в отчетный (заключительный) баланс на конец отчетного месяца.

Произвести запись в левой части счета — это значит *дебетовать счет*, произвести запись в правой части счета — *кредитовать его*.

### 4.2 Характеристика активных, пассивных и активно-пассивных счетов

*Активными счетами* называются счета, на которых учитывается имущество организации. Активные – от слова актив баланса. То есть на каждую строку (статью) актива баланса открывается отдельный активный счет.

**В активных счетах** остаток (сальдо) на начало месяца записывается по дебету, увеличение имущества – по дебету, уменьшение имущества – по кредиту, конечный остаток (сальдо) – по дебету.

Для определения конечного сальдо по активному счету к сальдо на начало добавляются оборот по дебету и вычитаются оборот по кредиту.

### Схема активного счета

Счет \_\_\_\_\_  
(название, номер)

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало месяца	
Запись операций, связанных с увеличением имущества (активов) (+)	Запись операций, связанных с уменьшением имущества (активов) (-)
Оборот по дебету счета (сумма всех хозяйственных операций)	Оборот по кредиту счета (сумма всех хозяйственных операций)
Остаток (сальдо) на конец месяца	

*Пассивными счетами* называются счета, на которых учитываются источники формирования имущества. Пассивные – от слова пассив баланса. То есть на каждую строку (статью) пассива баланса открывается отдельный пассивный счет.

**В пассивных счетах** остаток (сальдо) на начало месяца записывается по кредиту, увеличение источников – по кредиту, уменьшение источников – по дебету, конечный остаток (сальдо) – по кредиту.

Для определения конечного сальдо по пассивному счету к сальдо на начало добавляются оборот по кредиту и вычитаются оборот по дебету.

Схематически порядок записей на пассивных счетах можно представить следующим образом:

### Схема пассивного счета

Счет \_\_\_\_\_  
(название, номер)

Дебет	Кредит
	Остаток (сальдо) на начало месяца
Запись операций, связанных с уменьшением источников (пассивов) (-)	Запись операций, связанных с увеличением источников (пассивов) (+)
Оборот по дебету счета (сумма всех хозяйственных операций)	Оборот по кредиту счета (сумма всех хозяйственных операций)
	Остаток (сальдо) на конец месяца

Таким образом, деление счетов на активные и пассивные увязывается с балансом, в котором в активе сгруппированы активы организаций, а в пассиве — их источники формирования (пассивы).

Остатки по активным счетам отражаются в активе баланса, а остатки по пассивным счетам — в пассиве.

Кроме активных и пассивных счетов, в бухгалтерском учете имеется **группа счетов, обладающих свойствами активных и пассивных счетов.**

В зависимости от характера совершаемых хозяйственных операций на счетах этой группы остатки могут быть либо по дебету, либо по кредиту или одновременно дебетовыми и кредитовыми. Следовательно, остатки по таким счетам могут быть отражены и в активе и в пассиве баланса.

**Такие счета называются активно-пассивными.** К ним относятся счета "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", "Расчеты с учредителями", "Внутрихозяйственные расчеты" и другие счета по учету расчетов.

В активно-пассивных счетах отражаются суммы дебиторской задолженности по дебету, а суммы кредиторской задолженности — по кредиту.

Для определения сальдо в активно-пассивных счетах необходимо использовать данные аналитического учета, которые свидетельствуют о состоянии расчетов с каждым дебитором и каждым кредитором.

**Сальдо выводится по каждому дебитору и кредитору (то есть по каждой организации или физическому лицу) и затем определяется итоговый остаток дебиторской и кредиторской задолженности.**

Схематически порядок записей на активно-пассивных счетах можно представить следующим образом:

Схема активно-пассивного счета

Счет \_\_\_\_\_

(название)

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало месяца дебиторской задолженности	Остаток (сальдо) на начало месяца кредиторской задолженности
1. Запись операций, связанных с увеличением дебиторской задолженности	1. Запись операций, связанных с увеличением кредиторской задолженности
2. Запись операций, связанных с уменьшением кредиторской задолженности	2. Запись операций, связанных с уменьшением дебиторской задолженности
Остаток (сальдо) на конец месяца дебиторской задолженности	Остаток (сальдо) на конец месяца кредиторской задолженности

Таким образом, *активно-пассивные счета носят смешанный характер*, однако записи хозяйственных операций на них соответствуют общему правилу деления счетов на активные и пассивные.

*На начало отчетного периода счета открываются на основании бухгалтерского баланса.* Суммы, числящиеся в активе баланса — записываются на дебетовой стороне активных счетов, а суммы, числящиеся в пассиве баланса — на кредитовой стороне пассивных счетов.

*В течение месяца записи хозяйственных операций на счетах производятся на основании документов*, в которых они зафиксированы.

После записи всех хозяйственных операций за отчетный период по мере их совершения в хронологическом порядке, как правило, за месяц, на счетах подсчитываются обороты по дебету и кредиту и выводятся остатки (сальдо) на конец месяца, которые являются основанием для составления нового баланса.

При этом остатки (сальдо) по дебету счетов отражаются в активе баланса, а остатки (сальдо) счетов по кредиту — в пассиве баланса. В этом проявляется тесная связь счетов бухгалтерского учета с документацией и балансом.

Таким образом, система счетов бухгалтерского учета включает активные, пассивные и активно-пассивные счета, которые формируют показатели о предмете бухгалтерского учета, т.е. о составе, размещении и использовании имущества (активов) и источниках их формирования (пассивов).

### 4.3 Сущность двойной записи хозяйственных операций на счетах

*Изменения состояния средств предприятия являются результатом хозяйственных операций*, которые учитываются на счетах способом двойной записи.

**Двойная запись представляет собой** такой способ отражения хозяйственных операций, при котором каждая операция фиксируется на двух взаимосвязанных счетах, по дебету одного счета и кредиту другого в одинаковой сумме.

Двойная запись отражает изменение в составе средств и источников их образования на двух взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета. Какие счета

конкретно затрагиваются данной операцией, определяется по содержанию, экономическому смыслу самой операции *на основе первичного документа*.

При совершении каждой конкретной хозяйственной операции в бухгалтерском учете *между двумя определенными счетами возникает временная связь*, которая в называется *корреспонденцией*, а сами счета — *корреспондирующими*.

Запись на двух корреспондирующих счетах с указанием их дебета и кредита, а также суммы операции в бухгалтерском учете называют *корреспонденцией счетов, или бухгалтерской проводкой*.

Для достоверного ведения хозяйственного учета очень важно правильно определить корреспонденцию счетов.

**Поэтому для осуществления каждой бухгалтерской записи необходимо:**

1. Определить – какие объекты учета затрагиваются (денежные средства в кассе, денежные средства на счетах в банке, материалы и т.д.);
2. Определить, какой это счет – активный, пассивный, активно-пассивный;
3. Установить характер изменений на счетах, то есть что увеличивается, что уменьшается;
4. Посмотреть схемы записей на активных, пассивных и активно-пассивных счетах;
5. Установить корреспонденцию счетов.

Рассмотрим на примере порядок составления корреспонденции счетов и ведения учета на счетах. В таблице 1 приведены хозяйственные операции организации за текущий месяц.

**Таблица 1 – Реестр хозяйственных операций за текущий месяц**

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов				Сумма, тыс. р.
		Дебет счета		Кредит счета		
		шифр	название	шифр	название	
1	Получены денежные средства с расчетного счета в кассу	50	Касса	51	Расчетные счета	400
2	Начислена заработная плата работникам основного производства	20	Основное производство	70	Расчеты с персоналом по оплате труда	500
3	Удержан из заработной платы подоходный налог	70	Расчеты с персоналом по оплате труда	68	Расчет по налогам и сборам	60
4	Выдана из кассы заработная плата	70	Расчеты с персоналом по оплате труда	50	Касса	440
5	Выданы из кассы деньги подотчетным лицам на командировочные расходы	71	Расчеты с подотчетными лицами	50	Касса	40
6	Получены материалы от поставщиков	10	Материалы	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	1 500
7	Оплачено поставщикам с расчетного счета	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	51	Расчетные счета	1 000
8	Оплачено поставщикам краткосрочным кредитом	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	500
9	Отпущены материалы со склада в основное производство	20	Основное производство	10	Материалы	2 000
10	Оприходована готовая продукция из основного производства	43	Готовая продукция	20	Основное производство	3 000
	Всего	x	x	x	x	9440

Так, для составления корреспонденции счетов *по хозяйственной операции № 1 «Получены денежные средства с расчетного счета в кассу»* осуществляем следующее:

1. Определяем объекты – это *денежные средства в кассе* и *денежные средства на расчетном счете*;
2. Счет 50 «Касса» и 51 «Расчетные счета» счета *активные*;

3. Денежные средства *в кассе* – *увеличились*, а денежные средства *на расчетном счете* – *уменьшились*;
4. По схеме записей на активных счетах видим, что записи связанные с увеличением имущества записываются по дебету счета, то есть *при увеличении денежных средства в кассе счет 50 «Касса» дебетуется*. А записи, связанные с уменьшением имущества – по кредиту счета, то есть *при уменьшении денежных средств на расчетном счете счет 51 «Расчетные счета» кредитуется*.
5. Таким образом составлена следующая корреспонденция счетов: *Дебет счета 50 «Касса» и кредит счета 51 «Расчетные счета»* на сумму 400 тыс. р.

Таким же образом составлена корреспонденция счетов по другим хозяйственным операциям.

Хозяйственная операция № 2: «Начислена заработная плата работникам основного производства». В результате данной хозяйственной операции увеличиваются затраты в основном производстве и увеличивается кредиторская задолженность перед работниками по заработной плате. Счет 20 «Основное производство» – активный, увеличение затрат отражается по дебету счета. Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – активно-пассивный. Увеличение кредиторской задолженности отражается по кредиту счета. Будет составлена следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

на сумму 500 тыс. р.

Хозяйственная операция № 3: «Удержан из заработной платы подоходный налог».

В результате данной хозяйственной операции уменьшается кредиторская задолженность по заработной плате перед работниками на сумму подоходного налога, которую удерживают из заработной платы и одновременно увеличивается кредиторская задолженность перед бюджетом. Таким образом, одновременно уменьшается кредиторская задолженность перед работниками и увеличивается кредиторская задолженность перед бюджетом на одну и ту же сумму. Уменьшение кредиторской задолженности отражается в активно-пассивных счетах по дебету счета, увеличение – по кредиту счета. Будет составлена следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

на сумму 60 тыс. р.

Хозяйственная операция № 4: «Выдана из кассы заработная плата». В результате данной хозяйственной операции уменьшается кредиторская задолженность по заработной плате перед работниками, и уменьшаются денежные средства в кассе. Уменьшение кредиторской задолженности отражается в активно-пассивных счетах по дебету счета и уменьшение имущества в активных счетах отражается по кредиту счета. Будет составлена следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 50 «Касса»

на сумму 440 тыс. р.

Хозяйственная операция № 5: «Выданы из кассы деньги подотчетным лицам на командировочные расходы». В результате данной хозяйственной операции увеличивается дебиторская задолженность подотчетного лица перед организацией, и уменьшаются денежные средства в кассе. Увеличение дебиторской задолженности отражается в активно-пассивных счетах по дебету счета и уменьшение имущества в активных счетах отражается по кредиту счета. Будет составлена следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Кредит счета 50 «Касса»

на сумму 40 тыс. р.

**Хозяйственная операция № 6:** «Получены материалы от поставщиков». В результате данной хозяйственной операции увеличиваются материалы в организации, и увеличивается кредиторская задолженность перед поставщиками на сумму полученных материалов. Увеличение имущества в активных счетах отражается по дебету счета, и увеличение кредиторской задолженности отражается в активно-пассивных счетах по кредиту счета. Будет составлена следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»  
на сумму 1 500 тыс. р.

**Хозяйственная операция № 7:** «Оплачено поставщикам с расчетного счета». В результате данной хозяйственной операции уменьшается кредиторская задолженность перед поставщиками, и уменьшаются денежные средства на расчетном счете. Уменьшение кредиторской задолженности отражается в активно-пассивных счетах по дебету счета и уменьшение имущества в активных счетах отражается по кредиту счета. Будет составлена следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»  
на сумму 1 000 тыс. р.

**Хозяйственная операция № 8:** «Оплачено поставщикам краткосрочным кредитом». В результате данной хозяйственной операции уменьшается кредиторская задолженность перед поставщиками, и увеличивается кредиторская задолженность перед банком по краткосрочным кредитам. Уменьшение кредиторской задолженности отражается в активно-пассивных счетах по дебету счета, и увеличение кредиторской задолженности отражается в активно-пассивных счетах по кредиту счета. Будет составлена следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»  
на сумму 500 тыс. р.

**Хозяйственная операция № 9:** «Отпущены материалы со склада в основное производство». В результате данной хозяйственной операции увеличиваются затраты на производство на стоимость материалов, и уменьшаются материалы на складе предприятия. Увеличение в активных счетах отражается по дебету счета и уменьшение в активных счетах отражается по кредиту счета. Будет составлена следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 10 «Материалы»  
на сумму 2 000 тыс. р.

**Хозяйственная операция № 10:** «Оприходована готовая продукция из основного производства». В результате данной хозяйственной операции увеличивается готовая продукция, и уменьшаются затраты на производство. Увеличение в активных счетах отражается по дебету счета и уменьшение в активных счетах отражается по кредиту счета. Будет составлена следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 20 «Основное производство»  
на сумму 3 000 тыс. р.

*Запись хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета на основании проверенных документов, свидетельствующих об их совершении, называется разноской.*

Исходя из содержания баланса организации на начало отчетного периода, необходимо открыть соответствующие счета бухгалтерского учета, сделать по ним разноску хозяйственных операций с использованием способа двойной записи.

По окончании отчетного периода (месяца) определяется оборот по дебету и кредиту каждого счета, выводятся остатки по счетам бухгалтерского учета, на которых

были отражены хозяйственные операции, составляется баланс на конец отчетного периода.

**Таблица 2–Баланс организации**

АКТИВ			ПАССИВ		
Статьи актива	Сумма, тыс. р.		Статьи пассива	Сумма, тыс. р.	
	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода		На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
<b>1. Долгосрочные активы</b>	<b>22 000</b>	<b>22 000</b>	<b>3. Собственный капитал</b>	<b>21 000</b>	<b>21 000</b>
Основные средства	20 000	20 000	Уставные капитал	17 000	17 000
Нематериальные активы	500	500	Нераспределенная прибыль	2 000	2 000
Вложения в долгосрочные активы	1 500	1 500	Резервный капитал	500	500
			Добавочный капитал	1500	1 500
<b>2. Краткосрочные активы</b>	<b>10 700</b>	<b>11 260</b>			
Материалы	5 000	4 500	<b>4. Долгосрочные обязательства</b>	<b>4 000</b>	<b>4 000</b>
Незавершенное производство	1 200	700	Долгосрочные кредиты	4 000	4 000
Готовая продукция	800	3 800	Долгосрочные займы		
Краткосрочная дебиторская задолженность- всего, в т.ч.:	<u>2 100</u>	<u>2 260</u>	<b>5. Краткосрочные обязательства</b>	<b>7 700</b>	<b>8260</b>
▪ покупателей	2 000	2 000	Краткосрочные кредиты	2 000	2500
▪ подотчетных лиц	10	50	Краткосрочные займы	-	
▪ прочая	90	90	<u>Кредиторская задолженность:</u>	<u>5700</u>	<u>5760</u>
Денежные средства в кассе	100	20	▪ поставщикам и подрядчикам	5 000	5 000
Денежные средства на счетах в банке	1 500	100	▪ по налогам и сборам	100	160
			▪ по социальному страхованию	100	100
			▪ по оплате труда	500	500
			▪ прочая		
<b>ВСЕГО</b>	<b>32 700</b>	<b>33 260</b>	<b>ВСЕГО</b>	<b>32 700</b>	<b>33 260</b>

Каждая хозяйственная операция, отраженная на счетах, имеет свой номер в порядке ее совершения.

*Для открытия счетов* из вступительного баланса (то есть на начало месяца) запишем остатки на счетах.

После установления корреспонденции счетов по каждой хозяйственной операции производится их *разноска по счетам бухгалтерского учета*.

Далее *подсчитываем обороты* по дебету и обороты по кредиту по каждому счету.

*Оборот по дебету по дебету* – это сума записей по дебету счета, а *оборот по кредиту счета* – это сума записей по кредиту счета.

Д-т 01 «Основные средства» К-т      Д-т 04 «Нематериальные активы» К-т      Д-т 08 «Вложения в долгосрочные К-т активы»

С-до на начало м-ца <b>20 000</b>		С-до на начало м-ца <b>500</b>		С-до на начало м-ца 1500	
Оборот –	Оборот –	Оборот –	Оборот –	Оборот –	Оборот –
С-до на конец месяца <b>20 000</b>		С-до на конец месяца <b>500</b>		С-до на конец месяца 1500	

Д-т 10 «Материалы» К-т      Д-т 20 «Основное производство» К-т      Д-т 43 «Готовая продукция» К-т

С-до на начало м-ца <b>5000</b>		С-до на начало м-ца <b>1200</b>		С-до на начало м-ца <b>800</b>	
<b>6) 1500</b>	<b>9) 2000</b>	<b>2) 500</b>			
		<b>9) 2000</b>	<b>10) 3000</b>	<b>10) 3000</b>	
Оборот <b>1500</b>	Оборот <b>2000</b>	Оборот 2500	Оборот <b>3000</b>	Оборот <b>3000</b>	Оборот –

С-до на конец месяца <b>4500</b>		С-до на конец месяца 700		С-до на конец месяца <b>3800</b>	
Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т		Д-т 71 «Расчеты с подотчетными лицами» К-т		Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т	
С-до на начало м-ца <b>2000</b>		С-до на начало м-ца <b>10</b>		С-до на начало м-ца <b>90</b>	
		5) <b>40</b>			
Оборот –	Оборот –	Оборот <b>40</b>	Оборот –	Оборот –	Оборот –
С-до на конец месяца <b>2000</b>		С-до на конец месяца <b>50</b>		С-до на конец месяца <b>90</b>	

Д-т 50 «Касса» К-т		Д-т 51 «Расчетные счета» К-т		Д-т 80 «Уставный капитал» К-т	
С-до на начало м-ца 100		С-до на начало м-ца 1500			С-до на начало м-ца <b>17000</b>
1) <b>400</b>	4) <b>440</b>		1) <b>400</b>		
	5) <b>40</b>		7) <b>1000</b>		
Оборот <b>400</b>	Оборот <b>480</b>	Оборот –	Оборот <b>1400</b>	Оборот –	Оборот –
С-до на конец месяца <b>20</b>		С-до на конец месяца <b>100</b>			С-до на конец месяца 17000

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т		Д-т 82 «Резервный капитал» К-т		Д-т 83 «Добавочный капитал» К-т	
	С-до на начало м-ца <b>2000</b>		С-до на начало м-ца <b>500</b>		С-до на начало м-ца <b>1500</b>
Оборот –	Оборот –	Оборот –	Оборот –	Оборот –	Оборот –
	С-до на конец месяца <b>2000</b>		С-до на конец месяца <b>500</b>		С-до на конец месяца <b>1500</b>

Д-т 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» К-т		Д-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» К-т		Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т	
	С-до на начало м-ца 4000		С-до на начало м-ца <b>2000</b>		С-до на начало м-ца <b>5000</b>
			8) <b>500</b>	7) <b>1000</b>	6) <b>1500</b>
				8) <b>500</b>	
Оборот –	Оборот –	Оборот –	Оборот <b>500</b>	Оборот <b>1500</b>	Оборот 1500
	С-до на конец месяца 4000		С-до на конец месяца <b>2500</b>		С-до на конец месяца <b>5000</b>

Д-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т		Д-т 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» К-т		Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К-т	
	С-до на начало м-ца <b>100</b>		С-до на начало м-ца 100		С-до на начало м-ца <b>500</b>
	3) <b>60</b>			3) <b>60</b>	2) <b>500</b>
				4) <b>440</b>	
Оборот –	<b>60</b>	Оборот –	Оборот –	Оборот <b>500</b>	Оборот <b>500</b>
	С-до на конец месяца <b>160</b>		С-до на конец месяца <b>100</b>		С-до на конец месяца <b>500</b>

После подсчета оборотов по счетам, *считаем остатки (сальдо) на конец месяца* по каждому счету. *Конечные остатки со счетов переносим в баланс на конец отчетного периода (заключительный баланс).*

#### 4.4 Счета синтетического и аналитического учета, контрольная связь их показателей

На счетах бухгалтерского учета накапливается информация о состоянии имущества и источниках его формирования как в целом по видам, так и в разрезе отдельных составных его частей. Для принятия управленческих решений в одних случаях необходимы обобщенные данные об объектах бухгалтерского учета в денежном выражении, а в других — детализированные, выраженные не только в денежных, но и в натуральных показателях. Так, иногда нужна информация о сумме остатков готовой продукции на складе, а иногда о количестве и сумме отдельных видов готовой продукции. Иногда нужна информация о сумме всей кредиторской задолженности перед поставщиками, а иногда — о сумме задолженности перед конкретным поставщиком.

Поэтому *по характеру формирования информации* об объектах бухгалтерского учета **счета делятся на синтетические и аналитические.**

Счета, на которых осуществляется учет имущества, источников его формирования, хозяйственных процессов только в обобщенном виде, без дополнительной детализации по составным частям называются **синтетическими**. Регистрация хозяйственных операций на таких счетах представляет собой **синтетический учет**.

**Синтетические счета называются счетами первого порядка. Показатели на них приводятся только в денежной оценке, как и в балансе.**

Однако, как отмечалось, для оперативного руководства хозяйственной деятельностью организации необходимо располагать конкретными, детализированными сведениями об учитываемых объектах. Поэтому для полной детализации записей, контроля за отдельными видами материальных ценностей и расчетов с отдельными дебиторами и кредиторами открываются и **ведутся аналитические счета**.

На аналитических счетах, предназначенных для учета товарно-материальных ценностей, записи ведутся не только в денежном, но и в натуральных измерителях по каждому их виду. Показатели, в которых детализируется информация на аналитических счетах, могут быть представлены денежными, натуральными или денежными и натуральными измерителями.

**Синтетические и аналитические счета взаимосвязаны**, так как однородная группа аналитических счетов объединяется в один синтетический счет. В этой связи существует определенное правило записи по синтетическим и аналитическим счетам, которое заключается в том, *что если в синтетическом счете сальдо или обороты записываются по дебету, то и во всех его аналитических счетах сальдо или обороты отражаются также по дебету*. Это правило относится и к записям по кредиту.

Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами обуславливает **необходимость сверки информации**, отраженной на них.

**Аналитические счета** показывают, какие объекты учета объединяются на синтетическом счете. Большое количество аналитических счетов затрудняет получение необходимой информации об отдельных однородных группах учитываемых объектов. Поэтому для получения дополнительных показателей **аналитические счета объединяются в промежуточные группы**, которые называются **субсчетами и являются счетами второго порядка**.

Следовательно, **субсчета являются промежуточными** между синтетическими и аналитическими счетами. Их данные имеют большое значение для принятия правильных управленческих решений.

Для **обобщения данных текущего бухгалтерского учета**, большое значение в учетной практике принадлежит **оборотно-сальдовым ведомостям**.

Они заполняются для получения сводных данных о состоянии имущества и источниках его формирования в целом за отчетный период. *Они составляются по счетам*

синтетического и аналитического учета.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам составляется на основании остатков и оборотов, исчисленных по каждому синтетическому счету.

Составим оборотную ведомость по синтетическим счетам (таблица 3) на основании данных приведенного выше примера отражения хозяйственных операций в учете.

**Оборотно-сальдовая ведомость** по синтетическим счетам представляет собой свод оборотов и сальдо по всем счетам, предназначенный для проверки учетных записей, составлении нового баланса и общего ознакомления с состоянием и изменениями имущества и источников их формирования (таблица 3).

*В оборотной ведомости по синтетическим счетам должно присутствовать равенство трех пар итогов.*

**Первая пара** – равенство итогов остатков (сальдо) на начало месяца по дебету и кредиту счетов (гр.3 = гр.4). Это равенство обусловлено тем, что данные остатки указаны в балансе на начало отчетного периода: дебетовые остатки по счетам отражены в активе, а кредитовые – в пассиве баланса.

**Вторая пара** – равенство итогов оборотов по дебету и кредиту счетов (гр.5 = гр.6). Это равенство вытекает из применения двойной записи хозяйственных операций на счетах.

**Третья пара** – равенство итогов остатков (сальдо) на конец месяца по дебету и кредиту счетов (гр.7 = гр.8). Это равенство обусловлено равенством первой и второй пары итогов. Данные остатки представляют собой баланс на начало следующего отчетного периода.

**Таблица 3 – Оборотная ведомость по счетам синтетического учета за текущий месяц**

№ счета	Название счета	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц		Остаток на конец месяца	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
01	Основные средства	20000	–	–	–	20000	–
04	Нематериальные активы	500	–	–	–	500	–
08	Вложения в долгосрочные активы	1500	–	–	–	1500	–
10	Материалы	5000	–	1500	2000	4500	–
20	Основное производство	1200	–	2500	3000	700	–
43	Готовая продукция	800	–	3000	–	3800	–
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	2000	–	–	–	2000	–
71	Расчеты с подотчетными лицами	10	–	40	–	50	–
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	90	–	–	–	90	–
50	Касса	100	–	400	480	20	–
51	Расчетные счета	1500	–	–	1400	100	–
80	Уставный капитал	–	17000	–	–	–	17000
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	–	2000	–	–	–	2000
82	Резервный капитал	–	500	–	–	–	500
83	Добавочный капитал	–	1500	–	–	–	1500
67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	–	4000	–	–	–	4000
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	–	2000	–	500	–	2500
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	–	5000	1500	1500	–	5000
68	Расчеты по налогам и сборам	–	100	–	60	–	160
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	–	100	–	–	–	100
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	–	500	500	500	–	500
	<b>Всего</b>	<b>32700</b>	<b>32700</b>	<b>9440</b>	<b>9440</b>	<b>33260</b>	<b>33260</b>

Таким образом, оборотная ведомость составляется для обобщения данных синтетических счетов и взаимной проверки правильности записей на них. С ее помощью **обнаруживаются ошибки в записях на счетах, которые нарушают принцип двойной записи**. Неравенство итогов свидетельствует о допущенных ошибках при подсчете итогов, выведении сальдо или при записи хозяйственных операций на счетах.

Однако оборотная ведомость по синтетическим счетам **не позволяет обнаружить ошибки**, которые не нарушают принципа двойной записи. Например, если сумма является правильной, но корреспонденция счетов установлена неверно, или же по дебету и кредиту счетов отражена неправильная сумма, или же запись операции вообще отсутствует. Для обнаружения таких ошибок производят сверку итогов оборотной ведомости с итогами регистрационного журнала хозяйственных операций и оборотными ведомостями по аналитическим счетам.

**Оборотные ведомости по аналитическим счетам бывают двух видов:** оборотные ведомости по счетам расчетов (расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками, подотчетными лицами и др.) и по счетам для отражения материальных ценностей. В оборотных ведомостях по аналитическим счетам нет попарного равенства, как в оборотных ведомостях по синтетическим счетам. По счетам расчетов оборотные ведомости аналитического учета ведутся только в стоимостном выражении.

Приведем пример оборотной ведомости по аналитическим счетам к синтетическому счету "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (таблица 4)

**Таблица 4 – Оборотная ведомость по счетам аналитического учета к счету 60 "Расчеты с покупателями и заказчиками", р. за \_\_\_\_\_ 20XX г.**

№ п/п	Наименование счетов	месяц					
		Остаток на начало месяца		Обороты за месяц		Остаток на конец месяца	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	ОАО «Дикий мед»	50000		25000	80000		5000
2	ОАО «Рассвет»		82000	160000	90000		12000
3	РУП «БМЗ»		14000	55000	30000	11000	
	<b>Итого по счету синтетическому счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»</b>	50000	96000	240000	200000	11000	17000

В оборотных ведомостях по аналитическим счетам к счетам по учету товарно-материальных ценностей показатели приводятся не только в стоимостном выражении, но и в натуральных измерителях. Итоги по таким ведомостям подсчитываются только в денежном выражении для сравнения с соответствующими показателями синтетического учета. Приведем пример оборотной ведомости по аналитическим счетам в таблице 5.

**Таблица 5 – Оборотная ведомость по счетам аналитического учета к счету 10 "Материалы", р. за \_\_\_\_\_ 20XX г.**

Наименование аналитических счетов	Ед. изм.	Остаток на начало месяца		Обороты за месяц				Остаток на конец месяца	
		к-во	сумма, р.	приход		расход		к-во	сумма, р.
				к-во	сумма, р.	к-во	сумма, р.		
Материал "А"	м	8	80000	5	50000	4	40000	9	90000
Материал "Б"	штук	6	48000			3	24000	3	24000
Материал "В"	тонн	4	52000	3	25500			7	77500
<b>Итого</b>			180000		75500		64000		191500

Итоги приведенной оборотной ведомости по остатку на начало месяца, оборотам за месяц и конечному остатку должны быть равны соответствующим суммам счета "Материалы".

#### 4.5 Классификация счетов по назначению и структуре, по экономическому содержанию и по отношению к балансу

Для правильного применения счетов в учетной практике, понимания их содержания и особенностей *существует классификация*, которая представляет собой разделение счетов на группы и подгруппы по однородным существенным признакам сходства или различия.

**По назначению и структуре все счета бухгалтерского учета делятся на следующие группы:**

- основные счета;
- регулирующие счета;
- операционные счета;

Основные счета содержат данные о составе и размещении имущества (активов, средств) организаций и источников его формирования. Они характеризуют имущественное состояние организации и ее изменение, т.е. его основу, что и определяет их название. Основные счета подразделяются на подгруппы:

- инвентарные счета;
- неинвентарные счета;
- денежные счета;
- счета собственных и приравненных к ним источников (капитала и резервов);
- счета расчетов.

*Инвентарные счета* предназначены для учета материальных ценностей (материальные счета). Остатки (сальдо) по этим счетам могут быть только дебетовыми и отражаются в статьях актива баланса.

*К неинвентарным счетам* относится счет "Нематериальные активы", где учитываются приобретенные права (лицензии на определенные виды деятельности, патенты, авторские права), торговые марки, торговые знаки, иные нематериальные активы.

*Счета для учета денежных средств* являются активными, учет на них ведется только в денежном выражении.

Подгруппа счетов *для учета собственных и приравненных к ним источников* предназначена для учета капитала и резервов организации. По кредиту счетов отражается увеличение источников, а по дебету — использование (уменьшение). Следовательно, эти счета по отношению к балансу являются пассивными, остатки по ним отражаются в пассиве баланса.

*Счета для учета расчетных операций* отражают состояние дебиторской и кредиторской задолженности организаций. Поэтому счета этой подгруппы могут быть по структуре активными, пассивными и активно-пассивными.

Таким образом, *основные счета могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.*

Однако основные счета не в полной мере дают характеристику имущественного состояния организаций. В хозяйственной деятельности *появляется необходимость регулирования (уточнения) оценки имущества и его источников.*

Такая информация может быть получена на регулирующих счетах, которые открываются и ведутся в качестве дополнения к основным счетам, раскрывают их содержание. Самостоятельное значение данные счета имеют для анализа изменяющейся оценки средств или части какого-либо источника средств. *Регулирующие счета подразделяются на дополнительные и контрарные.*

Дополнительные счета увеличивают оценку имущества путем суммирования показателей основного и дополнительного счета. Примером такого счета является активный счет "Отклонение в стоимости материальных ценностей", который регулирует (уточняет) счет "Материалы" путем прибавления суммы транспортно-заготовительных

расходов к учетной стоимости приобретенных материалов, в результате определяется фактическая себестоимость их заготовления.

Контрарными счетами являются такие счета, которые позволяют определить действительную стоимость (сумму) объекта учета путем вычитания из суммы основного счета регулирующей суммы.

*Контрарные счета подразделяются на контрактивные и контрпассивные.*

*Контрактивные* счета противостоят основным активным счетам и являются по структуре пассивными. Примером такого счета является счет "Амортизация основных средств", который является контрактивным регулирующим счетом по отношению к счету "Основные средства" и характеризует уменьшение первоначальной стоимости основных средств по мере их эксплуатации.

На данном счете отражается сумма амортизация основных средств, а первоначальная стоимость основных средств учитывается на счете "Основные средства". Вычитая сумму начисленной амортизации из первоначальной стоимости, определяют их остаточную стоимость, которая включается в итог баланса.

*Контрпассивные* счета уточняют соответствующий показатель на пассивных счетах, поэтому по структуре такие счета являются активными. Примером такого счета является счет "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам", который регулирует счет "Расчеты по налогам и сборам". Вычитая из оборота по счету "Расчеты по налогам и сборам" сумму налога на добавленную стоимость, уплаченную поставщикам при приобретении материальных ценностей, определяют фактический размер подлежащего уплате в бюджет налога на добавленную стоимость.

Операционные счета, предназначены для учета хозяйственных процессов и выявления их результатов. Хозяйственные процессы заготовления (снабжения), производства и реализации состоят из множества различных хозяйственных операций, поэтому счета для их отражения называются операционными.

Операционные счета делятся на следующие подгруппы: собирательно-распределительные; отчетно-распределительные; калькуляционные; сопоставляющие (результатные).

*Собирательно-распределительные* счета предназначены для отражения в отчетном периоде (как правило, за месяц) таких затрат, которые имеют общий характер и не могут быть отнесены на один конкретный объект, а подлежат распределению между отдельными объектами учета. По структуре собирательно-распределительные счета являются активными. Эти счета закрываются ежемесячно. Примером может быть счет 25 «Общепроизводственные затраты».

*Отчетно-распределительные* счета применяются для равномерного распределения затрат (расходов), которые относятся к разным отчетным периодам, а также для включения их в себестоимость продукции того периода, к которому они относятся.

Эти счета могут быть активными и пассивными. Примером активного счета может служить счет "Расходы будущих периодов", на дебете которого собираются затраты, произведенные в данном периоде, но фактически относящиеся к будущим периодам и включаемые в себестоимость продукции (услуг, реализованных товаров и т.д.) в течение ряда месяцев. Например, уплаченная вперед сумма подписки на газеты и журналы, сумма отпускных, приходящаяся на следующий месяц. По кредиту данного счета произведенные вперед расходы постепенно списываются при наступлении соответствующих периодов в дебет счетов "Основное производство", "Общехозяйственные затраты", и др.

Примером пассивного отчетно-распределительного счета является счет "Резервы предстоящих расходов", по кредиту которого отражается сумма начисленного резерва для осуществления расходов, относящихся к данному периоду, но которые будут произведены в последующих периодах. Формирование такого резерва производится по кредиту

данного счета равномерными долями в корреспонденции со счетами по учету затрат основного производства и другими.

К основным операционным счетам относятся и калькуляционные счета. Примерами являются счета "Основное производство", "Вспомогательные производства". По дебету этих счетов отражаются затраты на производство продукции, на основе которых определяется себестоимость единицы. Исчисление себестоимости единицы произведенной продукции, услуг называется калькуляцией, отсюда и счета получили название калькуляционных.

Остаток (сальдо) по калькуляционным счетам может быть только дебетовым, свидетельствующим о наличии незавершенного производства.

Сопоставляющие (результатные) счета используются для отражения хозяйственных процессов и выявления их результата путем сопоставления сумм оборотов дебета и кредита, отраженных в разных оценках. Поэтому данные счета и имеют такое название.

Классификация счетов по назначению и структуре представлена на рис.1.

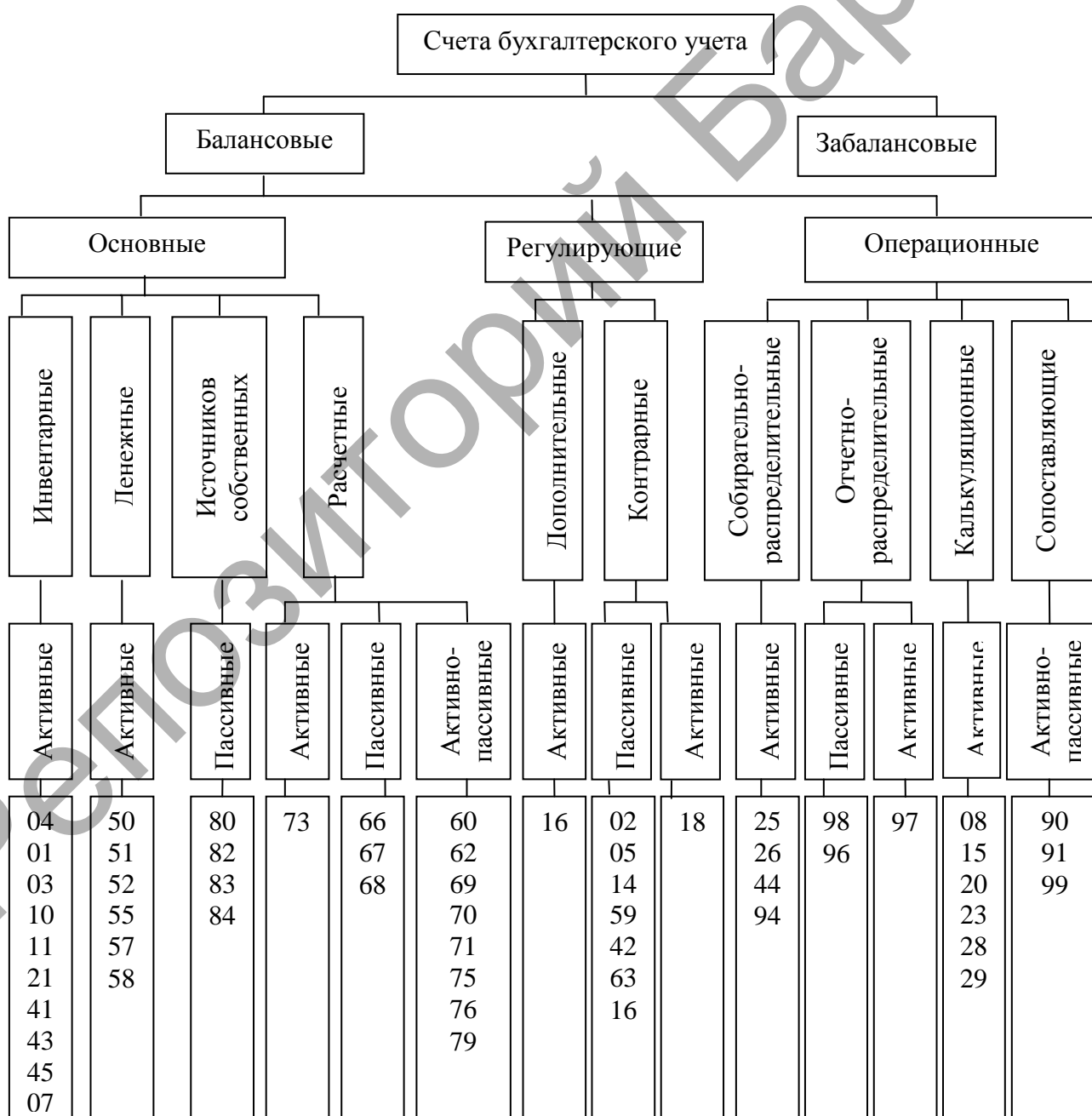


Рис. 1. Классификация счетов по назначению и структуре

Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию предусматривает группировку имущества и процессов производства, а также источников его формирования по их экономической роли в производственно-финансовой деятельности организаций. Группировка счетов по экономическому содержанию позволяет выяснить, что учитывается на отдельных счетах, для получения каких показателей предусмотрен каждый счет.

**Счета бухгалтерского учета по их экономическому содержанию подразделяются на три группы:**

- счета для учета имущества (активов);
- счета источников формирования имущества (собственного капитала и обязательств);
- счета хозяйственных процессов.

Следовательно, счета по экономическому содержанию делятся на активные и пассивные, так как имущество и его целевое использование в процессах хозяйственной деятельности учитывается на активных счетах, а источники его формирования — на пассивных.

**Счета для учета имущества (активов)**, формирующие показатели об отдельных его группах, в свою очередь делятся на:

- счета нематериальных активов;
- счета основных средств;
- счета продукции, производственных и товарных запасов;
- счета денежных средств;
- счета средств в расчетах (дебиторской задолженности);

**Счета для получения показателей об объеме, составе и изменениях источников формирования имущества** подразделяются на счета собственных источников (счета капитала) и счета привлеченных (заемных) источников (счета обязательств).

Все счета источников формирования имущества являются пассивными, по кредиту отражается образование тех или иных источников, а по дебету — их использование.

**Счета, предназначенные для учета хозяйственных процессов, подразделяются на:**

- счета заготовления;
- счета производства;
- счета реализации и финансовых результатов.

Для учета процесса заготовления материальных ценностей предназначены счета "Материалы", "Заготовление и приобретение материалов" и "Отклонение в стоимости материалов". По дебету указанных счетов отражается покупная стоимость производственных запасов, сальдо на счетах может быть только дебетовым.

Процесс производства отражается на таких счетах, как "Основное производство", "Вспомогательные производства", "Общепроизводственные расходы", "Общехозяйственные расходы", "Брак в производстве", "Обслуживающие производства и хозяйства", "Расходы будущих периодов". По дебету данных счетов собираются затраты соответствующих производств, а по кредиту — списываются по назначению. Дебетовое сальдо означает произведенные, но еще не списанные по назначению расходы.

Процесс реализации отражается на счетах 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 44 "Расходы на реализацию", 91 Прочие доходы и расходы». По дебету этих счетов отражается фактическая себестоимость реализуемой продукции, товаров, других ценностей и расходы по их реализации; по кредиту — списание расходов и отражение выручки за реализованные ценности. На счетах реализации выявляется результат хозяйственной деятельности. Конечный финансовый результат определяется на счете 99 "Прибыли и убытки".

Данная классификация представлена на рис. 2.

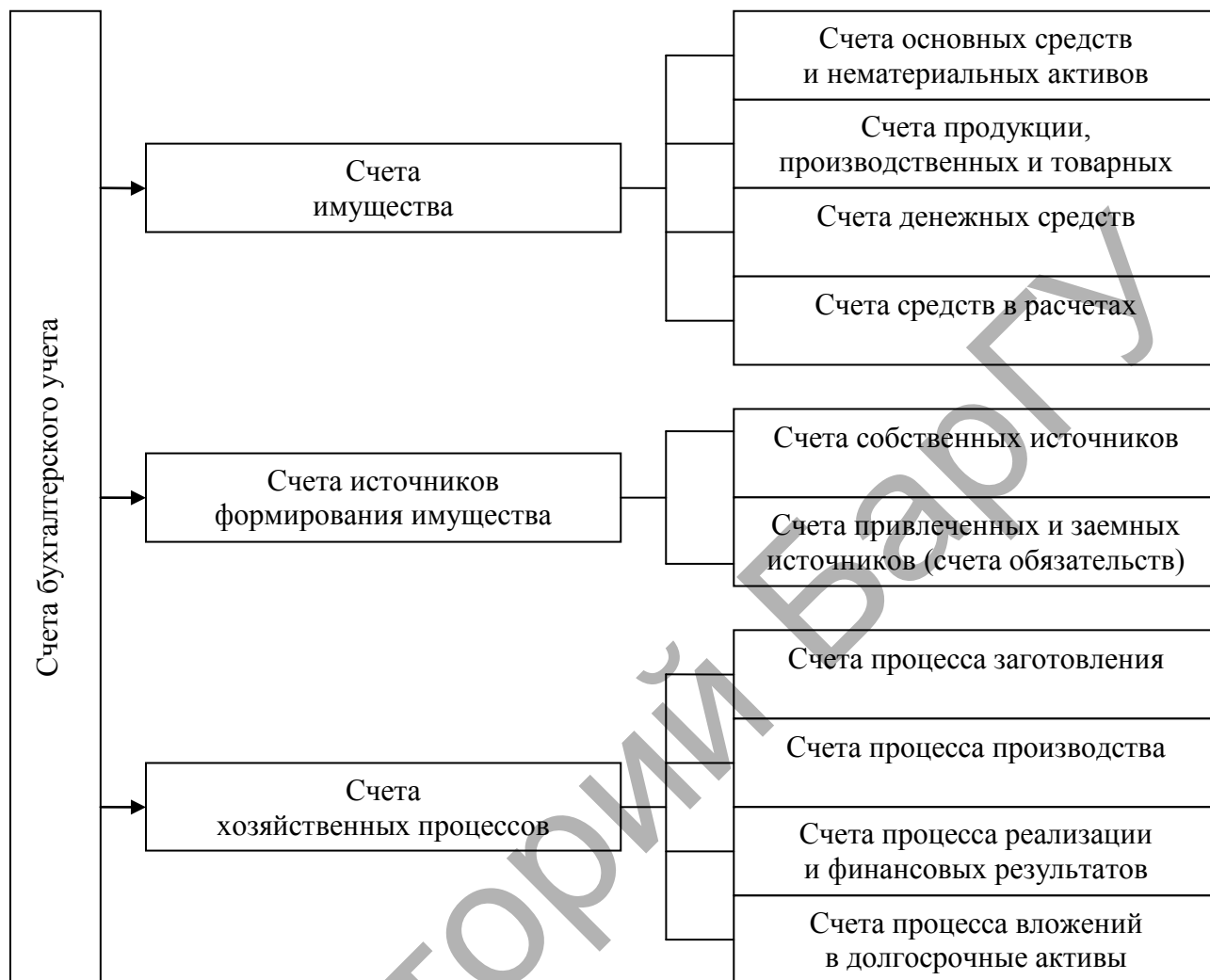


Рис. 2. Классификация счетов по экономическому содержанию

Рассмотренные выше группы счетов используются для отражения имущества, источников его формирования и хозяйственных процессов. Поэтому отраженные на этих счетах показатели, характеризующие объекты учета прямо или косвенно представлены в балансе. Это обуславливает и название этих счетов — балансовые счета.

В бухгалтерском учете применяются также счета, остатки по которым не включаются в баланс, так как на них отражается имущество (средства, активы), временно находящееся в организации и не принадлежащее ей.

К такому имуществу относятся взятые в краткосрочную аренду (или лизинг) основные средства; материальные ценности, принятые на ответственное хранение; товары, принятые на комиссию; оборудование, принятое для монтажа; дебиторская задолженность, списанная в убыток вследствие неплатежеспособности должников, и др.

Необходимость обособленного учета ценностей, не принадлежащих данной организации, на забалансовых счетах обосновывается тем, что в балансе должно отражаться только принадлежащее ей имущество и источники, которые его формируют. Отражение на забалансовых счетах не собственного имущества производится для того, чтобы не увеличить размер имущества, находящегося в собственности организации. В противном случае оно было бы отражено в балансе два раза: один раз у собственника и

второй — в организации, где оно находится во временном пользовании и которому оно не принадлежит.

Отличительной особенностью забалансовых счетов является одинарный порядок записей на них хозяйственных операций. Если на балансовых счетах хозяйственные операции отражаются с помощью двойной записи, т.е. в одинаковой сумме по дебету одного и кредиту другого счета, то на забалансовых счетах операция отражается только по дебету или кредиту одного счета.

Большинство забалансовых счетов активные. При использовании в учетной практике организаций забалансовых счетов на каждый из них открывается (заводится) карточка для ведения записей операций по движению учитываемых объектов.

Несмотря на то, что учет на забалансовых счетах не входит в систему балансового учета, он, тем не менее, является неотъемлемой составной частью системы бухгалтерского учета. Его ведение на предприятиях в пределах установленных законодательством забалансовых счетов должно быть обязательным. Такой учет позволяет избежать многих ошибок и устранить потери тех средств, которые полностью принадлежат предприятию и учитываются на его балансе.

#### 4.6 Планы счетов бухгалтерского учета. Содержание типового плана счетов

Для обеспечения систематизированного построения бухгалтерского учета, при котором отчетные данные всех организаций основываются на применении единообразных методов учета, устанавливается план счетов.

**План счетов** представляет собой научно обоснованный, систематизированный перечень синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета, на которых происходит регистрация и группировка фактов хозяйственной деятельности (имущества, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете.

Как правило, в планах счетов дается полное наименование каждого счета и цифровой код (номер) счета, что ускоряет процесс составления бухгалтерских проводок и позволяет организовать автоматизированное ведение бухгалтерского учета.

Вместе с планами счетов разрабатываются и утверждаются инструкции по их применению. Использование единого плана счетов имеет исключительную важность для каждого предприятия и государства в целом. Оно облегчает подготовку бухгалтерских кадров, работу аудиторов, налоговых инспекций, разработку типовых регистров учета и бланков первичных документов, обеспечивает методологическое единство бухгалтерской и статистической отчетности предприятий всех форм собственности.

*В народном хозяйстве Республики Беларусь в настоящее время используется три вида планов счетов:*

1. для коммерческих и некоммерческих организаций;
2. для банков и иных небанковских финансово-кредитных организаций;
3. для организаций, финансируемых из республиканского или местных бюджетов на основе бюджетной сметы, имеющих текущий счет в учреждениях банка и ведущих бухгалтерский учет в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета.

Коммерческие и некоммерческие организации (промышленные, сельскохозяйственные, строительные, организации торговли и др.) применяют Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2012г. № 50 и введенный в действие с 1 января 2012 г.

К Типовому плану счетов разработана Инструкция по его применению.

Группировка счетов и последовательность их расположения в Типовом плане счетов определяются схемой кругооборота средств хозяйствующего субъекта и основаны

на экономическом содержании фактов хозяйственной жизни, обобщаемых синтетическими позициями.

Использование этого признака группировки дает ответ на вопрос, информация о каких объектах учета систематизируется на счетах каждого раздела. Принимаются во внимание и другие существенные признаки группировки счетов, в частности назначение и структура, взаимосвязь между счетами и др.

В плане счетов указываются наименование синтетических счетов (счета первого порядка), их номера, а также номера и названия субсчетов, открываемых к отдельным синтетическим счетам. Для кодирования синтетических счетов используются двузначные номера, начиная с 01 по 99, серийно-порядковой системы нумерации. Эта система нумерации устанавливает серию порядковых номеров для группы однородных счетов, объединенных в отдельные разделы плана. В каждом разделе имеются свободные номера на случай дополнительного введения счетов. Нумерация субсчетов осуществляется в пределах каждого синтетического счета по порядку. Нумерация субсчетов однозначная, а забалансовых счетов — трехзначная.

В соответствии с установленной системой план счетов включает следующие 8 разделов, в каждом из которых сгруппированы счета:

- I. Долгосрочные активы.
- II. Производственные запасы.
- III. Затраты на производство.
- IV. Готовая продукция и товары.
- V. Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения.
- VI. Расчеты.
- VII. Собственный капитал.
- VIII. Финансовые результаты.

В целях правильного и единообразного применения счетов разрабатывается и утверждается инструкция, в которой приводятся характеристика хозяйственных операций по каждому счету и порядок отражения в учете, а также даны указания по организации аналитического учета и приведена типовая корреспонденция каждого счета с другими счетами.

В учетной практике возникают хозяйственные операции, по которым в инструкции не даны рекомендации по корреспонденции счетов. Поэтому субъекты хозяйствования разрабатывают на основе типового плана счетов с учетом отраслевых особенностей хозяйственной деятельности план счетов бухгалтерского учета организации.

## Тема 5 Стоимостное измерение и методологические основы учета хозяйственных процессов

### 5.1 Стоимостное измерение и оценка объектов учета.

### 5.2 Учет операций по созданию организации

### 5.3 Учет процесса снабжения

### 5.4 Учет процесса производства

### 5.5 Учет процесса реализации. Выявление финансовых результатов

#### 5.1 Стоимостное измерение и оценка объектов учета. Переоценка имущества

Особенностью бухгалтерского учета является то, что все учитываемые объекты, обладающие стоимостью, в обязательном порядке *подлежат измерению с использованием денежного измерителя, то есть оценке.*

*Фактическая себестоимость основных средств, нематериальных активов и других аналогичных средств долгосрочного (многократного) использования калькулируется при их покупке, постройке и других способах приобретения. Эта фактическая себестоимость новых объектов при их вводе в эксплуатацию называется первоначальной.*

При эксплуатации объект основных средств и нематериальных активов изнашивается изнашивается. Поэтому реальная, или остаточная, стоимость объекта на любой момент после начала эксплуатации рассчитывается путем вычитания из его первоначальной стоимости суммы накопленной амортизации на этот момент. *По этой остаточной стоимости объекты и отражаются в активе баланса.*

*Производственные запасы — сырье, материалы, полуфабрикаты, топливо и др. — отражаются в учете в оценке, предусмотренной законодательством и учетной политикой предприятия. Наиболее приемлемой является их фактическая себестоимость, которая складывается из стоимости самих товарно-материальных ценностей, расходов на их доставку, сортировку и т.п. В текущем учете фактическая себестоимость может быть представлена двумя слагаемыми: учетной ценой и отклонениями от нее (транспортно-заготовительными расходами).*

*Готовая продукция и товары оцениваются по фактической или плановой себестоимости либо в другой оценке, предусмотренной отраслевыми нормативными правовыми актами по планированию, учету и калькулированию себестоимости*

*В случаях, когда на практике отсутствует реально сложившаяся цена на единицу натурального измерения, ее вычисляют (калькулируют), применяя самостоятельный прием бухгалтерского учета — калькуляцию.*

#### 5.2 Учет операций по созданию предприятия

Создать организацию имеют право учредители: государство – в лице соответствующих органов, физические и юридические лица. Каждая организация имеет уставный капитал, утвержденный учредителями. В уставе записывается размер уставного капитала. Сумма уставного капитала утверждается одновременно с утверждением устава организации и затем регистрируется при государственной регистрации самой организации в исполнительных государственных органах по месту ее нахождения.

*Первая хозяйственная операция вновь созданной организации, регистрируемая в бухгалтерском учете, — отражение на счетах суммы уставного капитала и возникновение дебиторской задолженности учредителей по взносам в уставный капитал. Эта операция отражается следующей корреспонденцией счетов:*

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»

К-т сч. 80 «Уставный капитал»

Свою дебиторскую задолженность перед предприятием *учредители должны погасить теми видами средств, которые необходимы для нормальной деятельности предприятия.* Прежде всего, это денежные средства, которые могут быть зачислены на расчетный или валютный счет предприятия или внесены наличными в кассу; основные средства, сырье и материалы и т.д.:

Д-т сч. 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 10 «Материалы» и др.

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»

При увеличении размера уставного капитала, например, за счет нераспределенной прибыли или средств резервного капитала составляется следующая корреспонденция:

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 82 «Резервный капитал»

К-т сч. 80 «Уставный капитал».

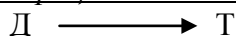
### 5.3 Учет процесса снабжения

Имущество организаций постоянно находится на разных стадиях движения и участвует в различных хозяйственных процессах: снабжения, производства, реализации.



Первой стадией такого кругооборота средств является приобретение (заготовление) товарно-материальных ценностей у предприятий-изготовителей или посредников. На данной стадии кругооборота происходит постоянное возобновление запасов имущества. На стадии снабжения денежная форма имущества заменяется товарной.

Схема процесса снабжения:



В процессе снабжения заготавливается все необходимое для процесса производства: товарно-материальные ценности, включающие сырье, материалы, топливо, запасные части и др.

Стоимость заготавливаемых материальных ценностей складывается из всех расходов по покупке и доставке их в места хранения, т.е. из стоимости, согласно счетам поставщиков и транспортно-заготовительных расходов.

Транспортно-заготовительные расходы включают следующие виды затрат по заготовке и доставке материальных ценностей:

- таможенные пошлины;
- расходы по транспортировке, разгрузке и доставке (в том числе и услуги сторонних организаций);
- расходы по командировкам, связанным непосредственно с заготовкой ценностей и доставкой их до места назначения;
- расходы по таре и упаковке;
- расходы по страхованию грузов и другие.

Таким образом, *стоимость материальных ценностей, оплаченная поставщикам по договорным ценам и транспортно-заготовительные расходы составляют фактическую*

себестоимость их заготовления, по которой они отражаются в балансе и включаются в затраты процесса производства.

В зависимости от принятой организацией учетной политики учет поступления материальных ценностей может быть организован:

1. с использованием счета 10 «Материалы», где будут отражены и стоимость материалов, оплаченная поставщикам и сумма транспортно-заготовительных расходов
2. с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов» и 10 «Материалы». При этом методе по счету 10 «Материалы» материалы учитываются по учетным ценам, а отклонения от них (в том числе и транспортно-заготовительные расходы) учитываются обособленно на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов».

В теории и практике учета известны следующие способы оценки, при которых транспортно-заготовительные расходы учитываются непосредственно на счете 10«Материалы»:

- по средневзвешенным ценам
- по методу «ФИФО»
- по методу «ЛИФО»

Применение того или иного метода значительно влияет на стоимость израсходованных материалов (а значит на затраты производства и прибыль организации в отчетном периоде). Применяемый метод должен быть заложен в учетной политике организации. Рассмотрим сущность этих методов на примерах.

**Пример 1. По средневзвешенным ценам** (цифры взяты условно в учебных целях)

**Таблица 1 – Расчет фактической стоимости материалов, израсходованных на производство продукции в текущем месяце по средневзвешенным ценам**

№ п/п	Показатели	Количество	Цена, р.	Сумма, р.
1	Остаток материалов на начало месяца	100	10	1000
2	Поступило материалов за месяц:			
2.1	первая партия	150	12	1800
2.2	вторая партия	250	13	3250
2.3	третья партия	200	15	3000
3	Итого поступлений с остатком	700	<b>12,93</b> (9050 : 700)	9050
4	Израсходовано за месяц	500	12,93	<b>6464</b> (12,93*500)
5	Остаток на конец месяца	200 (700 – 500)	12,93	2586 (9050 – 6464)

При использовании метода учета материалов по средневзвешенным ценам в текущем месяце на затраты производства будет отнесена стоимость материалов в сумме **6464р.**

Это метод учета требует расчета средневзвешенной цены, которая может определяться или по окончании месяца или после каждой поступившей партии, что является достаточно трудоемким процессом в учете. Этот метод учета может быть использован в организациях, где поставки материалов производятся один-два раза в месяц.

**Пример 2. По методу «ФИФО»** (цифры взяты из примера 1).

Метод «ФИФО» (первый в запас – первый в производство) предполагает, что первой должна списываться в производство первая поступившая партия, потом вторая и т.д. Остаток оценивается по ценам последних партий, оставшихся неиспользованными.

По данным примера 1 на производство в течение отчетного месяца было израсходовано (использовано) на производство 500 единиц материалов. При этом спишется:

- |                              |                           |                         |
|------------------------------|---------------------------|-------------------------|
| 1. остаток                   | 100 ед. по 10 р. на сумму | 1000 р.                 |
| 2. первая поступившая партия | 150 ед. по 12 р. на сумму | 1800 р.                 |
| 3. вторая поступившая партия | 250 ед. по 13 р. на сумму | 3250 р.                 |
|                              | Всего 500 ед.             | на сумму <b>6050 р.</b> |

В остатке останется 200 ед. по 15 р. на сумму 3000 р.

При учете материалов по методу «ФИФО» в текущем месяце на затраты производства будет отнесена стоимость материалов в сумме **6050р.**

Это метод учета достаточно трудоемкий, так как требует обособленного учета каждой поступившей партии. Положительным является то, что стоимость остатков материалов оценивается по наиболее реальным ценам.

**Пример 3. По методу «ЛИФО»** (цифры взяты из примера 1).

Метод «ЛИФО» (последний в запас – первый в производство) предполагает, что первой должна списываться в производство последняя поступившая партия, потом предпоследняя и т.д. в обратном порядке поступления. Остаток оценивается по ценам партий, оставшихся неиспользованными.

По данным примера 1 на производство в течение отчетного месяца было израсходовано (использовано) на производство 500 единиц материалов. При этом спишется:

- |  |                           |  |
|--|---------------------------|--|
| 1. последняя поступившая партия            | 200 ед. по 15 р. на сумму | 3000 р.                                  |
| 2. предпоследняя поступившая партия        | 250 ед. по 13 р. на сумму | 3250 р.                                  |
| 3. из предпредпоследней поступившей партии | 50 ед. по 12 р. на сумму  | 600р.                                    |
|  | Всего 500 ед.             | на сумму <b>6850р.</b>                   |
|  | В остатке останется       | 100 ед. по 12 р. на сумму 1200 р.        |
|  |                           | 100 ед. по 10 р. на сумму 1000 р.        |
|  | Всего остаток             | 200 ед. по 11 р. на сумму <b>2200 р.</b> |

При учете материалов по методу «ЛИФО» в текущем месяце на затраты производства будет отнесена стоимость материалов в сумме **6850р.**

Это метод учета также достаточно трудоемкий, так как требует обособленного учета каждой поступившей партии. Данный метод оценки приближает к рыночной цене не остаток, а расход материалов, что позволяет в наибольшей степени восстанавливать израсходованные материалы. Данный метод учета эффективен при высоком уровне инфляции.

При учете материалов по выше рассмотренным методам схема учета будет следующей:

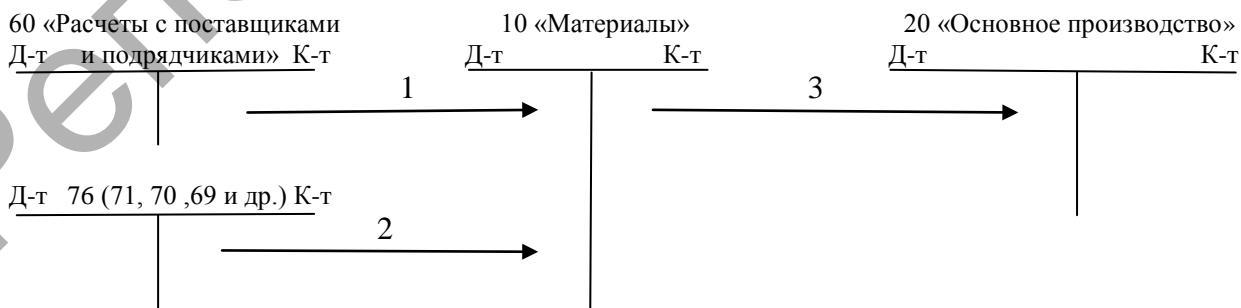


Рис. 1. Схема учета процесса снабжения с отражением транспортно-заготовительных расходов на счете 10 «Материалы» (методы по средневзвешенным ценам, «ФИФО», «ЛИФО»)

**Первая хозяйственная операция – поступили материалы от поставщиков:**

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Вторая хозяйственная операция – учтены транспортно заготовительные расходы:

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами»,

Третья хозяйственная операция – отпущены материалы на основное производство по фактической себестоимости:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 10 «Материалы»

При большой номенклатуре используемых материалов их фактическую себестоимость можно рассчитать только по окончании месяца, когда бухгалтерия имеет все составляющие себестоимости, то есть все оправдательные документы, подтверждающие расходы, связанные с заготовлением материалов. Движение же материалов происходит на предприятиях ежедневно. Кроме того, рассчитывать среднюю цену при каждом новом поступлении материалов трудоемко. Поэтому в бухгалтерском учете чаще всего применяются в течение месяца **твердые неизменные, так называемые учетные цены**. В их качестве могут использоваться плановые цены, которые разрабатываются на предприятии и *устанавливаются на длительный срок*.

При этом ежемесячно рассчитываются суммы и проценты отклонений в стоимости материалов по учетным ценам.

При данном методе учета **фактическая себестоимость материалов учитывается на двух счетах** – на счете 10 «Материалы», где материалы учитываются по твердым учетным ценам и на счете 16 «Отклонения в стоимости материалов», где учитываются отклонения от учетных цен, в том числе и транспортно-заготовительные расходы.

**Пример 4. По учетным ценам с обособленным учетом отклонений от учетных цен** (цифры взяты условно в учебных целях)

**Таблица 2 – Расчет фактической стоимости материалов, израсходованных на производство продукции в текущем месяце при использовании метода учета материалов по учетным ценам с обособленным учетом отклонений от учетных цен**

№ п/п	Показатели	По учетным ценам (счет 10 «Материалы»)	Отклонения от учетных цен (16 «Отклонения в стоимости материалов»)	Фактическая стоимость материалов (гр. 3 + гр. 4)
1	2	3	4	5
1	Остаток на начало месяца	10000	1800	11800
2	Поступило за месяц:	10000	2200	12200
3	Итого поступлений с остатком	20000	4000	24000
4	Процент отклонений в стоимости материалов по учетным ценам	20% (4000 : 20000)		
5	Израсходовано за месяц	15000	3000 (15000 * 20 : 100)	<b>18000</b> (15000 + 3000)
6	Остаток на конец месяца	5000	1000 (4000 – 3000)	6000 (24000 – 18000)
7	Итого расход с остатком	20000	4000	24000

Данный метод учета материалов предполагает использование следующих счетов: 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов» и 10 «Материалы».

При учете материалов по данному методу схема учета будет следующей:



топливо, электроэнергию, оплачивают труд рабочих и служащих, амортизация основных средств и нематериальных активов.

Т → П..... → Т' (ГП)

Где:

Т – товар

П – процесс производства

ГП – готовая продукция

Все затраты на основное производство собираются по дебету счета 20 «Основное производство». Схема учета производства выглядит следующим образом:

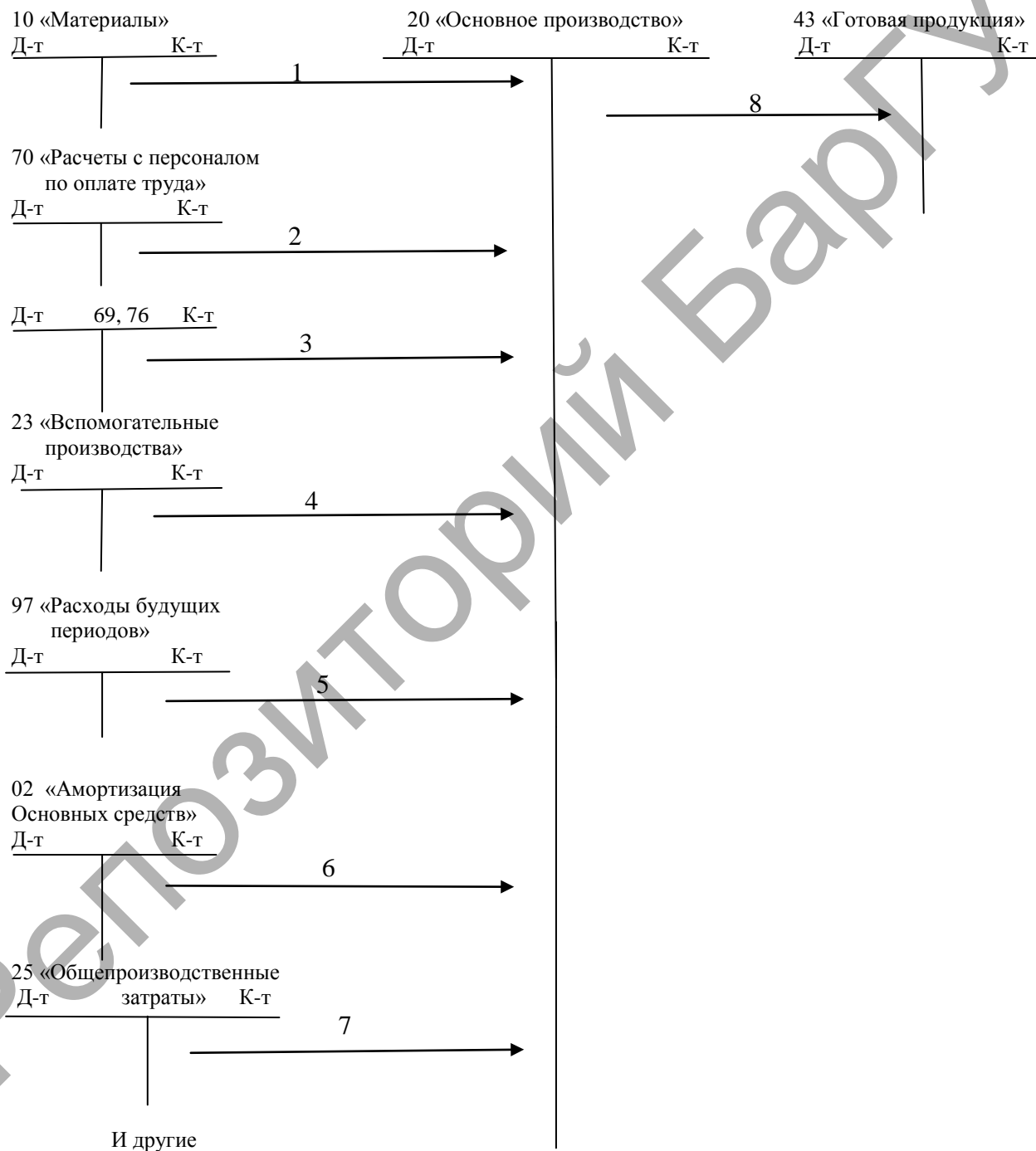


Рис. 3. Схема учета процесса производства

**Первая** хозяйственная операция – *израсходованы материалы на основное производство:*

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 10 «Материалы»

**Вторая** хозяйственная операция – начислена заработная плата работникам основного производства:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

**Третья** хозяйственная операция – произведены обязательные отчисления на суммы заработной платы в Фонд социальной защиты населения и по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счетов 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

**Четвертая** хозяйственная операция – оказаны услуги вспомогательными производствами основному производству:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства»

**Пятая** хозяйственная операция – отнесена на затраты текущего месяца часть расходов будущих периодов:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов»

**Шестая** хозяйственная операция – начислена амортизация по основным средствам основного производства:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

**Седьмая** хозяйственная операция – Отнесена на основное производство часть общепроизводственных затрат:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 25 «Общепроизводственные затраты»

Таким образом по дебету счета 20 «Основное производство» собираются все затраты на производство продукции. А общая сумма всех затрат и составляет фактическую производственную себестоимость произведенной основным производством продукции.

Полностью готовая продукция приходится на склад готовой продукции. Оценивается готовая продукция в конечном итоге по фактической себестоимости, то есть по сумме всех произведенных затрат.

**Восьмая** хозяйственная операция – оприходована готовая продукция с основного производства:

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 20 «Основное производство»

Остаток (сальдо) на начало месяца по счету 20 «Основное производство» показывает стоимость незавершенного производства, которое будет завершено в следующем отчетном периоде.

## **5.5 Учет процесса реализации. Выявление финансовых результатов**

Процесс реализации завершает кругооборот средств организаций. Реализация представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции. Ее основой является заключение договоров (заказов) с покупателями продукции, в которых определяется ассортимент, сроки отгрузки, количество и качество поставляемой продукции, условия поставки, цена, форма расчетов.

Реализация является последней стадией кругооборота средств. На данной стадии кругооборота товарная форма имущества заменяется денежной.



Кредит счета 43 «Готовая продукция»

**Вторая** хозяйственная операция – начислена дебиторская задолженность покупателям за реализованную продукцию по продажным (договорным) ценам с учетом налогов с выручки, включенным в цену товара:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

**Третья** хозяйственная операция – начислен НДС и другие налоги с выручки:

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

**Четвертая** хозяйственная операция – списываются расходы на реализацию продукции:

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Кредит счета 44 «Расходы на реализацию»

**Пятая** хозяйственная операция – поступили денежные средства на расчетный счет от покупателей:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

**Шестая** хозяйственная операция – списывается финансовый результат от реализации продукции (прибыль или убыток):

**6а – прибыль** Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»

**6б – убыток** Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 99 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Схема счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в части реализации продукции выглядит следующим образом:

**Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»**

Дебет	Кредит
1. Себестоимость реализованной продукции, работ, услуг с кредита счетов 43, 20, 23	1. Выручка от реализации продукции, работ, услуг в дебет счетов 62 или 50, 51, 52
2. Расходы на реализацию, относящиеся к отгруженной продукции, работам, услугам с кредита счета 44	
3. Управленческие расходы с кредита счета 26	
4. Сумма налогов, включаемых в цену товара с кредита счета 68	

Рис. 5. Схема счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Таким образом, независимо от метода учета выручки, сумма **прибыли (убытка) от реализации продукции выявляется на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»** исходя из объема реализованной продукции по продажным (договорным) ценам и фактической себестоимости продукции, налогов с выручки, управленческих расходов и расходов на реализацию продукции.

## Тема 6. Документация и инвентаризация

### 6.1 Документация. Понятие первичного документа. Реквизиты документа

### 6.2 Классификация документов. Документирование хозяйственных операций и документооборот.

### 6.3 Инвентаризация, ее сущность. Порядок оформления и отражения в учете результатов инвентаризации

### 6.1 Документация. Понятие первичного документа. Реквизиты документа

*Документ* — это письменное свидетельство на правосознание или подтверждение действительного осуществления хозяйственной операции, в котором заполнены необходимые реквизиты.

*Первичный учетный документ* составляется в момент совершения или непосредственно после совершения хозяйственной операции и предназначен для отражения ее результата на счетах бухгалтерского учета.

Бухгалтерские документы являются важным средством контроля за сохранностью и правильным использованием ресурсов. *С помощью документов наблюдают за действиями материально ответственных лиц, выявляют и предупреждают потери и недостачи, непроизводительные расходы, хищения и бесхозяйственность. Документация — основа для проведения документальных ревизий.*

*Бухгалтерские документы имеют юридическую доказательную силу,* приобретают важное правовое значение при решении споров между организациями и лицами.

*Каждый бухгалтерский документ должен иметь следующие обязательные реквизиты (реквизиты — это отдельные показатели (сведения), отражаемые в документе и имеющие самостоятельное значение):*

- название (наименование) и номер документа;
- дата и место составления документа;
- наименование организации, где и от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции и основание для ее совершения;
- измерители операции (единицы измерения), применяемые в учете;
- подписи лиц, ответственных за совершение операции и оформление документа

и их расшифровка.

Первичные учетные документы могут содержать иные сведения, не являющиеся обязательными.

При выписке документов на компьютере подписи могут быть заменены личными кодами (электронные подписи). Машинные носители информации *должны содержать отличительный знак для идентификации лиц, оформивших эти подписи.*

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, согласовывается с главным бухгалтером.

Учетные документы составляются от руки или автоматизированным способом на специально заготовленных бланках. Бланки документов печатаются типографским способом и содержат графы, в которые заносят сведения о хозяйственных операциях.

Для регистрации хозяйственных операций необходимо применять установленные типовые формы документов. При отсутствии утвержденных типовых форм или недостатке содержащейся в них информации *организация самостоятельно разрабатывает и утверждает первичные учетные документы, которые должны содержать обязательные реквизиты.*

*Ответственность за достоверность содержащихся в документах данных, а также за качественное их составление и передачу в установленные сроки для дальнейшей обработки несут должностные лица, подписавшие этот документ.*

## **6.2 Классификация документов, документирование хозяйственных операций и документооборот.**

Для облегчения изучения и использования большое разнообразие первичных документов классифицируется. Бухгалтерские документы классифицируются по различным признакам:

***По назначению** документы подразделяются на распорядительные, оправдательные (исполнительные), бухгалтерского оформления, комбинированные.*

*Распорядительные — это документы, которые содержат распоряжения на выполнение той или иной операции. Назначение этих документов — передача указаний руководящих работников непосредственным исполнителям. К ним относятся приказы и записки о приеме на работу и об увольнении, путевые листы на перевозку грузов, хозяйственные договоры и др. Эти документы не подтверждают факт совершения операции, поэтому не служат основанием для отражения ее в учете.*

*Исполнительные (оправдательные) документы удостоверяют факт совершения операции, подтверждают их выполнение. К ним относятся акты приема-передачи основных средств, их ликвидации, товарные и товарно-транспортные накладные на отпуск товаров, отчеты материально ответственных лиц и др., подтверждающие произведенные расходы. Эти документы, как правило, составляются в момент совершения операции и используются для первичной ее регистрации и поэтому служат основанием для учетных записей.*

*Документы бухгалтерского оформления создаются внутри бухгалтерии для упрощения и ускорения учетных записей. Это различного рода накопительные и группировочные ведомости, расчеты себестоимости продукции, расчеты амортизации основных средств и нематериальных активов, листки-расшифровки и др.*

*Комбинированные документы объединяют признаки распорядительных, оправдательных и частично документов бухгалтерского оформления. Большинство кассовых и банковских документов является комбинированным. К ним относятся: приходные и расходные кассовые ордера, платежные требования и поручения, наряды на сдельную работу, авансовые отчеты подотчетных лиц и др.*

***По способу использования** (степени охвата операций) документы классифицируются на разовые и накопительные.*

*В разовых документах отражается одна или несколько однородных операций (кассовые ордера, акты, товарные накладные).*

*В накопительных документах отражаются однородные хозяйственные операции в течение определенного периода (дня, декады, месяца). К ним относятся месячные лимитно-заборные карты, наряды на сдельную работу. Применение накопительных документов предпочтительно, так как при этом сокращается количество документов и расход бланков.*

***По последовательности (времени) составления** различают первичные, сводные.*

*Первичные документы (исполнительные, комбинированные) содержат исходную информацию, они составляются в момент совершения операции.*

*Сводные составляются позже на основе первичных, например, авансовый отчет об израсходовании суммы, ранее полученной под отчет.*

***По количеству позиций (строк)** в документе различают однострочные и многострочные.*

*В однострочном документе содержится только одна позиция (одно наименование материала, продукции), а в многострочных отражается несколько наименований.*

**По месту составления** документы делятся на *внутренние* и *внешние*.

*Внутренние* составляются внутри организации (приходные и расходные кассовые ордера, лимитно-заборные карты, наряды на сдельную работу, документы бухгалтерского оформления и др.). *Внешние* поступают извне. Это приемо-сдаточные акты, платежные требования, счета-фактуры поставщиков, товарные и товарно-транспортные накладные.

**По форме** документы бывают типовыми (унифицированными) и специализированными.

*Типовые* применяются во всех отраслях экономики республики, а *специализированные* — в отдельных отраслях или организациях. Основная часть первичных документов – специализированные.

**По способу заполнения** различают документы, оформленные вручную и в электронной форме.

**По воспроизведению информации** документы подразделяются на *подлинники* (оригиналы), *копии* и *выписки* из документов.

*Подлинник* — это оформленный и подписанный соответствующим образом документ в окончательной редакции. *Копия* — это воспроизведение всех реквизитов документа-подлинника, а *выписка* — копия части документа.

**По срокам хранения** различают документы текущего срока хранения (от 1 до 5 лет) и постоянного хранения.

Для обеспечения рационального ведения учета требуется не только правильное оформление документами всех хозяйственных операций, но и своевременное представление документов в бухгалтерию организации. Необходима такая система их выписки и обработки, которая способствует максимальному ускорению документооборота.

**Документооборот** — это движение документа от момента его составления через все стадии учетной обработки до передачи на хранение.

С целью рациональной организации бухгалтерского учета в организации должен разрабатываться *план-график документооборота*, который утверждается ее руководителем и является обязательным для всех работников, связанных с оформлением документов. В *плане-графике указываются*: назначение каждой формы документа, сроки сдачи в бухгалтерию, обработки их в бухгалтерии, записи в учетные регистры и др., т.е. *план-график документооборота* предусматривает необходимый порядок движения документов и равномерную нагрузку не только учетного аппарата, но и всех других работников, связанных с первичным учетом.

Примерная форма графика документооборота приведена в таблице 1.

**Таблица 1 – План-график документооборота**

Наименование документа	Создание документа					Проверка документа				Обработка документа		Передача в архив	
	Количество экземпляров	Ответственный за выписку	Ответственный за оформление	Ответственный за исполнение	Срок исполнения	Ответственный за проверку	Кто представляет	Порядок представления	Срок представления	Кто исполняет	Срок исполнения	Кто исполняет	Срок передачи
Приходный кассовый ордер	1	бухгалтер	бухгалтер	кассир	ежедневно	бухгалтер	кассир	при отчете	ежедневно	бухгалтер	ежедневно	бухгалтер	ежедневно
И т.д.													

***Поступившие в бухгалтерию документы обрабатываются с трех позиций:***

- *по форме*, т.е. в отношении правильности и полноты заполнения реквизитов. Эта проверка заключается в выяснении бухгалтером подлинности подписей лиц, составивших документ; установлении наличия всех требуемых в форме документа реквизитов, выявлении подчисток и неоговоренных или неправильно сделанных исправлений и т.д.
- *по существу*, т.е. выяснить соответствие хозяйственных операций в документе действующему законодательству, т.е. ее законность и хозяйственную целесообразность.
- *арифметическая проверка*, т.е. проверить правильность подсчетов, выведения итогов, вычисленных процентов.

*Неправильно или неполно составленные документы возвращаются для выяснения, дополнительного оформления или пересоставления. В случае обнаружения подделки каких-либо реквизитов или других злоупотреблений, эти документы не возвращаются представившим их работникам, а оставляются в бухгалтерии для выяснения и привлечения виновных к ответственности. Все факты злоупотреблений и нарушений в оформлении документов главный бухгалтер обязан доводить до сведения руководителя организации.*

***Проверенные и принятые бухгалтерией документы подвергаются обработке.***

***Внедрение в практику учетной работы организаций персональных компьютеров вносит соответствующие изменения в организацию их документооборота.*** Компьютерная технология формирования, обработки и передачи учетной информации позволяет обеспечить на каждом этапе документооборота не только текущий и последующий ее контроль, но и что очень важно, — предварительный. Документооборот в условиях применения ПК позволяет расширить возможности использования учетной информации и обеспечить их надлежащую сохранность.

*После составления бухгалтерской отчетности первичные документы передаются на хранение. Время хранения документов определено специальным перечнем, в котором по конкретным видам документов установлены сроки хранения.*

*Документы постоянного хранения передаются в ведомственные и государственные архивы (годовые балансы и отчеты, Главная книга, паспорта зданий, сооружений, оборудования).*

*В случаях реорганизации или ликвидации организации государственной формы собственности ее документы переходят к правопреемнику, а если его нет — документы сдаются на государственное хранение. При ликвидации или банкротстве организаций негосударственной формы собственности сохранность их документов должна быть обеспечена органом, зарегистрировавшим их устав.*

*Изъятие документов у организации может производиться только на основании постановлений органов дознания и судов. Изъятие оформляется актом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу организации.*

*С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, главный бухгалтер (или другое должностное лицо) может снять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия.*

*Копии изъятых в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь первичных учетных документов включаются в документы бухгалтерского учета организации.*

*Обеспечение сохранности документов и форм отчетности, а также документооборота возложено на руководителя организации.*

### 6.3 Инвентаризация, ее сущность. Порядок оформления и отражения в учете результатов инвентаризации

При ведении учетных записей могут возникнуть расхождения между показателями учета и фактическим состоянием имущества и финансовых обязательств. *Причинами расхождений и несоответствия учетных данных фактическому наличию имущества и финансовых обязательств могут быть:*

- естественные изменения в имуществе (усушка, утруска, распыливание, выветривание и т.д.);
- ошибки, допускаемые при приеме и отпуске имущества (излишки, недостачи, пересортица и т.д.);
- ошибки в учете (арифметические ошибки в подсчетах, описки в документах, неправильные записи и т.д.);
- злоупотребления материально ответственных лиц.

Поэтому необходима сверка фактического наличия имущества с учетными данными, которая производится при помощи инвентаризации.

**Инвентаризация** — это один из элементов метода бухгалтерского учета, обеспечивающий достоверность учетных данных путем сверки и документального подтверждения фактического наличия имущества (активов) и обязательств, выявления отклонений от учетных данных и принятия решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Проведение инвентаризации регулируется Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств.

**Инвентаризация в обязательном порядке проводится в следующих случаях:**

- при реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- при возникновении чрезвычайных ситуаций;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

*Для проведения инвентаризаций в организациях создаются постоянно действующие инвентаризационные комиссии в составе:*

- руководителя организации (его замены);
- главного бухгалтера;
- руководителей подразделений;
- главных специалистов;
- представителей службы внутреннего аудита, независимых аудиторских организаций.

*При большом объеме работ проведение инвентаризаций возлагается, как правило, на рабочие инвентаризационные комиссии, которые выполняют возложенные обязанности под руководством постоянно действующих комиссий.*

**Условно инвентаризацию можно разделить на три этапа:**

- подготовительный;
- основной (рабочий);
- заключительный.

**Подготовительный этап включает следующее:**

- перед началом инвентаризации членам рабочих комиссий вручается приказ о проведении инвентаризации, а председателям комиссий — контрольный пломбир (печать). В приказе установлены сроки начала и окончания инвентаризации. Должен быть полный состав членов инвентаризационной комиссии.

- комиссия составляет оперативный план проведения инвентаризации. Для этого она предварительно решает, какие виды имущества необходимо проверить в натуре; у каких материально ответственных лиц, кого из специалистов организации необходимо привлечь к проведению инвентаризации;

- председатель комиссии проводит инструктаж с лицами, привлеченными для проведения инвентаризации, по вопросам порядка и техники ее проведения, оформления результатов, сроков начала и окончания;

- на местах инвентаризации члены комиссии предлагают материально ответственным лицам разнести в книги (карточки) складского учета все приходные и расходные документы и составить отчет с выведением остатков на момент инвентаризации. На отчете и приложенных к нему документах председатель комиссии делает надпись "до инвентаризации" и ставит свою подпись и дату.

- комиссия проверяет весоизмерительные приборы, берет у материально ответственного лица расписку о том, что к началу инвентаризации все приходные и расходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все поступившие ценности, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

**Основной (рабочий) этап инвентаризации** заключается в фактическом снятии остатков. Члены комиссии закрывают и опечатывают все места хранения ценностей, подлежащих инвентаризации. Затем приступают к проверке их путем взвешивания, измерения, пересчета и т.п. *Выявление, подсчет и описание имущества в натуре называется снятием остатков.*

Члены комиссии несут ответственность за правильный подсчет остатков имущества. Результаты снятия натуральных остатков обобщают в *инвентаризационных описях*, составляемых не менее чем в двух экземплярах.

Правильно оформленные данные инвентаризации передаются в бухгалтерию организации для выведения окончательных результатов

**Заключительным этапом инвентаризации является** выявление результатов и отражение их в учете.

*По поступившим инвентаризационным описям в бухгалтерии составляются сличительные ведомости*, в которые записывают только те ценности, по которым выявлены расхождения.

На основании документов инвентаризационной комиссии, утвержденных руководством организации, выявленные инвентаризацией расхождения против данных бухгалтерского учета (*излишки, недостача*) регулируются в следующем порядке:

**излишки запасов, денежных средств** отражаются по дебету счетов, которые предназначены для их учета (10 «Материалы», 50 «Денежные средства и др.) и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

**излишки инвестиционных активов** отражаются по дебету счетов, которые предназначены для их учета (01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и др.) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

**Недостачи различных видов средств**, выявленные при проведении инвентаризации, предварительно, до установления причин и виновников их возникновения, **относят в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»** и кредиту счетов учета имущества:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»

К-т сч. 10 «Материалы», 50 «Касса» и др.

**Суммы недостач списывают в зависимости от установленных причин и виновников.**

1. Если конкретный виновник не установлен или судом отказано во взыскании, то по решению руководителя организации сумма недостачи может быть списана на убытки:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»

2. Если недостача списывается за счет виновного лица, то составляются следующие корреспонденции счетов:

Д-т сч. 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»

Погашение недостачи виновным лицом может осуществляться внесением наличных денег в кассу организации либо удержанием из причитающейся заработной платы виновного согласно письменному заявлению:

Д-т сч. 50 «Касса», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т сч. 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

3. Если недостача имущества произошла в пределах норм естественной убыли, то она списывается по направлениям использования продукции, то есть на затраты производства:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»

Результаты инвентаризации после утверждения их руководителем предприятия отражаются в бухгалтерском учете в том месяце, в котором была закончена инвентаризация.

## Тема 7 Формы и регистры бухгалтерского учета

### 7.1 Учетные регистры и их классификация.

### 7.2 Ошибки в учетных регистрах. Порядок исправления данных.

### 7.3 Формы бухгалтерского учета

#### 7.1 Учетные регистры и их классификация.

Каждая хозяйственная операция после ее совершения должна быть отражена в бухгалтерском учете. Для этого данные, содержащиеся в первичных документах, группируются в соответствии с их экономическим содержанием по счетам.

Учетная информация, содержащаяся в первичных учетных документах, подлежит своевременной регистрации в регистрах бухгалтерского учета.

Регистры бухгалтерского учета составляются в соответствии с применяемой организацией формой бухгалтерского учета с соблюдением требований, установленных настоящей статьей.

Учетные регистры — это специальные таблицы (бланки) для отражения в них хозяйственных операций, зафиксированных в первичных документах. Они предназначены для систематизации и накопления информации первичных документов в денежном и (или) количественном выражении. Таблицы могут быть представлены в виде книг, ведомостей (листов), карточек, машинограмм.

Регистры бухгалтерского учета должны содержать следующие сведения:

- наименование регистра;
- наименование организации;
- даты начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическую и (или) систематическую группировку хозяйственных операций;
- оценку хозяйственных операций в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях;
- должности лиц, ответственных за ведение регистра, их фамилии, инициалы и подписи.

В организациях применяется от нескольких десятков до нескольких сотен видов различных по форме и содержанию регистров. Поэтому возникает потребность в их классификации по различным признакам:

#### **1) по виду (форме):**

- *бухгалтерские книги* — книги для учетных записей, в которых все страницы сброшюрованы, пронумерованы и заключены в переплет (кассовая книга, Главная книга и др.);
- *карточки* — листы плотной бумаги определенного формата для учетных записей, хранящиеся в картотеке (инвентарные карточки, карточки складского учета и др.);
- *ведомости* — сводные листы различных форматов с нанесенной типографским способом таблицей (расчетно-платежные ведомости, ведомости переоценки основных средств и др.);

#### **2) по назначению (видам записей):**

- *хронологические* — записи операций производятся последовательно во времени, то есть по мере их осуществления (журнал регистрации хозяйственных операций, журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров и др.);
- *систематические* — запись операций производится по определенной системе (журналы-ордера, ведомости по синтетическим и аналитическим счетам и др.);
- *комбинированные* — хронологическая последовательность записей сочетается с их систематизацией в разрезе счетов (кассовая книга и др.);

### **3) по степени детализации (обобщения) информации:**

- аналитические — содержат записи операций в разрезе аналитических счетов (карточки складского учета и др.);
- синтетические — содержат записи в разрезе синтетических счетов и субсчетов (Главная книга, оборотная ведомость по этим счетам, мемориальные ордера, журналы-ордера, ведомости синтетического учета и др.);
- комбинированные (комплексные) — сочетают в себе одновременно записи в разрезе аналитических и синтетических счетов, когда записи по последним получают на основе суммирования данных аналитического учета (журналы-ордера № 6, 7, 8 и др.);

### **4) по степени унификации:**

- *типовые*  — разрабатываются централизованно, обеспечивают наиболее рациональное ведение учета типовых хозяйственных операций, обязательны для применения всеми организациями;
- *отраслевые*  — разрабатываются соответствующими министерствами и ведомствами на основе типовых регистров, предназначены для регистрации и обобщения информации, специфичной для организаций той или иной отрасли народного хозяйства;
- *специализированные*  — разрабатываются при отсутствии типовых регистров самими организациями для отражения специфичной информации о финансово-хозяйственной деятельности;

### **5) по продолжительности ведения:**

- 1) открываемые на год; 2) квартал; 3) месяц и т.д.

Существуют и другие подходы к классификации учетных регистров, в соответствии с которыми их можно классифицировать, например, по форме графления, способу записи и т.п.

## **7.2 Ошибки в учетных регистрах. Порядок исправления данных.**

При составлении документов и записи хозяйственных операций в учетные регистры *могут быть допущены ошибки*, возникающие по разным причинам.

***Исправление ошибок производится одним из следующих способов:***

- корректурным;
- дополнительной записи;
- проводки отрицательными числами («красное сторно»).

Корректурным способом исправляются описки или арифметические ошибки, допущенные в документах или учетных регистрах, а также ошибки в разноске операций по счетам. Этот способ простой и распространенный. Его сущность сводится к тому, что *обнаруженную неправильную запись зачеркивают* аккуратной тонкой чертой с тем, чтобы при необходимости ее можно было прочесть. *Рядом пишется правильная запись.* Исправление ошибки должно быть оговорено и подтверждено: в документе — подписями лиц, подписавших документ, в учетных регистрах — подписью лица, сделавшего исправление. В оговорке на свободной строке или в свободном поле, следует писать: «Исправлено» и указать новую, правильную сумму и дату исправления

~~225140~~ 252140

***Исправлено 01.09.2012г.***

***Бухгалтер Миронов М.Е.***

Способ дополнительной записи применяется тогда, когда корреспонденция счетов указана правильно, но проводка составлена на меньшую сумму, чем следовало. В этом случае для исправления ошибки делается дополнительная проводка с той же корреспонденцией счетов на разницу между правильной и ошибочной суммами.

Способ проводок отрицательными числами — «красное сторно» — применяется для исправления ошибок, допущенных в корреспонденции счетов или при завышении суммы операции. В первом случае регистрацию операции производят повторно, но сумму

записывают красными чернилами или заключают в рамку. При подсчете оборотов по счетам такие суммы вычитаются и таким образом ошибка исправляется.

В случаях, когда корреспонденция счетов указана правильно, но сумма завышена, исправительная проводка красными чернилами делается только на разницу между ошибочной и правильной суммами.

### 7.3 Формы бухгалтерского учета

Под формой бухгалтерского учета понимают совокупность взаимосвязанных регистров синтетического и аналитического учета, разработочных и справочных таблиц, применяемых в организации для ведения учета.

История развития бухгалтерского учета – это история поиска более совершенных форм оптимального обобщения информации для нужд управления. Разнообразие используемых видов и последовательности заполнения учетных регистров привело к существованию различных форм бухгалтерского учета.

**К отличительным признакам форм бухгалтерского учета относятся:**

- количество применяемых учетных регистров, их назначение, содержание, форма, внешний вид;
- последовательность и способ записей в учетные регистры;
- взаимосвязь регистров синтетического и аналитического учета.

В настоящее время в Республике Беларусь используются следующие виды форм бухгалтерского учета:

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

Сущность мемориально-ордерной формы учета состоит в том, что на каждый поступивший в бухгалтерию первичный документ составляется мемориальный одер, в котором указывается дата и номер записи, содержание записи, сумма и корреспонденция счетов. При наличии большого количества однотипных первичных документов, их могут группировать и регистрировать в накопительных ведомостях. В этом случае мемориальный одер составляется на итоговые данные ведомости.

Все мемориальные ордера по мере их составления регистрируют в хронологическом порядке в регистрационном журнале, в котором указываются порядковые номера мемориальных ордеров, даты их составления и суммы по ордерам. В этом журнале определяют общую сумму оборота по операциям отчетного месяца. Она имеет контрольное значение, так как равна дебетовому и кредитовому оборотам по счетам после разности хозяйственных операций по счетам в главной книге. Главная книга при мемориально-ордерной форме учета является основным систематическим регистром синтетического учета. Для каждого синтетического счета в ней выделяется отдельный развернутый лист, который разделен на дебетовую и кредитовую часть с большим количеством граф и строк. По строкам записывают данные мемориальных ордеров, а также суммы хозяйственных операций, подлежащих записи по дебету или кредиту данного счета в соответствии с корреспонденцией, указанной в мемориальном ордере.

На основании итогов главной книги ежемесячно составляют оборотный баланс или оборотно-сальдовую ведомость, конечные сальдо по которой являются основой для составления баланса.

Аналитический учет ведется параллельно синтетическому в книгах и карточках.

Характерными особенностями мемориально-ордерной формы учета являются следующие:

- оформление бухгалтерских записей мемориальными ордерами;

- разделение синтетического учета на хронологический (регистрационный журнал) и систематический (главная книга);
- ведение аналитического учета в основном в книгах и карточках;
- построение главной книги, позволяющее проанализировать корреспонденции счетов.

Недостатком этой формы учета является необходимость составления большого количества мемориальных ордеров и запись одних и тех же показателей в различные учетные регистры.

**Журнально-ордерная форма учета применяется в двух вариантах:**

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

Журнально-ордерная форма *предполагает также использование вспомогательных ведомостей и разработочных таблиц.*

Основными регистрами данной формы учета являются журналы-ордера. В основу их построения положен кредитовый признак. Это значит, что в них отражаются кредитовые обороты по синтетическому счету в разрезе корреспондирующих счетов. Дебетовые обороты по этому счету учитываются в нескольких разных журналах.

Вспомогательные ведомости по синтетическим счетам построены по дебетовому признаку. Они составляются по активам, подлежащим особому контролю (денежные средства).

*Записи в журналы-ордера и вспомогательные ведомости осуществляются на основании данных первичных документов.* По окончании месяца итоговые данные из журналов-ордеров переносят в Главную книгу, которая открывается на год. Она ведется по дебетовому признаку, т.е. записывается оборот по кредиту из соответствующего журнала-ордера и обороты по дебету по каждому из корреспондирующих счетов.

На основании данных Главной книги и некоторых аналитических счетов составляется баланс и другие формы отчетности.

**Упрощенная форма учета предназначена для малых предприятий.** Она ведется в двух вариантах:

**Первый вариант** основан на использовании в качестве основного регистра Книги учета хозяйственных операций, в которой регистрируются все хозяйственные операции организации. По данным Книги учета составляется баланс и отчетность.

**Второй** – основан на применении нескольких регистров – ведомостей учета имущества малого предприятия.

Итоги ведомостей служат основанием для заполнения шахматной и оборотной ведомостей.

В условиях применения современных информационных технологий большое значение имеет автоматизация труда работников бухгалтерии. **Основополагающие принципы автоматизированной формы бухгалтерского учета следующие:**

- ПЭВМ являются определяющим фактором организации труда бухгалтера;
- однократный ввод и многократное использование учетных данных;
- хранение и обработка массива информации с последующим выведением ее на бумажный носитель с помощью печатающих устройств или на видеотерминал;
- возможность организации без документного сбора первичных учетных данных и передача их в ЭВМ по дистанционным каналам с последующим автоматическим составлением бухгалтерских записей путем использования зависимости между корреспондирующими счетами;
- автоматическое формирование всех учетных регистров и форм отчетности.

## Тема 8. Учет денежных средств в кассе и на счетах в банке

### 8.1 Порядок ведения и учет кассовых операций.

### 8.2 Инвентаризация наличных денежных средств в кассе

### 8.3 Учет кассовых операций с иностранной валютой

### 8.4 Порядок открытия, переоформления и закрытия счетов в банке

### 8.5 Документальное оформление и учет движения денежных средств на расчетных и других счетах

### 8.6 Валютные счета в банке. Учет расчетов с использованием иностранной валюты.

#### *Нормативно-законодательные акты по теме (по состоянию на 01.02.2018г.):*

1. Закон Республики Беларусь «О валютном регулировании и валютном контроле» от 22 июля 2003г. № 226-З (в ред. Закона от 05.01. 2016г. № 355-З)
2. Инструкция о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории РБ, утв. Постановл. НБ РБ 29.03.2011 № 107 (в ред. от 31.03.2014г. № 199)
3. Инструкция о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь утв. Постановл. НБ РБ 29.03.2013 № 185 (в ред. от 23.02.2015г. № 94)
4. Инструкция о порядке проведения расчетов с текущих (расчетных) счетов в белорусских рублях в очередности, установленной законодательством, утв. Постановл. НБ РБ 29.03.2001 № 63 (в ред. Постановл. 24.06.2015 № 385)
5. Порядок расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь утв. Указом Президента РБ 29.06.2000 № 359 (в ред. от 11.05.2017г. № 155)
6. Об установлении форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций и Инструкции по заполнению форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций. Постановл. Мин. фин. РБ 29 марта 2010 г. № 38 (в ред. от 26.09.2017г. № 30)
7. Положение о государственной регистрации субъектов хозяйствования, утв. декретом Президента РБ 16.01.2009 № 1 (в редакции Декрета 28.02.2017 № 2)
8. Инструкция о порядке осуществления обязательной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке, утв. Постановл. Правления НБ РБ 13.09.2006г. №129 (в ред. от 06.09.2017г. № 368-1)

### 8.1. Порядок ведения и учет кассовых операций.

Для осуществления расчетов наличными денежными средствами организация должна иметь кассу. Касса представляет собой специально оборудованное изолированное помещение, снабженное сигнализацией, сейфами для хранения денег и ЦБ.

Ключи от помещения кассы и сейфов хранятся у кассира. Учетные дубликаты ключей помещаются в упаковку, исключающую какую-либо возможность несанкционированного доступа к дубликатам ключей, и хранятся у лиц, ответственных за сохранность ценностей. Не реже одного раза в квартал проводится проверка их наличия.

Запрещается хранение в кассе наличных денег и ЦБ, не принадлежащих данной организации. Ведение кассовых операций осуществляет кассир и несет ответственность в соответствии с законодательством.

Наличные деньги могут быть получены в обслуживающих банках на цели, установленные законодательством и расходуются на цели, указанные в чеке.

*Организации самостоятельно определяют порядок и сроки сдачи выручки в приказе руководителя.* Они действительны в течение срока, указанного в приказе и могут быть пересмотрены.

При приеме наличных денег организации обязаны проверять их подлинность и платежность.

Прием наличных денег в кассу осуществляется по приходному кассовому ордеру. Подтверждением приема наличных денег является: квитанция к приходному кассовому ордеру формы КО-1.

Выдача наличных денег из касс производится по:  
– расходному кассовому ордеру формы КО-2

- платежной ведомости с приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости (ведомостям) без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

При выдаче наличных денег по платежной ведомости получатели предъявляют документы, удостоверяющие (справку, подтверждающую) их личность, и расписываются за получение денег в соответствующей графе платежной ведомости.

Выдачу наличных денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере, платежной ведомости, других документах, или по доверенности. При этом перед подписью получателя наличных денег кассир учиняет запись «По доверенности».

Наличные деньги, полученные по чеку, выдаются из кассы на оплату труда, выплату стипендий, пенсий, пособий, дивидендов, алиментов в течение 3 рабочих дней (для с-х организаций 5 дней), включая день получения денег в обслуживающем банке.

После истечения этого срока кассир должен:

- в платежной ведомости напротив фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или учинить запись «Депонировано»;
- составить реестр депонированных сумм;
- в платежной ведомости учинить запись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах наличных денег, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и подтвердить запись своей подписью;
- заполнить расходный кассовый ордер на отдельном бланке на общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости;
- записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму наличных денег.

Депонированные суммы сдаются в обслуживающий банк на 4-й и 6-й рабочий день соответственно. На сумму сдаваемых наличных денег составляется один общий расходный кассовый ордер.

Выдача приходных и расходных кассовых ордеров, платежных ведомостей на руки лицам, вносящим или получающим наличные деньги, запрещается.

Кассир подписывает приходные и расходные кассовые ордера только после приема или выдачи наличных денег.

*Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу заполняются бухгалтером.* По усмотрению руководителя приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу могут быть зарегистрированы в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров

*Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться посредством программно-технических средств.*

Организации могут выдавать наличные деньги, в том числе с использованием корпоративных дебетовых карточек, под отчет на предстоящие расходы на сроки, определяемые руководителем, включая день выдачи наличных денег под отчет:

- не более 3 рабочих дней – на расходы, производимые в месте нахождения юридического лица;
- не более 10 рабочих дней – на расходы, производимые вне места нахождения юридического лица;
- до 30 рабочих дней – в сумме, не превышающей размера одной базовой величины, в целом по юридическому лицу.

**Все поступления и выдачи наличных денег регистрируются в кассовой книге.** Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена печатью юридического лица. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера.

Каждый лист кассовой книги состоит из двух равных частей. Неотрывная часть листа (с горизонтальной линовкой) как первый экземпляр остается в кассовой книге. Отрывная

часть листа (без горизонтальной линовки) является вторым экземпляром и заполняется с лицевой и оборотной стороны через копировальную бумагу. Вторые экземпляры листов служат отчетом кассира.

*Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.*

Подчистки и незаверенные исправления в кассовой книге не допускаются. Исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера или лица, его заменяющего.

На каждом листе кассовой книги проставляются дата и остаток наличных денег в кассе за предыдущий день (период).

Учинение записей в кассовой книге начинается на лицевой стороне неотрывной части листа после строки «Остаток на начало дня».

Предварительно лист необходимо согнуть пополам по линии отреза так, чтобы отрывная часть была подложена под неотрывную часть листа, которая остается в книге.

Записи 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.

**Денежные средства в кассу поступают**, в основном, с расчетного счета в банке через кассира, который получает их по специальным денежным чекам. Чековые книжки получают в банке и хранят в сейфе у руководителя или гл. бухгалтера Чеки подписываются руководителем и гл. бухгалтером организации, скрепляются печатью. Исправления в чеках не допускаются. Кроме этого в кассу могут поступать деньги и от работников организации.

**В организации может вестись в белорусских рублях только одна кассовая книга.**

Для учета наличия и движения наличных денежных средств организации используется активный счет 50 «Касса». Сальдо по счету дебетовое и указывает на наличие суммы свободных наличных денег в организации на начало месяца, оборот по дебету – поступившие наличными в кассу, а по кредиту – суммы, выданные наличными.

**Д-т сч 50 К-т сч. 51,52** поступили денежные средства в кассу со счетов в банке

**Д-т сч 50 К-т сч. 62** поступила выручка от реализации от покупателей

**Д-т сч 50 К-т сч. 71** возврат подотчетных сумм

**Д-т сч 50 К-т сч. 75** денежные взносы в уставный капитал

**Д-т сч 50 К-т сч. 91** отражается положит. курсовая разница при переоценке валюты

**Д-т сч 50 К-т сч. 90** отражается излишек кассы

---

**Д-т сч 51,52 К-т сч. 50** сданы денежные средства для зачисления на счета

**Д-т сч 57 К-т сч. 50** сдана денежная выручка отделению связи, инкассатору, в вечернюю кассу банка

**Д-т сч 70 К-т сч. 50** выплачена заработная плата

**Д-т сч 71 К-т сч. 50** выданы денежные средства под отчет

**Д-т сч 91 К-т сч. 50** отражается отрицательная курсовая разница

**Д-т сч 94 К-т сч. 50** отражается недостача кассы

## 8.2. Инвентаризация наличных денежных средств в кассе

Инвентаризация кассы должна проводиться в сроки, установленные руководителем организации, но не реже одного раза в квартал. Для проведения инвентаризации приказом руководителя назначается комиссия. Для кассира инвентаризация должна быть внезапной.

До начала инвентаризации кассир записывает в кассовую книгу все приходные и расходные документы, выводит остаток денег по кассовой книге и составляет отчет кассира.

Кассиру предлагается подписать расписку, которая имеется в акте инвентаризации кассовой наличности, о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы включены в отчет и сданы в бухгалтерию.

После этого проводится полный полистный пересчет всех денежных средств. Пересчет осуществляет сам кассир в присутствии комиссии.

Расписки на выданные суммы наличными, не оформленные РКО, в остаток по кассе не включаются. Хранение в кассе денежных средств, не принадлежащих организации, запрещается, при их обнаружении они считаются излишками.

После пересчета составляется акт инвентаризации, где записывается фактическое наличие денег и наличие по данным отчета кассира, выводится результат инвентаризации. На оборотной стороне акта МОЛ пишет объяснение о причинах излишков или недостат, а руководитель организации по результатам инвентаризации принимает решение об их списании.

Выявленные **излишки приходуются** на основании ПКО записью:

**Д-т сч. 50 «Касса» К-т сч.90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»**

**Недостачи денежных средств** в кассе оформляются расходным кассовым орденом на основании **Акта**, при этом составляется бух запись:

**Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» К-т сч. 50«Касса»**

*После принятия решения о взыскании недостающей суммы с виновного лица:*

**Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»**

**К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»**

*При погашении недостачи кассиром:*

**Д-т сч. 50 «Касса» К-т сч.73**

или

**Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К-т сч.73**

## 8.3. Учет кассовых операций с иностранной валютой

В соответствии с законодательством организации имеют право осуществлять кассовые операции с иностранной валютой. Организации могут сдавать наличную иностранную валюту:

- в обслуживающие и (или) иные банки;
- работникам службы инкассации.

Наличная иностранная валюта сдается в обслуживающий банк с зачислением на один из банковских счетов.

Юридические лица могут иметь в своих кассах наличную иностранную валюту на конец рабочего дня в пределах лимита остатка кассы. При образовании сверхлимитного остатка кассы наличная иностранная валюта сдается в обслуживающий банк.

*Кассовые операции по приему и выдаче наличной иностранной валюты оформляются по формам первичных учетных документов, установленным законодательством.*

При приеме наличной иностранной валюты кассиры обязаны проверять ее подлинность и платежность.

Прием наличной иностранной валюты юридическими лицами при реализации товаров с использованием кассового оборудования, платежных терминалов осуществляется в соответствии с законодательством.

Подтверждением приема наличной иностранной валюты являются:

- квитанция к приходному кассовому ордеру формы КО-1в;

Выдача наличной иностранной валюты из касс юридических лиц 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 без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

Выдача наличной иностранной валюты под отчет на расходы, связанные со служебными командировками работников юридического лица за границу, производится в порядке и размерах, установленных законодательством.

Отчет об израсходованных суммах иностранной валюты представляется в бухгалтерскую службу работником лично. Отчет об израсходованных суммах иностранной валюты составляется в валюте произведенных операций.

Неизрасходованная сумма наличной иностранной валюты возвращается работником в кассу либо путем осуществления банковского перевода на счет юридического лица. Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится в иностранной валюте, в которой получен аванс.

*Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу заполняются бухгалтером и регистрируются в журнале регистрации, который может вестись по форме 1 или 1а.*

Юридические лица отражают все поступления и выдачи наличной иностранной валюты в кассовой книге по установленной Инструкцией форме.

Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена печатью юридического лица. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера.

*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.*

#### **8.4. Порядок открытия, переоформления и закрытия счетов в банке**

Организации самостоятельно выбирают обслуживающий банк.

Для открытия банковских счетов представляют в банк следующие документы:

- 1) заявление на открытие текущего (расчетного) банковского счета;
- 2) копия (без нотариального засвидетельствования) устава (учредительного договора), имеющая штамп, свидетельствующий о проведении государственной регистрации;
- 3) копию документа о государственной регистрации (перерегистрации) юридического лица, индивидуального предпринимателя (свидетельство о государственной регистрации, выписка из решения местного исполнительного и распорядительного органа, Министерства юстиции Республики Беларусь и т.п.), верность которой засвидетельствована нотариально либо регистрирующим органом;
- 4) копия (без нотариального засвидетельствования) свидетельства о государственной регистрации - для индивидуального предпринимателя.

5) карточку с образцами подписей должностных лиц юридического лица, индивидуального предпринимателя, имеющих право распоряжаться банковским счетом, и оттиска печати

б) иные документы, предусмотренные законодательством.

*Документы, переданные владельцем счета в банк для открытия банковского счета, после открытия банковского счета не возвращаются владельцу счета и хранятся в банке.*

*Право первой подписи документов для проведения расчетов в безналичной или наличной форме принадлежит руководителю организации и лицам им уполномоченным.*

*Право второй подписи принадлежит главному бухгалтеру и лицам, уполномоченным руководителем и главным бухгалтером.*

Право первой подписи документов для проведения расчетов в безналичной или наличной форме не может быть предоставлено главному бухгалтеру.

Верность подписей свидетельствуется нотариально или вышестоящей организацией. При этом владелец счета одновременно представляет в банк документы, содержащие сведения о том, что вышестоящая организация является таковой по отношению к владельцу счета.

Банковские счета могут закрываться:

- при отсутствии денежных средств на расчетном счете в течение трех месяцев
- при превышении владельцем счета месячного срока со дня реорганизации, регистрации переименования внесения изменений и дополнений в учредительные документы
- в иных случаях, предусмотренных законодательством и (или) договором банковского счета.

*Банковские счета закрываются при условии, что на денежные средства на них не наложен арест, отсутствуют предписания о приостановлении операций по банковскому счету, при условии отсутствия задолженности по платежам в бюджет, в том числе по обязательному страхованию и в Фонд социальной защиты населения.*

Для закрытия банковских счетов представляют в банк следующие документы:

1. заявление владельца счета на закрытие банковского счета
2. справку органов Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь об отсутствии у плательщика задолженности Фонду социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь
3. документ, подтверждающий отсутствие задолженности страховщику владельца счета - страхователя по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
4. справку инспекции Министерства по налогам и сборам, выдавшей дубликат извещения о присвоении УНП об отсутствии задолженности владельца счета по налогам и иным обязательным платежам в бюджет
5. иные документы, предусмотренные законодательством.

Неиспользованный остаток денежных средств с закрываемого банковского счета перечисляется на банковский счет согласно платежной инструкции владельца счета

## **8.5 Документальное оформление и учет движения денежных средств на расчетных и других счетах**

При осуществлении платежей с расчетных счетов в белорусских рублях юридические лица, их обособленные подразделения и индивидуальные предприниматели обязаны соблюдать следующую очередность:

### **1. вне очереди производить платежи в счет:**

- неотложных нужд в размере до 20 процентов средств, поступивших на указанные счета (за исключением сумм банковских кредитов) за предыдущий месяц;
- погашения задолженности по выплате заработной платы в суммах, соответствующих 1,5 размера бюджета прожиточного минимума для трудоспособного населения, скорректированного в период между утверждениями его размеров на индекс потребительских цен на каждого работника с учетом коэффициентов повышения тарифных ставок рабочих в установленном порядке исходя из списочной численности работников и размеру оплаты отпусков, выплаты страховых взносов на эти суммы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и в Фонд социальной защиты населения Мин. труда и соц. защиты, выходных пособий, алиментов, пособий по государственному социальному страхованию, а также подоходного налога, исчисленного из данных сумм доходов, подлежащих налогообложению. При отсутствии или недостаточности средств в белорусских рублях на текущих (расчетных) счетах указанные платежи осуществлять за счет средств, полученных от продажи иностранной валюты.
- погашения банковских кредитов, выданных на выплату задолженности по заработной плате, в пределах 1,5 размера утвержденного бюджета прожиточного минимума.

### **2. в первоочередном порядке производить платежи:**

- в бюджет, государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды;
- по исполнительным документам о взыскании алиментов, расходов, затраченных государством на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении, сумм по возмещению вреда, причиненного жизни или здоровью гражданина и т.п.;
- за реализованное имущество, обращенное в доход государства;
- за реализованные материальные ценности государственного и мобилизационного материальных резервов;
- по исполнению обеспеченных залогом обязательств по банковским кредитам за счет средств, полученных от реализации заложенного имущества в соответствии с законодательством.

### **3. во вторую очередь осуществляются иные платежи, не указанные в пунктах 1 и 2 .**

Платежи в пределах одной и той же очереди производятся в порядке календарного поступления расчетных документов в банк плательщика, за исключением:

платежей по исполнительным документам судов, предмет иска по которым относится к внеочередным платежам, - исполняются в первоочередном порядке внеочередных платежей;

платежей по исполнительным документам судов, предмет иска по которым относится к платежам первой очереди, - исполняются в первоочередном порядке платежей первой очереди;

платежей по исполнительным документам судов, предмет иска по которым относится к платежам второй очереди, - исполняются в первоочередном порядке платежей второй очереди;

платежей второй очереди, по которым юридические лица, их обособленные подразделения, индивидуальные предприниматели вправе самостоятельно определять порядок оплаты расчетных документов.

Денежные суммы, удержанные из заработной платы работников по их письменному заявлению, перечисляются одновременно с выплатой заработной платы.

*Расчеты* между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями *осуществляются в белорусских рублях в безналичном порядке.*

*Синтетический учет операций по расчетному счету ведется на счете 51 «Расчетные счета».*

**По дебету** отражается поступление денежных средств из кассы организации, от покупателей, от различных дебиторов, получение ссуды и т.д.

**По кредиту** счета отражаются денежные средства, перечисленные поставщикам, бюджету, органам социальной защиты, банку в погашение ссуды и прочим кредиторам, а также выданные наличными в кассу.

**При поступлении денежных средств на расчетные счета составляются бух. записи:**

<b>Д-т сч 51</b>	<b>К-т сч. 50</b>	внесены денежные средства из кассы на расчетный счет
<b>Д-т сч 51</b>	<b>К-т сч. 62</b>	поступили денежные средства от покупателей
<b>Д-т сч 51</b>	<b>К-т сч. 90</b>	поступила штрафы, пени, неустойки
<b>Д-т сч 51</b>	<b>К-т сч. 66,67</b>	зачислены кредиты на расчетный счет
<b>Д-т сч 51</b>	<b>К-т сч. 91</b>	зачислены % за хранение средств на счете
<b>Д-т сч 51</b>	<b>К-т сч. 98</b>	зачислена гос. поддержка, безвозмездная, финансовая помощь

**При выбытии денежных средств с расчетного счета составляются бух. записи:**

<b>Д-т сч 50</b>	<b>К-т сч. 51</b>	получены в кассу денежные средства с расчетного счета
<b>Д-т сч 60</b>	<b>К-т сч. 51</b>	перечислены денежные средства поставщикам
<b>Д-т сч 68</b>	<b>К-т сч. 51</b>	перечислены платежи в бюджет
<b>Д-т сч 69</b>	<b>К-т сч. 51</b>	перечислена задолженность ФСЗН
<b>Д-т сч 76</b>	<b>К-т сч. 51</b>	перечислена задолженность кредиторам
<b>Д-т сч 70</b>	<b>К-т сч. 51</b>	перечисление зар. платы на лицевые счета в банке
<b>Д-т сч 66,67</b>	<b>К-т сч. 51</b>	перечислена задолженность по кредитам
<b>Д-т сч 90</b>	<b>К-т сч. 51</b>	уплата штрафных санкций по хозяйств договорам

Основанием для заполнения этих бухгалтерских регистров по счету 51 «Расчетные счета» являются проверенные и обработанные выписки из расчетного счета.

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

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».

На субсчете 55-1 «Депозитные счета» учитываются наличие и движение денежных средств, размещенных в банковские вклады (депозиты).

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

На субсчете 55-3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения» учитываются наличие и движение денежных средств целевого назначения на специальных счетах в банках.

<b>Д-т сч 55</b>	<b>К-т сч. 51,52</b>	открытие депозитных счетов
<b>Д-т сч 55</b>	<b>К-т сч. 98</b>	поступила финансовой помощи и гос. поддержки
<b>Д-т сч 60</b>	<b>К-т сч. 55</b>	оплата счетов поставщиков
<b>Д-т сч 66,67</b>	<b>К-т сч. 55</b>	погашение кредитов банка

## 8.6 Валютные счета в банке. Учет расчетов с использованием иностранной валюты.

Резиденты и нерезиденты вправе открывать в банках РБ счета в любой иностранной валюте, официальный курс белорусского рубля к которой установлен Национальным банком.

Организации обязаны осуществлять обязательную продажу иностранной валюты на внутреннем валютном рынке в размере 10 процентов суммы валютной выручки.

Обязательная продажа осуществляется через банки на торгах открытого акционерного общества «Белорусская валютно-фондовая биржа».

Размер вознаграждения, взимаемого банком за осуществление обязательной продажи юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, не должен превышать 0,2 процента от суммы сделки, включая биржевой сбор. Вознаграждение не взимается в случае, если обязательная продажа иностранной валюты в сумме менее лота осуществляется банку.

При поступлении валютных средств банки открывают следующие специальные счета:

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

На транзитный счет зачисляются средства в иностранной валюте, поступающие на счет организации.

Специальный счет для аккумулирования средств открывается в целях аккумулирования иностранной валюты, направляемой на погашение кредитов в иностранной валюте.

После поступления иностранной валюты на транзитный счет банк не позднее следующего рабочего дня представляет организации выписку по транзитному счету.

Для осуществления обязательной продажи организации представляют в банк не позднее 7 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.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в банках предназначен счет 52 «Валютные счета».

**При поступлении денежных средств на валютные счета составляются бух. записи:**

Д-т сч 52	К-т сч. 50	внесены денежные средства из кассы на валютный счет
Д-т сч 52	К-т сч. 57	зачисление купленных валютных средств
Д-т сч 52	К-т сч. 62	поступила платежи от покупателей
Д-т сч 52	К-т сч. 71	возврат остатка валюты подотчетным лицом
Д-т сч 52	К-т сч. 90	поступила штрафы, пени, неустойки
Д-т сч 52	К-т сч. 91	зачислены % по остаткам денежных средств на счете
Д-т сч 52	К-т сч. 98	зачислена безвозмездная, финансовая помощь

**При выбытии денежных средств с расчетного счета составляются бух. записи:**

Д-т сч 50	К-т сч. 52	получена в кассу валюта с валютного счета
Д-т сч 55	К-т сч. 52	открытие депозитного счета
Д-т сч 57	К-т сч. 52	списание валюты для продажи
Д-т сч 60	К-т сч. 52	перечислена задолженность поставщикам
Д-т сч 66,67	К-т сч. 52	перечислена задолженность по кредитам
Д-т сч 90	К-т сч. 52	уплата штрафных санкций по хозяйств. договорам

## Тема 9. Учет расчетных и кредитных операций

**9.1 Документальное оформление и учет расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками**

**9.2 Учет расчетов по налогам, сборам**

**9.3 Учет расчетов по социальному страхованию**

**9.4 Учет расчетов с подотчетными лицами. Порядок документального оформления и оплаты служебных командировок**

**9.5 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям**

**9.6 Учет расчетов с прочими дебиторами и кредиторами**

**9.7 Учет краткосрочных и долгосрочных кредитов банка.**

**Нормативно-законодательные акты по теме (по состоянию на 01.02.2018г.):**

1. Банковский кодекс Республики Беларусь от 25 октября 2000г. № 441-3 (в ред. от 13.07.2016г. № 397-3)
2. Закон Республики Беларусь «Об обязательных страховых взносах в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь» от 29 февраля 1996г. № 138-ХІІІ (в ред. Закона от 09.01.2017г. № 14-3)
3. Закон Республики Беларусь «О валютном регулировании и валютном контроле» от 22 июля 2003г. № 226-3 (в ред. Закона от 05.01.2016г. № 355-3)
4. Инструкция о порядке проведения расчетов с текущих (расчетных) счетов в белорусских рублях в очередности, установленной законодательством, утв. Постановл. НБ РБ 29.03.2001 № 63 (в ред. Постановл. 24.06.2015 № 385)
5. Порядок расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь утв. Указом Президента РБ 29.06.2000 № 359 (в ред. от 11.05.2017г. № 155)
6. Положение о государственной регистрации субъектов хозяйствования, утв. декретом Президента РБ 16.01.2009 № 1 (в редакции Декрета 28.02.2017 № 2)
7. Инструкция о порядке осуществления обязательной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке, утв. Постановл. Правления НБ РБ 13.09.2006г. №129 (в ред. от 06.09.2017г. № 368-1)
8. Правила проведения валютных операций, утв. Постановл. НБ РБ от 30.04.2004г. № 72 (в ред. Постановл. от 26.08.2015г. № 515)
9. Инструкция о банковском переводе, утв. Постановл. Правления НБ РБ 29.03.2001 № 66 (в редакции постановл. 21.02.2017 № 73)
10. Инструкция о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь, утв. Постановл. Мин. финансов РБ от 12.04.2000г. № 35 (в ред. Постановл. от 01.07.2014г. № 48)
11. Нормы оплаты командировочных расходов при служебных командировках за границу, утв. Постановл. Мин. финансов РБ от 30.01.2001г. № 7 (в ред. Постановл. от 10.06.2014г. № 31)
12. Об установлении размеров возмещения расходов при служебных командировках утв. Постановл. Мин. финансов РБ от 16.06.2016г. № 48
13. Положение о порядке направления в служебные командировки за границу, утв. Указом Президента РБ от 13.06.2005г. № 274 (в ред. от 12.05.2017г. № 166)
14. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) 29 декабря 2009 г. № 71-3 (в ред. от 9 января 2017 г. № 15-3)

**9.1 Документальное оформление и учет расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками**

Производственные запасы, другие ценности, необходимые для осуществления производственного процесса и ведения хозяйственной деятельности, *пополняются за счет их поставок* организациями-поставщиками или прочими организациями на основе договоров.

**Организации-поставщики** на отгруженную продукцию выписывают счета, платежные требования, счета-фактуры, передают или пересылают почтой покупателям. Их оплата осуществляется в соответствии с условиями договоров. Оперативный учет

выполнения договорных обязательств осуществляет отдел маркетинга. Поэтому документы поступают в этот отдел или в финансовый отдел, где они проверяются на соответствие договорам, их регистрируют в журнале поступающих грузов, делают отметку в книге учета выполнения договоров и дается согласие на оплату.

После регистрации счета получают внутренний номер (регистрационный) и передаются в бухгалтерию организации для оплаты, а квитанции или товарно-сопроводительные документы (ТТН, железнодорожная накладная) передаются в эксплуатационный отдел для получения и доставки груза.

С этого момента у бухгалтерии организации возникают расчеты с поставщиками. По мере оплаты бухгалтерия получает выписку из расчетного счета о списании денежных средств в пользу поставщика.

Договором может быть предусмотрена и предварительная оплата. В таком случае поставщик поставяет продукцию после получения аванса от покупателя. Размер аванса определяется сторонами в договоре.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Счет по отношению к балансу активно-пассивный; сальдо дебетовое свидетельствует о суммах авансов или предоплат, перечисленных поставщикам, сальдо кредитовое – о суммах задолженности поставщикам и подрядчикам по неоплаченным счетам или неотфактурованным поставкам.

Оборот по дебету свидетельствует о суммах оплат, списаний и зачетов за отчетный месяц; оборот по кредиту – о суммах по принятым к оплате акцептованным платежным документам.

На стоимость поступивших основных средств товарно-материальных ценностей составляются бухгалтерские записи:

Д-т сч. 08,	К_т сч. 60	принимаются СМР, монтаж оборудования
Д-т сч. 10 (15)	К_т сч. 60	приходятся поступившие материалы
Д-т сч. 20, 25, 26	К_т сч. 60	приняты выполненные работы и оказанные услуги
Д-т сч. 18	К_т сч. 60	учтен НДС
Д-т сч. 60	К_т сч. 51, 52, 55	оплачено поставщикам, подрядчикам

По выпискам банка производится отметка об оплате каждого платежного документа.

**Покупатели и заказчики – это организации,** приобретающие на основании договоров произведенную продукцию, товары, прочие активы, выполненные работы и оказанные услуги. Формирование их дебиторской задолженности отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

**При отгрузке продукции составляются следующие записи:**

Д-т сч. 90	К_т сч. 43	реализована готовая продукция (по фактической себестоимости)
Д-т сч. 62	К_т сч. 90	начислена дебиторская задолженность покупателям по продажным ценам, включая НДС
Д-т сч. 51	К_т сч. 62	поступление платежей от покупателей на расчетный счет

Аналитический учет расчетов по счету 62 ведется в разрезе покупателей по каждому предъявленному к оплате товарному и расчетному документу. Группировка информации по аналитическим счетам позволяет контролировать полноту и своевременность взыскания дебиторской задолженности по товарным операциям.

## 9.2 Учет расчетов по налогам, сборам

Организации являются плательщиками налогов, сборов и других платежей в бюджет. Порядок исчисления и уплаты отдельных налогов, отчислений и сборов в бюджет регламентируется законодательными и нормативными документами.

Для обобщения информации о расчетах с бюджетом предназначен активно-пассивный счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». *По кредиту* отражаются суммы начисленных налогов и сборов, *по дебету* – суммы, перечисленные в бюджет.

### **К счету 68 могут открываться следующие субсчета:**

1. Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг
2. Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг
3. Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)
4. Расчеты по подоходному налогу
5. Расчеты по прочим платежам в бюджет

**В соответствии с Особенной частью Налогового Кодекса Республики Беларусь в себестоимость включаются следующие налоги: земельный налог, экологический налог, налог на недвижимость.**

*Земельный налог* – это целевой сбор, средства которого могут быть израсходованы только на нужды охраны земель, их улучшения и землеустройства.

Плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, у которых земельные участки на территории Республики Беларусь находятся на праве постоянного или временного пользования, пожизненного наследуемого владения или частной собственности.

Объектами налогообложения земельным налогом признаются расположенные на территории РБ земельные участки, находящиеся в частной собственности, постоянном или временном пользовании организаций.

Объектом платы за землю является площадь земельного участка, выраженная в гектарах. Налоговая база земельного налога определяется в размере кадастровой стоимости земельного участка либо площади земельного участка. Налоговая база земельного налога определяется на 1 января календарного года, за который производится исчисление налога, в отношении земельного участка, предоставленного для одной цели, – в размере его кадастровой стоимости.

Ставки земельного налога устанавливаются в зависимости от кадастровой оценки земли и даны в приложении 5 к Особенной части НК.

Местные Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать), но не более чем в два раза ставки земельного налога отдельным категориям плательщиков.

Налоговым периодом земельного налога признается календарный год.

Сумма земельного налога исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующих ставок земельного налога.

*Уплата земельного налога производится по выбору плательщика один раз в год* в размере исчисленной суммы за год — не позднее 22 февраля текущего года *или ежеквартально* не позднее 22-го числа второго месяца каждого квартала - в размере одной четвертой годовой суммы земельного налога;

*Уплата за земли сельскохозяйственного назначения — по выбору плательщика или один раз в год* в размере исчисленной суммы за год не позднее 15 апреля текущего года, *или не позднее 15 апреля, 15 июля, 15 сентября, 15 ноября* — в размере одной четвертой годовой суммы земельного налога.

**Плательщиками экологического налога** признаются организации и индивидуальные предприниматели.

Объектами налогообложения экологическим налогом признаются:

1. выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух;
2. сброс сточных вод;
3. хранение, захоронение отходов производства;
4. ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ, в том числе содержащихся в продукции и проч.

Налоговая база экологического налога определяется как фактические объемы:

- выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух;
- сбросов сточных вод;
- отходов производства, подлежащих хранению, захоронению.

Сумма экологического налога исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Ставки экологического налога по устанавливаются в размерах согласно приложениям 6-8 к Особенной части НК.

К ставкам экологического налога применяются следующие коэффициенты:

1) за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, образующиеся при сгорании топлива для удовлетворения теплоэнергетических нужд населения, - 0,27.

2) за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, за сброс сточных вод, за хранение, захоронение отходов производства плательщиками, получившими экологический сертификат соответствия, в течение трех лет со дня получения этого сертификата - 0,9.

3) за сброс сточных вод для владельцев коммунальной и ведомственной канализации (сброс от населения), для рыбоводных организаций и прудовых хозяйств (сброс с прудов) - 0,006.

4) за сброс сточных вод в водные объекты теплоэлектростанциями, использующими в работе:

- невозобновляемые источники энергии, охлаждение конденсаторов турбин, которых осуществляется по прямоточной схеме, - 0,5;
- возобновляемые источники энергии, охлаждение конденсаторов турбин, которых осуществляется по прямоточной схеме, - 0,2.

Предприятия ежеквартально представляют в налоговые органы налоговую декларацию (расчет) не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата экологического налога производится ежеквартально не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

**Плательщиками налога за добычу (изъятие) природных ресурсов** признаются организации и индивидуальные предприниматели.

Объектом налогообложения налогом за добычу природных ресурсов признается добыча природных ресурсов:

- 1) песка формовочного, стекольного, строительного;
- 2) песчано-гравийной смеси;
- 3) камня строительного, облицовочного;
- 4) воды (поверхностной и подземной);
- 5) минеральной воды, полиметаллического водного концентрата, минерализованной воды, добываемой для поддержания пластового давления при добыче нефти;
- 6) грунта для земляных сооружений;
- 7) глины, супесей, суглинка и трепелов;
- 8) бентонитовых глин;
- 9) соли калийной (в пересчете на оксид калия), каменной;

- 10) нефти;
- 11) мела, мергеля, известняка и доломита;
- 12) гипса (ангидрита);
- 13) железных руд;
- 14) торфа влажностью 40 процентов;
- 15) сапропелей влажностью 60 процентов;
- 16) мореного дуба;
- 17) янтаря;
- 18) золота;
- 19) виноградной улитки;
- 20) личинок хирономид;
- 21) зеленой лягушки (прудовой, съедобной, озерной);
- 22) гадюки обыкновенной;
- 23) бурого угля (в пересчете на условное топливо);
- 24) горючих сланцев (в пересчете на условное топливо);
- 25) длиннопалый (узкопалый) рак.

**Налоговая база налога за добычу природных ресурсов**, за исключением соли калийной, определяется как **фактический объем добываемых (изымаемых) природных ресурсов**.

Налоговая база налога за добычу (изъятие) природных ресурсов в отношении **соли калийной** определяется:

– как фактический объем добываемой (изымаемой) соли калийной (в целях применения ставки налога, установленной в твердой сумме);

– как произведение фактического объема реализации калийных удобрений и средневзвешенной цены реализации 1 тонны калийных удобрений за пределы Республики Беларусь (в целях применения ставки налога, установленной в процентном отношении).

Ставки налога за добычу (изъятие) природных ресурсов, устанавливаются в размерах согласно приложению 10 к Особенной части НК.

**Налоговым периодом налога за добычу природных ресурсов**, за исключением налога за добычу природных ресурсов в отношении нефти и соли калийной, признается **календарный квартал**.

**Налоговым периодом налога за добычу природных ресурсов** в отношении нефти и соли калийной признается **календарный месяц**.

Плательщики по истечении налогового периода представляют в налоговые органы **налоговую декларацию (расчет) не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом**.

**Уплата налога** за добычу (изъятие) природных ресурсов производится по истечении налогового периода **не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом**.

**Плательщиками налога на недвижимость признаются организации и физические лица**

**Объектами налогообложения налогом на недвижимость признаются:**

– капитальные строения (здания, сооружения), их части, машино-места, являющиеся собственностью или находящиеся в хозяйственном ведении или оперативном управлении плательщиков-организаций; взятые в финансовую аренду (лизинг) по договору финансовой аренды (лизинга); находящиеся в государственной собственности; переданные в безвозмездное пользование акционерным обществам;

– здания, сооружения и передаточные устройства сверхнормативного незавершенного строительства плательщиков-организаций.

**Освобождаются от налога на недвижимость:**

1) капитальные строения (здания, сооружения), их части государственного жилищного фонда и жилищного фонда организаций негосударственной формы собственности используемых для проживания физическими лицами);

2) капитальные строения (здания, сооружения), их части, а также машино-места организаций общественного объединения «Белорусское общество инвалидов», общественного объединения «Белорусское общество глухих» и общественного объединения «Белорусское товарищество инвалидов по зрению», а также обособленных подразделений этих организаций при условии, если численность инвалидов в указанных организациях или их обособленных подразделениях составляет не менее 50 процентов от списочной численности в среднем за период.

3) капитальные строения (здания, сооружения), их части, а также машино-места, используемые в предпринимательской деятельности РУП почтовой связи «Белпочта»;

4) капитальные строения (здания, сооружения), законсервированные в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь;

5) капитальные строения (здания, сооружения), предназначенные для охраны окружающей среды и улучшения экологической обстановки по перечню, утвержденному Президентом Республики Беларусь;

6) автомобильные дороги общего пользования;

7) капитальные строения (здания, сооружения), их части сельскохозяйственного назначения, используемые организациями для производства продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства;

8) капитальные строения (здания, сооружения), относящиеся к объектам благоустройства городов, поселков городского типа и других населенных пунктов, содержащиеся за счет средств бюджета;

9) принадлежащее физическому лицу на праве собственности одно жилое помещение в многоквартирном и (или) в блокированном жилом доме. При наличии у физического лица двух и более жилых помещений освобождению от налога на недвижимость подлежит только одно жилое помещение по выбору физического лица на основании его письменного заявления, представляемого в налоговый орган по месту жительства;

10) капитальные строения (здания, сооружения), их части, принадлежащие физическим лицам, являющимся пенсионерами по возрасту, инвалидами I и II группы, и другим нетрудоспособным физическим; многодетным семьям (семьям, имеющим трех и более несовершеннолетних детей); военнослужащим срочной военной службы;

и т.п. .

**Налоговая база налога на недвижимость определяется:**

1. *организациями исходя из наличия на 1 января календарного года:*

– капитальных строений (зданий, сооружений), их частей, машино-мест, учитываемых в бухгалтерском учете в составе объектов основных средств и доходных вложений в материальные активы по остаточной стоимости.

– объектов сверхнормативного незавершенного строительства по стоимости, определяемой путем суммирования прямых и косвенных затрат по строительству объектов сверхнормативного незавершенного строительства, отраженных в бухгалтерском учете в установленном порядке

2 *физическим лицам* — исходя из оценки принадлежащих им капитальных строений (зданий, сооружений), их частей, машино-мест.

**Годовая ставка налога на недвижимость устанавливается:**

– для организаций — в размере 1 процента;

– для физических лиц — в размере 0,1 процента;

– для физических лиц, в том числе зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, имеющих на праве собственности два и более жилых помещения в многоквартирных и (или) блокированных жилых домах — в размере 0,2 процента в

отношении таких жилых помещений в многоквартирных и (или) блокированных жилых домах.

— для организаций, имеющих объекты сверхнормативного незавершенного строительства — в размере 2 процентов от стоимости объектов сверхнормативного незавершенного строительства.

*Местные Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать) не более чем в два с половиной раза ставки налога на недвижимость отдельным категориям плательщиков.*

*Областные (Минский городской) Советы депутатов имеют право увеличивать (но не более чем в десять раз) ставки налога на недвижимость по неиспользуемым (неэффективно используемым) капитальным строениям (зданиям, сооружениям).*

*Налоговым периодом по налогу на недвижимость признается календарный год.*

Годовая сумма налога на недвижимость исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Исчисление годовой суммы налога на недвижимость *физическим лицам* производится налоговым органом ежегодно на 1 января каждого налогового периода.

Организации *не позднее 20 марта отчетного года представляют в налоговые органы по месту постановки на учет налоговые декларации (расчеты) по налогу на недвижимость.*

*Уплата налога на недвижимость производится организациями по их выбору один раз в год в размере годовой суммы налога не позднее 22 марта налогового периода или ежеквартально не позднее 22-го числа третьего месяца каждого квартала в размере одной четвертой годовой суммы налога.*

**В соответствии с Особой частью Налогового Кодекса РБ из выручки уплачиваются:**

- акцизы.
- налог на добавленную стоимость

*Акцизы* относятся к разряду специальных косвенных налогов, включаемых в отпускную цену товаров как надбавка к цене. Устойчивый спрос населения на отдельные виды продукции, монопольно высокие цены, а подакцизные товары позволяют государству применять акцизную политику в отношении отдельных товарных групп для пополнения доходов бюджета.

*Плательщиками акцизов являются организации и физические лица:*

- производящие подакцизные товары;
- ввозящие подакцизные товары на таможенную территорию РБ и (или) реализующие ввезенные на таможенную территорию РБ подакцизные товары.

*Ставки акцизов на товары могут устанавливаться в абсолютной сумме на физическую единицу измерения подакцизных товаров или в процентах от стоимости товаров. Ставки акцизов приведены в приложении 1 к Особой части НК.*

*Объектами налогообложения акцизами признаются:*

1. подакцизные товары, производимые плательщиками и реализуемые (передаваемые) ими на территории РБ;
2. ввозимые на территорию РБ подакцизные товары;
3. подакцизные товары, ввезенные на территорию РБ, при реализации (передаче).

*Подакцизными товарами признаются:*

- спирт;
- алкогольная продукция;

- непищевая спиртосодержащая продукция в виде растворов, эмульсий, суспензий, произведенных с использованием этилового спирта из всех видов сырья, иных спиртосодержащих продуктов;
- пиво, пивной коктейль.
- слабоалкогольные напитки с объемной долей этилового спирта более 1,2 процента и менее 7 процентов.
- табачные изделия;
- автомобильные бензины;
- дизельное топливо и дизельное топливо с метиловыми эфирами жирных кислот;
- судовое топливо;
- газ углеводородный сжиженный и газ природный топливный компримированный, используемые в качестве автомобильного топлива;
- масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- сидры;
- пищевая спиртосодержащая продукция в виде растворов, эмульсий, суспензий, произведенных с использованием этилового спирта.

Не признаются подакцизными товарами:

- спиртосодержащие растворы с денатурирующими добавками, компонентами, изменяющими органолептические свойства этилового спирта;
- спиртосодержащие лекарственные средства;
- спиртосодержащие средства и препараты ветеринарного назначения;
- спиртосодержащие парфюмерно-косметические средства;
- коньячный и плодовый спирт, виноматериалы.
- дезинфицирующие средства;
- товары бытовой химии;
- табак, используемый в качестве сырья для производства табачных изделий.

*Налоговым периодом акцизов признается календарный месяц.*

Плательщики ежемесячно представляют в налоговые органы налоговую декларацию (расчет) не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата акцизов производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

**Налог на добавленную стоимость является основным видом косвенного налога, который включается в отпускную цену товара, работ или услуг.**

*Плательщиками налога на добавленную стоимость признаются: организации, индивидуальные предприниматели и физические лица, на которых в соответствии с законодательством Таможенного союза, и (или) актами Президента Республики Беларусь возложена обязанность по уплате НДС, взимаемого при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь.*

Объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются:

1. обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь, по обмену товарами, по безвозмездной передаче товаров;
2. ввоз товаров на территорию Республики Беларусь и (или) иные обстоятельства, установленные законодательством.

Освобождаются от налога на добавленную стоимость обороты по реализации на территории Республики Беларусь: лекарственных средств; медицинских изделий; медицинских услуг; ветеринарных мероприятий; социальных услуг; продуктов питания, произведенных столовыми учреждений здравоохранения и социальной защиты; услуг по

подготовке детей в специализированных учебно-спортивных учреждениях; услуг в сфере культуры по специальному перечню; услуг, связанных с организацией похорон; товаров магазинами беспощинной торговли; платных услуг в сфере образования и др.

Ставки налога на добавленную стоимость устанавливаются в следующих размерах:

- ноль (0) процентов при реализации товаров и оказании услуг на экспорт;
- десять (10) процентов при реализации производимой на территории Республики Беларусь продукции растениеводства (за исключением цветоводства), пчеловодства, животноводства (за исключением производства пушнины) и рыбоводства и при ввозе на территорию Республики Беларусь и (или) реализации продовольственных товаров и товаров для детей по перечню, утвержденному Президентом Республики Беларусь.
- двадцать (20) процентов — при реализации и ввозе других товаров;
- 9,09 % ( $10:110*100\%$ ) или 16,67 % ( $20:120*100\%$ ) — при реализации товаров по регулируемым розничным ценам с учетом налога на добавленную стоимость;
- 25% — при реализации услуг электросвязи.

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав НДС исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода по истечении каждого отчетного периода по всем операциям по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и всем изменениям налоговой базы в соответствующем отчетном периоде.

Сумма налога на добавленную стоимость исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по итогам отчетного периода, и суммами налоговых вычетов.

Налоговыми вычетами являются суммы НДС предъявленные продавцами к оплате плательщику при приобретении им товаров (работ, услуг), имущественных прав и суммы НДС, уплаченные плательщиком при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь.

Для всех плательщиков НДС обязательным электронным документом является электронный счет-фактура.

Форма и формат электронного счета-фактуры, порядок его создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения утверждены Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь.

Электронный документооборот электронных счетов-фактур между продавцами и покупателями осуществляется с использованием Портала электронных счетов-фактур, являющегося информационным ресурсом Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

Электронный счет-фактура создается плательщиком непосредственно на Портале либо загружается в виде файла XML-формата, подготовленного плательщиком, и является источником сведений об исчисленных и (или) подлежащих вычету суммах налога на добавленную стоимость, представляемых в налоговые органы.

Электронный счет-фактура выставляется не ранее дня отгрузки товаров и не позднее 10-го числа месяца, следующего за месяцем дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость признается календарный год.

Отчетным периодом по налогу на добавленную стоимость по выбору плательщика, признаются календарный месяц или календарный квартал.

Отчетным периодом по налогу на добавленную стоимость для плательщиков, реализующих услуги электросвязи, оказываемые абонентам, признается календарный месяц.

Плательщики представляют в налоговые органы *налоговую декларацию (расчет) не позднее 20-го числа месяца*, следующего за истекшим отчетным периодом.

Уплата налога на добавленную стоимость производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Принятое плательщиком решение о выборе отчетного периода (календарный месяц или календарный квартал) изменению в течение текущего налогового периода не подлежит.

**В соответствии с Особенной частью Налогового Кодекса Республики Беларусь из прибыли (дохода) исчисляется и уплачивается налог на прибыль;**

Налог на прибыль является прямым налогом, поскольку его сумма полностью зависит от конечных финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятий и организаций.

Плательщиками налога на прибыль признаются организации.

Объектом налогообложения налогом на прибыль признаются валовая прибыль, а также дивиденды и приравненные к ним доходы, начисленные белорусскими организациями.

Валовой прибылью для белорусских организаций признается сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов.

Налоговая база налога на прибыль определяется как денежное выражение валовой прибыли, подлежащей налогообложению.

**Ставка налога на прибыль установлена в размере 18 процентов.** Налоговым периодом налога на прибыль признается календарный год.

*Налоговым периодом налога на прибыль признается календарный год.*

*Отчетным периодом налога на прибыль признается календарный квартал.*

Отчетным периодом налога на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, признается календарный месяц.

Сумма налога на прибыль по итогам отчетного периода исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение налоговой базы, уменьшенной на сумму прибыли, освобождаемой от налогообложения, а по итогам четвертого квартала также на сумму убытков, переносимую на прибыль этого отчетного периода и налоговой ставки

*Налоговая декларация (расчет) по налогу на прибыль по итогам истекшего отчетного периода представляется плательщиком в налоговые органы не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом*, независимо от наличия либо отсутствия объектов налогообложения.

*Налоговая декларация (расчет) по налогу на прибыль за истекший налоговый период представляется не позднее 20 марта года*, следующего за истекшим налоговым периодом.

*Уплата налога на прибыль производится в течение налогового периода по итогам истекшего отчетного периода не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.*

*Уплата налога на прибыль за четвертый квартал налогового периода производится не позднее 22 декабря этого периода* в размере двух третей суммы налога на прибыль, исчисленной исходя из суммы налога на прибыль за третий квартал налогового периода с последующим перерасчетом в целом за налоговый период и исчислением суммы налога на прибыль к доплате или уменьшению *не позднее 22 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.*

**Плательщиками подоходного налога с физических лиц признаются физические лица.**

Объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц признаются доходы физических лиц, полученные в течение календарного года:

При определении налоговой базы учитываются все доходы плательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, а также соответствующие суммы вычетов.

Ставка налога установлена в размере 13% от налогооблагаемой базы. Налоговая база определяется ежемесячно как денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

**Налоговые вычеты делятся на:**

**Стандартные (размер указан для 2018г.):**

- в размере **102р.** в месяц при получении дохода в сумме, не превышающей **620р.** белорусских рублей в месяц по основному месту работы;
- в размере **30р.** в месяц на каждого ребенка до восемнадцати лет и (или) каждого иждивенца;
- родителям, имеющим **двух и более детей** в возрасте до 18 лет, предоставлено право получения стандартного налогового вычета на детей в размере – **57р.** в месяц.
- в размере **144р.** в месяц следующим категориям плательщиков:
  - физическим лицам, заболевшим и перенесшим лучевую болезнь, ликвидаторам;
  - Героям Социалистического Труда, Героям Советского Союза, Героям Беларуси, полным кавалерам орденов Славы, Трудовой Славы, Отечества; участникам Великой Отечественной войны;
  - инвалидам I и II группы независимо от причин инвалидности, инвалидам с детства, детям-инвалидам в возрасте до восемнадцати лет.

**социальные**

- суммы, уплаченные в течение календарного года за свое обучение, обучение супруги(а), детей в учреждениях образования при получении первого высшего или среднего специального образования;
- погашение кредитов на эти цели, включая проценты по ним, кроме просроченных;
- в сумме, не превышающей двух базовых величин за каждый месяц и уплаченной плательщиком в качестве страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии, заключенным на срок не менее пяти лет, а также по договорам добровольного страхования медицинских расходов.

Документы, подтверждающие фактическую оплату страховых взносов, должны содержать информацию о фамилии, имени, отчестве плательщика, сумме и дате оплаты, назначении платежа. В случае, если документы не содержат указанных реквизитов, к ним прилагается справка получателя платежа, скрепленная печатью, в которой должна быть отражена недостающая информация.

**имущественные**

- сумма расходов, связанных с покупкой, строительством жилья
- погашение кредитов на эти цели  
(при условии, что работник состоит в списке нуждающихся в жилье)

**профессиональные**

- плательщики, получающие авторские вознаграждения, доходы от участия в соревнованиях и т.п. в сумме фактических произведенных ими расходов, подтвержденных документально (проезд, проживание и др.)

Кроме налогов в государственный бюджет поступают также различные сборы, пошлины и другие обязательные платежи. Они имеют с налогами единую экономическую сущность, но специфичны по своему назначению и характеру использования.

При начислении платежей в бюджет составляются бухгалтерские записи:

Д-т сч. 25,26,44	К_т сч. 68	начислены налоги и сборы, включаемые в себестоимость товаров, продукции, работ, услуг
Д-т сч. 90,91	К_т сч. 68	начислены налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг
Д-т сч. 90	К_т сч. 68	начислены налоги, штрафные санкции, уплачиваемые из прибыли
Д-т сч. 70	К_т сч. 68	удержан подоходный налог
Д-т сч. 75	К_т сч. 68	удержан налог на доходы (дивиденды)
Д-т сч. 68	К_т сч. 18	приняты к зачету налоговые вычеты по НДС
Д-т сч. 68	К_т сч. 51	перечислены налоги, сборы и штрафные санкции в бюджет

### 9.3 Учет расчетов по социальному страхованию

1. О пенсионном обеспечении РБ Закон РБ 17 апреля 1992 г. № 1596-ХП (в ред. Закона № 430-3 от 18 окт. 2016г.)
2. Об обязательных страховых взносах в ФСЗН Закон РБ 29 февраля 1996 г. № 138-ХП (в ред. Закона № 14-3 от 09 янв. 2017г.)
3. Перечень выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию, утв. Постановл. Совета Министров РБ 25 .01.1999 г. № 115 (в ред. Постановл. от 21.03.2017г. № 209).

В соответствии с законодательством все организации обязаны осуществлять обязательные страховые взносы в ФСЗН.

Объектом для начисления страховых взносов являются все виды выплат в денежном и (или) натуральном выражении, начисленных в пользу работников.

Размеры обязательных страховых взносов по страхованию на случай достижения пенсионного возраста, инвалидности и потери кормильца (пенсионное страхование) составляют:

- для работодателей - **28 процентов;**
- для работодателей, занятых производством сельскохозяйственной продукции, объем которой составляет более 50 процентов общего объема произведенной продукции, - 24 процента;
- для физических лиц, самостоятельно уплачивающих обязательные страховые взносы, - **29 процентов;**
- для членов крестьянских (фермерских) хозяйств - 25 процентов;
- для работающих граждан, кроме членов крестьянских (фермерских) хозяйств, - **1 процент.**

**Размер обязательных страховых взносов по страхованию на социальное страхование** (на случай временной нетрудоспособности, беременности и родов, рождения ребенка, ухода за ребенком до достижения им возраста трех лет, предоставления одного свободного от работы дня в месяц матери, воспитывающей ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет, смерти застрахованного или члена его семьи) для работодателей и физических лиц, самостоятельно уплачивающих обязательные страховые взносы, а также членов крестьянских (фермерских) хозяйств **составляет 6 процентов.**

С 1 января 2009г. в РБ введен в действие Закон профессиональном пенсионном страховании. Данный закон обеспечивает основы обязательного государственного пенсионного страхования работников, занятых в особых условиях труда и отдельными

видами профессиональной деятельности (работники, занятые на работах с вредными и тяжелыми условиями труда и др.). Тарифы взносов дифференцированы в зависимости от категории работников и установлены в размерах от 1,5 до 4,8% от суммы выплат, начисленные в связи с занятостью на рабочем месте, включенном в перечень рабочих мест с особыми условиями труда.

Бухгалтерский учет расчетов с ФСЗН осуществляется на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Начисление страховых взносов отражается по кредиту счета. Суммы, подлежащие перечислению в ФСЗН, уменьшаются на суммы, израсходованные организацией на выплату пособий по временной нетрудоспособности; беременности и родам; в связи с рождением ребенка и других выплат.

По счету 69 составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 20,23,25,26	К-т сч. 69	начислены страховые взносы в ФСЗН
Д-т сч. 70	К-т сч. 69	удержаны из зар. платы страховые взносы на пенсионное страхование
Д-т сч. 69	К-т сч. 70	начислены пособия за счет средств ФСЗН
Д-т сч. 69	К-т сч. 51	перечислены средства в ФСЗН
Д-т сч. 90	К-т сч. 69	начислена пеня за несвоевременную уплату взносов в ФСЗН

Суммы пенсий начисляются пенсионерам отделами социального обеспечения и на счета организаций не поступают.

#### **9.4 Учет расчетов с подотчетными лицами. Порядок документального оформления и оплаты служебных командировок**

1. Инструкция о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь, утв. Постановл. Мин. финансов РБ от 12.04.2000г. № 35 (в ред. Постановл. от 01.07.2014г. № 48)
2. Нормы оплаты командировочных расходов при служебных командировках за границу, утв. Постановл. Мин. финансов РБ от 30.01.2001г. № 7 (в ред. Постановл. от 10.06.2014г. № 31)
3. Об установлении размеров возмещения расходов при служебных командировках утв. Постановл. Мин. финансов РБ от 16.06.2016г. № 48
4. Положение о порядке направления в служебные командировки за границу, утв. Указом Президента РБ от 13.06.2005г. № 274 (в ред. от 12.05.2017г. № 166)

Выдача наличных денежных средств под отчет может производиться только работникам организации на хозяйственные нужды и на командировочные расходы.

Направление работников в служебную командировку оформляется приказом руководителя. Необходимость выдачи работникам командировочного удостоверения определяется руководителем организации.

Приказ руководителя является основанием для выдачи аванса и возмещения предусмотренных законодательством расходов работнику, направленному в служебную командировку.

Регистрация работников, выбывающих в служебную командировку, ведется в журналах учета работников, выбывающих в служебные командировки.

##### **Командированному работнику возмещаются расходы:**

1. по проезду транспортом общего пользования (кроме такси) к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы по фактическим затратам на основании подлинных проездных документов.

При отсутствии подлинных проездных документов расходы по проезду возмещаются на основании документов, подтверждающих факт проезда работника, либо в размере минимальной стоимости проезда независимо от используемого вида транспорта.

*Размер минимальной стоимости проезда определяется с учетом рекомендуемых норм расстояний перевозок пассажиров и грузов между населенными пунктами Республики Беларусь и тарифа за один километр проезда при перевозке пассажиров поездами на региональных линиях экономкласса, установленных в соответствии с законодательством.*

Подлежит возмещению и стоимость набора питания, включенная в цену проездного документа.

2. по найму жилого помещения (за исключением времени нахождения в пути) по фактическим расходам, но не выше стоимости одноместного номера. Возмещение расходов по найму жилого помещения осуществляется на основании подлинных документов, подтверждающих данные расходы.

Без представления подлинных документов работнику возмещаются расходы в размере, установленном законодательством. При определении количества суток для оплаты расходов по найму жилого помещения время, составляющее менее половины суток, исключается, а равное половине суток и более – принимается за полные сутки.

*Водителям грузовых автомобилей и работникам, командированным вместе с ними, останавливающимся в соответствии с графиком движения в пути следования на отдых и не представившим оплаченных подлинных подтверждающих документов, расходы по найму жилого помещения за время нахождения в пути подлежат возмещению на общих основаниях;*

3. за проживание вне места жительства для покрытия дополнительных расходов – суточные в размерах, установленных законодательством. Суточные за время нахождения в пути выплачиваются в тех же размерах, что за время пребывания в месте служебной командировки. Если командированному работнику принимающая либо направляющая *сторона оплачивает питание, суточные выплачиваются в размере 50 процентов от установленной нормы;*

4. иные произведенные работником с разрешения или ведома нанимателя расходы (по оплате провоза багажа сверх нормы бесплатного провоза, проезда транспортных средств по платным автомобильным дорогам, платных стоянок, услуг связи, стоимости завтрака, предоставляемого гостиницей).

По приезду из командировки работник обязан представить в бухгалтерию отчет об израсходованных суммах с приложением документов либо карт-чеков или выписки по счету клиента, иных документов, подтверждающих произведенные расходы:

– **не позднее 3 рабочих дней** со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия при получении **наличных денег** под отчет на расходы, связанные со служебными командировками;

– **не позднее 15 рабочих дней** со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, получивший денежные средства под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, **посредством их перечисления на счет клиента**, к которому выдана корпоративная (личная) дебетовая карточка.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета работника по ранее полученным на командировочные расходы суммам.

*Наниматель при командировании работников за границу устанавливает задание на командировку, которое должно носить конкретный характер и не содержать общих и нечетких формулировок. В задании на командировку указываются государство и цель командировки, время нахождения за границей, план встреч и переговоров, перечень вопросов, подлежащих решению или изучению, а в случае заключения договора (контракта, соглашения) – предмет договора. Задание подписывается командированным работником и утверждается нанимателем.*

Нанимателем определяются форма письменного отчета по выполнению задания на командировку и порядок его представления.

*Наниматель обязан выдать командированному работнику аванс в иностранной валюте и (или) белорусских рублях до выезда в командировку и возместить следующие расходы:*

1. по проезду к месту служебной командировки и обратно;
2. по найму жилого помещения;
3. по проживанию вне места жительства (суточные) (далее – суточные);
4. иные расходы, произведенные работником с разрешения нанимателя.

*Возмещение расходов по найму жилого помещения осуществляется в размерах предельных норм возмещения расходов по найму жилого помещения в сутки, установленных законодательством Республики Беларусь, при обязательном представлении подтверждающих документов в оригинале.*

Командированному работнику возмещаются расходы по бронированию мест в гостиницах, а также стоимость завтрака, включенная в счет за наем жилого помещения, возмещается в пределах норм расходов по найму жилого помещения.

*Возмещение суточных производится в иностранной валюте с включением дня отъезда из РБ и дня прибытия в РБ по нормам, установленным для государства, в которое направлен работник в командировку.*

За время следования по территории Республики Беларусь до дня отъезда из Республики Беларусь либо после дня прибытия в Республику Беларусь суточные за это время выплачиваются в белорусских рублях по нормам, установленным законодательством РБ по оплате служебных командировок в пределах РБ.

*День пересечения границ государств, определяется по отметке в документе для выезда из Республики Беларусь и (или) въезда в Республику Беларусь. При командировании работников в Российскую Федерацию и другие государства, где при пересечении границы отметка в документе для выезда из Республики Беларусь и (или) въезда в Республику Беларусь не вносится, день пересечения границы определяется по документам на проезд с учетом расписания движения пассажирского транспорта.*

*При выезде в командировку и возвращении обратно в тот же день работнику выплачиваются суточные в иностранной валюте в размере 50 процентов от нормы, установленной для государства, в которое направлен работник в командировку.*

*Работники представляют письменный отчет об итогах служебной командировки в 10-дневный срок со дня прибытия.*

*По хозяйственным операциям с подотчетными лицами составляются следующие записи:*

Д-т сч. 71	К-т сч. 50	выданы из кассы ден. средства подотчетным лицам
Д-т сч. 71	К-т сч. 51	перечислены средства на карт-счет с расч.сч.
Д-т сч. 10,41	К-т сч. 71	приобретены ТМЦ с оплатой за счет подотчет. сумм
Д-т сч. 25,26,44	К-т сч. 71	списаны по нормам расходы на служебные командировки
Д-т сч. 50,70	К-т сч. 71	возвращены неиспользованные подотчетные сумм
Д-т сч. 94	К-т сч. 71	суммы, не возвращенные работниками в установл. сроки
Д-т сч. 70	К-т сч. 94	удержаны из зар. платы своевременно невозвращенные суммы

## 9.5 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Расчеты с работниками по всем видам операций, кроме расчетов по заработной плате и расчетов с подотчетными лицами учитываются на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

*К счету могут быть открыты субсчета:*

1. Расчеты по предоставленным займам;
2. Расчеты по возмещению материального ущерба;

На субсчете 1 отражаются расчеты с работниками по предоставленным займам на индивидуальное и кооперативное строительство, на приобретение и строительство садовых домиков, благоустройство садовых домиков, обзаведение домашним хозяйством и другие цели.

На субсчете 2 учитываются расчеты по возмещению ущерба, причиненного работниками в результате недостат имущества, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

По прочим операциям составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 73-1	К-т сч. 50,51	выданы или перечислены суммы займа
Д-т сч. 50,70	К-т сч. 73	внесены или удержаны суммы займа
Д-т сч. 73-2	К-т сч. 94	отнесены на виновных лиц суммы недостат и ущерба
Д-т сч. 50,70	К-т сч. 73	внесены или удержаны суммы в погашение недостат и ущерба

## 9.6 Учет расчетов с прочими дебиторами и кредиторами

Для обобщения информации о расчетах по хозяйственным операциям некоммерческого характера используется *активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*.

По кредиту счета отражается увеличение кредиторской задолженности и погашение дебиторской задолженности. По дебету – увеличение дебиторской задолженности и погашение кредиторской задолженности. Сальдо дебетовое показывает сумму дебиторской задолженности, сальдо кредитовое – сумму кредиторской задолженности.

### К счету могут открываться следующие субсчета:

- 76-1 "Расчеты по исполнительным документам";
- 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию";
- 76-3 "Расчеты по претензиям";
- 76-4 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам";
- 76-5 "Расчеты по депонированным суммам";
- 76-6 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом";
- 76-7 "Расчеты, связанные с выбывающей группой".

На субсчете 1 учитываются расчеты по суммам, удержанным из заработной платы работников в пользу других организаций и лиц на основании исполнительных документов (исполнительные листы, выдаваемые на основании решений судов; исполнительные надписи нотариальных контор и другие).

Удержание из заработной платы отражается:

Д-т сч. 70      К-т сч. 76-1

Перечисление или выдача удержанных сумм отражается

Д-т сч. 76      К-т сч. 51,50

На субсчете 2 обобщается информация о расчетах по страхованию имущества и персонала организации (кроме расчетов по социальному страхованию). Страхование имущества и персонала может быть обязательным и добровольным. Организации в *обязательном порядке* осуществляют страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств. Организации имеют право в добровольном порядке осуществлять страхование имущества, зданий, сооружений, материальных ценностей и др.

Страхование осуществляется путем заключения договора между страховой компанией и организацией-страхователем. Организации должны выплачивать страховым компаниям страховые взносы. Если страховые взносы уплачиваются ежемесячно, независимо от срока действия договора, то составляются бухгалтерские записи:

Д-т сч. 20,23,25,26,44	К-т сч. 76-2	начислены страховые взносы по страхованию от несчастных случаев
Д-т сч. 76-2	К-т сч. 51	перечислены страховые взносы
Д-т сч. 76-2	К-т сч. 10,01,43	отражаются потери по страховым случаям
Д-т сч. 51,52	К-т сч. 76-2	отражаются страховые возмещения, полученные в соответствии с договорами страхования,
Д-т сч. 76-2	К-т сч. 70	начислено пособие по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием

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

Д-т сч. 76-3	К-т сч. 51,52,60	отражаются суммы предъявленных претензий, а также предъявленных и признанных штрафов
Д-т сч. 51,52	К-т сч. 76-3	отражается поступление соответствующих платежей

**На субсчете 4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»** учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам от участия в уставном фонде других организаций, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору о совместной деятельности.

Д-т сч. 76-4	К-т сч. 91	начислены дивиденды или другие доходы
Д-т сч. 51,52	К-т сч. 76-4	получены причитающиеся доходы

**На субсчете 5 «Расчеты по депонированным суммам»** учитываются расчеты с работниками по начисленным, но не выплаченным в установленный срок суммам (депонированные суммы).

Д-т сч. 70	К-т сч. 76-5	депонирована, не выданная в срок зар.плата
Д-т сч. 76-5	К-т сч. 50	выданы депонированные суммы

#### 9.7 Учет краткосрочных и долгосрочных кредитов банка.

1. О формировании кредитных историй и предоставлении кредитных отчетов. Постановл. НБ РБ 27 мая 2009 г. № 67
2. Об утверждении Инструкции о порядке предоставления (размещения) банками денежных средств в форме кредита и их возврата. Постановл. НБ РБ, 30 декабря 2003 г. № 226
3. О некоторых вопросах бухгалтерского учета. Постановл. Мин. финансов 11 марта 2013 г. № 16

**Кредит** представляет собой *систему экономических отношений*, складывающихся при передаче имущества или денежных средств одними организациями другим во временное пользование на определенных условиях.

Кредиты могут быть *краткосрочными* (сроком до 1 года) и *долгосрочными* (сроком свыше 1 года)

Для получения кредита организация представляет в банк заявление и пакет документов, подтверждающих ее платежеспособность (бухгалтерский баланс с

приложениями; отчет о прибылях и убытках; копии договоров и других документов, подтверждающих кредитуемую сделку).

При выдаче долгосрочных кредитов представляется дополнительно бизнес-план, включающий расчет экономической эффективности и окупаемости кредитуемого проекта и другие документы в соответствии с законодательством.

После согласования условий кредитования заключается кредитный договор, где оговариваются сумма и все условия кредитования.

К кредитному договору дополнительно заключается договор залога имущества.

Выдача кредита осуществляется в безналичной форме на цели, предусмотренные кредитным договором.

В бухгалтерском учете для учета расчетов по кредитам предусмотрены счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

**Счет 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"** предназначен для отражения информации о расчетах по полученным организацией краткосрочным (*на срок не более 12 месяцев*) кредитам и займам, в том числе налоговым кредитам, а также начисленным и уплаченным по ним процентам.

**К счету 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" могут быть открыты субсчета:**

66-1 "Расчеты по краткосрочным кредитам";

66-2 "Расчеты по краткосрочным займам";

66-3 "Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам"

Д-т сч. 50,51,52,55,60	К-т сч. 66	получены краткосрочные кредиты и займы
Д-т сч. 66	К-т сч. 51,52,55	погашены краткосрочные кредиты и займы
Д-т сч. 91	К-т сч. 66	начислены проценты по краткосрочным кредитам
Д-т сч. 66	К-т сч. 51,52,55	уплачены проценты

**Счет 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"** предназначен для отражения информации о расчетах по полученным организацией долгосрочным (*на срок более 12 месяцев*) кредитам и займам, в том числе налоговым кредитам, а также начисленным и уплаченным по ним процентам.

**К счету 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" могут быть открыты субсчета:**

67-1 "Расчеты по долгосрочным кредитам";

67-2 "Расчеты по долгосрочным займам";

67-3 "Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам".

Д-т сч. 50,51,52,55,60	К-т сч. 67	получены долгосрочные кредиты и займы
Д-т сч. 67	К-т сч. 51,52,55	погашены долгосрочные кредиты и займы
Д-т сч. 08	К-т сч. 67	начислены проценты по долгосрочным кредитам до окончания срока строительства объекта
Д-т сч. 91	К-т сч. 67	начислены проценты по долгосрочным кредитам
Д-т сч. 66	К-т сч. 51,52,55	уплачены проценты

Аналитический учет по счету 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" ведется по видам долгосрочных кредитов и займов, банкам и другим заимодавцам.

## Тема 10. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

**10.1 Труд, заработная плата, классификация персонала, оперативный учет численности работников и отработанного времени. Документальное оформление и учет выработки рабочих**

**10.2 Формы и системы оплаты труда. Единая тарифная сетка и ее значение в организации оплаты труда.**

**10.3 Порядок определения размера различных выплат**

**10.4 Документальное оформление и расчет пособий по временной нетрудоспособности.**

**10.5 Расчет оплаты за отпуск**

**10.6 Состав и расчет удержаний из заработной платы**

**10.7 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда**

**10.8 Обязательные начисления на заработную плату. Индивидуальный (персонифицированный) учет застрахованных лиц в системе государственного социального страхования.**

*Нормативно-законодательные акты по теме (по состоянию на 01.02.2018г.):*

1. Закон Республики Беларусь «Об обязательных страховых взносах в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь» от 29 февраля 1996г. № 138-ХІІІ (в ред. Закона от 09.01.2017г. № 14-3)
2. Инструкция о порядке исчисления среднего заработка, сохраняемого в случаях, предусмотренных законодательством, утв. Пост. Мин. труда РБ. 10.04.2000 № 47 (в ред. пост. 20.07.2017 № 30)
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) 29 декабря 2009 г. № 71-3 (в ред. от 9 января 2017 г. № 15-3)
4. Об обязательных страховых взносах в ФСЗН Закон РБ 29 февраля 1996 г. № 138-ХІІІ (в ред. Закона № 14-3 от 09 янв. 2017г.)
5. Перечень выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию, утв. Постановл. Совета Министров РБ 25 .01.1999 г. № 115 (в ред. Постановл. от 21.03.2017г. № 209).
6. Положение о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями, утв. Постановл. Совета Министров 25.04.2014г. № 1297 (в ред. Постановл. от 27.01.2016г. № 66).
7. Положение о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам утв. Пост. Сов. Мин. РБ 28.06.2013 № 569
8. Положение о порядке уплаты страховщику страховых взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утв. Постановл. Совета Министров 10.10.2003г. № 393 (в ред. Постановл. от 28.07.2015г. № 642).
9. Правила индивидуального (персонифицированного) учета застрахованных лиц в системе государственного социального страхования, утв. Постановл. Совета Министров 08.07.1997г. № 837 (в ред. Постановл. от 02.12.2016г. № 992).
10. Трудовой кодекс РБ. 26 июля 1999 г. № 296-3 (в ред. Закона от 24.10.2016г. № 439-3).

**10.1 Труд, заработная плата, классификация персонала, оперативный учет численности работников и отработанного времени. Документальное оформление и учет выработки рабочих**

Трудовые и связанные с ними отношения на предприятиях республики регулируются Конституцией Республики Беларусь, Трудовым кодексом Республики Беларусь и другими актами трудового законодательства, *коллективными договорами, соглашениями, или другими локальными нормативными актами, принятыми в соответствии с законодательством.* В коллективных договорах (соглашениях) могут определяться условия, улучшающие положение работников по сравнению с законодательством.

**Заработная плата — это совокупность вознаграждений в денежной, натуральной форме, получаемых работником за фактически выполненную работу, а также за периоды, включаемые в рабочее время.**

При организации оплаты труда придерживаются следующих принципов:

- дифференциация оплаты труда в зависимости от его количества, качества и условий труда;
- сочетание государственного регулирования оплаты труда и самостоятельности субъекта хозяйствования в ее установлении;
- материальная заинтересованность работника в результатах его труда;
- установление зависимости между величиной заработной платы и эффективностью работы организации;
- простота и ясность установления порядка оплаты труда;
- документирование и контроль рабочего времени и объемов выполненных работ;
- персонализированный учет расчетов по оплате труда.

Движение личного состава работников предприятия оформляется первичными документами формы, которых организации определяют самостоятельно:

- приказом (распоряжением) о приеме на работу;
- приказом (распоряжением) о переводе на другую работу;
- приказом (распоряжением) о предоставлении или запиской о предоставлении отпуска;
- списком на предоставление отпуска по форме;
- приказом (распоряжением) о прекращении трудового договора и др.

На каждого принятого работника заполняют *Личную карточку*, на руководящих работниках и специалистов — дополнительно Личный листок учета кадров.

Впервые принятому работнику оформляют трудовую книжку. Трудовые книжки хранятся на предприятии и выдаются на руки работникам в день их увольнения.

*Каждому принимаемому на предприятие работнику* присваивается **табельный номер**, который указывается в таблице учета рабочего времени и во всех документах по заработной плате.

Для более полного учета в должностных окладах различий в уровне квалификации, сложности и ответственности выполняемых работ, повышения заинтересованности в росте профессионального мастерства и качества труда применяется категорирование специалистов.

Квалификационная категория отражает степень фактической квалификации специалиста, его деловые качества, умение самостоятельно, творчески выполнять порученную работу. Квалификационную категорию и оклады специалистам устанавливает наниматель на основе рекомендаций аттестационной комиссии и всесторонней оценки их деловых качеств. Различают списочный и нечислительный состав работников.

В **списочный** состав работников предприятия включаются все работники, принятые на постоянную, сезонную, а также на временную работу на срок один день и более со дня зачисления их на работу (принятые на работу с испытательным сроком включаются в списочный состав с первого дня выхода на работу).

К **нечислительному составу** относятся работники, выполняющие работы по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договора подряда); привлеченные для выполнения разовых работ; принятые на работу по совместительству с других предприятий; направленные на учебу в вузы и техникумы с отрывом от производства и получающие стипендию за счет предприятия, и другие.

В отчетности по труду весь персонал предприятия делится на две группы — занятый в основной и неосновной деятельности.

В промышленности к **персоналу основной деятельности** (его называют промышленно-производственным) относятся работники основных и вспомогательных цехов, подсобных производств (лесозаготовки, торфоразработки, карьеры, тарные цехи), производств строительных материалов, транспортных цехов, узлов связи, заводоуправления, ведомственной охраны и т.п., а также научно-исследовательских, конструкторских, проектно-конструкторских, и других организаций, находящихся на балансе предприятия.

К **персоналу неосновной деятельности** относятся работники: жилищно-коммунального хозяйства; редакций газет и радиовещания; обслуживающих медицинских учреждений; оздоровительных учреждений, учреждений физической культуры, туризма; учебных заведений и курсов; учреждений дошкольного воспитания и др.

В зависимости от выполняемых функций **персонал предприятий подразделяется на рабочих и служащих**. Из состава служащих выделяют *руководителей* (работники, занимающие должности руководителей предприятия и их структурных подразделений, их заместители, главные специалисты — главный инженер, главный технолог, главный экономист и др.) и *специалистов* (персонал, занятый подготовкой производства, инженерно-техническими и другими работами, — бухгалтеры, экономисты, юрисконсульты и др.).

Оперативный учет работников возлагается на отдел кадров, а на малом предприятии — на лицо, которому данная работа поручена руководителем.

Оперативный учет использования рабочего времени ведут в *Табеле учета использования рабочего времени и расчета заработной платы* или Табеле учета использования рабочего времени.

*Табеля оформляют табельщики*, начальники цехов, мастера, бригадиры и другие лица, которым поручено ведение табельного учета в каждом из структурных подразделений предприятия. В табелях работники группируются по их категориям (рабочие, руководители, специалисты), а внутри категорий — по алфавиту или в порядке табельных номеров.

По каждому работнику в табеле ежедневно отмечают количество фактически отработанных часов, в том числе ночных, сверхурочных, простоев, неявок (по причинам), недоработанных часов (по причинам). Табель может заполняться методом сплошной регистрации или же путем фиксации в нем отклонений (неявок, сверхурочных, недоработок и т.п.). При этом рабочие дни в табеле отмечают дробью: в числителе — фактически отработанное количество часов, а в знаменателе — число неотработанных, сверхурочных, ночных часов с указанием буквенного или цифрового кода причины (Н — ночные часы работы, С - сверхурочные часы, ОП — опоздания, УХ — преждевременный уход с работы и т.д.). Целосменные невыходы или потери рабочего времени отмечаются одной буквой: В — выходные и праздничные дни, К — служебные командировки, О — трудовые и дополнительные отпуска, предусмотренные законодательством, Б — временная нетрудоспособность и т.д. Коды использования рабочего времени являются типовыми, они приведены в Инструкции по статистике численности работников и заработной платы.

Для оформления выдачи заработной платы за первую половину месяца в табелях подсчитываются итоги за первую половину месяца, и они передаются в бухгалтерию. По истечении месяца табеля закрываются, т.е. в них по каждому работнику (и в целом по табелю) подсчитываются: отработанные дни и часы (в том числе сверхурочные, ночные и др.), дни неявок по причинам, недоработанные часы по причинам и другие показатели. Табель подписывают: лицо, его составившее, и начальник цеха, отдела, участка. После этого его передают в бухгалтерию.

В зависимости от отраслевой принадлежности, применяемых форм и систем оплаты труда, особенностей технологии и организации производства и других факторов на предприятиях применяются **различные формы первичных документов по труду и заработной плате**.

**Наиболее широко распространены:** табель, наряд на сдельные работы, маршрутный лист, рапорт о выработке (накопительный), рапорт о выработке бригады, список лиц, работавших сверхурочно, листок учета простоев, листок на доплату и др.

## **10.2 Формы и системы оплаты труда. Единая тарифная сетка и ее значение в организации оплаты труда.**

По законодательству, действующему в РБ, формы, системы и размеры заработной платы, в том числе и дополнительные выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, устанавливаются нанимателем на основании коллективного договора, соглашения и трудового договора. Различают повременную и сдельную формы оплаты труда.

**Повременная форма оплаты труда** базируется на количестве отработанного времени и качестве (квалификации) затраченного труда. Она применяется на работах, где невозможно или

нецелесообразно использование сдельной оплаты, и устанавливается с помощью тарифных ставок и должностных окладов.

На практике повременная форма реализуется в виде *простой повременной и повременно-премиальной систем оплаты*. При *простой повременной системе* заработок зависит от количества отработанного времени и тарифной ставки (оклада) за единицу рабочего времени, а при *повременно-премиальной системе* — к тарифной заработной плате добавляется премия за достижение установленных количественных и качественных показателей в работе.

**Сдельная форма оплаты труда** базируется на *объеме выполненной работы (количестве изготовленной продукции) и сдельной расценке за единицу работы (продукции)*.

Она применяется на тех работах, где можно нормировать и точно учитывать результаты труда, а увеличение объема продукции не приведет к снижению ее качества и стимулирует повышение производительности труда и квалификации рабочих. На практике реализуется в виде следующих систем: *прямой сдельной, сдельно-премиальной, сдельно-прогрессивной, косвенной сдельной, аккордной, аккордно-премиальной, комиссионной системы, системы «плавающих» окладов*.

Каждая из перечисленных систем в зависимости от форм организации труда может быть индивидуальной или коллективной (бригадной).

В условиях применения **прямой сдельной системы** заработок определяется умножением объема выполненной работы (произведенной продукции) в натуральных единицах на сдельную расценку за единицу работы (продукции).

При **сдельно-премиальной системе** заработная плата складывается из заработка по сдельным расценкам за фактически выполненную работу (произведенную продукцию) и премии за выполнение и перевыполнение установленных показателей.

**Сдельно-прогрессивная система** оплаты труда характеризуется тем, что труд рабочего за единицу объема работы (продукции) оплачивается по прогрессивно возрастающим расценкам в соответствии со степенью перевыполнения нормы выработки, т.е. труд рабочего в пределах нормы оплачивается по основным сдельным расценкам, а сверх нормы — по повышенным. Размер увеличения сдельных расценок в каждом конкретном случае определяется положением о данной системе оплаты труда, которая обычно вводится на определенный срок исходя из производственной необходимости.

**Косвенная сдельная система** применяется для оплаты труда вспомогательных рабочих, обслуживающих технологическое оборудование (наладчиков, дежурных слесарей, помощников мастеров и др.), размер заработной платы которых ставится в зависимость от достигнутых результатов труда рабочих-сдельщиков, оборудование которых они обслуживают.

В условиях **аккордной системы** размер заработной платы устанавливается на весь комплекс работ, входящих в аккордное задание. Сумма заработка рассчитывается на основе калькуляции с учетом видов и объемов заданных работ, норм выработки, норм времени, сдельных расценок, разрядов работ, тарифных ставок и других показателей.

При **аккордно-премиальной системе** оплаты труда заработок рабочих состоит из двух частей: за выполнение аккордного задания и суммы премии за качественное выполнение аккордного задания в установленный срок и досрочно.

**Комиссионная система** оплаты труда широко применяется для расчета заработной платы работников маркетинговых служб. Она может быть полностью основана на комиссионных процентах или строится по принципу: оклад плюс проценты, то есть сочетание фиксированной заработной платы с комиссионным вознаграждением.

**Система «плавающих» окладов** предусматривает установление нанимателем размеров тарифных окладов (ставок) в текущем месяце по итогам работы за предыдущий месяц с учетом личного вклада каждого конкретного работника в результаты труда организации. При применении этой системы во всех случаях изменения ставок наниматель утверждает новое штатное расписание.

Для дифференциации заработной платы работников в зависимости от количества, качества и условий труда может использоваться **тарифная система**, которая представляет собой совокупность нормативов, установленных законодательством РФ.

Тарифная система включает в себя следующие элементы:

- Тарифно-квалификационные справочники
- Единая тарифная сетка
- Тарифная ставка 1 разряда

Единый тарифно-квалификационный справочник работ и профессий рабочих и единый квалификационный справочник должностей служащих представляют собой систематизированные перечни всех работ и профессий, должностей, содержат необходимые квалификационные характеристики, требования к ним и тарифные разряды работ и рабочих, должностей служащих.

Каждому работнику устанавливается *тарифный (квалификационный) разряд*, который зависит от квалификации, степени ответственности и сложности выполняемых работ.

Единая тарифная сетка (ЕТС) содержит шкалу, состоящую из 27 тарифных разрядов для бюджетных организаций и 23 – для коммерческих организаций и соответствующих им тарифных коэффициентов. В тарифной сетке заложена дифференциация тарифных коэффициентов по категориям, должностям работников.

Тарифные ставки и должностные оклады определяются исходя из тарифной ставки 1 разряда. Тарифные коэффициенты ЕТС показывают во сколько раз тарифные ставки II и последующих разрядов выше тарифной ставки I разряда.

Тарифная ставка I разряда устанавливается Советом Министров РБ и периодически повышается при наличии соответствующих экономических предпосылок. **С 1 февраля 2018г. ставка I разряда установлена в размере 34 р.**

*Республиканская тарифная ставка I разряда является обязательной для бюджетных организаций и для организаций, получающих дотации из бюджета.*

Согласно Указу Президента от 10 мая 2011г. № 181 *в целях расширения прав нанимателей по установлению гибких условий оплаты труда работников, максимально учитывающих результативность вклада каждого работника и финансовые возможности субъектов предпринимательской деятельности, коммерческим организациям и индивидуальным предпринимателям предоставлено право самостоятельно принимать решения о применении Единой тарифной сетки работников РБ при определении условий оплаты труда работников.*

При этом если организация использует для начисления заработной платы Единую тарифную сетку, тарифные ставки (оклады) работников коммерческих организаций повышаются нанимателями в зависимости от эффективности хозяйствования и в пределах имеющихся финансовых возможностей, если иное не установлено Президентом РБ.

*Порядок использования средств, направляемых на выплату премий за производственные результаты и надбавок всех видов, в пределах установленного норматива, определяется нанимателем на основании коллективного договора, соглашения, иного локального нормативного правового акта, принятых в соответствии с законодательством.*

Базовая величина устанавливается Советом Министров РБ и является нормативом для расчета подоходного налога и используется для установления экономических санкций. По состоянию на 01.02.2017г. **ее размер – 24р.50коп**

Минимальная заработная плата также устанавливается Советом Министров РБ и применяется как социальный стандарт, как гарантированный минимум заработной платы для работников всех отраслей экономики. По состоянию на 01.02.2017г. **ее размер 305 р.**

### **10.3 Порядок определения размера различных выплат**

Все виды выплат, входящие в фонд заработной платы и включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), принято относить к основной или же дополнительной заработной плате.

В состав основной заработной платы включаются:

- оплата за отработанное на предприятии время, фактически выполненную работу исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов;
- надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде, за работу в ночное и сверхурочное время, совмещение

профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда и т.п.;

- премии работникам за производственные результаты (включая премии за экономию конкретных видов материалов, энергоресурсов) по системам премирования, предусмотренным коллективными договорами, и другие.

К дополнительной заработной плате относится оплата в соответствии с действующим трудовым законодательством времени, не отработанного на предприятии:

- трудовых и учебных отпусков (компенсации за неиспользованный трудовой отпуск);
- работникам, высвобожденным с предприятий в связи с их реорганизацией, сокращением численности и штатов;
- времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей, льготных часов подростков;
- работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови, и другие.

Подсчет суммы по каждому виду выплат осуществляют с использованием тарифных ставок, окладов, сдельных расценок, положения об оплате труда и других элементов тарифной системы предприятия, устанавливаемых коллективными и трудовыми договорами или нанимателями на основе республиканского законодательства по труду.

Трудовым кодексом РБ установлена норма продолжительности рабочего времени в неделю 40 часов.

**Оплата сверхурочных работ.** Каждый час работы в сверхурочное время работников с повременной оплатой труда оплачивается не ниже двойных часовых тарифных ставок (окладов), а работников-сдельщиков — не ниже двойных сдельных расценок. По договоренности с нанимателем за работу в сверхурочное время может предоставляться отгул.

**Оплата работы в выходные и праздничные дни.** Работа в выходные и праздничные дни *может компенсироваться*, по соглашению сторон, *предоставлением другого дня отдыха* или в денежной форме и оплачивается не ниже чем в двойном размере:

- работникам со сдельной оплатой труда — не ниже двойных сдельных расценок;
- работникам с повременной оплатой труда, а также получающим должностные оклады, — не ниже двойных часовых тарифных ставок (окладов).

При этом для работников, получающих месячный оклад, оплата производится в размере не ниже *одинарной* часовой тарифной ставки (оклада) сверх месячного оклада, *если работа производилась в пределах месячной нормы рабочего времени*, и в размере не ниже *двойной* часовой тарифной ставки (оклада) сверх месячного оклада, *если работа производилась сверх месячной нормы*.

*За работу в сверхурочное время, в государственные праздники, праздничные и выходные дни премии начисляются* на заработок по одинарным сдельным расценкам или на одинарную тарифную ставку.

**Доплаты за работу в ночное время.** За каждый час работы в ночное время производится доплата в размере, установленном коллективным договором (соглашением), но не ниже 20 % часовой тарифной ставки (оклада) работника.

Ночным считается время с 22 часов до 6 часов. Конкретные размеры доплат за работу в ночное время устанавливаются нанимателем и предусматриваются в коллективном договоре, соглашении. Ночной считается смена, в которой не менее 50 % рабочего времени приходится на ночное время (с 22 до 6 часов).

**Оплата при невыполнении норм выработки, браке, простое.** При невыполнении норм выработки, браке и простое не по вине работника заработная плата не может быть ниже 2/3 установленной ему тарифной ставки (оклада). Полный брак и простой по вине работника не оплачиваются. Частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным расценкам в зависимости от степени годности продукции.

Брак изделий из-за скрытого дефекта в обрабатываемом материале, а также брак не по вине работника, обнаруженный после приемки изделия ОТК, оплачивается наравне с годными изделиями.

**Выплата выходного пособия.** Трудовое законодательство предусматривает и увольнение работника по инициативе нанимателя. Если увольнение осуществляется по определенным основаниям, то предусмотрена выплата работнику выходного пособия.

#### **10.4 Документальное оформление и расчет пособий по временной нетрудоспособности.**

В соответствии с Положением о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам пособия назначаются:

*1. по временной нетрудоспособности в случаях:*

- утраты трудоспособности в связи с заболеванием или травмой в быту;
- ухода за больным членом семьи, в том числе за больным ребенком в возрасте до 14 лет (ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет);
- ухода за ребенком в возрасте до 3 лет и ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случае болезни матери либо другого лица, фактически осуществляющего уход за ребенком и т.п.

*2. по беременности и родам в связи с беременностью и родами, а также усыновлением (удочерением), установлением опеки над ребенком в возрасте до 3 месяцев согласно листку нетрудоспособности.*

Пособия назначаются на основании листка нетрудоспособности, выданного и оформленного в порядке, установленном законодательством.

Пособия выплачиваются за счет средств ФСЗН

Пособие по временной нетрудоспособности не назначается:

- в случае умышленного причинения вреда своему здоровью в целях уклонения от работы или от других обязанностей;
- в случае, если временная нетрудоспособность наступила в связи с травмой, полученной при совершении преступления;
- за время принудительного лечения по решению суда;
- за период нахождения под арестом;
- за период отпуска без сохранения заработной платы;

Пособие по временной нетрудоспособности, назначается **в размере 80 процентов** среднедневного заработка **за первые 12 календарных дней нетрудоспособности** и в размере **100 процентов** среднедневного заработка **за последующие календарные дни** непрерывной временной нетрудоспособности.

**Пособие по беременности и родам назначается в размере 100 процентов** среднедневного заработка за календарные дни, удостоверенные листком нетрудоспособности.

**Минимальный размер пособий в месяц устанавливается в размере 50 процентов наибольшей величины бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения, утвержденного Советом Министров, за два последних квартала относительно каждого месяца, в котором имели место временная нетрудоспособность, отпуск по беременности и родам.**

Пособия лицам, за которых или которыми обязательные страховые взносы на социальное страхование уплачивались в соответствии с законодательством менее чем за 6 месяцев до возникновения права на пособия, назначаются в минимальном размере.

Лицам, за которых плательщиком обязательных страховых взносов, назначающим пособия, обязательные страховые взносы уплачивались менее чем за 6 месяцев до возникновения права на пособия, недостающие периоды уплаты обязательных страховых взносов подтверждаются сведениями, выдаваемыми отделами ФСЗН

**Пособие по временной нетрудоспособности назначается в размере 100 процентов среднедневного заработка** следующим категориям:

- инвалидам ВОВ, инвалидам боевых действий на территории других государств, участникам ВОВ;

- гражданам, пострадавшим от катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- лицам, осуществляющим уход за больным ребенком в возрасте до 14 лет; при оказании и др.

*Пособие по временной нетрудоспособности назначается в размере 50 процентов от начисленного в случаях:*

- заболевания или травмы, причиной которого(ой) явилось потребление алкоголя, наркотических средств, психотропных веществ, их аналогов, токсических или других одурманивающих веществ. При этом за *первые 6 календарных дней временной нетрудоспособности пособие не назначается;*
- нарушения режима, предписанного врачом;
- наступления временной нетрудоспособности в период прогула без уважительной причины.

**Размер среднедневного заработка для исчисления пособий работникам определяется за 6 календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособия.**

При этом размер среднедневного заработка для исчисления пособия по временной нетрудоспособности исчисляется исходя из заработка за период работы у плательщика, назначающего пособие.

Справка о размере заработной платы для исчисления пособия по беременности и родам за периоды работы, предшествующие периоду работы у плательщика, назначающего пособие, *представляется лицом, обратившимся за пособием.*

До представления справки о размере заработной платы пособие по беременности и родам по желанию лица, обратившегося за пособием, исчисляется исходя из заработка за период работы у плательщика, назначающего пособие. При этом периоды работы, предшествующие периоду работы у плательщика, назначающего пособие, не исключаются из количества календарных дней, на которые делится заработок.

***Заработок*** для исчисления пособия по беременности и родам за каждый полный календарный месяц ***учитывается в размере, не превышающем величину средней заработной платы работников в республике за соответствующий месяц.***

Размер среднедневного заработка определяется путем деления суммы заработка на число календарных дней этого периода.

**В число календарных дней расчетного периода, на которые делится заработок, не включаются периоды:**

- трудового и социального отпусков;
- временной нетрудоспособности;
- простоя не по вине работника;
- освобождения от работы в соответствии с законодательством в других случаях.

В заработок для исчисления пособий работникам **включаются виды оплаты труда** (за исключением выплат, носящих единовременный характер), **на которые в соответствии с законодательством начисляются обязательные страховые взносы.**

***Заработная плата, надбавки и доплаты к ней включаются в заработок того месяца, за который они начислены.***

**Размер пособия по временной нетрудоспособности** исчисляется путем умножения размера среднедневного заработка на число календарных дней, удостоверенных листком нетрудоспособности.

**Максимальный размер пособий,** за календарный месяц по каждому месту работы **устанавливается в размере трехкратной величины средней заработной платы работников в республике в месяце, предшествующем месяцу, в котором возникло право на пособия.**

*При начислении пособия составляется бух запись: Д-т сч. 69 К-т сч. 70*

**Пособие по временной нетрудоспособности с связи с несчастным случаем на производстве и профессиональным заболеванием выплачивается в размере 100 процентов** за счет средств страховой организации, при этом начисление пособия отражается:

Д-т сч. 76 К-т сч. 70

## 10.5 Расчет оплаты за отпуск

В соответствии с трудовым законодательством РБ все работники организаций имеют право на трудовые и социальные отпуска. Продолжительность отпусков устанавливается в соответствии трудовым законодательством и коллективными договорами.

В соответствии с действующим законодательством ст.150 ТК РБ работникам предоставляются следующие виды отпусков:

1. трудоуемые отпуска: основной отпуск; *дополнительные* отпуска;
2. социальные отпуска:
  - по беременности и родам;
  - по уходу за детьми;
  - в связи с обучением;
  - в связи с катастрофой на ЧАЭС
  - по уважительным причинам личного и семейного характера.

К дополнительным отпускам относятся:

- отпуска за работу с вредными и (или) опасными условиями труда и за особый характер работы;
- отпуска за ненормированный рабочий день;
- отпуска за продолжительный стаж работы;
- дополнительные поощрительные отпуска.

Все наниматели обязаны предоставить работникам основной отпуск продолжительностью – 24 дня. Дополнительные и социальные отпуска предоставляются в соответствии с законодательством и коллективными договорами.

Трудовым кодексом РБ установлено, что *дополнительные отпуска* за ненормированный рабочий день, за продолжительный стаж работы, поощрительный дополнительный отпуск наниматель предоставляет за счет собственных средств, т.е. за счет прибыли предприятия. Трудовые отпуска за первый рабочий год предоставляются не ранее чем через шесть месяцев работы у нанимателя. А в последующие годы – согласно графику.

Основанием для начисления заработной платы за время отпуска служит записка об отпуске и приказ (распоряжение) руководителя. В них указаны вид, продолжительность отпуска и период, за который он предоставляется. Государственные праздники и праздничные дни в число календарных дней не включаются и не оплачиваются.

***Средний заработок, сохраняемый за время отпуска*** (размера компенсации) ***исчисляется исходя из заработной платы, начисленной работнику за 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу начала отпуска*** (выплаты компенсации), независимо от того, за какой рабочий год предоставляется отпуск (выплачивается компенсация).

### **При исчислении среднего заработка в расчет принимаются:**

1. *Заработная плата за выполненную работу или отработанное время* согласно действующей у нанимателя системе оплаты труда (по сдельным расценкам, тарифным ставкам доплаты, надбавки, премии), в том числе стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты.
2. *Средний заработок, сохраняемый за неотработанное время (период)*, в том числе за время трудовых и социальных отпусков, за время выполнения государственных обязанностей, осуществляемых в рабочие, за время вынужденного прогула и др.
3. *Выплаты, не относящиеся к оплате труда, выплаты социального характера*, а также годовые бонусы, единовременные вознаграждения и выплаты, пособия по государственному социальному страхованию, государственные пособия семьям, воспитывающим детей, компенсации работникам за подвижной и разъездной характер работы и др.

***Средний заработок определяется путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней отпуска*** (дней неиспользованного трудового отпуска – для выплаты компенсации).

***При этом среднедневной заработок определяется путем деления заработной платы, начисленной работнику за месяцы, принимаемые для исчисления среднего заработка,***

сохраняемого за время отпуска, **на количество этих месяцев и на среднемесячное количество календарных дней, равное 29,7.**

В случае, когда работник перед уходом в отпуск (выплатой компенсации) отработал у нанимателя менее года, средний заработок исчисляется исходя из заработной платы, начисленной за полные месяцы до ухода в отпуск (выплаты компенсации).

Когда в составе 12 месяцев, принимаемых для исчисления среднего заработка, имелись месяцы, в которых в соответствии с законодательством работник освобождался от работы с частичным сохранением или без сохранения заработной платы, эти месяцы исключаются из расчета, кроме месяцев, в которых начисленная заработная плата была не ниже заработной платы, начисленной в полных месяцах.

Среднедневной заработок в этом случае определяется путем деления суммы заработной платы, начисленной за оставшиеся месяцы, на число этих оставшихся месяцев и на 29,7.

Исчисление среднего заработка производится с применением поправочных коэффициентов, если в периоде, принятом для исчисления среднего заработка, или в периоде, за который производятся выплаты на основе среднего заработка

**Поправочные коэффициенты рассчитываются путем деления** базового оклада, тарифной ставки (оклада) или тарифной ставки первого разряда, установленных в месяце, в котором осуществляются выплаты на основе среднего заработка, на базовый оклад, тарифные ставки (оклады) или тарифные ставки первого разряда, действовавшие в месяцах, принимаемых для исчисления среднего заработка.

Лицам, работающим по совместительству у разных нанимателей, средний заработок исчисляется отдельно по основному месту работы и работе по совместительству. При работе по совместительству у одного и того же нанимателя средний заработок исчисляется исходя из заработной платы, начисленной по основному месту работы и по совместительству.

*Пример: Работнику предоставлен отпуск с 10 мая по 8 июня текущего года на 30 календарных дней. Тарифная ставка 1-го разряда, установленная в организации для данной категории работников основного производства с 1 мая по 30 июня прошлого года – 40,00р., с 1 июля по 31 декабря прошлого года - 45,00р., с 1 января текущего года – 50,00р.*

№ п/п	год	Месяц	Сумма зар. платы	Поправочный коэффициент	Сумма зар. платы, приним. в расчет
1	Прошлый год	Май	650,00	1,25	812,50
2	Прошлый год	Июнь	650,00	(50/40) = 1,25	812,50
3	Прошлый год	Июль	840,00	1,1	924,00
4	Прошлый год	Август	840,00	1,1	924,00
5	Прошлый год	Сентябрь	840,00	1,1	924,00
6	Прошлый год	Октябрь	840,00	1,1	924,00
7	Прошлый год	Ноябрь	840,00	1,1	924,00
8	Прошлый год	Декабрь	840,00	(50/45) = 1,11	924,00
9	Текущий год	Январь	980,00	1	980,00
10	Текущий год	Февраль	980,00	1	980,00
11	Текущий год	Март	980,00	1	980,00
12	Текущий год	Апрель	980,00	1	980,00
Итого					11089,00

Среднемесячная заработная плата = 11089,00 : 12 = 924,08р.

Среднедневная заработная плата 924,08 : 29,7 = 31,11р.

Начисляются отпускные:

с 10 мая по 31 мая (отчетного месяца) 22 дня \* 31,11 = 684,42 Д-т 20 К-т 70

с 1 июня по 8 июня (следующего за отчетным месяца) 8 дней \* 31,11 = 248,88 Д-т 97 К-т 70

Всего начислено за время отпуска 933,30р.

## 10.6 Состав и расчет удержаний из заработной платы

Удержания из заработной платы могут производиться только в случаях, предусмотренных законодательством. Все удержания условно можно подразделить на 3 группы:

1. обязательные удержания;
2. удержания по инициативе нанимателя;
3. удержания по инициативе работника

К обязательным удержаниям относятся:

- подоходный налог
- страховые взносы в Фонд социальной защиты населения
- удержания по исполнительным листам.

**Подоходный налог** взимается в соответствии с Особенной частью Налогового кодекса РБ.

*Объектом* налогообложения являются *доходы физических лиц* в денежной и натуральной формах и взимаются у источника выплат.

Подоходным налогом не облагаются:

- доходы в виде оплаты труда, начисленные в день республиканского субботника;
- пособия по государственному социальному страхованию и государственному социальному обеспечению и надбавки к ним, кроме пособий по временной нетрудоспособности
- получением работниками выходных пособий в связи с прекращением трудовых договоров.
- доходы, получаемые плательщиками за сдачу крови, другие виды донорства
- материальная помощь, оказываемая в связи со стихийными бедствиями;
- единовременная материальная помощь, выплачиваемая по месту основной работы в связи со смертью близких родственников;
- доходы плательщиков, полученные в виде выигрышей, полученных по всем видам лотерей от организаций,
- стоимость форменной одежды, выдаваемой в соответствии с законодательством Республики Беларусь и др.

Ставка налога установлена в размере 13% от налогооблагаемой базы. Налоговая база определяется ежемесячно как денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

Налоговые вычеты делятся на:

стандартные:

- в размере **102р.** в месяц при получении дохода в сумме, не превышающей **620р.** белорусских рублей в месяц по основному месту работы;
- в размере **30р.** в месяц на каждого ребенка до восемнадцати лет и (или) каждого иждивенца;
- родителям, имеющим **двух и более детей** в возрасте до 18 лет, предоставлено право получения стандартного налогового вычета на детей в размере – **57р.** в месяц.
- в размере **144р.** в месяц следующим категориям плательщиков:
  - физическим лицам, заболевшим и перенесшим лучевую болезнь, ликвидаторам;
  - Героям Социалистического Труда, Героям Советского Союза, Героям Беларуси, полным кавалерам орденов Славы, Трудовой Славы, Отечества; участникам Великой Отечественной войны;
  - инвалидам I и II группы независимо от причин инвалидности, инвалидам с детства, детям-инвалидам в возрасте до восемнадцати лет.

социальные

- суммы, уплаченные в течение календарного года за свое обучение, обучение супруги(а), детей в учреждениях образования при получении первого высшего или среднего специального образования;
- погашение кредитов на эти цели, включая проценты по ним, кроме просроченных;

- в сумме, не превышающей двух базовых величин за каждый месяц и уплаченной плательщиком в качестве страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии, заключенным на срок не менее пяти лет, а также по договорам добровольного страхования медицинских расходов.

Документы, подтверждающие фактическую оплату страховых взносов, должны содержать информацию о фамилии, имени, отчестве плательщика, сумме и дате оплаты, назначении платежа. В случае, если документы не содержат указанных реквизитов, к ним прилагается справка получателя платежа, скрепленная печатью, в которой должна быть отражена недостающая информация.

#### **имущественные**

- сумма расходов, связанных с покупкой, строительством жилья
- погашение кредитов на эти цели  
(при условии, что работник состоит в списке нуждающихся в жилье)

#### **профессиональные**

- плательщики, получающие авторские вознаграждения, доходы от участия в соревнованиях и т.п. в сумме фактических произведенных ими расходов, подтвержденных документально (проезд, проживание и др.)

**Обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения** на пенсионное страхование удерживают из начисленной суммы заработной платы в размере **одного процента**.

Страховые взносы *не начисляются* на ряд выплат по специальному перечню, утвержденному Советом Министров РБ:

- заработная плата за дни республиканского субботника;
- пособия за счет средств республиканского бюджета и государственного социального страхования;
- единовременные выплаты;
- некоторые виды материальной помощи, компенсации и др.

**Удержания по исполнительным листам** производят по полученным на работников **исполнительным документам**, которые регистрируются и хранятся в бухгалтерии организации до увольнения работников. Это штрафы, алименты и др. виды удержаний. *Размер указан в исполнительном листе.*

Сумму алиментов определяют с заработка работника *после удержания подоходного налога* в проценте, указанном в исполнительном листе.

*К удержаниям по инициативе нанимателя относятся (ст. 107 ТК РБ):*

1. возвращение аванса, выданного в счет заработной платы; возврат сумм, излишне выплаченных вследствие счетных ошибок; погашение неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного на служебную командировку или перевод в другую местность, на хозяйственные нужды, если работник не оспаривает основания и размер удержания. В этих случаях наниматель вправе сделать распоряжение об удержании не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, погашения задолженности, или со дня неправильно исчисленной выплаты;
2. при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил трудовой отпуск, за неотработанные дни отпуска (при соответствующих случаях увольнения).
3. при возмещении ущерба, причиненного по вине работника нанимателю, в размере, не превышающем его среднемесячного заработка.

Заработная плата, излишне выплаченная работнику нанимателем, в том числе при неправильном применении закона, не может быть с него взыскана, за исключением случаев счетной ошибки.

*К удержаниям по инициативе работника относятся:*

- профсоюзные взносы;
- погашение полученных ссуд;

- удержания за товары, проданные в кредит;
- удержания членских взносов в различные общественные объединения и организации и др.  
Эти удержания производятся по письменному заявлению работника.

## 10.7 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда

Заработная плата, начисленная работникам из первичных документов (табелей, нарядов, листков на доплату и т. п.), записывается в *лицевые счета*.

Лицевой счет представляет собой регистр аналитического учета, и он ведется на каждого работника организации. В нем отражаются расчеты по оплате труда и другим начислениям в пользу работника. Он открывается на основании приказа (распоряжения) о приеме на работу.

В лицевом счете указываются фамилия, имя, отчество работника, структурное подразделение, куда он принят, табельный номер, количество детей и другие сведения о нем. По окончании каждого месяца в лицевом счете приводятся данные о начисленных суммах по видам оплат, об удержаниях и вычетах, о сумме к выплате или задолженности работника перед организацией. *Лицевой счет открывается на год.* По окончании года лицевой счет закрывается, и на следующий год открывается новый.

Ежемесячно работнику выдается на руки выписка из лицевого счета, где указываются начисленные суммы по видам начислений, удержанные суммы по видам удержаний, и сумма в выдаче или перечислению на карт-счет в банке

На основании данных *лицевых счетов составляется расчетно-платежная ведомость*. В ней отражаются расчеты по заработной плате как с каждым работником в отдельности, так и в целом по подразделению.

Для расчетов с персоналом по заработной плате и связанных с ней расчетов предусмотрен счет: 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

Начисленные работникам организации суммы отражаются по кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда».

Удержанные и выплаченные суммы отражаются по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

При начислении заработной платы составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 20,23,25,26,44	К-т сч. 70	начислена зар. плата, премии, доплаты работникам соответствующих производств
Д-т сч. 69	К-т сч. 70	начислены пособия за счет средств ФСЗН
Д-т сч. 76	К-т сч. 70	начислены пособие в связи с несчастным случаем на производстве, проф. заболеванием за счет средств обязательного страхования;
Д-т сч. 91	К-т сч. 70	начислена з/плата за ликвидацию инвестиционных активов;
Д-т сч. 90	К-т сч. 70	начислены материальная помощь работникам, вознаграждения по итогам работы за год
Д-т сч. 97	К-т сч. 70	начислены отпускные, приходящегося на следующий месяц.

При удержаниях и выплате заработной платы составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 70	К-т сч. 68	удержан из заработной платы подоходный налог
Д-т сч. 70	К-т сч. 69	произведены удержания 1% в ФСЗН
Д-т сч. 70	К-т сч. 76	произведены удержания по исполнит. документам
Д-т сч. 70	К-т сч. 76	удержаны профсоюзные взносы
Д-т сч. 70	К-т сч. 73-2	удержан ущерб или недостача ТМЦ
Д-т сч. 70	К-т сч. 51	перечислена зар. плата работников на их карт-счета в банке
Д-т сч. 70	К-т сч. 50	выплачена из кассы зар. плата

## **10.8 Обязательные начисления на заработную плату. Индивидуальный (персонифицированный) учет застрахованных лиц в системе государственного социального страхования.**

В соответствии с действующим законодательством в РБ *при начислении заработной платы работникам наниматели* производят *обязательные отчисления* в Фонд социальной защиты населения (ФСЗН) и страховому предприятию «Белгосстрах».

Одним из принципов государственного социального страхования является обязательное участие работодателей (нанимателей) и работающих граждан в формировании государственного внебюджетного Фонда социальной защиты населения РБ.

Размеры обязательных страховых взносов по страхованию на случай достижения пенсионного возраста, инвалидности и потери кормильца (пенсионное страхование) составляют:

- для работодателей - **28 процентов**;
- для работодателей, занятых производством сельскохозяйственной продукции, объем которой составляет более 50 процентов общего объема произведенной продукции, - **24 процента**;
- для потребительских кооперативов; товариществ собственников; садоводческих товариществ; общественных объединений инвалидов – **5 процентов**;
- для физических лиц, самостоятельно уплачивающих обязательные страховые взносы, для Белгосстраха - **29 процентов**;
- для работающих граждан - **1 процент**.

Размер обязательных страховых взносов по страхованию на случай временной нетрудоспособности, беременности и родов, рождения ребенка, ухода за ребенком в возрасте до трех лет и т.п. (*социальное страхование*) для работодателей, физических лиц, самостоятельно уплачивающих обязательные страховые взносы **составляют 6 процентов**.

**С 1 января 2009г. в РБ введено профессиональное пенсионное страхование для отдельных категорий работников, которые уходят на пенсию ранее общеустановленных сроков.** Это работники, занятые на подземных работах, на работах с особо вредными и особо тяжелыми условиями труда и др. Оценка условий труда на конкретных рабочих местах производится по результатам аттестации рабочих мест по условиям труда.

Взносы на профессиональное пенсионное страхование *уплачиваются за работников, занятых на рабочих местах, включенных в перечень рабочих мест с особыми условиями труда.*

**Объектом для начисления взносов** на профессиональное пенсионное страхование являются *выплаты всех видов в денежном и (или) натуральном выражении, начисленные работнику в связи с его занятостью на рабочем месте, включенном в перечень рабочих мест с особыми условиями труда,* кроме выплат, предусмотренных утверждаемым Советом Министров Республики Беларусь перечнем видов выплат, на которые не начисляются обязательные страховые взносы в Фонд.

Тарифы взносов на профессиональное пенсионное страхование утверждены Указом Президента РБ от 10.01.2009г. № 23 в ред. Указа от 25.09.2013г. № 441.

**Тарифы взносов на профессиональное пенсионное страхование, дифференцированные в зависимости от категории работников (от 1,5 до 9,0%)**

При начислении страховых взносов составляются бух. записи:

**Д-т счетов 08, 20,23,25,26,44,91,97      К-т сч. 69**

При начислении пособий за счет средств ФСЗН

**Д-т сч. 69      К-т сч. 70**

Ежеквартально, не позднее 12 числа месяца, следующего за отчетным кварталом, организации составляют в двух экземплярах отчет о средствах ФСЗН (ф.1-фонд) и представляют один экземпляр Фонду. В отчете указывается среднесписочная численность работающих, суммы начисленных взносов и использование средств Фонда по направлениям использования.

На каждого работающего организации подают в районный (городской) отдел Фонда сведения по ф. ПУ-1 «*Анкета застрахованного лица*» и ф. ПУ-2 «*Сведения о приеме и увольнении*».

*Форма ПУ-1* заполняется и представляется плательщиком страховых взносов, застрахованным лицом в соответствии с данными, содержащимися в паспорте гражданина Республики Беларусь в течение 5 рабочих дней со дня принятия на работу физического лица, не имеющего свидетельства социального страхования.

*Форма ПУ-2* заполняется и представляется по застрахованным лицам, состоящим в трудовых отношениях с работодателем один раз в квартал в течение месяца, следующего за отчетным кварталом.

Наниматели заполняют также на каждого работника форму персонифицированного учета ПУ-3 «*Индивидуальные сведения*» и в электронном носителе передают отделу Фонда.

*Форма ПУ-3* заполняется и представляется плательщиком страховых взносов на основании документов бухгалтерского учета о начислении, уплате обязательных страховых взносов, периоде занятости работников на работах, подлежащих включению в специальный стаж. Форма ПУ-3 представляется при возникновении необходимости.

Работнику выдается страховое свидетельство государственного социального страхования (форма ПУ-4) и открывается *индивидуальный лицевой счет*.

Свидетельство социального страхования выдается органом Фонда социальной защиты населения на основании представленной формы ПУ-1.

Выдача свидетельства социального страхования является подтверждением факта регистрации застрахованного лица в Фонде социальной защиты населения.

*Индивидуальный лицевой счет идентифицируется страховым номером. Страховой номер соответствует идентификационному номеру, указанному в документе, удостоверяющем личность.*

Сведения, содержащиеся в индивидуальном лицевом счете застрахованного лица, накапливаются Фондом социальной защиты населения.

Информация индивидуального лицевого счета является конфиденциальной и используется только для целей государственного социального страхования. Конфиденциальность и защита информации от несанкционированного доступа обеспечиваются Фондом социальной защиты населения.

Форма ПУ-5 заполняется и представляется в электронном формате городским или районным управлением (отделом) по труду, занятости и социальной защите при обращении застрахованного лица за назначением пенсии.

Форма ПУ-6 заполняется и представляется страхователем на основании документов бухгалтерского учета и иных документов о начислении, уплате взносов на профессиональное пенсионное страхование, периоде занятости работников в особых условиях труда и отдельными видами профессиональной деятельности. Форма ПУ-6 представляется при возникновении необходимости.

Обязательные страховые взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний страховому предприятию «Белгосстрах» начисляются в установленном размере от суммы начисленной заработной платы по отраслям деятельности в зависимости от класса профессионального риска.

При начислении страховых взносов составляется бух. запись:

**Д-т счетов 08,20,23,25,26,44,91,97      К-т сч. 76**

При начислении пособия по листку временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве, профессиональным заболеванием за счет средств обязательного страхования:

**Д-т сч. 76      К-т сч. 70**

Отчет о средствах обязательного страхования от несчастных случаях на производстве и профессиональных заболеваний организация составляет аналогично и представляет филиалу Белгосстраха до 12 числа, месяца, следующего за отчетным.

## Тема 11. Учет материалов и отдельных предметов в составе средств в обороте

**11.1 Материалы и отдельные предметы в составе средств в обороте, их классификация и оценка.**

**11.2 Документальное оформление и учет поступления материалов**

**11.3 Организация складского учета материалов**

**11.4 Документальное оформление выбытия производственных запасов. Методы оценки материалов при отпуске их в производство.**

**11.5 Особенности учета инвентаря, хозяйственных принадлежностей, инструментов, специальной оснастки и специальной одежды.**

**11.6 Инвентаризация материалов и отражение ее результатов в учете**

*Нормативно-законодательные акты по теме (по состоянию на 01.02.2018г.):*

1. Формы товарно-транспортной накладной, товарной накладной и Инструкция о порядке заполнения товарно-транспортной накладной, товарной накладной, утв. Постановл. Мин. фин. от 30.06.2016г. № 58 (в ред. от 23.08.2017г. №26)

2. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов, утв. Постановлением Мин. фин. от 12.11.2010г. № 133 (в ред. от 30.04.2012 № 26).

3. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утв. Постановлением Мин. фин. от 30.11.2007 № 180 (в ред. от 22.04.2010 № 50).

4. Инструкция о порядке бухгалтерского учета строительных материалов, утв. Пост. Мин. фин. от 24.01.2008 № 4 от 30.04.2012 (в ред. от 30.04.2012 № 19).

5. Примерный перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми нанимателем могут заключаться письменные договоры о полной материальной ответственности, утв. Постановл. Совета Министров от 26.05.2000г. № 764 (в ред. от 04.06.2014 № 540).

6. Перечень первичных учетных документов, утв. Постановл. Совета Министров от 24.03.2011г. № 360 (в ред. от 30.09.2011 № 1306).

**11.1 Материалы и отдельные предметы в составе средств в обороте, их классификация и оценка.**

Материалы — это краткосрочные материальные активы, предназначенные для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг.

*Для правильной организации бухгалтерского учета материалов должны быть созданы соответствующие условия, а именно:*

- наличие складских помещений, оснащенных весовыми и измерительными приборами, мерной тарой и другими приспособлениями;
- закрепление ценностей за конкретными материально-ответственными лицами и документальное оформление материальной ответственности;
- нормы расхода материалов и другие факторы, обеспечивающие их сохранность и экономное использование.

*Для правильной организации учета материалов, как на складе, так и в бухгалтерии необходимо:*

- установить четкую систему документации и документооборота;
- разработать перечень номенклатуры материалов и при использовании специальных методов учета – номенклатуру–ценник;
- проводить в установленном порядке инвентаризацию и контрольные выборочные проверки остатков материалов;
- своевременно отражать в учете их результаты;
- разработать элементы учетной политики организации, связанные с движением материально-производственных запасов.

В целях бухгалтерского учета материалы классифицируются по различным признакам.

По назначению и роли в процессе производства выделяются следующие группы:

- сырье (руда в металлургическом производстве, хлопок-сырец в текстильной промышленности и т.п.)
- основные материалы (черные металлы в машиностроении, лес в деревообрабатывающей промышленности)
- покупные полуфабрикаты (моторы в станкостроении, шины в автомобилестроении)
- вспомогательные материалы (смазочные материалы, краска, лак и т.п.)
- отходы производства (стружка, опилки, обрезки труб);
- тара и тарные материалы (деревянная, картонная, металлическая)
- топливо (дрова, каменный уголь)
- запасные части (отдельные детали машин)
- инвентарь и хозяйственные принадлежности (отвертки, стамески, хозяйственный инвентарь, спецодежда и т.п.)

По техническим свойствам выделяют следующие группы материалов:

- черные металлы;
- цветные металлы;
- резинотехнические изделия и др.

По месту нахождения материалы подразделяются на:

- находящиеся в организации;
- находящиеся в пути;
- переданные другим организациям (на переработку)

**В момент их первоначального признания** запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

**Фактическая себестоимость запасов, приобретенных за плату**, определяется в сумме фактических затрат организации на приобретение.

К фактическим затратам на приобретение запасов относятся:

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

**Не включаются в фактическую себестоимость материалов, а относятся на расходы того отчетного периода**, в котором они были осуществлены:

- проценты за пользование кредитами, займами, полученными для приобретения этих материалов, а также вознаграждения банкам за обслуживание этих кредитов;
- вознаграждения банкам по открытию и исполнению аккредитивов по расчетам за приобретенные материалы;
- затраты на содержание отделов снабжения и других служб организации с аналогичными функциями, а также на хранение материалов в организации;
- курсовые разницы по обязательствам в иностранной валюте перед поставщиками за приобретенные материалы;
- затраты, связанные с приобретением иностранной валюты для расчетов с поставщиками или погашения кредитов за приобретенные материалы;
- расходы на реализацию;
- другие затраты, непосредственно не связанные с приобретением и доставкой материалов и доведением их до состояния, пригодного к использованию.

Товары, приобретенные организацией для реализации, оцениваются по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут оценивать приобретенные товары по розничным ценам.

Фактическая себестоимость материалов при их изготовлении в организации определяется в сумме фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

## 11.2 Документальное оформление и учет поступления материалов

*Операции, связанные с поступлением, перемещением и отпуском материальных ценностей, должны оформляться первичными документами.*

Согласно Постановлению Совета Министров от 24.03.2011. №360 только по 9 документам утверждается их форма.

Наименование документа	Государственный орган, утв. форму документа
<b>1. Товарно-транспортная накладная</b>	Министерство финансов
<b>2. Товарная накладная</b>	Министерство финансов
3. Приходный кассовый ордер	Министерство финансов
4. Расходный кассовый ордер	Министерство финансов
5. Акт о приеме-передаче основных средств	Министерство финансов
6. Акт о приеме-передаче нематериальных активов	Министерство финансов
7. Акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ	Министерство архитектуры и стр-ва
8. Акт о передаче не завершенного строительством объекта	Министерство архитектуры и стр-ва
9. Акт о передаче затрат, произведенных при создании объекта инженерной и (или) транспортной инфраструктуры	Министерство архитектуры и стр-ва

Таким образом, по учету материалов используются только два документа типовой формы: товарно-транспортная накладная и товарная накладная.

*Формы других первичных документов разрабатываются непосредственно организацией и прилагаются к учетной политике организации.* Первичные документы являются основой ведения бухгалтерского и налогового учета.

*Поступление материалов в организацию контролирует отдел маркетинга, который следит за выполнением поставщиками договорных обязательств, предъявляет им претензии по качеству и недостаткам материалов, разыскивает грузы, если они своевременно не прибыли в организацию.*

При приемке материалов кладовщик проверяет соответствие фактического количества, качества и ассортимента поступивших материалов и указанного в документах поставщика. Количество обычно указывается в товарных накладных ф. ТН-2, товарно-транспортных накладных ф. ТТН-1, Качество указывается в сертификатах, удостоверениях и т.п.

При отсутствии расхождений материально-ответственное лицо выписывает приходный ордер. Вместо приходного ордера приемка и оприходование материалов могут оформляться проставлением на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере. В этом случае заполняются реквизиты указанного штампа, и ставится очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордере.

*При установлении несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в сопроводительных документах, а также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям, приемку осуществляет комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов.*

Приходные ордера и акты о приемке материалов составляются в день поступления соответствующих материалов на склад или в другие установленные в организации сроки в пределах сроков, установленных для приемки поступающих грузов.

Оприходование материалов, закупленных за наличный расчет, производится на основании документов, подтверждающих покупку (товарных и кассовых чеков, квитанций к приходному кассовому ордеру, актов о закупке товаров у физических лиц и др.), которые прилагаются к авансовому отчету.

При получении материалов со складов поставщиком непосредственно представителем организации-покупателя, экспедитор должен иметь доверенность. Доверенность выдается и регистрируется бухгалтерией, подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Срок действия доверенности устанавливается в зависимости от возможности получения и вывоза получаемых ценностей, но не более 15 дней.

Выдаваемые доверенности регистрируются бухгалтерией в Книге (журнале) учета доверенностей. Лицо, которому выдана доверенность, обязано не позднее дня, следующего после получения материальных ценностей представить в бухгалтерию документы о получении продукции и сдаче ее на склад. Неиспользованные доверенности должны быть возвращены в бухгалтерию не позднее, чем на следующий день после истечения срока доверенности.

Сдача подразделениями организации материалов на склад оформляется накладными на внутреннее перемещение материалов, когда:

В фактическую стоимость материалов включаются транспортно-заготовительные расходы.

К ТЗР относятся:

- затраты по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов;
- вознаграждения за оказанные услуги, причитающиеся посредническим организациям;
- затраты на хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и доставкой материалов в организацию.

Эти расходы в зависимости от учетной политики, принятой в организации, могут учитываться непосредственно на счет 10 «Материалы» и обособленно вначале на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов» и затем на счете 16 «Отклонения в стоимости материалов».

При первом варианте, когда счета 15 16 не используются, в учете при поступлении материалов составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т счета 10	К-т счета 60	на стоимость материалов, поступивших от поставщиков
Д-т счета 18	К-т счета 60	на сумму НДС, указанную в документах поставщика
Д-т счета 10	К-т счета 60	начислено посреднической организации за доставку
Д-т счета 18	К-т счета 60	учтен НДС по документам подрядчика
Д-т счета 10	К-т счета 76	учтены расходы по страхованию груза при доставке
Д-т счета 10	К-т счета 68	начислены таможенные сборы и пошлины
Д-т счета 10	К-т счета 71	учтены командировочные расходы по доставке материалов

При использовании данного варианта учета, на счете 10 собираются все расходы по доставке материалов, и формируется их фактическая себестоимость.

При втором варианте, когда используются счета 15 16, в учете при поступлении материалов составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т счета 15	К-т счета 60	на стоимость материалов, поступивших от поставщиков
Д-т счета 18	К-т счета 60	на сумму НДС, указанную в документах поставщика
Д-т счета 15	К-т счета 60	начислено посреднической организации за доставку
Д-т счета 18	К-т счета 60	учтен НДС по документам подрядчика
Д-т счета 15	К-т счета 76	учтены расходы по страхованию груза при доставке
Д-т счета 15	К-т счета 68	начислены таможенные сборы и пошлины
Д-т счета 15	К-т счета 71	учтены командировочные расходы по доставке материалов.

Оприходование поступивших материалов по учетным ценам отражается в момент их поступления:

**Д-т счета 10      К-т счета 15**

Сумма отклонений фактической себестоимости материалов от их стоимости по учетным ценам в полном объеме списывается по окончании месяца следующей записью.

**Д-т счета 16      К-т счета 15**

Таким образом, **фактическая себестоимость материалов** при втором варианте будет учтена **на двух счетах**:

- на счете 10 — стоимость материалов по учетным ценам;
- на счете 16 — отклонения в стоимости материалов (сумма ТЗР и разница между стоимостью материала по цене поставщика и его учетной ценой)

### 11.3 Организация складского учета материалов

Для хранения готовой продукции и материалов организации имеют специализированные склады, навесы, приспособленные здания и другие помещения. *Каждая организация имеет центральный склад, а также кладовые в цехах и других производственных подразделениях.*

*В кладовых цехов хранят небольшое количество материалов, необходимых им в пределах текущей потребности.*

**Склады и складские помещения** должны быть оборудованы соответствующими механизмами: транспортерами, погрузчиками и другими машинами. Кроме того, на складах необходимо иметь достаточное количество исправных *измерительных и весоизмерительных приборов*. Все складские помещения должны быть оснащены инвентарем и оборудованием в соответствии с Правилами пожарного надзора и техники безопасности.

Совокупность складских помещений, а также оборудования для хранения материалов, готовой продукции и измерительных приборов, средств внутренней транспортировки составляет *складское хозяйство*.

Для ведения складского хозяйства приказом руководителя организации назначается заведующий складом или кладовщик, который является материально-ответственным лицом.

В целях обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей *с материально ответственными лицами заключаются договора о полной материальной ответственности* за сохранность переданных им ценностей.

Если материалы и тара находятся на ответственности одного и того же лица, то в договоре о материальной ответственности должна быть обусловлена ответственность и за тару.

Кроме обеспечения сохранности материалов, заведующий складом (кладовщик) должен вести их учет и в сроки, установленные графиком документооборота, сдавать в бухгалтерию хозяйства отчет движения материалов.

Организации для ведения складского учета применяют карточки складского учета. Карточка складского учета открывается в начале года. Для каждого вида материалов открываются отдельные карточки. Остаток материалов на 1 января записывают на основании данных карточек складского учета прошлого года, подтвержденных инвентаризацией.

Записи в карточку складского учета производят ежедневно строго по каждому документу на поступление и отпуск материалов. Количество поступивших ценностей отражают в графе «Приход», выданных со склада – «Расход». После каждой записи о поступлении или расходовании материалов в карточке выводят остаток.

Заведующий складом (кладовщик) должен иметь у себя образцы подписей лиц, распоряжающихся отпуском материальных ценностей.

*Бухгалтер, ведущий учет материальных ценностей, должен периодически посещать склады.* В присутствии кладовщика он должен проверять правильность записей, сделанных в карточке складского учета, а также правильность выведенных остатков подтверждать это своей подписью и указывать дату проверки.

*Карточки выдаются кладовщику под расписку.* Карточки хранятся в специальных картотеках по учетным группам, а внутри групп – по подгруппам.

На каждый вид материальных ценностей, хранящихся на складе, прикрепляют материальный ярлык, в котором указывают наименование ценностей, их номенклатурный номер, единицу измерения, цену и другие данные.

В конце месяца все материально ответственные лица составляют отчет движения материалов. В отчете записывают наименование только тех материалов, по которым в течение месяца было движение.

Все показатели отчета кладовщик заполняет только в натуральных измерителях. К отчету прилагаются оправдательные документы на поступление и расходование материальных ценностей.

В строке отчета «Остаток на начало месяца» показывают остаток материалов, отраженный в аналогичном отчете за прошлый месяц по графе «Остаток на конец месяца». В разделе «Приход» указывают материалы, поступившие за месяц, при этом, записи производятся по каждому каналу на их поступление.

В разделе «Расход» записывают расход материальных ценностей. Как и в разделе «Приход», записи производят по каналам использования материалов.

После того, как в приходной части отчета отражено все движение материалов, выводят остаток на конец месяца.

В сроки, установленные графиком документооборота, отчеты движения материалов со всеми первичными документами сдаются в бухгалтерию организации. В бухгалтерии проверяют правильность переноса остатка на начало месяца, обоснованность каждой записи и ее соответствие данным первичных документов.

После этого производится таксировка отчета и проверяется правильность выведения остатков на конец месяца.

После проверки отчета его данные переносятся в регистры аналитического и синтетического учета.

#### **11.4 Документальное оформление выбытия производственных запасов. Методы оценки материалов при отпуске их в производство**

Основным направлением расходования материалов является их использование на основное и вспомогательное производство.

Под отпуском материалов на производство понимается выдача их со склада непосредственно для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также отпуск материалов для управленческих нужд организации.

Основными документами на отпуск материалов являются лимитно-заборные карты и требования-накладные.

Лимитно-заборная карта выписывается на один или несколько видов материалов, относящихся к одному производственному заказу или к определенному коду производственных затрат. Лимитно-заборные карты используются при постоянном систематическом отпуске материалов и выписываются на 10-15 дней или в целом на месяц. Выписываются лимитно-заборные карты в 2-х экземплярах: один – цеху, другой – складу.

При отпуске материалов со склада кладовщик расписывается в лимитно-заборной карте цеха, а представитель цеха-получателя в лимитно-заборной карте склада. В обоих экземплярах после каждого отпуска выводится остаток неиспользованного лимита.

По окончании срока действия лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерию и на их основе оформляется отпуск материалов и осуществляется текущий контроль за соблюдением установленных лимитов.

Для оформления однократного отпуска материалов на хозяйственные и прочие нужды выписывается требование-накладная на отпуск материалов. Требованиями также оформляется и сверхлимитный отпуск. Их выписывают в двух экземплярах, один передается цеху-получателю, другой – складу.

На фактически израсходованные материалы подразделение-получатель материалов составляет акт расхода, в котором указывается количество, цена, сумма, для чего были

использованы. На основании акта расхода производится списание материалов с подотчета МОЛ соответствующего подразделения и отнесение их стоимости на затраты производства конкретного вида продукции.

Неиспользуемые и ненужные материалы могут реализовываться на сторону.

Отпуск материалов сторонним организациям оформляется товарно-транспортной накладной ф. № ТТН-1 (при вывозке материалов автотранспортом) или товарной накладной ф. № ТН-2 (при перемещении внутри территории объекта).

Отпуск материалов со складов организации в ее подразделения может оформляться лимитно-заборной картой, требованием-накладной, требованием, накладной.

При отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО);
- 4) по учетным ценам с обособленным учетом отклонений от учетных цен.

Применение одного из перечисленных способов по группе (виду) запасов производится в течение отчетного года и определяется в учетной политике организации.

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

Оценка запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало отчетного периода и поступивших запасов в течение этого отчетного периода.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что запасы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления), то есть запасы, первыми поступающие в производство (реализацию), должны быть оценены по себестоимости первых в последовательности приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало отчетного периода.

При применении этого способа оценка запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Если учет ведется по учетным ценам с обособленным учетом отклонений от учетных цен, то при списании материалов на производство осуществляются следующие записи:

стоимость материалов по учетным ценам на протяжении месяца списываются записью:

**Д-т счета 20      К-т счета 10 по учетным ценам**

Отклонения в стоимости материальных ценностей, относящиеся на израсходованные материалы списываются по окончании месяца бух. записью:

**Д-т счета 20      К-т счета 16 отклонения (стоимость материалов по учетным ценам, списанная на счет 20, умножается на процент отклонений)**

Списание отклонений производится ежемесячно пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. Для этого в конце месяца **составляется расчет суммы отклонений.**

Определяется отношение суммы остатка величины отклонение на начало месяца (остаток по счету 16) и текущих отклонений за месяц (оборот по дебету счета 16) к сумме остатка материалов на начало месяца (остаток счета 10) и поступивших материалов в течение месяца по учетной стоимости (оборот по дебету счета 10).

Полученный результат деления суммы отклонений на стоимость материалов по учетным ценам умножается на 100. Это и будет процент, который занимают отклонения в стоимости материалов по учетным ценам.

*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.

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

Чистая стоимость реализации определяется по каждой единице запасов или по группе запасов путем вычитания из ожидаемой цены реализации ожидаемых расходов на завершение производства и (или) реализацию.

На сумму уценки фактической себестоимости запасов до чистой стоимости реализации делается запись по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

На конец отчетного периода при списании материалов, по которым образован резерв под снижение стоимости материальных ценностей, зарезервированная сумма восстанавливается и в бухгалтерском учете делается запись по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». При выбытии запасов их стоимость, числящаяся в бухгалтерском учете организации, должна быть признана в качестве расходов в том отчетном периоде, в котором признаются соответствующие доходы.

В зависимости от вида запасов, порядка их приобретения и использования единицей бухгалтерского учета запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа.

### **11.5 Особенности учета инвентаря, хозяйственных принадлежностей, инструментов, специальной оснастки и специальной одежды.**

Инвентарь, хозяйственные принадлежности, специальная оснастка, специальная одежда учитываются на отдельных субсчетах к счету 10 «Материалы». К ним относятся предметы, со *сроком службы менее 1 года* и которые не отвечают условиям признания их как основные средства.

Предметы, учитываемые в составе оборотных средств, по назначению и роли в процессе производства подразделяются на следующие основные группы:

- орудия лова (тралы, неводы, сети и др.);
- инструменты и приспособления общего назначения (режущий, слесарно-монтажный и др. инструмент);
- специальные инструменты и специальные приспособления (штампы, пресс-формы, инструменты и др.);
- производственный инвентарь (рабочие столы, верстаки, шкафы, стеллажи и др.);
- хозяйственный инвентарь (столы, стулья, вешалки, гардеробы, телефонные аппараты и др.);
- специальная одежда и специальная обувь (комбинезоны, куртки, тулупы, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы, различная обувь и др.);
- форменная одежда;

- временные (нетитульные) сооружения и устройства, расходы по возведению которых относятся на затраты строительных работ в составе накладных расходов;
- постельные принадлежности;
- прочие предметы.

Оцениваются инвентарь, хозяйственные принадлежности, специальная оснастка, специальная одежда аналогично другим производственным запасам, т.е. по фактической стоимости приобретения или изготовления.

Документальное оформление поступления и складской учет так же аналогичен учету материалов.

Однако, в целях усиления *контроля за их сохранностью производится маркировка* спец. одежды и обуви, инвентаря, постельных принадлежностей и др. предметов. *Маркировку* производят краской, прикреплением жетонов, клейменем. Она содержит наименование организации (цеха, подразделения).

*Инвентарь и хозяйственные принадлежности отпускаются со склада* в эксплуатацию непосредственно, в подотчет материально ответственных лиц, на основании накладных-требований на отпуск материалов. Их *аналитический учет ведется* в разрезе каждого материально-ответственного лица в специальных описях, в которых делаются отметки о поступлении и выбытии инвентаря.

*Передача (сдача) отдельных предметов в составе средств в обороте собственного изготовления на склады организации* в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 10 "Материалы", субсчет 10 "Специальная оснастка и специальная одежда на складе" и кредиту счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" по фактической себестоимости, которая определяется в порядке, установленном для исчисления себестоимости соответствующих видов продукции.

При передаче указанных предметов со склада в эксплуатацию составляется следующая запись:

**Д-т счета 10 субсчет 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»**

**К-т счета 10 субсчет 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»**

*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;
- по приспособлениям целевого назначения (сосуды для выплавки стекла, фильеры, катализаторные сетки твердого агрегатного состояния и другие аналогичные приспособления целевого назначения), изготовленным из сплавов драгоценных металлов, — в соответствии с нормативными ставками;
- по остальным предметам - в соответствии с учетной политикой организации.

## **11.6 Инвентаризация производственных запасов, отражение ее результатов в учете**

Инвентаризация проводится в обязательном порядке в следующих случаях:

- при реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;

- при возникновении чрезвычайных ситуаций;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

**а также**

- по решению руководителя организации;
- по решению контролирующих органов;
- и в иных случаях, установленных законодательством.

Периодичность проведения инвентаризаций устанавливается руководителем организации.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности необходимо провести инвентаризацию материалов — не ранее 1 ноября;

Перед проведением инвентаризации руководитель организации издает приказ, которым создается инвентаризационная комиссия.

В крупных организациях для проведения инвентаризаций *создаются постоянно действующая центральная инвентаризационная комиссия и рабочие инвентаризационные комиссии*. Центральные инвентаризационные комиссии создаются в составе: руководителя организации или его заместителя, главного бухгалтера или его заместителя, начальников структурных подразделений.

Рабочие инвентаризационные комиссии создаются в составе: представителя руководителя организации, назначившего инвентаризацию, специалистов: товароведа, инженера, технолога, механика, производителя работ, экономиста, работника бухгалтерской службы и других.

*МОЛ не включаются в состав инвентаризационной комиссии* для проверки находящихся у них в подотчете товарно-материальных ценностей.

*До начала проверки фактического наличия активов приходные и расходные документы должны быть сданы в бухгалтерию (бухгалтеру).*

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием "до инвентаризации на " \_\_\_\_\_ " (дата)", что является основанием для определения остатков активов к началу инвентаризации по учетным данным.

МОЛ дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на активы сданы в бухгалтерию или переданы рабочей инвентаризационной комиссии и все активы, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

*Фактическое наличие активов при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.* Сведения о фактическом наличии активов и учетных обязательств записываются в инвентаризационные описи, которые составляются не менее чем в двух экземплярах.

На активы, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете за балансом, составляются отдельные описи.

Если инвентаризация активов проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся эти активы, при уходе инвентаризационной комиссии опечатываются.

*На каждой странице описи указывается прописью число порядковых номеров активов и общий итог фактического количества в натуральных показателях, записанных на данной странице.*

Исправление ошибок (описок) производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления оговариваются и подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица.

*В описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией активов в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.*

По окончании инвентаризации все материалы по ней передаются на рассмотрение постоянно действующей центральной инвентаризационной комиссии или руководителю организации.

При выявлении отклонений фактических данных от учетных составляются сличительные ведомости. По каждому случаю выявленных отклонений комиссия берет объяснения от материально ответственных лиц.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия активов и данных бухгалтерского учета оформляются протоколом заседания инвентаризационной комиссии и представляются на рассмотрение руководителю организации, который принимает соответствующее решение.

Сумма излишков активов, выявленных при инвентаризации, отражается в бухгалтерском учете:

**Д-т счета 10 «Материалы»**

**К-т счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»**

Сумма недостачи и порчи активов отражается:

**Д-т счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»**

**К-т счета 10 «Материалы»**

Сумма недостачи, порчи активов в пределах установленных норм естественной убыли списывается по распоряжению руководителя организации:

**Д-т счетов учета затрат на производство 20, 23, 25, 26, 29,44 и др.**

**К-т счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».**

Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. Убыль активов в пределах установленных норм определяется после зачета недостач излишками по пересортице. При отсутствии норм естественной убыли убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Сумма недостач, а также порча активов сверх норм естественной убыли отражается в бухгалтерском учете:

**К-т счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»**

**Д-т счетов:**

**73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,** если по недостатке или порче определено виновное лицо;

**90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»,** если виновное лицо не установлено или судом отказано в возмещении с виновного лица, других случаях выявления невозмещенных недостач.

Пересортица возникает в случаях выявления у одного и того же проверяемого лица за один и тот же проверяемый период в отношении активов одного и того же наименования в тождественных количествах излишков или недостач. О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют объяснения инвентаризационной комиссии.

*Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть произведен только по решению руководителя организации.*

## Тема 12. Учет основных средств

### 12.1 Основные средства, их классификация и оценка

### 12.2 Документальное оформление поступления и выбытия основных средств.

### 12.3 Синтетический учет поступления и выбытия основных средств

### 12.4 Способы начисления и учет амортизации основных средств

### 12.5 Учет затрат на ремонт и модернизацию основных средств

### 12.6 Порядок и учет переоценки основных средств

### 12.7 Инвентаризация основных средств

#### **Нормативно-законодательные акты по теме (по состоянию на 01.02.2018г.):**

1. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утв. Постановлением Мин. фин. от 30.11.2007 № 180 (в ред. от 22.04.2010 № 50);
2. Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26;
3. Инструкцией по бухгалтерскому учету долгосрочных активов, предназначенных для реализации, утв. Постановл. Мин. финансов от 30.04.2012 № 25 (в ред. от 12.12.2016г. № 104);
4. Инструкцией о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке, утв. Постановл. Мин. экономики, Мин. финансов, Мин. архитектуры и строительства от 05.11.2010 № 162/131/37 (в ред. от 14.03.2014 № 24/13/9);
5. Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. Постановл. Мин. экономики, Мин. финансов, Мин. архитектуры и строительства от 27.02.2009 № 37/18/6 (в ред. от 06.05.2014г. № 35/23/26);
6. Об установлении нормативных сроков службы основных средств, утв. Постановл. Мин. финансов от 30.09.2011г. № 161 (в ред. от 17.11.2014. № 81);
7. Инструкция о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов, утв. Постановл. Мин. финансов от 22.04.2011г. № 23 (в ред. от 23.08.2017г. № 26);
8. Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости, утв. Постановл. Мин. финансов от 30.04.2012г. № 25 (в ред. от 12.12.2016г. № 104);
9. Перечень первичных учетных документов, утв. Постановл. Совета министров от 24.03.2011г. № 360 (в ред. от 30.09.2011г. № 1306).
10. Об установлении примерной формы акта о списании имущества», утв. Постановл. Мин. финансов от 12.03.2012 № 15 (в ред. от 09.06.2016г. № 41).

### 12.1 Основные средства, их классификация и оценка

Основные средства – часть имущества, приобретенного или созданного организацией, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, оказании услуг, выполнении работ.

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе производства, сохранение первоначального внешнего вида (формы) в течение длительного периода.

Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утв. Постановлением Министерства финансов РБ от 30.04.2012г. № 26 определено, что активы, имеющие материально-вещественную форму, организацией принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств при одновременном выполнении следующих условий:

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

- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект основных средств.

Постановлением Мин. экономики РБ 30.09.2011г. №161 утверждены нормативные сроки службы основных средств, где выделяются следующие группы основных средств:

1. здания;
2. сооружения;
3. устройства передаточные;
4. машины и оборудование;
5. средства транспортные;
6. инструмент;
7. инвентарь и принадлежности;
8. основные средства прочие, используемые в сельском и лесном хозяйстве;
9. основные средства прочие (животные цирков и зоопарков)

Для целей бухгалтерского учета объекты основных средств подразделяются:

- на собственные и арендованные;
- участвующие и не участвующие в предпринимательской деятельности;
- действующие и неиспользуемые.

В зависимости от имеющихся прав на основные средства они подразделяются:

- на объекты, принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (в т.ч. сданные в аренду, лизинг или переданные в безвозмездное пользование);
- объекты, полученные организацией в аренду, лизинг, безвозмездное пользование.

По характеру использования основные средства подразделяются:

- на участвующие в предпринимательской деятельности. Объекты непосредственно участвуют в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- не участвующие в предпринимательской деятельности. Объекты используются в жилищно-коммунальном хозяйстве, бытовом обслуживании населения, здравоохранении и физической культуре, просвещении и других отраслях непромышленной сферы

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

1. в эксплуатации;
2. в запасе;
3. на консервации;
4. в простое;
5. в стадии модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования.

В соответствии со ст. 12 Законом РБ «О бухгалтерском учете и отчетности для учетной оценки активов применяются:

- **первоначальная стоимость** – стоимость, по которой актив принимается к бухгалтерскому учету;
- **приведенная (дисконтированная) стоимость** – текущая стоимость будущих поступлений денежных средств от выбытия активов;
- **переоцененная стоимость** – стоимость актива после их переоценки;
- **остаточная стоимость** – это первоначальная стоимость за вычетом суммы накопленной амортизации;

Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку, установку и монтаж, включая:

- стоимость приобретения основных средств;
- таможенные сборы и пошлины;
- проценты по кредитам и займам;

- затраты по страхованию при доставке;
- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.

## 12.2 Документальное оформление поступления и выбытия основных средств.

Постановлением Совета Министров от 24.03.2011г. №360 определен перечень типовых первичных документов, и каким государственным органом утверждаются их формы:

1. Товарно-транспортная накладная	Министерство финансов
2. Товарная накладная	«-»
3. Приходный кассовый ордер	«-»
4. Расходный кассовый ордер	«-»
<b>5. Акт о приеме-передаче основных средств</b>	«-»
6. Акт о приеме-передаче нематериальных активов	«-»
<b>7. Акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ</b>	Министерство архитектуры и строительства
<b>8. Акт о передаче не завершенного строительством объекта</b>	«-»
<b>9. Акт о передаче затрат, произведенных при создании объекта инженерной и (или) транспортной инфраструктуры</b>	«-»

Формы других документов организации *разрабатывают самостоятельно* и прилагают к учетной политике.

Приемка объектов основных средств в эксплуатацию осуществляется постоянно действующей комиссией на основании акта о приеме-передаче основных средств.

Акты о приеме-передаче основных средств заполняются организацией, передающей числящиеся в бухгалтерском учете объекты основных средств.

В акте приводятся все сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи, а именно: дата выпуска (создания) или приобретения объекта основных средств; дата ввода в эксплуатацию; фактический срок эксплуатации с даты ввода в эксплуатацию в количестве лет и месяцев; первоначальная стоимость объекта на дату его приобретения с учетом проведенных переоценок и др.

Указывается также краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств на основании проектно-сметной документации, технического паспорта и иных документов, содержащих информацию об индивидуальной характеристике объекта основных средств.

Акты с приложенной технической документацией передаются в бухгалтерию, где их проверяют по форме и по существу.

**Для оформления и учета списания пришедших в негодность основных средств применяются акты на списание имущества.**

Акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом.

**В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передается документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной автомобильной инспекции Министерства внутренних дел РБ.**

В актах на списание в отдельных разделах отражаются затраты по списанию объектов основных средств, а также стоимость материальных ценностей, поступивших от разборки объектов основных средств.

Для организации учета и контроля движения основных средств каждому объекту присваивается инвентарный номер, который указывается как на самом объекте, так и во всех первичных документах по учету основных средств.

**Основным регистром аналитического учета ОС** являются инвентарные карточки, которые составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре или другой документ, их заменяющий.

**Заполнение инвентарных карточек** (инвентарных книг или других, заменяющих их документов) производится **на основе первичных учетных документов**: актов приемки-передачи, технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, изготовление, перемещение и выбытие объектов основных средств.

**В инвентарных карточках должны быть приведены следующие основные данные по объекту основных средств:**

- общие сведения об объекте,
- нормативный срок службы, срок полезного использования;
- ресурс объекта (при выборе производительного способа начисления амортизации),
- способ и метод начисления амортизации;
- сведения об изменениях местонахождения и стоимости объекта в течение всего срока его эксплуатации,
- сведения о содержащихся в нем драгоценных материалах,
- и др.

Инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии.

В бухгалтерии инвентарные карточки формируются в **инвентарную картотеку, в которой они разделены на группы по видам ОС.**

### 12.3 Синтетический учет поступления и выбытия основных средств

**Основные средства** организации могут приобретать за плату у других организаций, осуществлять строительство объектов основных средств хозяйственным и подрядным способами, получать от организаций и физических лиц безвозмездно. Основные средства могут вноситься в качестве вклада в уставный капитал. Фактические затраты, связанные с приобретением, сооружением, изготовлением основных средств и доведением их до состояния готовности собираются **по счету 08** «Вложения в долгосрочные активы».

#### **Поступление объекта ОС от строительства подрядными организациями:**

Д-т 08	К-т 60	стоимость разработки проектно-сметной документации
18	60	НДС по проектно-сметной документации
08	60	стоимость строительных работ, выполненных подрядной организацией
18	60	НДС по строительным работам
01	08	приемка объекта в эксплуатацию

#### **Поступление объекта ОС при строительстве хозяйственным способом**

Д-т 08	К-т 60	стоимость разработки проектно-сметной документации
18	60	НДС по проектно-сметной документации
08	07	израсходованы строительные материалы
08	70	начислена заработная плата
08	69	начисления на заработную плату в ФСЗН
08	76	начисления на заработную плату обязательных страховых взносов
08	67	начислены % по долгосрочным кредитам банка до ввода в эксплуатацию
01	08	введен объект в эксплуатацию по фактической сумме затрат

*Проценты по кредитам и займам, полученным на приобретение основных средств, начисленные после ввода основных средств в эксплуатацию в соответствии с Инструкцией №26 должны учитываться в составе расходов по финансовой деятельности:*

91 67 начислены % по долгосрочным кредитам банка после ввода в эксплуатацию

**Выбывают основные средства по различным причинам.** Для определения целесообразности и эффективности дальнейшего использования объектов основных средств, оформления документации на списание указанных объектов в организации приказом руководителя создается постоянно действующая комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер), и лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители соответствующих инспекций.

*Детали, узлы и агрегаты разобранного и демонтированного оборудования, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы приходятся в бухгалтерском учете по ценам возможного использования или реализации.*

Непригодные детали и материалы приходятся как вторичное сырье.

**При выбытии объектов основных средств в результате продажи**

02	01	списывается сумма накопленной амортизации
91	01	списывается остаточная стоимость реализуемого объекта
91	70	начислена заработная плата работниками, занятым при продаже объектов ОС
91	69,76	произведены начисления на заработную плату
62	91	начислена дебиторская задолженность покупателям
91	68	начислен НДС от суммы выручки
51	62	поступили денежные средства от покупателей
91	99	списывается прибыль от продажи объекта ОС
99	91	списывается убыток от продажи объекта ОС
83	84	сумма числящегося добавочного капитала по выбывшему ОС списывается на прибыль

**Выбытие основных средств в результате полного физического износа**

02	01	списывается сумма накопленной амортизации
91	70	начислена заработная плата работниками, занятым при демонтаже и разборке объектов ОС
91	69,76	произведены начисления на заработную плату
10	91	оприходованы материалы от разборки основных средств
91	99	отражается прибыль от списания объекта ОС
99	91	отражается убыток от списания объекта ОС
83	84	сумма числящегося добавочного капитала по выбывшему ОС списывается на прибыль

**Выбытие основных средств в результате неполного физического износа**

02	01	списывается сумма накопленной амортизации
91	01	списывается остаточная стоимость списываемого объекта
91	70	начислена заработная плата работникам, занятым при списании объектов ОС
91	69,76	произведены начисления на заработную плату
10	91	оприходованы материалы от разборки основных средств
91	99	отражается прибыль от списания объекта ОС
99	91	отражается убыток от списания объекта ОС
83	84	сумма числящегося добавочного капитала по выбывшему ОС списывается на прибыль

## 12.4 Способы начисления и учет амортизации основных средств

Для проведения амортизационной политики в организации создается комиссия из числа имеющих в штате специалистов организации. Результаты работы комиссии по проведению амортизационной политики оформляются протоколами, в которых содержатся ссылки на записи в учетной политике организации и соответствующие первичные учетные документы.

Объектами начисления амортизации являются числящиеся на бухгалтерском учете организации основные средства и нематериальные активы как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности.

Вне зависимости от использования (неиспользования) объектов основных средств в предпринимательской деятельности организацией определяется нормативный срок их службы в соответствии с постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь»

Ожидаемый или расчетный период эксплуатации основных средств и нематериальных активов в процессе предпринимательской деятельности (далее – **срок полезного использования**) определяется при его приобретении каждым балансодержателем или собственником с соблюдением требований Инструкции по начислению амортизации.

При установлении срока полезного использования (СПИ) учитываются:

- ожидаемый физический износ, зависящий от условий производства: режима эксплуатации (количества смен), влияния агрессивной среды, системы проведения ремонтов;
- моральный износ в результате удешевления стоимости или повышения производительности вновь вводимых аналогичных объектов основных средств;
- ограничения в использовании объекта (в том числе срок лизинга, иного возмездного и безвозмездного пользования).

Решение принимается комиссией исходя из указанных условий.

Срок полезного использования устанавливается в годах в пределах между нижней и верхней границами диапазонов по группам амортизируемых объектов основных средств, указанных в инструкции.

Нижняя и верхняя границы диапазона срока полезного использования рассчитываются путем умножения нормативного срока службы, на соответствующий коэффициент, указанный в приложении 3 к Инструкции. При этом нижняя граница диапазона не может быть менее 1 года.

Таблица диапазонов сроков полезного использования амортизируемого имущества

Укрупненные группы амортизируемого имущества	Диапазон сроков полезного использования
1. Здания	От 0,8 до 1,2 нормативного срока службы
2. Сооружения, передаточные устройства	От 0,8 до 1,2 нормативного срока службы
3. Машины, механизмы, оборудование	От 0,5 до 1,5 нормативного срока службы
4. Вычислительная техника, оргтехника, производственный и хозяйственный инвентарь, инструменты и принадлежности	От 0,5 до 1,5 нормативного срока службы
5. Транспортные средства	От 0,5 до 1,5 нормативного срока службы
5.1. автомобильный транспорт	От 0,5 до 1,5 нормативного срока службы
5.2. водный транспорт	От 0,5 до 1,5 нормативного срока службы
5.3. железнодорожный транспорт, а также железнодорожные контейнеры	От 0,5 до 1,5 нормативного срока службы
5.4. иные виды транспорта	От 0,5 до 1,5 нормативного срока службы
6. Воздушные суда и авиационные двигатели гражданской авиации	От 0,5 до 1,5 нормативного срока службы
8. Прочие основные средства	От 0,5 до 1,5 нормативного срока службы
9. Нематериальные активы	В соответствии с пунктом 20 Инструкции

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

Комиссия вправе производить пересмотр нормативных сроков службы и/или сроков полезного использования основных средств с обязательным отражением в учетной политике.

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

Начисление амортизации линейным и нелинейным способами производится с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию;

Линейный способ заключается в равномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

При линейном способе годовая (месячная) сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения амортизируемой стоимости на рассчитанную годовую (месячную) норму амортизационных отчислений либо делением амортизируемой стоимости на установленный нормативный срок службы (срок полезного использования) в годах (месяцах).

**Пример** Линейный способ начисления амортизации.

Приобретен объект амортизируемой стоимостью 120 тыс. р. со сроком полезного использования в течение 5 лет.

Годовая норма амортизационных отчислений 20% (100:5) Годовая сумма амортизационных отчислений составит 24 тыс. р. (120x20/100).

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

**Нелинейный способ не применяется при начислении амортизации на:**

- здания, сооружения, за исключением антенн и взлетно-посадочных полос;
- машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3 лет, легковые автомобили;
- уникальное оборудование и т.п..

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

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

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

$$СЧЛ = \frac{Спи \times (Спи + 1)}{2}$$

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

Спи – выбранный организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срок полезного использования объекта.

**Пример Нелинейный способ начисления амортизации. Прямой метод суммы чисел лет.**

Приобретен объект амортизируемой стоимостью 150 тыс. р. со сроком полезного использования в течение 5 лет.

Сумма чисел лет срока полезного использования составляет 15 лет. Расчет может производиться двумя способами:

1. сложением суммы чисел лет ( $1+2+3+4+5=15$ );
2. по формуле ( $5 \times 6 / 2 = 15$ ).

<b>В первый год</b> эксплуатации	$5/15 * 150 = 50$ тыс. р.
<b>Во второй год</b> - 4/15, что составит 40 тыс. р.	$4/15 * 150 = 40$ тыс. р.
<b>В третий год</b> - 3/15, что составит 30 тыс. р.	$3/15 * 150 = 30$ тыс. р.
<b>В четвертый год</b> - 2/15, что составит 20 тыс. р.	$2/15 * 150 = 20$ тыс. р.
<b>В пятый год</b> - 1/15, что составит 10 тыс. р.	$1/15 * 150 = 10$ тыс. р.

**Общая сумма** начисленной амортизации в течение всего срока полезного использования объекта составит **150 тыс. р. ( $50+40+30+20+10$ )**.

**Пример Нелинейный способ начисления амортизации. Обратный метод суммы чисел лет.**

Приобретен объект амортизируемой стоимостью 150 тыс. р. со сроком полезного использования в течение 5 лет. Сумма чисел лет срока полезного использования составляет 15 лет. Расчет может производиться двумя способами: сложением суммы чисел лет ( $1+2+3+4+5=15$ ); или по формуле ( $5 \times 6 / 2 = 15$ ).

<b>В первый год</b> -	1/15, что составит 10 тыс. р.	$1/15 * 150 = 10$ тыс. р.
<b>Во второй год</b> -	2/15, что составит 20 тыс. р.	$2/15 * 150 = 20$ тыс. р.
<b>В третий год</b> -	3/15, что составит 30 тыс. р.	$3/15 * 150 = 30$ тыс. р.
<b>В четвертый год</b> -	4/15, что составит 40 тыс. р.	$4/15 * 150 = 40$ тыс. р.
<b>В пятый год</b> -	5/15, что составит 50 тыс. р.	$5/15 * 150 = 50$ тыс. р.

**Общая сумма** начисленной амортизации в течение всего срока полезного использования объекта составит **150 тыс. р. ( $10+20+30+40+50$ )**.

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

**Пример Нелинейный способ начисления амортизации. Метод уменьшаемого остатка**

Приобретен объект амортизируемой стоимостью 100 тыс. р. со сроком полезного использования в течение 5 лет.

Годовая норма амортизационных отчислений = **40%** (норма амортизации - **20%**, исчисленная исходя из срока полезного использования, увеличивается на коэффициент ускорения **2**).

**В первый год эксплуатации** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из амортизируемой стоимости и составит **40 тыс. р. ( $100$  тыс. р.  $\times$  **40%**)**.

**Во второй год эксплуатации** амортизация начисляется от разницы между амортизируемой стоимостью объекта (**100 тыс. р.**) и суммой амортизации, начисленной за первый год эксплуатации (**40 тыс. р.**), и составит **24 тыс. р. [ $(100$  тыс. р.  $-$  **40** тыс. р.)  $\times$  **40%**]**.

**В третий год эксплуатации** амортизация начисляется от разницы между амортизируемой стоимостью объекта (**100 тыс. р.**) и суммой амортизации, начисленной за первый и второй годы эксплуатации (**40 тыс. р. + 24 тыс. р.**), и составит **14,4 тыс. р. [ $(100$  тыс. р.  $-$  **40** тыс. р.  $-$  **24** тыс. р.)  $\times$  **40%**]**.

**В четвертый год эксплуатации** амортизация начисляется от разницы между амортизируемой стоимостью объекта (100 тыс. р.) и суммой амортизации, начисленной за первый-третий годы эксплуатации (40 тыс. р. + 24 тыс. р. + 14,4 тыс. р.), и составит 8,64 тыс. р. [(100 тыс. р. – 40 тыс. р. – 24 тыс. р. – 14,4 тыс. р.) x 40%].

**В пятый (последний) год эксплуатации** амортизация представляет собой разницу между амортизируемой стоимостью объекта (100 тыс. р.) и суммой амортизации, начисленной за первый-четвертый годы эксплуатации (100 тыс. р. – 40 тыс. р. – 24 тыс. р. – 14,4 тыс. р. – 8,64 тыс. р.), и составит 12,96 тыс. р.

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

#### **Пример 4 Производительный способ начисления амортизации.**

Приобретен объект амортизируемой стоимостью 100 тыс. р. Прогнозируемый в течение срока эксплуатации объекта объем продукции (работ) — 25 тыс. ед. Выпущено за отчетный месяц 500 ед. Амортизация на единицу продукции 4 р. (100 тыс. р. / 25 тыс. ед.).

Амортизационные отчисления за отчетный месяц 2 тыс. р. (4 р. x 500 ед.).

#### **Пример 5 Производительный способ начисления амортизации.**

Приобретен автомобиль амортизируемой стоимостью 200 тыс. р. с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км. Пробег в отчетном месяце составил 5 тыс. км.

Амортизация на 1 км — 0,5р. (200 тыс. р. / 400 тыс. км).

Амортизационные отчисления за отчетный месяц 2500 руб. (0,5р. x 5 тыс. км).

Месячная норма (или сумма) амортизации при линейном и нелинейном способах ее начисления составляет 1/12 ее годовой нормы (или суммы) с месяца начала начисления амортизации, за исключением объектов, эксплуатация которых носит сезонный характер.

**При начислении амортизации составляются следующие бухгалтерские записи:**

Д-т 20,23,25,26,44 К-т 02 при начислении амортизации по ОС в эксплуатации

Д-т 20,23,25,26,44 К-т 02 при начислении амортизации по ОС, находящимся в простое, в т.ч. в ремонте, продолжительностью до 3-х месяцев.

Д-т 90-10 К-т 02 при начислении амортизации по ОС, находящимся в простое, в т.ч. в ремонте, продолжительностью свыше 3-х месяцев, в запасе

Д-т 83 К-т 02 доначисление амортизации при переоценке основных средств

### **12.5 Учет затрат на ремонт и модернизацию основных средств**

Для нормального функционирования основных средств в период установленного срока эксплуатации их необходимо систематически ремонтировать.

В зависимости от объема, характера и периодичности проведения работ различают **текущий, средний и капитальный ремонт** основных средств.

При текущем ремонте производятся мелкие работы по устранению неисправностей, заменяются отдельные части, производится регулировка механизмов.

В ходе капитального ремонта осуществляется полная разборка оборудования, транспортных средств, заменяются изношенные конструкции, узлы, детали. При капитальном ремонте заданий

изношенные конструкции заменяются на более прочные и экономичные, улучшаются эксплуатационные характеристики.

Средний ремонт проводится между текущим и капитальным, включает частичную разборку ремонтируемых конструкций, агрегатов, восстановление и замену их частей.

На каждый ремонтируемый объект, независимо от вида ремонта, составляется **ведомость дефектов**, где указывается перечень работ, подлежащих выполнению в ходе ремонта, сроки начала и окончания работ, детали, которые будут меняться, и определяется сметная стоимость работ.

Ремонты могут осуществляться хозяйственным и подрядным способами.

Хозяйственный способ ремонта предусматривает выполнение работ силами и средствами предприятия. Хозяйственным способом выполняется, как правило, текущий ремонт.

Подрядный способ ремонта предусматривает проведение ремонтных работ сторонними организациями. Подрядным способом может выполняться как текущий, так и капитальный ремонт. Если ремонты проводятся сторонней организацией, то заключается договор подряда.

Согласно договору подряда, одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить задание другой стороны и сдать ее результаты в установленный срок, а другая сторона (заказчик) – принять результат работы и оплатить. *Цена в договоре* подряда включает компенсацию издержек подрядчика и причитающиеся ему вознаграждения.

Оплата производится на основании акта выполненных работ, который составляется по сметной документации, а при ее отсутствии – на основании ведомости дефектов. В стоимость ремонтных работ включаются и оплачиваются заказчиком налоги и сборы, предусмотренные законодательством.

***Затраты на проведение текущего и капитального ремонта включаются в затраты на производство продукции.***

При осуществлении работ подрядным способом фактические затраты на текущий и капитальный ремонт включаются в себестоимость продукции, работ, услуг и отражаются записями:

Д-т сч. 20,23,25,26,44 и др. К-т сч. 60 приняты работы от подрядчика

Д-т сч. 18 К-т сч. 60 учтен НДС по выполненным работам

При этом произведенные затраты отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся, на основании актов выполненных работ.

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

***При проведении капитального ремонта учет*** затрат ведется по отдельным объектам или группам основных средств. Приемка объектов по окончании капитального ремонта производится по *акту приемки-сдачи*.

Затраты, производимые при ремонте объектов основных средств, оформляются соответствующими первичными документами по учету расхода материальных ценностей, начисления оплаты труда и др.

*Фактические затраты по перечисленным работам включаются в себестоимость продукции, работ, услуг.*

Если ремонтные работы производятся силами собственных работников по месту эксплуатации ОС, то они отражаются в бухгалтерском учете записями:

Д-т сч. 20, 23, 25, 26, 44	К-т сч. 70	начислена зар. плата ремонтным рабочим
Д-т сч. 20, 23, 25, 26, 44	К-т сч. 69	начислены обязательные платежи по социальному страхованию и обеспечению
Д-т сч. 20, 23, 25, 26, 44	К-т сч. 76	начислены обязательные платежи по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
Д-т сч. 20, 23, 25, 26, 44	К-т сч. 10	списаны ремонтные материалы

***Ремонт может производиться силами собственных специализированных ремонтных служб.***

При проведении ремонта собственными ремонтными цехами все затраты учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства», при этом составляются бухгалтерские записи:

Д-т сч. 23	К-т сч. 70	начислена зар. плата ремонтным рабочим
Д-т сч. 23	К-т сч. 69	начислены обязательные платежи по соц. страхованию
Д-т сч. 23	К-т сч. 76	начислены обязательные Гостраха
Д-т сч. 23	К-т сч. 10	списаны ремонтные материалы

В конце месяца расходы по ремонту основных средств, собранные в дебете счета 23, списываются по направлениям затрат:

Д-т сч. 20, 23, 25, 26, 44	К-т сч. 23	списываются расходы по ремонту, проведенному собственными специализированными ремонтными службами
----------------------------	------------	---

***Работы, связанные с модернизацией и реконструкцией основных средств ведут к их качественному преобразованию.*** В этой связи затраты на проведение модернизации и реконструкции основных средств в бухгалтерском учете квалифицируются как капитальные вложения в основные средства и учитываются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Д-т сч. 08	К-т сч. 60	
Д-т сч. 18	К-т сч. 60	(если модернизация и реконструкция производятся подрядными организациями)
Д-т сч. 01	К-т сч. 08	по окончании работ
Д-т сч. 08	К-т сч. 10, 70, 69, 76, 23	(если модернизация и реконструкция производятся хозяйственным способом)
Д-т сч. 01	К-т сч. 08	по окончании работ

## 12.6 Порядок и учет переоценки основных средств

В соответствии с решениями правительства периодически проводятся переоценки основных средств, в результате которых могут быть выявлены дооценка или уценка.

Указом Президента РБ от 20.10.2006г. № 622 «О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке» (в ред. от 16.01.2014г. №37) установлено, что **переоценка** (изменение стоимости) основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке **проводится:**

1) в отношении зданий, сооружений и передаточных устройств:

- в случае достижения показателя уровня инфляции в ноябре текущего календарного года за предшествующий ему период с даты проведения последней переоценки, рассчитываемого и публикуемого Национальным статистическим комитетом, 100 и более процентов – всеми организациями;
- при ненаступлении случая, указанного в абзаце втором настоящего подпункта, – по решению организации или собственника ее имущества;

2) в отношении прочего имущества – по решению организации или собственника ее имущества

**При переоценке имущества организации применяют следующие методы:**

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

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

индексный - пересчет стоимости объектов имущества с использованием коэффициентов изменения их первоначальной и (или) остаточной стоимости на 1 января года, следующего за отчетным, дифференцированных по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет, отражения объектов в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

**Не производится переоценка:**

- имущества, расположенного на территории, подвергшейся радиоактивному загрязнению в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- земельных участков, объектов природопользования; жилищного и библиотечных фондов; объектов лизинга; жилой части многоквартирных жилых домов;
- имущества потребительских кооперативов, гаражей, принадлежащих гражданам; жилищно-строительных кооперативов; дачных, садоводческих товариществ (кооперативов);
- имущества, по которому принято решение о выбытии, с даты принятия соответствующего решения в соответствии с законодательством до даты фактического выбытия либо отмены данного решения.

При отражении организацией в бухгалтерской отчетности результатов переоценки *сумма увеличения стоимости переоцененного имущества не может относиться на покрытие убытков от ее хозяйственной деятельности;*

Главной целью переоценки является определение реальной стоимости имущества.

Остаточная стоимость основных средств, определяемая при переоценке рассчитывается как разность между восстановительной стоимостью и суммой накопленной амортизации основных средств.

Инструкции по переоценке, изложенными в новой редакции, предусмотрена необходимость оформления по результатам переоценки:

- ведомости переоценки основных средств;
- ведомости переоценки доходных вложений в материальные активы;
- ведомости переоценки оборудования к установке.

## ВЕДОМОСТЬ ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

по состоянию на 1 января \_\_\_\_\_ г.

№ п/п	Инвентарный номер	Наименование основных средств	Шифр групп основных средств по Временному классификатору	Дата принятия основных средств к бухгалтерскому учету (месяц, год)	Первоначальная стоимость основных средств до переоценки, числящаяся в бухгалтерском учете, руб.	Коэффициент пересчета	Восстановительная стоимость, руб.	Накопленная амортизация		Остаточная стоимость (графа 8 – графа 10), руб.
								удельный вес на дату переоценки в первоначальной стоимости, процентов	сумма после переоценки (графа 8 х графа 9 / 100), руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

**В процессе своей эксплуатации основные средства могут обесцениваться.**

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

- значительное (более чем на 20 процентов) уменьшение текущей рыночной стоимости основного средства;
- существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация;
- увеличение рыночных процентных ставок;
- существенное изменение способа использования основного средства;
- физическое повреждение основного средства;
- иные признаки обесценения основного средства.

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

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

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

**Ставка дисконтирования определяется исходя из текущих рыночных оценок** временной стоимости денежных средств и рисков, характерных для основного средства. В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования НБ РФ.

**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.

**Основные средства после принятия к бухгалтерскому учету могут учитываться:**

1. по первоначальной стоимости, если проведение переоценки не является обязательным в соответствии с законодательством;
2. по переоцененной стоимости.

**От применяемого метода учета основных средств зависит порядок отражения уценки и переоценки основных средств.**

**I метод** основное средство учитывается по первоначальной стоимости, если проведение переоценки не является обязательным в соответствии с законодательством:

Д-т сч. 91 К-т сч. 02 отражается сумма обесценения основного средства

Д-т сч. 02 К-т сч. 91 отражается сумма восстановления обесценения основного средства

**II метод** основное средство учитывается по переоцененной стоимости:

а) отражение уценки, если ранее не было переоценки (дооценки)

Д-т сч. 91 К-т сч. 01 отражается вся сумма обесценения (уценки) основного средства

Д-т сч. 02 К-т сч. 91 отражается вся сумма обесценения амортизации основного средства

б) отражение уценки, если ранее была переоценка (дооценка)

Д-т сч. 83 К-т сч. 01 отражается сумма обесценения (уценки) основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному ОС, образовавшегося при ранее проведенной дооценке

Д-т сч. 02 К-т сч. 83 отражается сумма уценки (обесценения) накопленной амортизации в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному ОС

Д-т сч. 91 К-т сч. 01 отражается оставшаяся сумма обесценения (уценки) основного средства

Д-т сч. 02 К-т сч. 91 отражается оставшаяся сумма накопленной амортизации ОС

в) отражение дооценки, если ранее не было уценки

Д-т сч. 01 К-т сч. 83 отражается сумма дооценки основного средства

Д-т сч. 83 К-т сч. 02 на сумму дооценки накопленной амортизации ОС

г) отражение дооценки, если ранее была уценка

Д-т сч. 01 К-т сч. 91 отражается сумма дооценки в пределах ранее проведенной уценки, то есть сумма восстановления уценки ОС

Д-т сч. 91 К-т сч. 02 отражается сумма восстановления уценки накопленной амортизации

Д-т сч. 01 К-т сч. 83 отражается оставшаяся сумма дооценки основного средства

Д-т сч. 83 К-т сч. 02 на оставшуюся сумму дооценки накопленной амортизации ОС

## **12.7 Инвентаризация основных средств**

*Инвентаризация ОС проводится с целью контроля за их сохранностью, выявления неиспользуемых объектов. Обычно инвентаризацию ОС проводят 1 раз году перед составлением годового отчета. Если проводится переоценка, то инвентаризацию лучше проводить в период переоценки.*

**До начала инвентаризации долгосрочных активов проверяется:**

- наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
- наличие и состояние технических паспортов, документов на правообладание или другой технической документации;
- наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду (лизинг), пользование и на хранение.

При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.



## Тема 13. Учет нематериальных активов

### 13.1. Понятие и виды нематериальных активов, их оценка

### 13.2 Учет операций по поступлению и выбытию нематериальных активов.

### 13.3 Порядок начисления и учет амортизации нематериальных активов

### 13.4 Бухгалтерский учет затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ (НИОКТР) и результатов научно-технической деятельности (НТД)

#### **Нормативно-законодательные акты по теме (по состоянию на 01.02.2018г.):**

1. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утв. Постановл. Мин. фин. РБ 30.04.2012 № 25 (в ред. от 12 декабря 2016 г. № 104);
2. Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. Постановл. Мин. экономики, Мин. финансов, Мин. архитектуры и строительства от 27.02.2009 № 37/18/6 (в ред. от 06.05.2014г. № 35/23/26);
3. Инструкция о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов, утв. Постановл. Мин. финансов от 22.04.2011г. № 23 (в ред. от 23.08.2017г. № 26);
4. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утв. Постановлением Мин. фин. от 30.11.2007 № 180 (в ред. от 22.04.2010 № 50);
5. Перечень первичных учетных документов, утв. Постановл. Совета министров от 24.03.2011г. № 360 (в ред. от 30.09.2011г. № 1306).

### 13.1. Понятие и виды нематериальных активов, их оценка

Организацией в качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету активы, не имеющие материально-вещественной формы, при выполнении следующих условий признания:

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

В качестве нематериальных активов принимаются к 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.

#### К нематериальным активам относятся имущественные права:

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

- объектов авторского права, включая литературные, драматические, музыкально-драматические, музыкальные, аудиовизуальные, фотографические и иные произведения, компьютерные программы, базы данных или их экземпляры, приобретенные по лицензионным

(авторским) договорам или иным основаниям, предусмотренным законодательством, иные объекты авторского права;

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

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

- иных объектов интеллектуальной собственности;

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

3. *в отношении иных объектов.*

**К нематериальным активам не относятся:**

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

- затраты, связанные с созданием организации;

- затраты на маркетинговые исследования;

- имущественные права на результаты НИД при невыполнении условий признания, согласно Инструкции;

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

- названия публикуемых изданий;

- клиентская база, созданная организацией;

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

- иные объекты и затраты в соответствии с законодательством.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по счету 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости на основании акта о приеме-передаче нематериальных активов.

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

- стоимость приобретения нематериальных активов;

- таможенные сборы и пошлины;

- проценты по кредитам и займам;

- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением нематериальных активов в состояние, пригодное для использования;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов и приведением их в состояние, пригодное для использования.

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

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

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

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

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.

### 13.2 Учет операций по поступлению и выбытию 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.

Принятие к бухгалтерскому учету объектов нематериальных активов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет их вкладов в уставный капитал отражается:

Д-т сч. 08	К-т сч. 75	отражается стоимость объекта по оценке
Д-т сч. 04	К-т сч. 08	объект приходится в эксплуатацию

Поступление нематериальных активов, приобретенных за плату, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 08 "Вложения в долгосрочные активы" в корреспонденции с кредитом разных счетов.

Д-т сч.08	К-т сч.60	стоимость объекта НА по счету поставщика
Д-т сч.18	К-т сч.60	стоимость НДС
Д-т сч.08	К-т сч.76,60	консультационные, регистрационные сборы, и др.
Д-т сч.18	К-т сч.60	стоимость НДС
Д-т сч.04	К-т сч.08	приходится объект по фактической себестоимости

Произведены нематериальные активы в организации:

Д-т сч.08	К-т счетов 10, 70,69,76	списаны расходы по созданию нематериальных активов в организации
Д-т сч.04	К-т счета 08	объект приходится в эксплуатацию

Рыночная (первоначальная) стоимость безвозмездно полученных объектов нематериальных активов (за исключением объектов нематериальных организаций в пределах одного собственника по решению собственника в бухгалтерском учете **отражается:**

Д-т сч. 08	«Нематериальные активы» в корреспонденции
К-т сч. 98	«Доходы будущих периодов».

Суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы» по мере начисления амортизации по НА в период срока полезного использования.

Д-т счета 26	К-т счета 98	начислена амортизация по нематериальным активам
Д-т счета 98	К-т счета 91	отражается доход текущего отчетного периода на сумму начисленной амортизации

Оприходование излишков НА по результатам инвентаризации:

Д-т счета 04 «Нематериальные активы»	
К-т счета 91 «Прочие доходы и расходы»	

**Стоимость нематериальных активов, которые выбывают** или постоянно не используются для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо, подлежит списанию с баланса.

**Выбытие нематериальных активов** имеет место в случаях:

- реализации, безвозмездной передачи;
- списания по причине морального износа;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- внесения в виде вклада в уставный капитал других организаций, иных случаях.

**Выбытие нематериальных активов** (кроме случая внесения в виде вклада в уставный капитал других организаций) в бухгалтерском учете отражается с **использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».**

**В дебет этого счета списываются:**

- остаточная стоимость выбывающих нематериальных активов;
- расходы, связанные с выбытием нематериальных активов;
- суммы начисленных в соответствии с законодательством налогов и иных обязательных платежей.

Д-т сч. 05	К-т сч. 04	списывается сумма начисленной амортизации
Д-т сч. 91	К-т сч. 04	списывается остаточная стоимость
Д-т сч. 91	К-т сч. 70,69,76	расходы по реализации или ликвидации
Д-т сч. 91	К-т сч. 68	налоги при реализации

По кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" отражаются суммы: *вырученных от выбытия нематериальных активов*

Д-т сч. 62	К-т сч. 91	
------------	------------	--

и результат от выбытия

Д-т сч. 91	К-т сч. 99	или	Д-т сч. 99	К-т сч. 91
------------	------------	-----	------------	------------

**Сумма** числящегося по выбывающим нематериальным активам **добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок** данных нематериальных активов, **отражается:**

Д-т сч. 83	К-т счета 84
------------	--------------

При внесении нематериальных **активов в счет вклада в уставный капитал других организаций:**

Д-т сч. 05	К-т сч. 04	отражаются суммы накопленной амортизации
Д-т сч. 06	К-т счЮ 04	отражается остаточная стоимость НА
Д-т (К-т) сч. 06	К-т (Д-т) сч 91	отражается разница между стоимостью НА, по которой они внесены в счет вклада в уставный фонд других организаций, и остаточной стоимостью данных НА

### 13.3 Порядок начисления и учет амортизации нематериальных активов

Для проведения амортизационной политики по основным средствам и нематериальным активам в организации создается комиссия.

Организация вправе определить амортизируемую стоимость за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости объектам НА. *Амортизационная ликвидационная стоимость нематериальных активов может быть определена хотя бы при выполнении одного из следующих условий:*

- имеется обязательство третьей стороны приобрести нематериальный актив в конце его срока полезного использования;
- существует активный рынок для такого типа нематериальных активов и вероятно, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования нематериального актива.

Решение о применении амортизационной ликвидационной стоимости при расчете амортизируемой стоимости принимается организацией самостоятельно и закрепляется учетной политикой организации по объектам, вводимым в эксплуатацию с 1 января 2011г.

*Амортизируемая стоимость нематериальных активов изменяется в случаях:*

- проведения переоценки нематериальных активов в соответствии с законодательством;
- пересмотра размера амортизационной ликвидационной стоимости в случае ее применения при расчете амортизационных отчислений;
- внесения установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с поддержанием имущественных прав, в том числе в силу патента (свидетельства) на объект права промышленной собственности;
- вложений, связанных с доведением объекта интеллектуальной собственности до использования в запланированных целях, улучшением объектов права промышленной собственности, компьютерных программ, баз данных, литературных произведений, не влекущих за собой создание нового объекта нематериального актива;
- других в соответствии с законодательством.

*Объектами начисления амортизации являются* числящиеся на бухгалтерском учете нематериальные активы как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности.

*К амортизируемым нематериальным активам относятся принадлежащие владельцу имущественные права:*

- 1) на объекты права промышленной собственности;
- 2) на объекты авторского и смежных прав;
- 3) на результаты научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ при выполнении условий, установленных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118;
- 4) на использование объектов интеллектуальной собственности в соответствии с заключенными договорами;
- 5) пользования природными ресурсами, землей;
- 6) доверительного управления имуществом.

Имущественные права на объекты интеллектуальной собственности, созданные по социально-творческому заказу полностью или частично за счет средств бюджета, не являются объектами начисления амортизации в организациях, создавших указанные объекты интеллектуальной собственности.

Ожидаемый или расчетный период эксплуатации нематериальных активов в процессе предпринимательской деятельности (срок полезного использования) определяется при его приобретении организацией самостоятельно.

*Нормативный срок службы объектов нематериальных активов и принимаемый равный ему срок полезного использования* используемых в предпринимательской деятельности объектов нематериальных активов определяются исходя из времени их использования (срока службы),

устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя.

При отсутствии в них указания на время использования (срок службы) эти сроки устанавливаются по решению комиссии:

- по фирменным наименованиям, товарным знакам – на срок до сорока лет, но не более срока деятельности организации;
- по объектам права промышленной собственности, за исключением перечисленных в абзаце втором настоящего пункта, – на срок до двадцати лет, но не более срока деятельности организации;
- по другим объектам нематериальных активов – на срок до десяти лет, но не более срока деятельности организации.

**Начисление амортизации прекращается:**

- по выбывшим объектам нематериальных активов – с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия;
- по самортизированным объектам нематериальных активов – с первого числа месяца, следующего за месяцем полного включения амортизируемой стоимости данных объектов в издержки производства.

*Амортизация по объектам нематериальных активов, не используемым в предпринимательской деятельности, 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 по объектам нематериальных активов, находящимся в организациях и 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 операционных расходов.

Суммы амортизации нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся на счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

Начисленная сумма амортизации нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности, относится в дебет счетов учета затрат на производство или на управленческие расходы.

**Д-т счетов 20,23,25,26      К-т 05**

Сумма амортизации нематериальных активов, не используемых в предпринимательской деятельности, относится на увеличение прочих расходов.

**Д-т сч. 91      К-т 05**

**13.4 Бухгалтерский учет затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических работ (НИОКТР) и результатов научно-технической деятельности (НТД)**

**Затраты на НИОКТР и на НТД организации отражают по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов:**

- 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» — на стоимость запасов (в том числе специального оборудования), использованных при выполнении НИОКТР;

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

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

- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму отчислений на заработную плату работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР.

Первоначальная стоимость имущественных прав на результаты НТД, принимаемых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, определяется в сумме фактических затрат на их создание.

После завершения работ первоначальная стоимость имущественных прав на результаты НТД, принимаемых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, отражается:

**Д-т сч. 04** «Нематериальные активы»

**К-т сч. 08** «Вложения в долгосрочные активы».

Если в результате НТД нематериальные активы не созданы, то сумма фактических затрат на их создание отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

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

- 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» — на стоимость запасов (в том числе специального оборудования), использованных при выполнении НИОКТР;

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

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

- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму отчислений на заработную плату работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР.

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

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

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

Средства республиканского и местных бюджетов, в том числе средства государственных целевых бюджетных фондов, 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.

## **Тема 14. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции**

**14.1. Затраты на производство и их классификация, состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг.**

**14.2. Учет материальных затрат.**

**14.3 Учет затрат на оплату труда.**

**14.4 Учет и распределение затрат вспомогательных производств**

**14.5 Учет затрат по управлению производством (общепроизводственные затраты).**

**14.6 Учет затрат по управлению предприятием (общехозяйственные затраты).**

**14.7 Сводный учет затрат на производство.**

**14.8 Основные методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.**

*Нормативно-законодательные акты по теме (по состоянию на 01.02.2018г.):*

1. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности РБ. Приказ Министерства промышленности РБ от 05.06.2015 № 273

2. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утв. постановлением Министерства экономики РБ, Министерства финансов РБ и Министерства труда и социальной защиты РБ 30.10.2008 № 210/161/151 (*носят рекомендательный характер*)

3. Нормы расходов на обслуживание иностранных делегаций и отдельных лиц, утв. Постановл. Совета Министров от 10.05.2001г. № 676 (в ред. от 17.05.2012г. № 456)

4. Положение об отнесении продукции (работ, услуг) к продукции (работам, услугам) собственного производства, утв. Постановл. Совета Министров от 17.12.2001г. № 1817 (в ред. от 06.06.2012г. № 528)

**14.1. Затраты на производство и их классификация, состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг.**

Для обеспечения функционирования производства требуются постоянные затраты одновременно во всех сферах деятельности организации: в сфере производства, в сфере обращения, в сфере управления, в сфере обслуживания производства, в сфере осуществления инвестиций.

Затраты в сфере производства включают в себя затраты труда и средств производства, направленные непосредственно на производство продукции. Это затраты в основном и вспомогательном производствах.

Основное производство — это производство, в котором непосредственно осуществляется выпуск продукции. Затраты учитываются на счете 20 «Основное производство».

Вспомогательные производства — это производства которые обслуживают процесс основного производства (ремонтные мастерские, транспортный цех, -вода, -газо, теплоснабжение и другие. Затраты учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства»

Затраты в сфере обращения — это затраты, связанные с выполнением снабженческих операций и с реализацией продукции.

Затраты в сфере управления связаны с осуществлением общего управления хозяйственной деятельностью, находятся за пределами производственного процесса, однако без них невозможно нормальное его функционирование. Они относятся ко всем стадиям кругооборота средств организации.

Затраты в сфере обслуживания — это расходы, связанные с содержанием объектов культурно-бытового обслуживания: ДДУ, ДК, оздоровительные и др. учреждения. Они находятся за пределами кругооборота средств организации, непосредственно не связаны ни с

процессом производства, ни с процессом снабжения и реализации продукции, однако способствуют воспроизводству рабочей силы.

Затраты в сфере осуществления инвестиций – это затраты по восстановлению и расширению основных фондов. Они находятся за пределами кругооборота средств, образуя особую группу. Осуществляются за счет специальных источников: накопленной прибыли, государственной поддержки, безвозмездной помощи и др.

**Затраты классифицируются по различным признакам:**

- 1) **по отношению к объему производства:** переменные; условно-переменные; условно-постоянные.
- 2) **по составу производственной себестоимости:** без общепроизводственных расходов; с общепроизводственными расходами.
- 3) **по эффективности или целесообразности:** производительные; непроизводительные.
- 4) **по времени возникновения и включения в издержки производства:** прошлых отчетных периодов; текущие; будущих периодов.
- 5) **по отношению к бизнес-плану:** планируемые; не планируемые.
- 6) **по отношению к формированию себестоимости продукции:** включаемые в себестоимость; не включаемые в себестоимость.
- 7) **по месту возникновения** (по производствам, цехам, участкам);
- 8) **по видам расходов** (по экономическим элементам, по статьям калькуляции).

Экономический элемент расходов – это однородный их вид, который не возможно разделить на составные части. Экономические элементы показывают, что израсходовано и на какую сумму в целом по предприятию, независимо от того, относятся ли эти расходы к произведенной продукции или к услугам и работам непромышленного характера.

**К экономическим элементам относят:**

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- прочие затраты.

Группировка затрат по экономическим элементам не показывает целевого использования средств, поэтому их группируют и по статьям калькуляции.

Перечень **статей калькуляции**, их состав и распределение по видам продукции, работ, услуг, определяется **отраслевыми методическими рекомендациями** по вопросам планирования (прогнозирования), учета и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг, с учетом характера и структуры производства:

- сырье и материалы;
- покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера;
- возвратные отходы (вычитаются);
- топливо и энергия на технологические цели;
- основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- налоги, отчисления в бюджет и внебюджетные фонды от средств на оплату труда; сборы и отчисления местным органам власти согласно законодательству;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- погашение стоимости инструментов и приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы;
- общепроизводственные расходы;
- технологические потери;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- Итого цеховая себестоимость продукции.

Экономические элементы показывают состав и экономическое содержание, а статьи калькуляции – целевое назначение расходов.

Себестоимость продукции (работ, услуг) – это выраженные в денежной форме затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Себестоимость складывается из стоимости использованных в процессе производства материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

**В себестоимость продукции включаются:**

- затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства. Это материальные затраты, расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых в процессе производства и др.;

- расходы по обслуживанию производственного процесса, по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, отчисления на социальное страхование, расходы по управлению производством и др.;

- расходы, связанные со сбытом продукции, а именно: с упаковкой, хранением, погрузкой, и транспортировкой, комиссионные сборы, расходы на рекламу, участие в выставках и др.

- потери от брака, простои по внутрипроизводственным причинам, недостачи и потери в пределах норм естественной убыли.

Перечень затрат, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг), предложен Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденными совместным постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства труда и социальной защиты РБ от 30.10.2008. № 210/161/151, **которые носят только рекомендательный характер.**

Министерства и ведомства разрабатывают для подведомственных организаций отраслевые Методические рекомендации по учету и планированию затрат с учетом технологических особенностей производства.

**Бухгалтерский учет затрат** должен учитывать по факту все затраты, связанные с производством и реализацией продукции. Сумма затрат существенным образом влияет на величину прибыли:

$$\underline{\text{Прибыль}} = \underline{\text{Выручка}} - \underline{\text{Затраты}}$$

Для исчисления налогооблагаемой прибыли согласно статье 131 Особенной части Налогового кодекса часть затрат не учитывается при налогообложении, а часть затрат учитывается только в пределах установленных норм (на командировочные расходы, платежи экологического налога и др.).

В зависимости от того, какие виды затрат включаются в себестоимость продукции, выделяются следующие виды себестоимости:

- себестоимость продукции, работ, услуг исходя из прямых затрат и части условно-переменных, учетных на счете 25
- Цеховая, которая включает все прямые затраты и все общепроизводственные расходы;
- Полная себестоимость – включает производственную себестоимость и сумму расходов, связанную с реализацией продукции.

## 14.2. Учет материальных затрат

В материальные затраты включают:

- стоимость сырья и материалов, приобретаемых со стороны, которые входят в состав производимой продукции или являются компонентами при ее изготовлении;
- покупные материалы, комплектующие изделия и полуфабрикаты, подвергающиеся дополнительной обработке в данной организации;
- запасные части и материалы, расходуемые для ремонта основных средств, погашение стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей;
- стоимость работ и услуг, выполняемых собственными вспомогательными производствами и сторонними организациями;
- стоимость использованных природных ресурсов, платежей за добычу природных ресурсов;
- топливо всех видов, расходуемое на технологические цели
- стоимость покупной энергии всех видов (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и др.), расходуемой на технологические цели;
- потери от недостач материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли;
- и другие

По данным первичных документов и отчетов цехов для списания израсходованных материальных ценностей на соответствующие счета синтетического и аналитического учета составляется разработочная таблица «Распределение расхода материалов». списание материальных ценностей на производство осуществляется по фактической себестоимости, т.е. учетная стоимость и транспортно-заготовительные расходы:

**Д-т счета 20    К-т сч. 10 (10,16)**

Вспомогательные материалы, используемые на технологические цели, распределяются обычно или пропорционально расходу основных материалов, или количеству выработанной продукции, или весу переработанного сырья.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемые в себестоимость продукции, вычитается стоимость возвратных отходов.

Отходы – это часть материалов, которые полностью или частично утратили свои свойства и не могут быть использованы по прямому назначению. Они подразделяются на возвратные и безвозвратные.

В отчетных калькуляциях стоимость материальных затрат показывают за вычетом стоимости возвратных отходов.

Учет энергетических затрат осуществляется по отдельной статье: «Топливо и энергия на технологические нужды».

Стоимость электроэнергии, газа, дров, угля, пара, сжатого воздуха и др. включается в себестоимость отдельных видов продукции прямым или косвенным путем. Распределение производится пропорционально нормативному расходу на фактический объем производства или весу переработанного сырья.

Стоимость энергетических ресурсов, использованных на содержание оборудования и на хозяйственные нужды, учитывается на счете 25 «Общепроизводственные затраты».

Если энергетические ресурсы на технологические нужды поступают непосредственно от поставщиков и подрядчиков, то составляется бух. запись:

Д-т счета 20            К-т счета 60

Д-т счета 18            К-т счета 60

Если они поступают из собственных вспомогательных производств, то:

Д-т счета 20            К-т счета 23

### 14.3 Учет затрат на оплату труда

Затраты на оплату труда являются важнейшим элементом в себестоимости продукции, работ, услуг. Они могут учитываться по одной статье: «Заработная плата производственных рабочих» или по двум статьям «Основная заработная плата производственных рабочих» и «Дополнительная заработная плата производственных рабочих».

*Основная заработная плата рабочих-сдельщиков* обычно прямо включается в себестоимость изделий, а *основная заработная плата повременщиков* и различные доплаты распределяются на основе расчета сметных (нормативных) ставок этих расходов на единицу продукции, исчисленных исходя из объема производства, перечня рабочих мест и норм обслуживания. Базой распределения могут быть и коэффициенты трудоемкости, вес переработанного сырья и материалов и другие.

*Дополнительная заработная плата* относится на себестоимость продукции пропорционально основной заработной плате, а отчисления на социальные нужды – пропорционально основной и дополнительной заработной плате.

Отдельные виды заработной платы, не имеющие прямой связи с изготавливаемой продукцией, относятся на счета общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

В соответствии с законодательством на суммы начисленной заработной платы организации обязаны производить отчисления:

- в ФСЗН – 34% от начисленной суммы заработной платы
- Д-т сч. 20 К-т сч. 69
- по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые начисляются по тарифу от начисленной заработной платы. Тарифы дифференцируются по отраслям деятельности в зависимости от класса профессионального риска.

Д-т сч. 20 К-т сч. 76

### 14.4 Учет и распределение затрат вспомогательных производств

Вспомогательные производства — это структурные подразделения цехов, предназначенные для удовлетворения собственных нужд предприятия (например, в электро- и теплоэнергии, таре, ремонтах, транспорте).

Вспомогательные производства состоят из различных цехов. Это:

- *инструментальные цеха*, где изготавливаются инструменты, приспособления, штампы и др.;
- *ремонтные цеха*, а именно ремонтно-механические, ремонтно-строительные, электроремонтные и др.;
- *энергетические цеха* - котельные, электростанции, компрессорные станции и др.
- *транспортные цеха* – автомобильный, железнодорожный транспорт и др.;
- *тарные цеха*, осуществляющие производство и ремонт тары;
- цеха хозяйственного обслуживания, осуществляющие стирку и ремонт спецодежды, уборку производственных помещений и др.
- и другие цеха

Затраты вспомогательных производств учитываются по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» по соответствующим субсчетам, которые открываются по видам вспомогательных производств. При этом составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 23	К-т сч. 02	начисл. амортиз. по ОС вспомогательных производств
Д-т сч. 23	К-т сч. 05	начисл. амортиз по НА, использ во вспомогательном пр-ве
Д-т сч. 23	К-т сч. 10	использованы материалы во вспомогательных пр-вах
Д-т сч. 23	К-т сч. 16	списаны отклонения в стоимости материалов
Д-т сч. 23	К-т сч. 23	оказаны услуги другими вспомогательными пр-вами
Д-т сч. 23	К-т сч. 25	списана доля общепроизводственных затрат
Д-т сч. 23	К-т сч. 28	списаны потери от брака, в цехах вспомогательных пр-в
Д-т сч. 23	К-т сч. 97	списана доля расходов будущих периодов, относящихся к текущему отчетному периоду
Д-т сч. 23	К-т сч. 70,69,76	начислена з/плата и произв. отчисления
Д-т сч. 23	К-т сч. 71	по авансовому отчету списаны расходы по служебным командировкам работников вспомогат. производств
Д-т сч. 23	К-т сч. 94	списаны недостачи в пределах норм естественной убыли

По окончании месяца на основании первичных документов составляется **ведомость распределения услуг вспомогательных производств**.

Вспомогательные цеха могут оказывать взаимные услуги. Они оцениваются в одном из цехов (как правило, кто получил меньше услуг) по плановой производственной себестоимости.

При распределении услуг вспомогательных производств составляются бухгалтерские записи:

Д-т сч. 08	К-т сч. 23	оказаны работы и услуги капитальному строительству
Д-т сч. 10	К-т сч. 23	оприходованы материалы от вспомогательных пр-в
Д-т сч. 20	К-т сч. 23	оказаны услуги основному производству
Д-т сч. 23	К-т сч. 23	оказаны взаимные услуги вспомогательными пр-вами
Д-т сч. 29	К-т сч. 23	оказаны услуги обслуживающим пр-вам и хозяйствам
Д-т сч. 43	К-т сч. 23	оприходована готовая продукция вспомогательных пр-в
Д-т сч. 90	К-т сч. 23	реализованы на сторону услуги вспомогательных пр-в
Д-т сч. 91	К-т сч. 23	оказаны услуги по ликвидации основных средств
Д-т сч. 94	К-т сч. 23	отражены недостачи незавершенных вспомогательных пр-в

#### **14.5 Учет затрат по управлению производством (общепроизводственные затраты)**

Бухгалтерский учет общепроизводственных затрат ведется на собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные затраты».

*Учитываются общепроизводственные затраты по каждому цеху в отдельности. Включаются они в себестоимость только той продукции, которая производится в данном цехе.*

**В состав общепроизводственных затрат включаются:**

- 1. затраты по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- 2. цеховые затраты по организации, обслуживанию и управлению производством;
- 3. непроизводительные затраты.

**Затраты по содержанию и эксплуатации машин и оборудования включают в себя следующие статьи расходов:**

- амортизация производственного оборудования и транспортных средств (амортизация по оборудованию, арендная плата по отдельным видам оборудования транспортных средств, лизинговые платежи);
- эксплуатационные расходы (стоимость смазочных и других вспомогательных материалов; затраты на оплату труда вспомогательных рабочих, обслуживающих оборудование);

- ремонт производственного оборудования и транспортных средств (стоимость запасных частей, оплата труда ремонтных рабочих, отчисления на заработную плату).
- внутрипроизводственное перемещение грузов (расходы на содержание и эксплуатацию собственных и привлеченных со стороны транспортных средств; стоимость ГСМ, запасных частей, израсходованных на эти транспортные средства; оплата труда водителей, машинистов, крановщиков и т.п.)
- погашение стоимости предметов, инструментов и приспособлений (ремонт и восстановление инструментов общего назначения; погашение стоимости инструментов общего назначения);
- прочие расходы (затраты на переналадку оборудования, обеспечение рабочих мест дополнительными приспособлениями и устройствами, средствами контроля качества и др.)

**Цеховые затраты по организации, обслуживанию и управлению производством включают в себя следующие статьи затрат:**

- Содержание аппарата управления цеха (затраты на оплату труда персонала управления цеха, отчисления на заработную плату, расходы по командировкам работников цеха, расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков учета, почтово-телеграфные, телефонные разговоры, содержание диспетчерской связи др.)
- Содержание прочего цехового персонала (затраты на оплату труда специалистов и других работников, не относящихся к управленческому персоналу; отчисления на заработную плату);
- Амортизация и содержание зданий, сооружений и инвентаря (амортизационные отчисления по зданиям, сооружениям, прочим основным средствам общецехового назначения; расходы по содержанию зданий, сооружений и инвентаря цеха, содержание электросети, водоснабжения, канализации, топлива, израсходованного на отопление и др.);
- Ремонт зданий, сооружений и инвентаря (стоимость ремонтно-строительным материалов, израсходованных для ремонта помещений, системы отопления, освещения, водоснабжения; затраты на оплату труда с начислениями рабочих, выполняющих ремонтные работы);
- Испытания, опыты, исследования, рационализация и изобретательство (расходы, связанные с проведением испытаний, опытов, исследований, в том числе стоимость материалов, изделий, инструмента, топлива на проведение опытов; стоимость услуг других цехов и сторонних организаций по проведению опытов и исследований; оплата труда работников цеховых лабораторий; расходы по рационализации, изобретательству и другие);
- Затраты на мероприятия по охране труда (затраты на материалы, на мероприятия по предупреждению несчастных случаев и общему улучшению условий труда; затраты на стирку и ремонт спецодежды; стоимость индивидуальных средств защиты; стоимость молока и других нейтрализующих веществ; дезинфекция мест общего пользования и др.);
- Погашение стоимости (погашение стоимости и стоимость ремонта хозяйственного инвентаря цеха);
- Прочие затраты (доплаты за работу в сверхурочное время, в выходные и праздничные дни, отчисления на социальные нужды, затраты по инвентаризации материалов и др.);

**Непроизводительные затраты включают в себя следующие статьи затрат:**

- Потери от простоев (затраты на оплату труда рабочих за время простоев, отчисления на заработную плату, стоимость топлива и энергии, непроизводительно затраченных в период простоя);
- Недостачи и потери материальных ценностей (стоимость испорченных материалов, полуфабрикатов, изделий при хранении в пределах норм естественной убыли).

Общепроизводственные затраты в учете отражаются *по дебету счета 25*.

Д-т счета 25                      К-т счетов 02, 05, 10, 16, 23, 60, 68, 70, 69, 76, 71, 94, 97.

Учетная сумма общепроизводственных затрат по Д-ту сч. 25 согласно учетной политике предприятия может списываться с кредита 25 счета двумя способами:

1) полностью включаться в себестоимость производимой продукции основного производств и списывается следующими бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 20            К-т сч. 25      отнесены общепроизводственные затраты на основное производство

Д-т сч. 28            К-т сч. 25      отнесены общепроизводственные затраты на себестоимость забракованной продукции

Д-т сч. 97            К-т сч. 25      отнесены общепроизводственные затраты на освоение новых производств

2) часть затрат (условно-постоянные затраты), а именно, цеховые затраты по организации, обслуживанию и управлению производством списываются на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 5 «Управленческие расходы»:

Д-т сч. 90-5    К-т сч. 25      отнесена часть общепроизводственных затрат (цеховые расходы) на управленческие расходы

Часть затрат (условно-переменные затраты) а именно, расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования включаются в себестоимость продукции и списываются:

Д-т сч. 20            К-т сч. 25      списывается часть общепроизводственных затрат (расходы по содержанию и эксплуатации машин и механизмов, непроизводительные затраты)

Порядок включения общепроизводственных затрат в отдельные виды выпускаемой продукции зависит от характера продукции, структуры управления и других факторов. И оговаривается учетной политикой организации.

Общепроизводственные затраты могут распределяться:

- пропорционально заработной плате производственных рабочих;
- пропорционально прямым материальным затратам;
- пропорционально объемам выпуска продукции;
- пропорционально сметным (нормативным) ставкам;
- и другим.

#### **14.6 Учет затрат по управлению предприятием (общехозяйственные затраты)**

Общехозяйственные затраты связаны с обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом

Бухгалтерский учет общехозяйственных затрат ведется на собирательно-распределительном счете 26 «Общехозяйственные затраты».

В состав общехозяйственных затрат включаются:

- А. затраты на управление;

- Б. затраты по организации и обслуживанию производственно-хозяйственной деятельности;
- В. налоги и отчисления;
- Г. общехозяйственные непроизводительные затраты.

**А. Затраты на управление включают в себя следующие статьи затрат:**

- затраты на оплату труда аппарата управления (затраты на оплаты и отчисления на социальные нужды)
- командировки и перемещения (расходы на служебные командировки; приобретение проездных билетов на транспорт общего пользования для работников, работа которых носит разъездной характер; расходы по переезду и компенсации работникам аппарата управления и другим работникам в соответствии с законодательством);
- прочие затраты (содержание и обслуживание вычислительных центров, средств связи, сигнализации и др. технических средств; оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг; оплата работ по сертификации продукции; канцелярские, почтово-телеграфные, телефонные услуги; расходы на содержание легковых автомобилей и их амортизация).

**Б. Затраты по организации и обслуживанию производственно- хозяйственной деятельности включают в себя следующие статьи затрат:**

- содержание персонала неуправленческого характера (затраты на оплату труда руководителей технологических, конструкторских и проектных служб, главных специалистов и т.п.; отчисления на социальные нужды);
- амортизация зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения;
- амортизация нематериальных активов;
- содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения;
- проведение испытаний, опытов, исследований, содержание общехозяйственных лабораторий;
- расходы на изобретательство, научно-технические мероприятия и рационализаторские предложения;
- охрана труда;
- содержание противопожарной и сторожевой охраны;
- подготовка кадров;
- организация набора рабочей силы;
- представительские расходы;
- охрана окружающей среды (расходы по захоронению отходов; экологический налог.);
- прочие затраты (расходы по транспортировке работников к месту работы и обратно; дополнительные расходы, связанные с работой вахтовым методом, расходы по перевозке работников внутри предприятия; оплата услуг банка и др.).

**В. Налоги и отчисления включают в себя следующие статьи затрат:**

- Налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и платежи (плата за землю (земельный налог, оплата других обязательных платежей в соответствии с законодательством).

**Г. Общехозяйственные непроизводительные затраты включают в себя следующие статьи затрат:**

- Потери от простоев по внутрипроизводственным причинам (оплата труда работников за время простоев; отчисления на социальные нужды; стоимость сырья, материалов, топлива, энергии, непроизводительно затраченных в период остановки производства);
- Недостача материалов и продукции на складах предприятий (недостача в пределах норм естественной убыли).

Общехозяйственные затраты в учете отражаются по дебету счета 26.

Д-т сч. 26                      К-т сч. 02, 05, 10, 16, 23, 60, 68, 70, 69, 76, 71, 97

Учетная сумма общехозяйственных затрат по Д-ту сч. 26 списывается на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 5 «Управленческие расходы»:

**Д-т сч. 90-5      К-т сч. 26** отнесены учетные общепроизводственных затрат на управленческие расходы

С 1 января 2012 г. общехозяйственные затраты не должны распределяться на себестоимость выпускаемой продукции. Они являются расходами, связанными с реализацией того периода (месяца), в котором возникли.

#### **14.7 Сводный учет затрат на производство.**

**Под сводным учетом затрат на производство понимается группировка всех затрат** по видам вырабатываемой продукции, работ и услуг, по заказам, переделам, цехам и т. п. и по калькуляционным статьям.

Данные сводного учета являются основой для составления калькуляций фактической себестоимости продукции.

Для формирования затрат на производство в бухгалтерском учете применяются следующие синтетические счета: 20 «Основное производство»; 21 «Полуфабрикаты собственного производства»; 23 «Вспомогательные производства»; 25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы»; 28 «Брак в производстве»; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и открытые к перечисленным счетам субсчета и счета аналитического учета.

**Методика сводного учета затрат на производство** и порядок составления на его основе калькуляций фактической себестоимости продукции отражаются в учетной политике предприятия и зависят от типа и характера производства, применяемого организацией метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, а также количества видов выпускаемой продукции, структуры управления производством и пр.

В организациях с цеховой структурой управления сводный учет затрат рекомендуется обеспечивать с выделением затрат отдельных цехов. В организациях с бесцеховой структурой управления сводный учет может осуществляться по видам продукции в целом по организации.

Сводный учет затрат на производство осуществляется на основе сводных данных (например, ведомостей распределения материалов, заработной платы и других затрат или иных документов), полученных в результате обработки первичной документации, оформленной в установленном законодательством порядке и утвержденной учетной политикой предприятия (если формы первичных документов и обязательность их применения не утверждены законодательством).

Сводный учет затрат на производство продукции ведется по полуфабрикатному или бесполуфабрикатному варианту.

При полуфабрикатном варианте учета происходит обособленное выявление себестоимости полуфабрикатов собственного производства. При этом осуществляется стоимостной учет их движения по цехам или переделам и, следовательно, только поцеховой учет затрат. Затраты отдельных цехов состоят из собственных издержек с добавлением себестоимости полуфабрикатов, полученных из других цехов.

На основании данных о затратах и количестве изготовленных полуфабрикатов составляются отчетные калькуляции. Передача полуфабрикатов в другие цехи для дальнейшей обработки производится непосредственно или через склады.

*На фактическую себестоимость изготовленных полуфабрикатов составляется проводка:*

Д-т сч. 21 К-т сч. 20

*При передаче их в цех для дальнейшее обработки составляется проводка:*

Д-т сч. 20 К-т сч. 21

Основным недостатком данного метода является то, что в сводных данных по предприятию затраты дублируются на сумму внутрипроизводственных оборотов.

При бесполуфабрикатном варианте полуфабрикаты на счетах бух. учета не отражаются и их себестоимость не исчисляется. Движение полуфабрикатов ведется только в количественном выражении в системе оперативного учета. Затраты учитываются по местам их возникновения и в целом по организации.

Определяется себестоимость только готовой продукции. Учет затрат организуют только в разрезе цехов, затраты распределяют по соответствующим статьям, а учет затрат производства в целом по организации выявляют как сумму слагаемых без внутривозвратного оборота.

#### **14.8 Основные методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции**

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости выражается в определенной взаимосвязи как приемов, так и способов отражения и контроля издержек производства и исчисления фактической себестоимости продукции, работ, услуг.

*Под методом учета затрат* и калькулирования себестоимости понимают совокупность способов по сбору, группировке и учету информации о производственных затратах, обеспечивающих получение информации для контроля за затратами на производство.

В Методических рекомендациях по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости товаров (работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь выделены следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости:

- 1) простой;
- 2) нормативный;
- 3) позаказный;
- 4) поконтрактный;
- 5) попроцессный;
- 6) попартионный;
- 7) попередельный;
- 8) директ-костинг.

**Простой метод.** Применяется на предприятиях, вырабатывающих однородную продукцию, не имеющих полуфабрикатов и незавершенного производства. При этом все производственные расходы за отчетный период составляют себестоимость выработанной продукции. Себестоимость единицы продукции исчисляется путем деления суммы всех расходов на количество единиц продукции.

**Нормативный метод.** Применяется там, где имеет место повторение операций при производстве. Нормативную себестоимость рассчитывают по цехам и предприятию.

Суть нормативного метода заключается в том, что себестоимость продукции исчисляется по нормативным затратам и фактическим отклонениям от них. Создаются справочники экономически обоснованных, прогрессивных норм, которые составляют нормативную базу предприятия.

На этой основе разрабатываются нормативные калькуляции на деталь (по прямым затратам – материалам и заработной плате), на узел, изделие, а также ведется оперативный

учет изменений норм и отклонений от норм. Отклонения от норм непредсказуемы и появляются в ходе технологического процесса (брак, простой и др.).

Норма – это предельно допустимая величина абсолютного расхода материальных, трудовых и др. ресурсов на единицу производимой продукции на всех стадиях технологического процесса.

Нормативы – относительные величины, характеризующие, например, коэффициент использования металла, режим работы оборудования и т.д.

Нормативы затрат устанавливаются или по фактическим данным прошлых периодов оценки использования труда и материалов, или на основе технического анализа.

Нормы производственных затрат отражают технический и организационный уровень развития предприятия, влияют на его экономику и на конечный результат деятельности.

*Нормативный метод* позволяет без ежемесячной инвентаризации незавершенного производства, с большой точностью рассчитать фактическую себестоимость продукции. При этом методе свод учета затрат по видам продукции или однородным группам ведется в разрезе калькуляционных статей, с разделением затрат по нормам, изменениям и отклонениям от норм.

Фактическая себестоимость каждого вида продукции определяется как *нормативная себестоимость каждого вида продукции плюс (минус) отклонение от норм плюс (минус) изменение норм по каждой статье расходов*.

При изменении норм на начало месяца производится переоценка нормативной себестоимости незавершенного производства по новым нормам по тем видам затрат, к которым изменения относятся.

Нормативный метод учета обеспечивает оперативность и возможность предварительного контроля производственных затрат и фактически удовлетворяет все требования управленческого учета.

Нормативный метод соответствует широко применяемой на Западе системе «стандарт-кост», которая состоит из стандартов (норм) на затраты материалов, труда, накладных расходов и разработанных на их основе стандартных калькуляций.

**Показный метод калькулирования затрат**, при котором объектом калькулирования является отдельный заказ и срок исполнения каждого заказа относительно небольшой.

*Применяется* при определении себестоимости, применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах, опытно-экспериментальных, ремонтных и др.

Учет затрат на производство ведется в этом случае по конкретным заказам, на каждый из которых открывается карточка учета затрат на заказ, в которой учитываются затраты в течении всего срока выполнения заказа в разрезе статей, установленных отраслевой инструкцией.

Косвенные затраты списываются на заказы после их распределения, пропорционально принятой в методических рекомендациях или в учетной политике, базе.

Сумма затрат по незаконченным заказам отражается в балансе как незавершенное производство.

*Недостаток этого метода в том, что отчетные калькуляции составляются после изготовления заказа, а частичное выполнение заказа оценивается по плановым нормативным показателям, что является условной оценкой.*

**Поконтрактный метод калькулирования затрат** является продолжением позаказного метода. Этот метод применяется в тех случаях, когда рассматриваемые заказы (контракты) являются крупномасштабными и когда для выполнения контракта требуется продолжительный период времени (обычно более одного года). Примерами отраслей, где применяются методы поконтрактной калькуляции затрат, являются машиностроение, дорожное строительство и т. д.

**Процессный метод** используется для установления средней себестоимости партии одинаковых единиц затрат за период времени.

При попроцессной калькуляции производственные затраты группируются по подразделениям или по производственным процессам.

**Метод попартионной калькуляции затрат** сочетает элементы как позаказной, так и попроцессной калькуляции затрат. Партия определяется как количество одинаковых единиц затрат (как при калькуляции затрат производства по процессам), рассматриваемое в качестве заказа (как при позаказной калькуляции затрат) отдельно от всех других заказов или процессов, выполняемых предприятием.

**Попередельный метод учета затрат на производство** применяется на предприятиях металлургической, химической, текстильной, стекольной, пищевой и др. подотраслях. Сущность в том, что учет затрат ведется по переделам (стадиям), а внутри их по агрегатам, печам, химическим установкам, прокатным станам, статьям и видам продукции.

Прямые затраты учитываются по каждому переделу, а распределяемые косвенные – учитываются за месяц с последующим их распределением между видами продукции, в соответствии с методами распределения по отрасли (подотрасли), пропорционально выпуску продукции в натуральном и условно-натуральном выражении, нормативной себестоимости и другим базам.

Перечень переделов устанавливается отраслевой инструкцией. Необходимость ведения попередельного метода учета затрат вызвано тем, что продукция каждого предыдущего передела является полуфабрикатом для последующих переделов или может быть реализована на сторону, что вызывает необходимость калькулирования себестоимости полуфабрикатов (полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты).

*Объектом учета затрат является один передел*, но в целях максимальной детализации учета затрат, его организуют по процессам технологического цикла, то есть, организуют попроцессный метод учета затрат.

В тех однопередельных производствах, где есть незавершенное производство, затраты за месяц предварительно распределяют между готовой продукцией и незавершенным производством. При отсутствии незавершенного производства, себестоимость единицы определяется делением всех затрат на производство, на количество продукции, произведенной в отчетном периоде.

**При калькулировании также используется метод директ-костинг.** Калькулирование на уровне прямых (переменных) расходов, осуществляемое в системе директ-костинг, значительно повышает точность калькуляций, поскольку в этом случае в них включаются только расходы, непосредственно связанные с производством данного изделия, и себестоимость изделия не искажается в результате косвенного распределения большого количества постоянных расходов. Это ведет к сокращению объема учетно-калькуляционных работ и увеличению сроков, периодичности составления фактических отчетных калькуляций до одного раза в квартал или даже в год.

Выбор метода калькулирования зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции.

## Тема 15. Учет готовой продукции (работ, услуг), ее отгрузки и реализации

### 15.1 Готовая продукция, ее состав и оценка

15.2 Документальное оформление и учет поступления готовой продукции из производства. Учет готовой продукции в местах хранения

15.3 Учет отгрузки и реализации готовой продукции, работ, услуг

15.4 Учет расходов, связанных с рекламой и реализацией продукции

15.5 Учет налогов и отчислений, относимых на реализованную продукцию, работы и услуги

15.6 Определение и списание результатов реализации продукции, работ, услуг

**Нормативно-законодательные акты по теме (по состоянию на 01.02.2018г.):**

1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. Постановл. Мин. фин. От 30.09.2011г. № 102 (в ред. от 31.12.2013г. № 96);

2. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утв. Постановл. Мин. фин. от 30.11.2007 № 180 (в ред. от 22.04.2010 № 50);

3. О некоторых вопросах регулирования цен (тарифов) в Республике Беларусь, утв. Указом Президента от 25.02.2011 № 72 (в ред. от 25.05.2017г. № 187);

4. Положение о порядке выдачи сертификатов продукции (работ услуг) собственного производства, утв. Постановл. Совета Министров от 20.10.2010г № 1520 (в ред. от 12.10.2012г. № 926);

5. Положение о порядке реализации товаров (работ, услуг) по ценам (тарифам), определяемым с учетом конъюнктуры рынка, утв. Постановл. Совета Министров от 11.02.2015г № 94 (в ред. от 25.03.2016г. № 246).

### 15.1 Готовая продукция, ее состав и оценка

**Готовая продукция** - конечный продукт производственного процесса организации. В результате стоимость готовой продукции переходит из сферы производства в сферу обращения. Реализацией завершается кругооборот средств.

**Организации изготавливают продукцию исходя из условий**, заключенных с покупателями и заказчиками договоров, разрабатываемых плановых заданий по ассортименту, количеству и качеству подлежащей к выпуску продукции. При этом постоянно уделяется большое внимание вопросам изучения спроса и конкурентоспособности продукции, расширения ее ассортимента, равняясь на потребности рынка.

В настоящее время основное значение придается реализации продукции по договорам-поставкам как важнейшему экономическому показателю работы, определяющему эффективность и целесообразность хозяйственной деятельности организации.

**В бухгалтерском учете готовой продукцией считаются** изделия, прошедшие все стадии технологической обработки, соответствующие обязательным стандартам (ОСТам) и техническим условиям (ТУ), принятые отделом технического контроля (ОТК) организации, укомплектованные и сданные в установленном порядке на склад организации или заказчику.

Готовая продукция должна иметь сертификат качества и сертификат страны происхождения.

**В состав продукции, работ, услуг входят:** готовая продукция и полуфабрикаты собственного производства; работы и услуги промышленного характера; работы и услуги непромышленного характера; строительные, монтажные, проектно-изыскательские, геологоразведочные, научно-исследовательские и др. работы; услуги по перевозке грузов и пассажиров в организациях транспорта; услуги организаций связи и другие.

**В отчетном месяце засчитываются в состав готовой продукции** лишь те изделия, которые оформлены приемо-сдаточными документами и сданы на склад или отпущены заказчику до 24 часов последнего дня месяца (при трехменном режиме, возможно до 8.00 следующего дня).

**Не подвергаясь всем операциям**, предусмотренным технологическим процессом обработки продукция, а также изделия, не прошедшие испытаний и технической приемки, не принятые в установленном порядке и не сданные на склад или отгруженные заказчику, в состав объема производства готовой продукции не включаются и подлежат учету **как незавершенное производство**.

Продукция по своему составу и назначению делится на валовую и товарную.

**Валовая продукция** включает в себя стоимость готовых изделий, полуфабрикатов, работ, услуг, предназначенных для использования как внутри данной организации, так и отпущенных на сторону. Таким образом, валовая продукция характеризует общий объем производственной деятельности организации независимо от степени готовности продукции.

**Товарная продукция** – это продукция, предназначенная для реализации потребителям. Если организация производит продукцию из давальческого сырья, то в состав товарной продукции включается стоимость обработки без стоимости сырья.

Для организации текущего учета готовой продукции, для оперативного контроля за выполнением графика выпуска изделий в ассортиментном разрезе, для соблюдения сроков поставок продукции покупателям в организациях **разрабатывается номенклатура готовой продукции**. Она представляет собой систематизированный перечень видов изделий, работ, услуг, производимых данной организацией. Если в номенклатуре проставляются цены на готовую продукцию, она называется **номенклатурой-ценником**.

**Готовая продукция должна оцениваться в бухгалтерском учете и отчетности по фактической себестоимости**.

Фактическую себестоимость готовой продукции можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца). Движение же продукции происходит ежедневно (выпуск, отгрузка), поэтому для текущего учета необходима условная оценка. Это может быть плановая производственная себестоимость, нормативная стоимость, оптовая цена реализации и др.

Независимо от вида учетной цены **по окончании месяца** в бухгалтерском учете **учетная стоимость продукции доводится до ее фактической себестоимости** следующим образом:

- вычитается отрицательное отклонение фактической себестоимости от учетной, если фактическая себестоимость будет меньше учетной;
- прибавляется положительное отклонение фактической себестоимости от учетной, если фактическая себестоимость будет больше учетной;

## **15.2 Документальное оформление и учет поступления готовой продукции из производства. Учет готовой продукции в местах хранения**

Выпуск из производства готовой продукции **оформляется приемо-сдаточными накладными**, которые должны быть подписаны представителем ОТК, работником сдающего цеха и заведующим принимающего склада.

Если приемка продукции согласно договору должна **осуществляться в присутствии заказчика**, то на приемо-сдаточных документах должна быть и его **подпись**. Выписываются приемо-сдаточные накладные в двух экземплярах цехом, выпустившим продукцию и сдающим ее на склад.

На **форму и содержание приемо-сдаточных накладных** оказывают влияние сложность продукции, ее комплектование и периодичность сдачи на склад. В **большинстве организаций применяется накопительная приемо-сдаточная накладная**. В ней могут производиться записи в течение нескольких дней и по нескольким изделиям. **Если продукция изготавливается по разовым заказам**, то в накладной перечисляются изделия, входящие в заказ.

На основании приемо-сдаточных документов в бухгалтерии ведутся **накопительные ведомости учета выпуска готовой продукции** по видам и оцениваются по учетной цене.

Готовая продукция, поступившая на склад, учитывается **в карточках складского учета**. На каждый номенклатурный номер готовой продукции кладовщик заполняет ярлык и прикрепляет его к месту хранения готовой продукции. В ярлыке указывают наименование продукции, номенклатурный номер, единицу измерения и цену.

При сальдовом методе учета **связь** количественно-сортового **учета** готовых изделий **на складе** с учетом в суммовом выражении **в бухгалтерии** осуществляется с помощью **ведомости учета остатков готовой продукции на складе**.

Данная ведомость в течение месяца хранится в бухгалтерии, в конце месяца передается на склад. Зав. складом проставляет **в ведомости остатки готовой продукции в количественном выражении** на конец месяца из карточек складского учета и передает ее обратно в бухгалтерию. В бухгалтерии в ведомости исчисляются остатки готовой продукции **в денежной оценке**.

**Вместо ведомости** остатков продукции на складе связующим звеном складского и бухгалтерского учета готовой продукции может быть **отчет материально-ответственного лица**, в котором отражается движение и остатки готовой продукции по складу в количественном выражении.

В бухгалтерии **на основании** отчета составляется оборотная **ведомость, которая сверяется с данными синтетического счета 43**.

Учет движения готовой продукции отражается на счете 43 «Готовая продукция».

**Д-т сч. 43 К-т сч. 20** принята на учет готовая продукция по учетным ценам в течение месяца

По окончании месяца, когда будет определена фактическая себестоимость выпущенной продукции и произведен расчет отклонений фактической себестоимости от учетной составляются бухгалтерские записи:

**Д-т сч. 43 К-т сч. 20** списывается положительное отклонение (фактическая себестоимость выше учетной)

**Д-т сч. 43 К-т сч. 20** списывается отрицательное отклонение (фактическая себестоимость ниже учетной) **методом «красное сторно»**

После этих записей **по дебету сч. 43 «Готовая продукция» будет учтена фактическая себестоимость готовой продукции**

### 15.3 Учет отгрузки готовой продукции, работ, услуг

**Готовая продукция (работы, услуги)** отгружаются (выполняются), как правило, для покупателей (заказчиков) в соответствии с договорами поставки и планом отгрузки.

**В соответствии с договорами отдел сбыта организации** дает складу готовой продукции **приказ об отгрузке изделий покупателям**.

**Местным покупателям** продукция обычно **отпускается по доверенности**, а **иностранцам** (если они сами не получают продукцию на месте) – **по приказу-накладной**, в которой дается экспедиции, куда и каким образом отправить продукцию.

**Приказ-накладная** состоит из двух частей – это приказ складу и накладная на отпуск. Приказ складу выписывается на основе договора покупателями с указанием наименования покупателя, его кода, количества и ассортимента продукции, срока отгрузки.

Зав. складом комплектует продукцию по каждому приказу и передает экспедитору для отправки, записывая количество в графе «Отпущено».

**Приказ-накладная** выписывается в двух экземплярах. **Первый** передается экспедитору для указания количества отправленных мест, массы груза согласно товарно-транспортной накладной, суммы оплаченного железнодорожного тарифа за перевозку

продукции до станции покупателя. **Второй** экземпляр остаются у заведующего складом как основание для отпуса.

В карточках складского учета в графе «Расход» проставляется количество отпущенной продукции, и документ передается в бухгалтерию.

*Экспедитор сдает продукцию транспортной организации, получает квитанцию о приемке груза. На следующий день после отправки груза экспедитор обязан передать в бухгалтерию приказ-накладную и квитанцию транспортной организации для выписки счета типовой формы (или платежного требования) и счета – фактуры на имя покупателя.*

**Для того чтобы бухгалтерия могла отразить реализацию (отгрузку) продукции** она должна иметь документы, подтверждающие исполнение договора. Это могут быть железнодорожные, авиа, товарно-транспортные накладные с отметками станции отправления; акты выполненных работ или другие документы.

При этом составляется следующая корреспонденция счетов:

Д-сч. 90	К-т сч. 43	реализована готовая продукция по на протяжении месяца по учетной цене
Д-т сч. 90	К-т сч. 43	списывается в конце месяца положительное отклонение по готовой продукции (фактическая себестоимость выше учетной)
Д-т сч. 90	К-т сч. 43	списывается в конце месяца отрицательное отклонение по готовой продукции (фактическая себестоимость ниже учетной) методом «красное сторно»

**При этом отклонения фактической себестоимости** готовой продукции от ее стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, **относящиеся к выбывшей и оставшейся на конец** отчетного периода **готовой продукции, определяются следующим образом:**

$$Po = \frac{On + Op}{Un + Up}$$

где По – процент отклонений фактической себестоимости от учетной стоимости, %

Он – сумма отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода

Оп – сумма отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца;

Ун – стоимость остатка продукции по учетным ценам;

Уп – стоимость оприходованной по учетным ценам продукции за отчетный месяц.

#### Пример расчет

№ п/п	Показатели	Готовая продукция			
		по учет. ценам	откл. +, -	по факт. себ-сти	
1	2	3	4	5	6
1	Остаток на начало месяца, тыс. р.	4000	+150	4150	Сальдо счета 43 на начало месяца по разным аналитическим счетам
2	Поступило из производства за месяц, тыс. р.	8000	+450		Дебетовый оборот сч 43 по разным аналитическим счетам
3	Итого поступление с остатком, тыс. р. (стр. 1 + стр. 2)	12000	+600		Сумма строк 1 и 2
4	Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, % (гр. 4 стр. 3 : гр. 3 стр. 3)	600/12000*100= 5%			
5	Отгрузка за отчетный месяц, тыс. р.	10000	+500	10500	10000+(10000*5/100) Д-т 90 К-т 43
6	Остаток на конец месяца, тыс. р.	2000	+100	2100	Сальдо счета 43 на конец месяца по разным аналитическим счетам

## 15.4 Учет расходов, связанных с рекламой и реализацией продукции

При заключении договора между поставщиком и покупателем в нем определяются условия поставки продукции, в соответствии с которыми распределяются обязанности и состав расходов, связанных с доставкой продукции. Эти расходы включаются в состав **расходов на реализацию (коммерческие расходы)**.

Коммерческим называются расходы, связанные со сбытом продукции. **В их состав входят:**

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (упаковочная бумага, шпагат, древесина);
- транспортные расходы по сбыту продукции, производимые за счет поставщика, согласно условиям поставок (погрузка, доставка, разгрузка);
- комиссионные сборы, уплачиваемые посредническим организациям;
- расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее реализации;
- расходы по оплате труда торговых работников;
- рекламные расходы и др.

*Затраты на тару* включаются в коммерческие расходы только в тех случаях, когда *затаривание и упаковка готовой продукции производится после сдачи ее на склад*. Если *затаривание ведется в цехах до сдачи готовой продукции*, стоимость тары *включается в производственную себестоимость продукции*.

**Наибольший удельный вес занимают транспортные расходы.** Они зависят от условий поставок, определенных в договоре.

Таким образом, расходы, понесенные поставщиком **до момента передачи продукции** непосредственно покупателю, перевозчику, посреднику будут включаться в **состав коммерческих расходов**.

Данные расходы обобщаются на счете **44 «Расходы по реализации»**.

**Счет 44 «Расходы на реализацию»** предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией продукции, товаров, работ, услуг.

На счете 44 «Расходы на реализацию» **отражаются** расходы на упаковку изделий на складах готовой продукции, на доставку продукции к месту отправления, погрузки в транспортные средства, на содержание помещений для хранения продукции в местах ее реализации, на рекламу, другие аналогичные по назначению расходы.

**Суммы, учтенные на счете 44 «Расходы на реализацию», списываются с этого счета в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»** в соответствии с законодательством.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на реализацию» ведется по статьям расходов и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

Возникающие расходы отражаются в течение месяца следующими записями:

- |            |                |  |
|------------|----------------|--|
| Д-т сч. 44 | К-т сч. 10     | списывается стоимость тары и упаковки                          |
| Д-т сч. 44 | К-т сч. 60     | отражается стоимость услуг, оказанных сторонними организациями |
| Д-т сч. 44 | К-т сч. 70     | начислена зар. плата работникам снабженческих, торговых служб  |
| Д-т сч. 44 | К-т сч. 69, 76 | произведены обязательные начисления на зар. плату              |

По окончании месяца **суммы, учтенные на счете 44 «Расходы на реализацию», списываются на реализованную продукцию** или реализованные объекты основных средств.

При этом составляются следующие записи:

- |            |            |  |
|------------|------------|--|
| Д-т сч. 90 | К-т сч. 44 | списываются расходы, относящиеся к реализованной продукции текущего месяца |
|------------|------------|--|

## 15.5 Учет налогов и отчислений, относимых на реализованную продукцию, работы и услуги

В соответствии с действующим законодательством в РБ промышленные организации включают *в цену продукции и уплачивают из выручки* следующие *платежи в бюджет*:

1. налог на добавленную стоимость
2. акцизы

*Налог на добавленную стоимость исчисляется по итогам каждого месяца. Сумма налога предъявляется к оплате покупателю* продукции.

*Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется* как разница между общей суммой налога по реализованной продукции покупателям в налоговом периоде и суммой налоговых вычетов по приобретенным ценностям в данном периоде.

Для учета НДС предназначен **счет 18** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

При реализации продукции и начислении НДС покупателю *составляются бухгалтерские записи:*

Д-т сч. 90	К-т сч. 43	отражается фактическая себестоимость реализованной продукции
Д-т сч. 90	К-т сч. 68	начислен НДС по реализованной продукции
Д-т сч. 51	К-т сч. 62	поступили денежные средства на расчетный счет от покупателей, в том числе и предъявленный к уплате НДС, который включен в цену товара

При оприходовании материалов, в цену которых включен и НДС, от поставщиков, *составляются бухгалтерские записи:*

Д-т сч. 10	К-т сч. 60	отражается стоимость поступивших материалов
Д-т сч. 18	К-т сч. 60	отражается стоимость НДС по поступившим материалам, подлежащая уплате поставщику
Д-т сч. 60	К-т сч. 51	перечислены поставщику денежные средства за поступившие материалы и НДС

*Подлежащие вычетам суммы НДС в учете отражаются записью:*

*Д-т сч. 68 К-т сч. 18*

*После определения суммы НДС, подлежащей перечислению в бюджет, составляется запись:*

*Д-т сч. 68 К-т сч. 51*

**Акцизы** уплачивают юридические лица, производящие, реализующие и импортирующие *подакцизные товары*.

При реализации подакцизных товаров *составляются бухгалтерские записи:*

Д-т сч. 90	К-т сч. 68	начислены акцизы по реализованной продукции
Д-т сч. 68	К-т сч. 51	денежные средства перечислены в бюджет

## 15.6 Определение и списание результатов реализации продукции, работ, услуг.

*Результат от реализации продукции, работ, услуг определяется на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»*

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней.

При реализации готовой продукции на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражаются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации, услуг, расходы на реализацию.

*Учет выручки от реализации* готовой продукции осуществляется по методу начисления.

Для учета реализации и контроля за поступлением платежей от покупателей применяется счет **62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**.

На **счете 62** учитывается задолженность покупателей за готовую продукцию.

При реализации продукции составляются следующие записи:

Д-т сч. 90	К-т сч. 43	реализована готовая продукция (по фактическим ценам)
Д-т сч. 62	К-т сч. 90	начислена дебиторская задолженность покупателям за реализованную продукцию (по ценам реализации)
Д-т сч. 90	К-т сч. 68	начислены налоги с выручки
Д-т сч. 90	К-т сч. 44	списаны расходы по реализации
Д-т сч. 51, 52	К-т сч. 62	поступили денежные средства от покупателей

Сопоставление суммы полученного дохода (кредитовый оборот) и суммы расходов по его извлечению (дебетовый оборот) **рассчитывается финансовый результат от реализации**

Д-т сч. 90	К-т сч. 99	списана прибыль от реализации продукции
Д-т сч. 99	К-т сч. 90	списан убыток от реализации продукции

## Тема 16. Учет доходов, расходов, прибыли и собственного капитала

**16.1 Определение, классификация и организация учета доходов и расходов, признание доходов и расходов в бухгалтерском учете**

**16.2 Учет доходов и расходов по текущей деятельности**

**16.3 Учет доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности**

**16.4 Формирование конечного финансового результата за отчетный период. Учет прибылей и убытков**

**16.5 Экономическая сущность и содержание собственного капитала**

**16.6 Порядок формирования и учет уставного капитала**

**16.7 Учет резервного капитала и добавочного капитала**

*Нормативно-законодательные акты по теме (по состоянию на 01.02.2018г.):*

1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. Постановл. Мин. фин. От 30.09.2011г. № 102 (в ред. от 31.12.2013г. № 96);
2. Инструкция по бухгалтерскому учету государственной поддержки, утв. постановл. Мин фин. 31 октября 2011 г. № 112 (ред. от 10.12.2013г. №84);
3. Инструкция по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи, утв. постановл. Мин фин. 31 октября 2011 г. № 112 (ред. от 10.12.2013г. №84);
4. О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, Декрет Президента от 16 01 2009г. № 1 (в ред. от 28.02.2017 № 2)
5. О хозяйственных обществах. Закон Республики Беларусь. 9 декабря 1992 г. № 2020-XII (в ред. от 15.07.2015г. № 308-3)
6. Инструкция по бух. учету отложенных налоговых активов и обязательств, утв. Постановл. Мин. фин. 31.10.2011 № 113)

**16.1 Определение, классификация и организация учета доходов и расходов, признание доходов и расходов в бухгалтерском учете**

*Доходы* — это 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).

*Расходы* — это 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);

Экономические выгоды — означают получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов.

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

- доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности;

Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности.

Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.

## 16.2 Учет доходов и расходов по текущей деятельности

### Схема счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

дебет	кредит
1. Себестоимость реализованной продукции, работ, услуг <b>с кредита счетов 43, 20, 23</b>	1. Выручка от реализации продукции, работ, услуг <b>в дебет счетов 62 или 50, 51, 52</b>
2. Расходы на реализацию, относящиеся к отгруженной продукции, работам, услугам <b>с кредита счета 44</b>	2. Прочие доходы по текущей деятельности ( <i>дебет разных счетов</i> )
3. Управленческие расходы <b>с кредита счета 26</b>	
4. Сумма налогов, включаемых в цену товара <b>с кредита счета 68</b>	
5. Прочие расходы по текущей деятельности ( <i>кредит разных счетов</i> )	

В случае **превышения доходов над расходами** организация будет иметь **прибыль** от текущей деятельности, которая списывается:

Д-т сч. 90    К-т сч. 99    списана прибыль от реализации.

В случае **превышения расходов над доходами**, организация будет иметь **убыток**, который списывается:

Д-т сч. 99    К-т сч. 90    списан убыток от реализации.

**Доходами** по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности.

**Расходы** по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.

#### Расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

При отражении от финансового результата от реализации продукции:

Д-т сч. 90            К-т сч. 99 (прибыль)

Д-т сч. 99            К-т сч. 90 (убыток)

**В состав прочих доходов и расходов 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 и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств  
Д-т сч.90 К-т сч. 10 (списаны на реализацию материалы, потери от уценки материалов)
- суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации  
Д-т сч. 50, 10 К-т сч. 90 (оприходованы излишки денежных средств, материалов)
- стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных и переданных безвозмездно;  
Д-т сч.90 К-т сч. 10,23,29 (безвозмездно переданы материалы, незавершенное производство)  
Д-т сч. 10,23,29 К-т сч. 90 (безвозмездно получены материалы, незавершенное производство)
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;  
Д-т сч. 51 К-т сч. 90 (безвозмездно получены денежные средства)
- суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;  
Д-т сч.94 К-т сч. 10,50 (установлены недостачи материалов, денежных средств)  
Д-т сч.90 К-т сч. 94 (списание недостач и потерь при отсутствии виновного лица)
- суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов;  
Д-т сч.90 К-т сч. 14 (создание резерва под снижение стоимости запасов)  
Д-т сч.14 К-т сч. 90 (восстановление резерва под снижение стоимости запасов)
- суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов;  
Д-т сч.90 К-т сч. 63 (создание резерва по сомнительным долгам)  
Д-т сч.63 К-т сч. 90 (восстановление неиспользованного резерва по сомнительным долгам)
- расходы по аннулированным производственным заказам;  
Д-т сч.90 К-т сч. 20 (списание расходов по аннулированным производственным заказам)
- расходы обслуживающих производств и хозяйств;  
Д-т сч.90 К-т сч. 29 (списание расходов обслуживающих производств и хозяйств)
- материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;  
Д-т сч.90 К-т сч. 70 (оказание материальной помощи работникам организации, начисление вознаграждения по итогам работы за год;)
- не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;  
Д-т сч.90 К-т сч. 62,76 (списание не компенсируемых виновниками потерь от простоев по внешним причинам)
- штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;  
Д-т сч.90 К-т сч. 68,69 (начислены штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению)
- неустойки, штрафы, пени, предъявленные и признанные (или присужденные) за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению;  
Д-т сч.90 К-т сч. 62,76 (начислены штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров)
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;  
Д-т сч.90 К-т сч. 76 (списание расходов по рассмотрению дел в судах)
- списание дебиторской задолженности, безнадежной к получению, по истечению срока исковой давности  
Д-т сч.90 К-т сч. 62,73,76,79 (списание нереальной ко взысканию дебиторской задолженности по текущей деятельности)

- списание некомпенсируемых страховыми возмещениями потерь от страховых случаев  
Д-т сч.90      К-т сч. 76 (списание некомпенсируемых страховыми возмещениями потерь)
- списание не востребовавшейся депонентской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности (если задолженность возникла в связи с осуществлением текущей деятельности)  
Д-т сч.60,76      К-т сч. 90 (списание задолженности по истечении срока исковой давности по текущей деятельности)
- сумма индексации дебиторской задолженности; суммовые разницы при погашении дебиторской задолженности  
Д-т сч.62,76      К-т сч. 90 (индексация, суммовые разницы)
- другие доходы и расходы по текущей деятельности.

**Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предназначен** для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней.

**На счете 90** отражаются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

**К счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» могут быть открыты субсчета:**

- 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-5 «Управленческие расходы»;
- 90-6 «Расходы на реализацию»;
- 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;
- 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»;
- 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»;
- 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;
- 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

**Записи по субсчетам 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию», 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности», 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» производятся накопительно в течение отчетного года.**

**Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию», 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности», 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» и кредитового оборота по субсчетам 90-1 «Выручка от реализации**

продукции, товаров, работ, услуг», **90-7** «Прочие доходы по текущей деятельности» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период, который отражается по дебету (кредиту) **субсчета 90-11** «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» и **кредиту (дебету) счета 99** «Прибыли и убытки».

**Счет 90** «Доходы и расходы по текущей деятельности» 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 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»), **закрываются внутренними записями на субсчет 90-11** «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Аналитический учет по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведется по видам реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

### 16.3 Учет доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности

**В состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:**

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;  
Д-т сч.91      К-т сч. 01,03,04,07,08 ( списание остаточной стоимости ОС, НА и др.)  
Д-т сч.91      К-т сч. 70,69,76 ( начисление оплаты труда и отчислений на нее работникам, занятым ликвидацией ОС, НА и др.)  
Д-т сч.10      К-т сч. 91 (оприходованы материалы при ликвидации основных средств)
- суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;  
Д-т сч. 01,03,04,07,08      К-т сч. 91 (оприходованы излишки)
- суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов;  
Д-т сч.94      К-т сч. 01,03,04,07,08 (отражены суммы недостач инвестиционных активов)  
Д-т сч.91      К-т сч. 94 ( списаны суммы недостач, потерь инвестиционных активов, если виновное лицо не установлено или отказано судом в иске)
- доходы и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;  
Д-т сч.76      К-т сч. 91 (отражение начисления дивидендов от участия в уставных капиталах других организаций; начисление процентного (дисконтного) дохода по ЦБ)
- суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);  
Д-т сч.91      К-т сч. 59 (создание резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений)  
Д-т сч.59      К-т сч. 91 (восстановление резерва под обесценение краткосрочных фин. вложений)
- суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством;  
Д-т сч.91      К-т сч. 01, 04 (уценка первоначальной стоимости ОС и НА, если нет фонда дооценки)  
Д-т сч.01,04      К-т сч. 91 (дооценка первоначальной стоимости ОС и НА в пределах уценки)
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов;  
Д-т сч.98      К-т сч. 91 (отражение финансовой помощи на приобретение инвестиционных активов (по суммам начисленной амортизации))
- стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно;  
Д-т сч.01,04,08      К-т сч. 98 (отражаются безвозмездно полученные инвестиционные активы)  
Д-т сч.98      К-т сч. 91 (отражение безвозмездной помощи на приобретение инвестиционных активов (по суммам начисленной амортизации))  
Д-т сч.91      К-т сч. 01,03,04,07,08 (безвозмездная передача долгосрочных активов)

- доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;
  - Д-т сч.91      К-т сч. 02      (начисление амортизации по переданным в аренду имущества – если аренда не является предметом деятельности организации)
- проценты, причитающиеся к получению;
  - Д-т сч.51,52,55      К-т сч. 91 (получение процентов от кредитных учреждений за пользование остатком денежных средств на счетах, а также от других организаций за предоставленные займы)
- начисление амортизации по объектам, находящимся на консервации и ремонте
  - Д-т сч.91      К-т сч. 02 (начисление амортизации по ОС на консервации или ремонте)
- прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности.

**В состав доходов и 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);
  - Д-т сч.91      К-т сч. 66,67 (начислены проценты по кредитам)
- доходы и расходы по финансовым вложениям в долговые ЦБ других организаций (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ЦБ);
  - Д-т сч.50,51,52      К-т сч. 91 (поступление денежных средств от реализации ЦБ)
  - Д-т сч.58      К-т сч. 91 (доначислена разница между покупной и номинальной стоимостью ЦБ (облигаций)
  - Д-т сч.91      К-т сч. 06,58 (продажа, погашение ЦБ; списание разницы между покупной и номинальной стоимостью ЦБ в случае превышения покупной над номинальной стоимостью)
- курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;
  - курсовые разницы по денежным средствам и дебиторской задолженности
  - Д-т сч.91      К-т сч. 50,52,55,57,62,71 (отрицательные)
  - Д-т сч. 50,52,55,57,62,71      К-т сч. 91 (положительные)
  - курсовые разницы при переоценке иностранной валюты
  - Д-т сч.91      К-т сч. 50,52, 57 (отрицательные)
  - Д-т сч. 50,52,55,57,62,71      К-т сч. 91 (положительные)
- прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.

**Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности.**

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Налог на добавленную стоимость»;
- 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»;
- 91-4 «Прочие расходы»;
- 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются доходы по инвестиционной, финансовой деятельности и иные доходы (кроме доходов по текущей деятельности).

Суммы полученных (начисленных) прочих доходов отражаются:

**Д-т сч. 51, 52, 62      К-т сч. 91-1**

На субсчете 91-2 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством.

Д-т сч. 91-2            К-т сч. 68

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 Д-т сч. 91-3            К-т сч. 68

На субсчете 91-4 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы организации, в том числе связанные с прочими доходами.

Суммы произведенных прочих расходов отражаются:

Д-т сч. 91-4            К-т сч. 01,04,51,52,76

Субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период.

Записи по субсчетам 1 – 4 производятся накопительно в течение отчетного года.

Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 2,3,4 и кредитового оборота по субсчету 1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период, которое отражается:

Д-т сч. 99                    К-т сч. 91-5

Д-т сч. 91-5                К-т сч. 99

*Счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.*

#### **16.4 Формирование конечного финансового результата за отчетный период. Учет прибылей и убытков**

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) определяется как сумма финансового результата от видов деятельности, а также от операционных и внереализационных доходов за вычетом расходов.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен **счет 99 «Прибыли и убытки»**.

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 определяется конечный финансовый результат отчетного периода (чистая прибыль или чистый убыток).

Прибыль (убыток) от текущей деятельности отражается:

Д-т сч. 90                    К-т сч. 99

Д-т сч. 99                    К-т сч. 90

Сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период отражается:

Д-т сч. 91                    К-т сч. 99

Д-т сч. 99                    К-т сч. 91

Начисление налогов на прибыль и доходы и других налогов, и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) организации в соответствии с законодательством, отражается:

Д-т сч. 99                    К-т сч. 68

По окончании отчетного года счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается.

При этом заключительной записью последнего месяца отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отражается:

Д-т сч. 99                    К-т сч. 84 прибыль

Д-т сч. 84                    К-т сч. 99 убыток

Аналитический учет по счету 99 "Прибыли и убытки" ведется таким образом, чтобы обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

**Счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"** предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Направление части чистой прибыли отчетного года на выплату доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается:

**Д-т сч. 84      К-т сч. 75,70**

Аналогичная запись делается при выплате доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) организации в течение года.

Доведение величины уставного капитала до величины чистых активов организации отражается:

**Д-т сч. 80      К-т сч. 84**

Покрытие убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, за счет их вкладов в общее имущество простого товарищества отражается:

**Д-т сч. 75      К-т сч. 84**

Аналитический учет по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" ведется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по направлениям использования средств.

## 16.5 Экономическая сущность и содержание собственного капитала

Каждая организация для осуществления своей хозяйственной деятельности должна располагать необходимыми экономическими ресурсами (**активами**), способными принести экономическую выгоду от их использования. Источниками формирования активов являются собственные и привлеченные (заемные) средства, которые принято называть **пассивами**.

В экономической литературе и в нормативно-законодательных актах РБ источники формирования собственных средств трактуются как **«собственный капитал»**.

**Собственный капитал представляет собой** совокупность собственных средств, инвестированных в развитие организации. Под инвестированными собственными средствами понимают вложения средств, сделанных изначально учредителями (участниками) при создании коммерческой организации, а также прибыль и резервы, накопленные в процессе хозяйственной деятельности.

**К средствам, авансированным учредителями (участниками)**, относятся их вклады в уставный капитал организации, а также вклады товарищей в общее имущество по договору простого товарищества.

**К средствам, накопленным в процессе хозяйственной деятельности относят:**

- *нераспределенную прибыль организации (реинвестированную прибыль)*
- *прирост стоимости имущества (добавочный капитал)*

В соответствии с законодательством в организациях **могут формироваться оценочные резервы и резервы предстоящих платежей**. Они не являются собственным капиталом, так как не ведут к его накоплению и выполняют функцию распределения доходов и расходов по периодам. Оценочные резервы начисляются для уточнения оценки отдельных видов активов. Это один из приемов бухгалтерского учета, обеспечивающий реальность оценки активов.

**К оценочным резервам относятся** резервы под обесценения краткосрочных финансовых вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости запасов, по сомнительным долгам. Данные резервы формируются за счет прибыли, и не приводят к ее капитализации.

*Резервы предстоящих платежей* являются разновидностью обязательств организации. Они начисляются в соответствии с законодательством и учетной политикой организации с целью реализации принципа соответствия расходов полученным доходам.

## **16.6 Порядок формирования и учет уставного капитала**

В соответствии с Гражданским кодексом в РБ функционируют *следующие формы деятельности коммерческих организаций:*

1. хозяйственные товарищества и общества: ООО, ОДО, ОАО, ЗАО;
2. производственные кооперативы;
3. унитарные организации.

Каждая из организаций должна располагать определенными средствами для осуществления своей деятельности в виде *уставного капитала*.

Коммерческие организации *самостоятельно определяют размеры уставных капиталов, за исключением открытых и закрытых акционерных обществ.*

Объявленный в уставе уставный капитал *должен быть сформирован в течение двенадцати месяцев с даты государственной регистрации организации.*

При формировании уставного капитала путем внесения неденежного вклада должна быть проведена *оценка стоимости неденежного вклада.*

В случае представления коммерческими организациями в регистрирующий орган документов для осуществления государственной регистрации изменений и (или) дополнений в устав (учредительный договор), *связанных с увеличением размера уставных капиталов коммерческих организаций, уставный капитал указанных организаций должен быть сформирован в размерах, предусмотренных этими изменениями и (или) дополнениями, если иное не установлено законодательными актами.*

**Минимальный размер уставного капитала устанавливается в сумме, эквивалентной:**

- 100 базовым величинам, – для закрытых акционерных обществ;
- 400 базовым величинам, – для открытых акционерных обществ.

Минимальные размеры уставных капиталов определяются в белорусских рублях исходя из размера базовой величины, установленного на день, в который устав (изменения или дополнения, связанные с изменением размера уставного капитала) представляется в регистрирующий орган.

***В бухгалтерском учете и отчетности уставный капитал отражается в сумме, зафиксированной в учредительных документах организации.***

Формироваться уставный капитал может за счет денежных и неденежных вкладов учредителей. Неденежный вклад может быть внесен основными средствами, нематериальными активами, оборудованием, инвентарем, другими материальными ценностями и ценными бумагами.

*Имущество, поступившее в качестве вклада в уставный капитал, оценивается экспертным путем или по согласованию между учредителями.*

Для учета уставного капитала в бухгалтерском учете используется *счет 80 «Уставный капитал»*. По классификации этот счет основной, для учета источников средств, пассивный. Создание уставного капитала отражается по кредиту счета, а уменьшение – по дебету счета.

Счет 80 «Уставный капитал» применяется также для обобщения информации о наличии и движении вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества.

**По учету уставного капитала составляются следующие бухгалтерские записи:**

Д-т сч. 75-1	К-т сч. 80	начислена дебиторская задолж. учредителей по вкладам в уставный капитал
Д-т сч. 51, 52	К-т сч. 75-1	поступили денежные средства в качестве вклада в уставный капитал
Д-т сч. 08	К-т сч. 75-1	поступили ОС, НА в качестве вклада в уставный капитал
Д-т сч. 10	К-т сч. 75-1	поступили материалы в качестве вклада в уставный капитал
Д-т сч. 84	К-т сч. 80	пополнен уставный капитал за счет нераспределенной прибыли
Д-т сч. 82	К-т сч. 80	пополнен уставный капитал за счет резервного капитала

**16.7 Учет резервного капитала и добавочного капитала**

**Резервный капитал** создается в соответствии с законодательством РБ и учредительными документами организации. Размер резервного капитала определяется уставом акционерного общества. Создание резервного капитала препятствует распределению прибыли между учредителями и оттоку собственных средств организации.

**Резервный капитала создается для:**

- возмещения возможных убытков от хозяйственной деятельности;
- выплаты доходов учредителям по привилегированным акциям при отсутствии или недостаточности прибыли;
- обеспечения выплаты заработной платы работникам в случае банкротства или ликвидации организации;
- для иных целей в соответствии с законодательством.

Образуется резервный капитал за счет прибыли или за счет целевых взносов учредителей. Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала предназначен счет 82 «Резервный капитал».

Бухгалтерские записи:

Д-т сч. 84	К-т сч. 82	образован резервный капитал за счет прибыли
Д-т сч. 75	К-т сч. 82	пополнен резервный капитал за счет взносов учредителей
Д-т сч. 82	К-т сч. 84	погашается убыток за счет резервного капитала (учетные записи декабря)
Д-т сч. 82	К-т сч. 75	начислен доход учредителям при недостатке прибыли
Д-т сч. 82	К-т сч. 80	увеличен уставный капитал за счет резервного капитала

При ликвидации хозяйствующего субъекта происходит распределение имущества (чистых активов) среди его участников (учредителей). В этом случае сумма резервного капитала, причитающаяся каждому участнику, отражается

Д-т сч. 82	К-т сч. 75 - 2
------------	----------------

**Добавочный капитал** – это источник собственных средств организации, аккумулируемых в результате прироста стоимости активов (если данный прирост не является доходом при определении прибыли).

Для обобщения информации о добавочном капитале организации предназначен счет 83 «Добавочный капитал».

Д-т сч. 01,03,04, 07,08	К-т сч. 83	прирост стоимости долгосрочных активов в результате переоценки
Д-т сч. 83	К-т сч. 02	отражается дооценка амортизации основных средств
Д-т сч. 83	К-т сч. 84	списывается добавочный капитал по выбывающим основным средствам

## Тема 17. Бухгалтерская отчетность организаций

### 17.1 Сущность, значение и принципы бухгалтерской отчетности.

### 17.2 Подготовительные работы по составлению годовой бухгалтерской отчетности

### 17.3 Состав, содержание и характеристика типовых форм годовой бухгалтерской отчетности, примечания к отчетности

### 17.4 Международные стандарты финансовой отчетности.

*Нормативно-законодательные акты по теме (по состоянию на 01.02.2018г.):*

1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. Постановл. Мин. фин. От 30.09.2011г. № 102 (в ред. от 31.12.2013г. № 96);
2. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утв. Постановлением Мин. фин. от 30.11.2007 № 180 (в ред. от 22.04.2010 № 50).
3. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утв. Постановлением Мин. фин. от 12.12.2016 № 104
4. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утв. Постановл. Мин. фин. от 30.06.2014 № 46 (в ред. от 12.12.2016 № 104).
5. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утв. Постановл. Мин. фин. от 30.06.2014 № 46 (в ред. от 12.12.2016 № 104).

### 17.1 Сущность, значение и принципы бухгалтерской отчетности.

Для управления коммерческой организацией нужна полная, своевременная и достоверная информация о результатах ее деятельности, о сложившихся тенденциях в ее развитии и о состоянии активов и источников их образования.

*Бухгалтерская (финансовая) отчетность* — это совокупность обобщенных и взаимосвязанных показателей об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее деятельности за отчетный период. Она составляется по данным бухгалтерского учета и является завершающим этапом учетного процесса.

*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.

1. *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.
2. *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.
3. *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.
4. *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).
5. *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.

6. Принцип преобладания экономического содержания означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания.
7. Принцип осмотрительности означает, что учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена.
8. Принцип нейтральности означает отсутствие ориентации содержащейся в отчетности организации информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата.
9. Принцип полноты означает наличие в отчетности организации всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями на ее основе решения, касающиеся финансового положения организации.
10. Принцип понятности заключается в доступности для понимания пользователями содержащейся в отчетности организации информации.
11. Принцип сопоставимости означает возможность сравнения отчетности организации за разные отчетные периоды, а также с отчетностью других организаций.
12. Принцип уместности означает полезность содержащейся в отчетности организации информации для принятия пользователями решений, касающихся финансового положения организации.

Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, для вновь созданных организаций – с даты их государственной регистрации, создания по 31 декабря включительно.

Организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность учредителям, государственным органам, если организации находятся в их подчинении или имеют в уставном фонде долю государственной собственности.

Организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность *в течение 90 дней по окончании отчетного года.*

## **17.2 Подготовительные работы по составлению годовой бухгалтерской отчетности**

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности необходимо выполнить ряд подготовительных работ, основными из которых являются:

- проверка на соответствие действующему законодательству положений учетной политики и подготовку необходимых изменений на следующий год;
- инвентаризация имущества и обязательств в соответствии с требованиями Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации независимо от сроков окончания в отчетном году;
- отражение в бухгалтерском учете ошибок и искажений, выявленных контролирующими органами, аудиторами и самой организацией при подготовке и составлении годовой бухгалтерской отчетности;
- проведение переоценки основных средств, незавершенного строительства и других имущества и обязательств, предусмотренных законодательством РБ;
- отражение результатов переоценки в бухгалтерском учете отчетного года;
- исключение из учета методом сторнирования созданных и неиспользованных на конец года резервов;
- закрытие счетов аналитического и синтетического учета, то есть подсчет оборотов и выведение сальдо на конец месяца; сверка встречных сумм по учетным регистрам;

- закрытие счетов по учету финансовых результатов, распределение прибыли;
- составление пояснительной записки к годовому отчету;
- подготовка изменений в учетную политику организации.

Проведение итоговой инвентаризации в конце отчетного года является обязательным. *Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации.*

При оформлении итоговых документов по результатам инвентаризации следует учитывать выявленную пересортицу ТМЦ, а также списание потерь в пределах норм естественной убыли. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными учета отражаются на счетах.

Излишки имущества приходуются по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, при этом составляются бухгалтерские записи:

**Д-т сч. 01, 04, 07, 08**      **К-т с ч. 91** приходуются излишки основных средств и т.п.  
**Д-т сч 10, 41, 43**          **К-т с ч. 90** приходуются излишки материалов, товаров и др.

При установлении недостачи по результатам инвентаризации определяются ее причины. Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, а сверх норм – на виновных лиц. Списание убытков от недостач и порчи ценностей сверх норм естественной убыли может быть произведено:

**1. за счет виновных лиц:**

- если лица признаны виновными решениями суда
- если лица являются виновными в силу принятия на себя полной материальной ответственности;
- в других случаях, когда в соответствии с законодательством работник может быть привлечен к полной или ограниченной материальной ответственности

**Д-т сч. 94**                    **К-т с ч. 01, 04, 10, 41, 43 и др.** отражаются суммы недостачи  
**Д-т сч. 73**                    **К-т с ч. 94**                    суммы недостачи относятся на виновных лиц

**2. за счет доходов организации:**

- если решениями следственных или судебных органов подтверждено отсутствие виновных лиц;
- если имеется решение суда об отказе во взыскании с этих лиц ущерба по причине необоснованного иска.

**Д-т сч. 91**                    **К-т с ч. 94** при списании недостачи ОС, НА и т.п.  
**Д-т сч. 90**                    **К-т с ч. 94** при списании недостачи материалов, товаров и т.п.

Отражение в бухгалтерском учете ошибок и искажений осуществляется в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках.

Порядок исправления ошибок зависит от того, к какому периоду относятся выявленные ошибки и отклонения. При этом обнаружение и исправление ошибки не влияет на данные бухгалтерской отчетности, когда ошибка обнаружена в текущем месяце. В других случаях, когда промежуточная (месячная, квартальная) отчетность уже составлена, ошибка исправляется на дату ее обнаружения.

При обнаружении ошибки составляются *бухгалтерская справка или бухгалтерская справка расчет*, которые являются первичными учетными документами и служат основанием для отражения исправления в бухгалтерском учете.

**Проведение переоценки основных средств, незавершенного строительства и других имущества и обязательств** производится в случаях, определенных Указом № 622. Датой переоценки является 1 января. Проведение обязательной переоценки зависит от роста стоимости производства новых основных средств за период, прошедший с момента последней переоценки.

Указом Президента РБ от 20.10.2006г. № 622 «О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке» (**в ред. от 16.01.2014г. №37**) установлено, что **переоценка** (изменение стоимости) основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке **проводится:**

**1) в отношении зданий, сооружений и передаточных устройств:**

– в случае достижения показателя **уровня инфляции** в **ноябре текущего календарного года** за предшествующий ему период с даты проведения последней переоценки, рассчитываемого и публикуемого Национальным статистическим комитетом, **100 и более процентов** – всеми организациями;

– при наступлении случая, указанного в абзаце втором настоящего подпункта, – по **решению организации или собственника ее имущества:**

**2) в отношении прочего имущества** – по решению организации или собственника ее имущества

**При переоценке имущества организации применяют следующие методы:**

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

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

**индексный** - пересчет стоимости объектов имущества с использованием коэффициентов изменения их первоначальной и (или) остаточной стоимости на 1 января года, следующего за отчетным, дифференцированных по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет, отражения объектов в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

**Результаты переоценки отражаются** в ведомости переоценки основных средств, в ведомости переоценки не завершенных строительством объектов, в ведомости переоценки неустановленного оборудования и соответствующих актов результатов переоценки (акт результатов переоценки основных средств и т.д.).

**отражение дооценки, если ранее не было уценки**

**Д-т сч. 01 К-т сч. 83** отражается сумма дооценки основного средства

**Д-т сч. 83 К-т сч. 02** на сумму дооценки накопленной амортизации ОС

После сверки данных аналитического и синтетического учета **проводится закрытие счетов финансовых результатов и распределение прибыли.**

### **17.3 Состав, содержание и характеристика типовых форм годовой бухгалтерской отчетности, примечания к отчетности**

Организация должна составлять бухгалтерскую *отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года*, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность являются промежуточными.

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть обеспечены:

- полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации активов и обязательств;
- тождество данных аналитического учета данным синтетического учета за отчетный период, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета.

Показатели бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах белорусских рублей в целых числах.

В состав общегосударственной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности включены следующие **типовые формы**:

- **бухгалтерский баланс;**
- **отчет о прибылях и убытках;**
- **отчет об изменении собственного капитала;**
- **отчет о движении денежных средств;**
- **отчет об использовании целевого финансирования.**
- **примечания к бухгалтерской отчетности**

*К бухгалтерской отчетности должны прилагаться примечания и аудиторское заключение о достоверности отчетности (если организация в соответствии с законодательством Республики Беларусь подлежит обязательному аудиту).*

Бухгалтерский баланс является одной из основных форм бухгалтерской отчетности. В нем отражается имущество организации - по составу и размещению и по источникам его образования. Состоит из 5 разделов:

- I Долгосрочные активы
- II Краткосрочные активы
- III Собственный капитал
- IV Долгосрочные обязательства
- V Краткосрочные обязательства

Другие формы бухгалтерской отчетности (кроме бухгалтерского баланса) дополняют, уточняют и расшифровывают отдельные показатели бухгалтерского баланса.

В отчете о прибылях и убытках расшифровываются доходы и расходы организации, обеспечивается получение прибыли (убытка) в отчетном периоде. Доходы и расходы сгруппированы таким образом, чтобы можно было проанализировать формирование прибыли (убытка) организации от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. В этой же форме отражается общая сумма прибыли по предприятию, налог на прибыль, изменение налоговых активов и налоговых обязательств, базовая и разводненная прибыль (убыток) на акцию.

Отчет об изменении собственного капитала содержит информацию об уставном, добавочном и резервном капитале, нераспределенной прибыли (непокрытом убытке), чистой прибыли (убытке), их увеличение и уменьшение на протяжении отчетного года.

Отчет о движении денежных средств содержит сведения о потоках денег в организации по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, при этом отражаются поступления по видам поступлений и расходование денежных средств по направлениям использования.

*В примечаниях к бухгалтерской отчетности характеризуется деятельность организации в отчетном году.*

*Примечания к бухгалтерской отчетности должны содержать:*

- описание основных направлений деятельности организации, основные показатели ее деятельности;
- способы ведения бухгалтерского учета, принятые в организации согласно учетной политике;

- дополнительную информацию по статьям бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении капитала, отчета о движении денежных средств, представленную в том порядке, в котором показаны статьи в указанных отчетах;
- дополнительную информацию, которая не содержится в формах отчетности но уместна для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;
- иную информацию.

#### 17.4 Международные стандарты финансовой отчетности

*Действующие системы бухгалтерского учета различных стран существенно различаются.* Это различие обусловлено социально экономическими и политическими факторами развития государства, что затрудняет осуществление совместной деятельности организаций на международном уровне. В целях создания унифицированных подходов в учетной работе и обеспечения общепринятых принципов составления финансовой отчетности организаций, интегрированных в международную экономику, производится обобщение опыта ведения бухгалтерского учета в разных странах, и разрабатываются международные стандарты.

До 70-х годов XX в. каждая страна разрабатывала свои правила ведения бухгалтерского учета (например, в США это Общепринятые принципы учета — GAAP, в Великобритании — Положения о стандартах Ведения учета — SSAP). По признаку однотипности методологических подходов к построению систем бухгалтерского учета сформировались следующие модели:

- 1) англо-американская (США; Великобритания, Австралия и др. страны),
- 2) континентальная (Франция, Германия, Австрия и др.),
- 3) южно-американская (Аргентина, Боливия, Бразилия и др.)
- 4) исламская (Ирак, Иран и др.)

В 70-х годах прошлого столетия усилился процесс свободного перемещения капитала из одной страны в другую и встала проблема разработки общедоступных учетных систем, одинаковых правил составления финансовой отчетности.

В 1973 году был создан Комитет по международным стандартам финансовой отчетности, объединивший профессиональные организации бухгалтеров из 9 стран: США, Великобритании, Канады, Франции, Германии, Нидерландов, Японии, Австралии и Мексики. Комитет начал разработку международных стандартов по отдельным вопросам бухгалтерского учета и отчетности (МСФО).

МСФО разрабатываются для установления единого содержания терминологии, принципов и понятий бухгалтерского учета, достижения единого подхода к определению показателей и построения форм бухгалтерской отчетности. Каждый стандарт содержит: номер стандарта, его название, цели, сферу применения (т. е. конкретные объекты учета по данному стандарту), порядок учета, основные определения, раскрытие информации, дату вступления в силу.

В апреле 2001 года Комитет был заменен Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО).

Его цель заключается в том, чтобы:

- 1) разработать в общественных интересах единый комплект высококачественных, понятных и практически реализуемых стандартов финансовой отчетности;
- 2) продвигать внедрение и строгое соблюдение этих стандартов;
- 3) сотрудничать с национальными организациями для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчетности во всем мире.

С начала создания Комитетом (и Советом) разработано свыше 40 стандартов финансовой отчетности, часть из них переработаны, уточнены или же включены в другие, более общие.

Все действующие МСФО носят рекомендательный характер.

Международные стандарты предусматривают различные варианты решения учетных ситуаций, однако учесть все национальные особенности системы бухгалтерского учета разных стран при их разработке просто невозможно.

Национальные особенности системы бухгалтерского учета являются своего рода препятствием к установлению международной стандартизации бухгалтерского учета. Поэтому *использовать международные стандарты следует только с учетом специфики национальных систем учета*, которые действуют в рамках, законодательно функционирующих экономических процессов и отображают их.

В этой связи необходимы детальное исследование всех положений каждого стандарта в отдельности, и разработка методических рекомендаций по увязке их с действующими национальными нормативными документами.

Направленность курса Республики Беларусь на интеграцию в мировое экономическое сообщество, расширение внешнеторговых отношений страны выдвигает новые задачи перед рациональным бухгалтерским учетом в направлении обеспечения высокого уровня сопоставимости, надежности и достоверности финансовой информации, генерируемой в системе бухгалтерского учета.

При этом *адаптация бухгалтерского учета и отчетности к международным стандартам финансовой отчетности* должна производиться не только в организациях с иностранными инвестициями, но и в рамках всего государства. Этот процесс перехода к использованию в учетной практике международных стандартов будет в большой мере зависеть от степени интеграции страны в мировой экономике.

Применение МСФО как приоритетного направления реформирования национальной системы бухгалтерского учета призвано создать благоприятную информационную среду для зарубежных инвесторов, для которых финансовая отчетность, составленная согласно требованиям МСФО, является более понятной и надежной.

Применение МСФО в Республике Беларусь, как и в других использующих их государствах, не предполагает полный отказ от национальной методологии и методик учета, а означает адаптацию национальной системы учёта в направлении ее гармонизации с МСФО при условии сохранения передовых достижений отечественных учетных школ.

## Список использованной и рекомендуемой литературы

1. Бухгалтерский учет : учебник / П.Г. Пономаренко [и др.]; под ред П.Г. Пономаренко. – Минск : Выш. шк., 2013г. – 543с.
2. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности : практикум / под общ. ред. Н.И. Ладутько, – Минск : ФУАинформ, 2010г. – 368с.
3. Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учеб. пособие / Пономаренко [и др.]; под ред П.Г. Пономаренко – 3-е изд., испр., - Минск : Выш. шк., 2010г. – 558с.
4. Бухгалтерское дело / И.В. Алексеева, Е.Г. Богров, О.В. Медведев и др.; Под общ. ред. Н.Н. Хохловой и И.В. Алексеевой, М. : «Академ. центр», 2008. – 512 с.
5. История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита; конспект лекций / сост. А.Н. Соболевская. – Минск: Информпресс, 2006. – 104с.
6. Клипперт, Е. Н. Бухгалтерский учет: учеб.-метод, пособие / Е. Н. Клипперт, А. С. Чечеткин. — Минск: Регистр, 2014. — 448 с.
7. Левкович О.А. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / О.А. Левкович, И.Н. Тарасевич. – 6-е изд., перераб. и доп., - Минск : Амалфея, 2010г. – 768с.
8. Левкович, О.А. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / О.А. Левкович, И.Н. Тарасевич. -7-е изд., перераб. и доп., – Минск : Амалфея, 2011г. – 768с.
9. Левкович, О.А. Бухгалтерский учет: учеб.пособие/ О.А. Левкович, Н.Л. Тарасевич - Минск: Амалфея, 2012. - 646 с.
10. Папковская, П.Я. Теория бухгалтерского учета : учеб. / П.Я. Папковская. - 6-е изд., стереотипное, – Минск : Информпресс, 2010г. – 240с.
11. Пономаренко, П.Г. Бухгалтерский учет: учебник для студентов вузов/ П.Г.Пономаренко [и др.] - Минск: Выш. шк., 2013. - 543 с.
12. Стражев, В.И. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа/ В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева. – Минск : Выш. шк., 2016. – 319 с.
13. Стражева, Н.С. Бухгалтерский учет: учеб.-метод. Пособие/ Н.С. Стражева, А.В. Стражев.-14-е изд., перераб. и доп. - Минск:Современная школа, 2012. - 944 с.
14. Сушкевич, А.Н. Бухгалтерский учет : пособие / А.Н. Сушкевич, – Минск, 2009г. – 201с.
15. Сушко, Т. И. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности: учеб, пособие / Т. И. Сушко. — Минск: Выш. школа, 2013.
16. Чечеткин, А. С. Основы теории бухгалтерского учета: учеб, пособие / А. С. Чечеткин. — Минск : ИВЦ Минфина, 2014. — 242 с.