1. **Организация бухгалтерского учёта на предприятии**

**1.1 Задачи бухгалтерского учета в современных условиях функционирования экономики**

Как известно, бухгалтерский учет является средством сплошного, непрерывного и документального наблюдения, измерения и отражения в денежном измерителе финансово-хозяйственной деятельности организации. Причем учет организуется применительно к потребностям системы управления. Переход к рынку ставит новые задачи перед бухгалтерским учетом в связи с перестройкой отношений в республике. Значительное влияние на организацию бухгалтерского учета оказывают новые формы собственности (государственная, общественная, частная, совместная с зарубежными фирмами, кооперативная, акционерная и др.), методы управления и построения хозяйственных связей. В это время возрастает значение бухгалтерской информации в деле управления, так как повышается роль конечных результатов (прибыли, дохода) в работе организаций. Достоверная бухгалтерская информация о финансово-хозяйственной деятельности организации позволяет принимать обоснованныe управленческие решения. Бухгалтерский учет как наиболее регламентированная функция управления должен организовываться таким образом, чтобы обеспечить контроль за рациональным и экономным использованием государственных, общественных, кооперативных, акционерных и других средств и в максимальной степени удовлетворить потребности органов управления в информации.

Кроме того, он должен представлять объективную информацию для составления установленной отчётности и правильного налогообложения.

Исходя из современных требований функционирования экономики, перед бухгалтерским учетом стоят следующие задачи:

* своевременное и точное отражение в учете процесса приобретения основных средств, заготовления товарно-материальных ценностей и их наличия и движения в процессе производства (отражение ценностей по учетным ценам и отклонений фактической себестоимости от их стоимости по учетным ценам);
* достоверное отражение затрат на производство продукции, работ и услуг, их реализацию, а также контроль за их соответствием установленным нормам с выявлением причин и виновников отклонений;
* своевременное и достоверное отражение в учете выпуска и реализации продукции, работ, услуг и выявления финансовых результатов;
* контроль за использованием материальных, трудовых, финансовых ресурсов и их сохранностью на государственных, совместных, кооперативных, акционерных и др. организациях;
* своевременное и правильное определение результатов работы организаций и их подразделений;
* правильные и своевременные расчеты с персоналом по оплате труда, поставщиками, бюджетом, органами социального страхования, разными дебиторами и кредиторами и др.;
* составление и своевременное представление достоверной установленной отчетной информации соответствующим органам управления;
* постоянное совершенствование методов учета применительно к условиям функционирования экономики с использованием передовой компьютерной техники.

Для успешного решения указанных задач в организациях ведется бухгалтерский учет в соответствии с действующими законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», положениями и инструкциями, Планом счетов бухгалтерского учета и др. При этом используется соответствующая первичная учетная документация – акты о приемке-передаче основных средств, накладная на внутренние перемещения объектов основных средств, акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств, приходный ордер, лимитно-заборная карта, акт-требование на замену (дополнительный отпуск) материалов, накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов, наряд на сдельную работу, рапорт о выработке, приходный и расходный кассовые ордера и др. и сводные регистры (карточки движения основных средств, инвентарный список основных средств, ведомость учета остатков материалов на складе, отчеты материально ответственных лиц, ведомости, машинограммы, журналы-ордера и др.).

Бухгалтерия организации обеспечивает обработку документов, осуществляет рациональное ведение бухгалтерских записей в учетных регистрах и на их основе – составление установленной отчетности.

При этом по мере дальнейшего развития экономики усложняются и задачи бухгалтерского учета, что требует его дальнейшего совершенствования.

Своевременное получение учетных сведений о производственно-хозяйственной деятельности организации или его подразделения позволяет руководителям более оперативно воздействовать на ход работы производства, принимать соответствующие меры для повышения экономических показателей работы организации.

* 1. **Учетная политика. Порядок формирования и оформления учетной политики**

Организации всех форм собственности в соответствии с Законом Республики Беларусь от 18 октября 1994 г. №3321-ХII «О бухгалтерском учете и отчетности», с изм., и доп., при ведении бухгалтерского учета должны руководствоваться принятой учетной политикой.

***Учетная политика*** для целей бухгалтерского учета представляет собой совокупность выбранных организацией способов ведения бухгалтерского учета, имеющих методическую и организационно-техническую составляющие, а для целей налогообложения – совокупность способов ведения налогового учета организации, имеющих методическую и организационно-техническую составляющие, а также элементы методики исчисления некоторых налогов (сборов).

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки факторов хозяйственной деятельности, погашение стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации.

Учетная политика организации включает в себя:

1. Описание принятых способов ведения бухгалтерского учета.

2. План счетов бухгалтерского учета.

3. Формы первичных документов и регистров бухгалтерского учета (если они отличаются от типовых).

4. График документооборота.

Учетная политика организации разрабатывается главным бухгалтером организации, оформляется приказом и утверждается руководителем. Положение по учетной политике включает в себя организационно-технические и методические аспекты учета.

*Методический аспект* в учетной политике предполагает отражение:

– обособленной стоимости основных средств и средств труда в обороте;

– применения различных методик и порядка начисления амортизации основных средств;

– оценки нематериальных активов;

– порядка начисления амортизации по нематериальным активам;

– порядка учета процесса приобретения материалов и их оценки;

– ведение учета операций по заготовлению и приобретению материальных ценностей;

– порядка списания материалов в производство;

– учета и финансирования ремонта основных средств;

– учета расходов будущих периодов и сроков их погашения;

– перечня резервов предстоящих расходов;

– методов оценки незавершенного производства;

– методов распределения коммерческих расходов;

– методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;

– метода определения реализации продукции при признании в бухгалтерском учете выручки от реализации по мере отгрузки продукции, выполнения работ, оказания услуг (метод начисления) или по мере оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

– распределения и использования прибыли;

– порядка формирования резервных фондов;

– вариантов начисления процентов по займам и кредитам по мере их выплаты или по мере их начисления.

Способы ведения бухгалтерского учета, отражаемые в учетной политике.

При выборе *технической составляющей* учетной политики определяются:

– рабочий план счетов (за основу принимается Типовой план счетов);

– формы первичных документов, внутренние правила документооборота;

– формы бухгалтерского учета (мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная, упрощенная), последовательность записей в них и их взаимосвязь;

– категории имущества и обязательства, подлежащие инвентаризации, сроки их проведения, порядок оформления результатов инвентаризации в учете;

– состав, формы отчетов, периодичность, сроки составления и представления внутрипроизводственной отчетности.

В *организационном аспекте* предусматривается построение бухгалтерской службы, ее место в системе управления и взаимодействие с другими структурными подразделениями.

Для обеспечения сохранности имущества, соблюдения законности и целесообразности финансово-хозяйственной деятельности, а также достоверности учетных и отчетных данных в организации создается система внутрихозяйственного контроля, в которую включаются:

– разделение функций по ведению бухгалтерского учета;

– установление ответственности каждого работника;

– использование бланков строгой отчетности;

– организация хранения ценностей;

– организация внутреннего аудита;

– организация службы информационной безопасности.

**1.3 Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера**

Главный бухгалтер организации назначается или освобождается от должности руководителем и подчиняется непосредственно руководителю организации.

Главный бухгалтер руководствуется законодательством, Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и другими нормативными правовыми актами и несет ответственность за соблюдение содержащихся в них требований и правил ведения бухгалтерского учета. Должностной оклад главного бухгалтера устанавливается, как правило, на уровне должностного оклада заместителя руководителя организации.

При освобождении главного бухгалтера от работы производится сдача дел вновь назначенному бухгалтеру. При этом проверяется состояние бухгалтерского учета и достоверность отчетных данных. Составляется соответствующий акт, который утверждается руководителем организации.

Главный бухгалтер организации ***обязан обеспечить:***

• ведение бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

• контроль и отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций организации;

• составление отчетности и представление оперативной информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений;

• осуществление анализа финансово-хозяйственной деятельности в целях выявления и мобилизации внутренних резервов;

• оценку фактического использования выявленных ресурсов.

Главному бухгалтеру предоставлено ***право подписи*** документов, служащих основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетных, кредитных и денежных обязательств.

С главным бухгалтером целесообразно ***согласовывать*** назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц.

В организации с небольшой численностью сотрудников и не имеющих в штате кассира *обязанности кассира* ***может*** выполнять *главный бухгалтер* или другой работник по письменному распоряжению руководителя.

Главному бухгалтеру организации ***запрещается*** принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, которые противоречат законодательству и нарушают договорную и финансовую дисциплину.

О таких документах бухгалтер письменно сообщает руководителю организации и при получении от него письменного распоряжения о принятии указанных документов к учету исполняет его. Всю полноту ответственности за незаконность совершенных операций несет руководитель организации.

**2. Учёт денежных средств предприятия**

**2.1 Учёт кассовых операций**

Организации обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков. В отдельных случаях организации участвуют в процессе налично-денежного обращения, при оплате труда штатных и нештатных сотрудников, закупке материалов, выдаче авансов сотрудниками на командировочные расходы и др. В связи с этим в кассах организации могут находиться наличные денежные средства. Правила ведения кассовых операций и расчётов наличными денежными средствами утверждены постановлением правления Национального банка Республики Беларусь от 26 марта 2003 г. №57, с изм. и доп. По состоянию на 27 ноября 2006 г. №192. Ведение кассовых операций возлагается на кассира, который несёт полную материальную ответственность за сохранность принятых ценностей и не может передоверять, кому бы то ни было выполнение своих обязанностей.

В кассе можно хранить суммы в пределах установленного лимита для оплаты мелких хозяйственных расходов, выдачи авансов на командировки и других небольших платежей. Для установления такого лимита организация представляет в обслуживающее учреждение банка расчет-заявку по установленной форме.

В случае, когда организация не представляет расчет на установление лимита остатка средств наличных денег в кассе, этот лимит считается нулевым. Превышение установленных лимитов в кассе допускается лишь в течение трех рабочих дней, включая день получения денег в банке, в период выдачи заработной платы работникам организации. Не использованные в трехдневный срок наличные денежные средства, полученные на выдачу заработной платы, подлежат сдаче в обслуживающие учреждения банков.

Денежные расчеты с населением при осуществлении торговых операций и оказании услуг организация обязана проводить с применением кассовых суммирующих аппаратов или специальных компьютерных систем. Кассовые суммирующие аппараты и компьютерные системы подлежат регистрации в налоговых органах по месту нахождения организации.

Поступление денег в кассу и выдача их из кассы оформляются *приходным и расходным* кассовыми *ордерами.* Приходный кассовый ордер является бланком строгой отчетности. Прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления. Приходные и расходные кассовые ордера выписываются бухгалтером и до передачи в кассу регистрируются в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров. Исправления в приходных и расходных кассовых ордерах не допускаются.

К организациям, не соблюдающим порядок ведения кассовых операций и работы с денежной наличностью, применяются меры ответственности, предусмотренные действующим законодательством Республики Беларусь.

Все операции по поступлению и расходованию денежных средств кассир записывает в Кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена печатью. Количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителя организации и главного бухгалтера. Записи в книге ведутся через копирку. Неотрывная часть листа как первый экземпляр остается в Кассовой книге.

Отрывная часть листа с приложенными приходными и расходными документами является отчетом кассира, который сдается в бухгалтерию ежедневно.

Подчистки и незаверенные исправления в Кассовой книге запрещаются. Исправления заверяются подписями кассира и главного бухгалтера.

Кассовая книга и документы, подтверждающие проведение денежных расчетов с населением, должны храниться в течение сроков, установленных для первичных учетных документов, но не менее трех лет при условии завершения ревизии после проведения налоговой проверки.

Для обобщения информации о наличии и движении наличных денег в кассе предназначен активный счет ***50*** *«Касса».* К счету *«Касса»* могут быть открыты субсчета:

*–****50/1*** *«Касса организации»;*

*–****50/2*** *«Операционная касса»;*

*–****50/3*** *«Денежные документы»;*

*–****50/4*** *«Валютная касса»;*

*–****50/5*** *«Касса филиала» и т.д.*

В ***дебет*** *счета* ***50*** *«Касса»* записываются поступления денежных средств и денежных документов в кассу организации. По ***кредиту*** *счета* ***50*** *«Касса»* отражают выдачу денежных средств и денежных документов.

На субсчете ***50/1*** *«Касса организации»* учитывается движение наличных денежных средств в кассе организации в национальной валюте Республики Беларусь.

На субсчете ***50/2*** *«Операционная касса»* отражается движение наличных денежных средств в кассах товарных контор, остановочных пунктов, билетных и багажных кассах, кассах отделений связи и т.д. Этот субсчет открывают, в частности, предприятия транспорта и связи.

На субсчете ***50/3*** *«Денежные документы»* учитываются денежные документы, хранящиеся в кассе организации (почтовые марки, марки государственной пошлины, оплаченные авиабилеты, путевки в санатории и дома отдыха и т.п.). Денежные документы учитываются по сумме фактических затрат на их приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

Если организация осуществляет операции с наличной иностранной валютой, к активному счету ***50*** *«Касса»* должен быть открыт субсчет ***50/4*** *«Валютная касса»* для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты в отдельности. При осуществлении операций с наличной иностранной валютой учреждения банков устанавливают организациям лимит остатка валютных средств, хранящихся в кассе, как в рублевом эквиваленте, так и в номинале. Учет движения средств по субсчету *«Валютная касса»* оформляется соответственно *приходными и расходными кассовыми ордерами утвержденной формы.* Организация использует наличную иностранную валюту только для оплаты командировочных расходов, так как осуществление платежей по внешнеэкономическим сделкам и расчеты за реализуемую физическим лицам продукцию ***на территории*** *Республики Беларусь* осуществляются исключительно в рублях Республики Беларусь.

Для учета движения иностранной валюты по кассе заводят *отдельную Кассовую книгу,* причем если в кассу поступает различная валюта, то учет ведется раздельно по каждому виду валюты.

В состав оборудования валютной кассы должны входить:

• каталоги (справочники) отличительных признаков определения подлинности валют;

• технические приборы для проверки подлинности купюр иностранной валюты.

В кассу принимается наличная иностранная валюта, не вызывающая сомнения в ее подлинности и платежеспособности. Поврежденные, ветхие денежные знаки, а также те денежные знаки, в платежеспособности которых есть сомнение, от клиентов не принимаются. Фальшивые денежные знаки и денежные знаки, подлинность которых вызывает сомнение, *клиенту не возвращаются.* Их записывают в отдельный реестр и передают в банк с пометкой «Фальшивая» или «Вызывающая сомнение». Клиенту выдают квитанцию, свидетельствующую о том, что принятая валюта является фальшивой или вызывает сомнение, с указанием в квитанции наименования валюты и ее достоинства.

**2.2 Учёт денежных средств и операций по расчётному счёту**

Большая часть расчётов между организациями в процессе их хозяйственной деятельности осуществляется безналичным путём, т.е. перечислением денежных средств со счёта плательщика на счёт получателя. Посредником в этих расчётах является банк.

Каждая организация, имеющая самостоятельный баланс и наделённая собственными средствами, открывает в банке счёт для хранения свободных денежных средств и производства расчётов.

С расчётного счёта банк выплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчётов, а также выдаёт средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды. Операции по зачислению сумм на расчётный счёт или списанию с него денежных средств банк производит на основании письменных распоряжений владельцев счёта (денежный чек, платёжное поручение, объявление на взнос наличными) или с их согласия (оплата платёжных требований поставщиков и подрядчиков). Исключение составляют платежи, осуществляемые в бесспорном порядке (без согласия плательщика) по решению:

* Государственного арбитража;
* Финансовых и налоговых органов.

Ежедневно или в дни движения денежных средств на расчётном счёте банк выдаёт организации выписки о состоянии её расчётного счёта с приложением соответствующих денежно-расчётных документов, подтверждающих записи. В выписке указываются начальный (входящий) остаток по счёту, суммы операций по дебету и кредиту и конечный (исходящий) остаток на день движения денежных средств на расчётном счёте. Владелец текущего счёта обязан письменно сообщать учреждению банка об обнаруженных суммах, ошибочно проведённых по текущему счёту, в установленные сроки. Спорные суммы могут быть опротестованы в течение 10 дней с момента получения выписки.

В **дебет** счёта **51** «Расчётный счёт» записываются поступления денежных средств, а по **кредиту** счёта **51** «Расчётный счёт» отражают списание средств с расчётного счёта.

**Сальдо** счета **51** «Расчётный счёт» характеризует наличие свободных денежных средств на расчётном счёте.

**3. Учёт труда и заработной платы**

**3.1 Учет численности персонала и отработанного времени**

Прием на работу наемных работников оформляется *приказа* (распоряжением) администрации организации, который объявляется работнику под расписку. Приказ издается на основам письменного трудового договора (контракта).

***Трудовой договор*** (контракт) – соглашение между работником и нанимателем (нанимателями), в соответствии с которым работник обязуется выполнять работу по определенной одной или нескольким профессиям, специальностям или должностям соответствующей квалификации согласно штатному расписанию и соблюдать внутренний трудовой распорядок, а наниматель обязуется предоставлять работнику обусловленную трудовым договором работу, обеспечивать условия труда, предусмотренные законодательством о труде, локальными нормативными актами и соглашением сторон, своевременно выплачивать работнику заработную плату (ст. I Трудового кодекса Республики Беларусь).

Основным документом о трудовой деятельности работника является трудовая книжка. *Трудовая книжка* ведется на всех paботающих в организации свыше пяти дней, в том числе на сезонных и временных работников, а также на внештатных при условии, что они подлежат государственному социальному страхованию.

Учет численности в организациях ведется с помощью личныхкарточек. *Личная карточка* заполняется в одном экземпляре наосновании соответствующих документов – паспорта, трудовой книжки, диплома об окончании образовательного учреждения, военного билета.

**3.2 Основные принципы начисления оплаты труда и ее значение**

Труд работников оплачивается сдельно, повременно или по иным системам оплаты труда. Оплата может производиться за индивидуальные и коллективные результаты работы.

Для усиления материальной заинтересованности работников в выполнении планов и договорных обязательств, повышении эффективности и качества работы могут вводиться системы премирования, вознаграждения по итогам работы за год, другие формы материального поощрения.

Установление систем оплаты труда и форм материального поощрения, утверждение положений о премировании и выплате вознаграждения по итогам работы за год производится администрацией предприятия, организации по согласованию с соответствующими профсоюзными органами.

Принцип материальной заинтересованности работника в результатах своего труда является одним из основополагающих принципов организации оплаты труда как для директивно управляемой экономики, так и для рыночной. Но сущность, формы проявления и методы его реализации в этих экономических системах практически противоположны.

В условиях социалистической модели организации оплаты труда данный принцип опирался на теорию единства личных коллективных и общенародных интересов, на объединение в одном лице и работника, и совладельца общенародных средств производства. При этом приоритет отдавался общенародным и коллективным интересам в ущерб личным. В условиях рыночной модели организации оплаты труда рабочей силы происходит четкое разделение функций и интересов между собственником средств производства и наемным работником.

Таким образом, в рыночной модели организации оплаты труда на первом месте стоит заинтересованность работника в результатах своего труда. Это, однако, не означает, что интересы предприятия (собственника) или общества (государства) вообще не оказывают влияния на организацию оплаты труда – просто они не носят такого самодовлеющего характера, как в централизованно управляемой экономике.

Выбор предприятием той или иной формы (системы) оплаты труда зависит от многих факторов, но в любом случае в современных условиях выбранная система должна отражать стоящие перед ним стратегические цели, управленческую философию его руководителей, традиции, а также учитывать находящиеся в его распоряжении ресурсы и материальные интересы работников. Критерием правильности выбора системы оплаты труда должна быть его экономическая эффективность.

От того, какая система оплаты труда используется на предприятии, зависит структура заработной платы работников: преобладает ли в ней условно постоянная часть (тариф, оклад) или переменная (сдельный приработок, премия и другое).

Соответственно разным будет и влияние материального поощрения на показатели деятельности работника и коллектива.

**3.3 Формы оплаты труда. Фонд и виды заработной платы**

Согласно ст. 57 Трудового кодекса Республики Беларусь ***заработная плата*** – совокупность вознаграждений, исчисляемых в денежных единицах или (и) натуральной форме, которые наниматель обязан выплатить работнику за фактически выполненную работу, а также за периоды, включаемые в рабочее время.

В настоящее время в организациях используются следующие *основные формы оплаты труда:* денежная и натуральная.

*Повременная* заработная плата определяется квалификацией работника и количеством отработанного времени. При повременнойоплате труда используются следующие *системы* оплаты:

* повременная;
* натуральная.

Одной из систем повременной оплаты труда является оплата наосновании должностных окладов. *Оклад* устанавливается работнику согласно штатному расписанию.

*Сдельной* называется заработная плата, которую получает работник в зависимости от количества выполненной работы по установленным сдельным расценкам с учетом качества труда. При применении сдельной оплаты труда используются следующие *подсистемы* оплаты:

* прямая сдельная;
* сдельно-премиальная;
* сдельно-прогрессивная, когда выполнение задании сверх норм оплачивается по повышенным расценкам;
* косвенно-сдельная, когда заработная плата рабочих вспомогательных производств зависит от оплаты труда рабочих основного производства;
* аккордная (бригадная), когда оплата производится за выполненный коллективом (бригадой) объем работ в установленные сроки.

***Фонд заработной платы*** формируется из следующих составляющих: фонда оплаты труда и денежных выплат и поощрений.

В *фонд оплаты труда* включаются:

* *заработная плата,*начисленная за выполненную работу (отработанное время) в соответствии с принятыми на предприятии системами и формами оплаты труда;
* *надбавки*к тарифным ставкам и должностным окладам;
* *премии*рабочим специалистам *за производственные результаты,*включая премии за экономию материальных ресурсов;
* *доплата* за профессиональное мастерство и условия труда;
* *доплата* за работу в ночное время (с 22.00 до 6.00) не ниже 20% часовой тарифной ставки (оклада) работника;
* *доплаты работникам до фактического среднего заработка* в случае временной утраты трудоспособности;
* *премии по итогам смотров-конкурсов,* направленных на повышение эффективности производства;
* *оплата основных и дополнительных отпусков,* денежная компенсация за неиспользованный отпуск;
* *оплата*за работу *в выходные и праздничные дни;*
* *оплата*за работу *в сверхурочное время;*
* *надбавки*за подвижной и разъездной характер работ, а также выполнение работ вахтовым методом.

Суммы, составляющие *фонд оплаты труда,* включаются в себестоимость продукции (работ и услуг) и отражаются по дебету затратных счетов *(дебет* счетов *20, 23, 25, 26, 08, 44…).*

К *денежным выплатам и поощрениям* относятся:

* единовременные поощрения;
* материальная помощь;
* единовременные пособия работникам, уходящим на пенсию, надбавки и доплаты к государственным пенсиям;
* стоимость путевых расходов при поездках на лечение, отдых экскурсию;
* удешевление стоимости питания работников;
* расходы по благоустройству садоводческих товариществ;
* расходы на погашение ссуд, выданных работникам предприятия на улучшение жилищных условий, включая средства для погашения первоначальных взносов в ЖСК;
* доходы (дивиденды, проценты), выплачиваемые по акциям и вкладам членов трудовых коллективов в имущество предприятия пропорционально доле учредительного взноса всем владельцам акций и ценных бумаг.

Начисления *денежных выплат и поощрений* производятся за счет финансовых результатов работы организации ***(дебет*** счёта ***84),*** а не счетов учета затрат.

Заработная плата подразделяется на два вида: основную и дополнительную.

*Основная* заработная плата начисляется за фактически отработанное время или выполненные работы и услуги с учетом различных премий и доплат.

*Дополнительная* заработная плата начисляется за фактически неотработанное время, но подлежащее оплате в соответствии трудовым законодательством Республики Беларусь. К этому в заработной платы относятся:

* оплата отпусков;
* оплата за время выполнения государственных обязанностей (повестки в суд, военкомат и др.);
* выходные пособия;
* оплата льготных часов подросткам.

В бухгалтерии отражение всех начислений заработной платы и удержаний из нее ведется на пассивном счете ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда».* По ***кредиту*** счета ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* отражаются все виды начислений, а по ***дебету*** счета ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* отражаются все удержания и вычеты из заработной платы, а также выплата заработной платы.

**3.4** **Расчеты по заработной плате и их учет**

При ***сдельной*** оплате труда заработная плата начисляется за фактически выполненную работу на основе действующих расценок и определяется путем умножения сдельных расценок за единицу доброкачественной продукции на количество выпущенной продукции:

+*НД*,



где Рсд.i – сдельная расценка за единицу (i-й) продукции; *Ni* – количество (i-й) выпущенной продукции; НД – надбавки и доплаты.

Доплаты двух видов:

• за условия труда;

• за профессиональное мастерство.

***Сдельные расценки*** определяются исходя из установленных разрядов работы, тарифных ставок, норм выработки. Сдельная расценка может быть определена на основе часовой тарифной ставки и установленной нормы времени на выпуск определенного вида продукции по формуле:

Рсд.i = Тст.\*Нвр.i,

где Тст. – часовая тарифная ставка рабочего n-го разряда; Нвр.i – норма времени на выполнение i-й продукции.

При ***повременной*** оплате труда заработная плата начисляется на основании табеля, в котором отражается количество фактически отработанного времени. Оплата производится за количество отработанного времени независимо от объема выполненных работ. При этой форме оплаты труда заработная плата (ЗП) определяется путем умножения часовой или дневной тарифной ставки (Тст.) работника соответствующего разряда на число отработанных (оплачиваемых) часов или дней (Чотр.):

ЗП = Тст. \* Чотр. + НД,

где НД – надбавки и доплаты.

Доплаты двух видов:

• за условия труда;

• за профессиональное мастерство.

Труд руководителей, специалистов и служащих оплачивается, как правило, на основе должностных окладов, которые устанавливаются администрацией предприятия в соответствии с должностью и квалификацией работника. Предприятия могут устанавливать для руководителей, специалистов и служащих иной вид oплаты труда (в процентах от выручки, в долях от прибыли и т.д.).

При расчете заработной платы работникам, для которых установлены должностные ***оклады,*** пользуются формулой:

,



где Окл. – должностной оклад; Фотр.д – количество отработанных дней; Фраб.д – количество рабочих дней в месяце; НД – надбавки и доплаты.

**3.5 Учет дополнительной заработной платы**

В зависимости от учетной политики организации дополнительная заработная плата (оплата очередных отпусков) может резервироваться в течение всего года либо, без создания предварительных резервов, отпускные могут начисляться с одновременным включением этих сумм в себестоимость продукции (работ, услуг).

Необходимость резервирования возникает в связи с тем, что рабочим, уходящим в отпуск, полагается замена. При *неравномерном уходе в отпуск* в течение года указанное положение может оказывать существенное влияние на себестоимость продукции в сторону ее увеличения. С целью равномерного включения сумм дополнительной заработной платы (отпускных) в себестоимость продукции (работ, услуг) некоторые организации предпочитают *резервировать дополнительную заработную плату ежемесячно* включая резервируемые суммы в текущие затраты производства (себестоимость).

На время отпуска замена и резервирование дополнительной заработной платы осуществляется для всех категорий работающих, кроме инженерно-технических работников (ИТР) и административного персонала, которым замена на время отпуска не полагается. Резервируемые суммы определяются исходя из фактически начисленной заработной платы рабочим, пособий по временной нетрудоспособности и планового процента отчислений в данный резерв. Плановый процент отчислений в резерв определяется ежегодно как отношение планируемой годовой суммы на оплату отпусков рабочим к их плановому фонду оплаты труда.

В состав резерва одновременно с резервированием дополнительной заработной платы (отпускных) включаются и предстоящие отчисления от этой заработной платы в Фонд социальной защиты населения.

Для учета движения резервируемых сумм планом счетов предусмотрен пассивный счет ***96*** *«Резервы предстоящих расходов»,* а формирование резерва отражается бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***20*** *«Основное производство»,* ***23*** *«Вспомогательные производства»* и ***кредит*** *счета* ***96*** *«Резервы предстоящих расходов».*

Использование резерва предстоящих расходов, т.е. списание фактически произведенных расходов при начислении дополнительной заработной платы (отпускных), в бухгалтерии отражается записями:

***дебет*** *счета* ***96*** *«Резервы предстоящих расходов»* и ***кредит*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда» –* при начислении сумм отпускных;

***дебет*** *счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и* ***кредит***

*счета* ***69/1*** *«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» –* при начислении обязательных взносов по государственному социальному страхованию в Фонд социальной защиты населения, рассчитанных от суммы заработной платы, начисляемой за время отпуска.

**3.5.1 Расчет и учет оплаты очередных отпусков**

Работникам ежегодно предоставляются отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка.

Продолжительность ежегодного основного и дополнительного оплачиваемых отпусков исчисляется в календарных днях в соответствии с законодательством. Нерабочие, праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются. Оплачиваемый отпуск должен предоставляться работнику ежегодно.

Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении 6 месяцев его непрерывной работы в данной организации. По соглашению сторон оплачиваемый отпуск может быть предоставлен и до истечения 6 месяцев.

Базой для расчета отпускных служит *годовой фонд оплаты труда,* начисленный за 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу начала отпуска. Если работник проработал менее 12 месяцев ко времени ухода в отпуск, для расчета принимается заработная плата за фактически отработанные месяцы. В годовой фонд оплаты труда включаются:

* заработная плата, начисленная за фактически отработанное время или выполненный объем работ;
* доплаты за стаж и совмещение профессий;
* премии, начисленные за выполнение производственных заданий и экономию ресурсов;
* ежемесячные премии, предусмотренные коллективным договором;
* пособия по временной нетрудоспособности, оплаченные в размере 100%;
* другие выплаты, предусмотренные постановлением Министерства труда Республики Беларусь от 10 апреля 2000 г. №47 «Об утверждении порядка исчисления среднего заработка, сохраняемого за время трудового (основного и дополнительного) и социального (в связи с обучением) отпусков, выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск и в других случаях, предусмотренных законодательством, а также перечня выплат, учитываемых при исчислении среднего заработка», с изм. и доп. по состоянию на 27 марта 2006 г. №37, для включения в годовой фонд оплаты труда для расчета.

В базу для расчета отпускных не включаются месяцы, за которые оплата производилась не в полном объеме (ПВН в размере 80%, отпуск без содержания и т.д.).

Если в течение расчетного периода изменялись тарифные ставки, расценки, то начисления предыдущих месяцев пересчитываются на основании поправочных коэффициентов и в годовой фонд включается проиндексированная величина.

*Среднедневной заработок* определяется путем деления заработной платы, начисленной работнику за месяцы, принимаемые для исчисления среднего заработка, на число этих месяцев и на среднемесячное количество календарных дней, исчисленное в среднем за 5 лет и принятое для расчета равным 29,7.

**3.6 Расчет пособия по временной нетрудоспособности**

Средства Фонда социальной зашиты населения используются для выплаты пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, на погребение, на санаторно-курортное лечение и на другие цели.

*Временная нетрудоспособность* – это особый вид неотработанного времени. Источником оплат такого вида неотработанного времени является не себестоимость, а средства органов социального страхования и обеспечения.

Основанием для начисления и выплаты пособия по временной нетрудоспособности (ПВН) является больничный лист, выданный медицинским учреждением, и табель учета рабочего времени с указанием дней болезни.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в случаях, предусмотренных законодательством.

Размеры пособия зависят от среднего заработка за два предшествующих болезни месяца работы, количества дней болезни. Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в размере 80% среднедневного (среднечасового) заработка за рабочие дни (часы) по графику работы работника, приходящиеся на первые 6 календарных дней нетрудоспособности и в размере 100% среднедневного (среднечасового) заработка за последующие дни непрерывной нетрудоспособности.

В размере 100% среднего заработка начисляется и выплачивается ПВН с первого дня утраты трудоспособности в случаях, предусмотренных в постановлении Совета Министров Республики Беларусь от 30 сентября 1997 г. №1290 «Об утверждении Положения о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам», в редакции от 4 апреля 2002 г. №421, с изм. и доп. по состоянию на 24 ноября 2006 г. №1577. К ним относятся:

* пособия по беременности и родам (но не менее 2 заработных плат в месяц);
* участникам ликвидации последствий аварии на ЧАЭС;
* лицам, проживающим и выехавшим из зон эвакуации;
* воинам-интернационалистам, если временная нетрудоспособность явилась следствием заболевания, полученного при выполнении интернационального долга;
* лицам, имеющим на иждивении 3 и более детей до 16 лет;
* донорам в течение 12 месяцев после последней сдачи крови при условии, что в последующем календарном году донор-мужчина сдал не менее 5 раз кровь, а донор-женщина – не менее 3 раз;
* лицам из числа круглых сирот, не достигшим возраста 21 года;
* при временной нетрудоспособности в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями, а также наступившей при выполнении государственных обязанностей;
* при уходе за больным ребенком в возрасте до 14 лет, ребенком-инвалидом в возрасте до 16 лет.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в половинном размере (50%) в случаях:

* при наступлении нетрудоспособности от заболеваний или травм при употреблении алкоголя, наркотических и токсических веществ;
* лицам, нарушившим режим, установленный врачом;
* лицам, ставшим нетрудоспособными в период прогула;
* при временной нетрудоспособности (включая пособие, связанное с беременностью и родами), наступившей после увольнения с работы.

Размер выплат по временной нетрудоспособности устанавливается областным или Минским городским управлениями Фонда. При этом пособие не может быть менее 2 базовых величин.

Пособие по временной нетрудоспособности исчисляется из среднедневного (среднечасового) заработка за два календарных месяца, предшествующих месяцу нетрудоспособности.

В заработок *при исчислении пособия* по временной нетрудоспособности *включаются* выплаты, на которые начисляются страховые взносы на государственное социальное страхование, кроме выплат, право на которые работник не утрачивает в связи с временной нетрудоспособностью. К ним относятся: материальная помощь, путевки, оплаченные предприятием, оплата обучения в учебном учреждении, разовые премии к праздничным датам, оплата питания, проезда и другие выплаты по социальной защите, предусмотренные коллективным договором.

При расчете пособия исключаются дни болезни, отпуска, выполнения государственных и общественных обязанностей.

При расчете среднедневной заработной платы премии включаются в заработок того месяца, на который они приходятся согласно расчетной ведомости и пропорционально отработанным дням в этом месяце.

Согласно новой редакции п. 50 Положения о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам, утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30 сентября 1997 г. №1290, в редакции от 4 апреля 2002 г. №421, с изм. и доп. от 12 декабря 2003 г. №1606, максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности за календарный месяц не должен превышать ***трехкратную*** величину средней заработной платы рабочих и служащих в республике в месяце, предшествующем месяцу нетрудоспособности.

Источником для начисления пособия по временной нетрудоспособности является *фонд социального страхования и обеспечения.* В бухгалтерии начисление пособия по временной нетрудоспособности отражается записью:

***дебет*** *счета* ***69/1*** *«Расчеты по социальному страхованию»* и ***кредит*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда».*

Если в течении 2 календарных месяцев, за которые определяется заработок для расчёта пособий, или в месяце наступления нетрудоспособности произошло повышение тарифных ставок или работник переведен на другую должность, пособие рассчитывается из заработка за период работы со дня повышения тарифных ставок или перевода на другую должность до начала нетрудоспособности.

Работникам, у которых нетрудоспособность началась в день повышения тарифных ставок (изменения оклада) или позднее, но не имеющим заработка с этого дня до дня нетрудоспособности, пособие исчисляется из среднедневного (среднечасового) заработка за 2 предшествующих месяца, и сумма пособия увеличивается пропорционально росту тарифных ставок.

**3.7 Учёт удержаний и платежей из заработной платы**

|  |
| --- |
| Удержания, вычеты из заработной платы, платежи |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ |  | НЕОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ |  | ВЫЧЕТЫ |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| -Подоходный налог  – В пенсионный фонд  – По исполнительным листам  – Компенсации  – Штрафы  – Предписания налоговой инспекции |  | -Удержания подотчётных сумм  – Удержание излишне выплаченной зарплаты  – Погашение недостач по возмещению материального ущерба |  | -За товары, приобретённые в кредит  – За кредиты, полученные в банке  – Страховые платежи |

* + 1. **Учёт обязательных удержаний из заработной платы**

*Подоходный налог* удерживается в первую очередь. Подоходным налогом облагаются любые доходы нарастающим итогом, получаемые физическими лицами в денежной и натуральной форме в течение календарного года. В доход включаются все выплаты по месту основной работы, по совместительству, по договору гражданско-правового характера, оплата разовых работ.

Налог удерживается из заработной платы в порядке и в размерах, установленных законодательством Республики Беларусь. Ставка налога – прогрессивная, т.е. увеличивается с увеличением суммы дохода, и в цифровом изложении публикуется в печати. Удержание подоходного налога производится ежемесячно с суммы начисленного дохода, подлежащего налогообложению, независимо от того, какие еще удержания по распоряжению самого работника или распоряжению суда удерживаются из его дохода. Суммы подоходного налога перечисляются в бюджет.

Учет расчетов по подоходному налогу организуется на счете ***68*** *«Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68/4 «Налоги на доходы физических лиц».* В бухгалтерском учете расчеты по подоходному налогу отражаются бухгалтерскими записями:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *субсчета* ***68/4*** *«Налоги на доходы физических лиц» –* удержания из заработной платы работников сумм подоходного налога;

***дебет*** *субсчета* ***68/4*** *«Налоги на доходы физических лиц»* и ***кредит*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет» –* перечисление сумм подоходного налога.

Удержания *по исполнительным листам* производятся на основании исполнительных листов, выданных судом, в которых определены причина, порядок и размер удержаний из заработной платы, или на основании письменных заявлений работника о добровольной уплате. Бухгалтерия регистрирует исполнительные аисты в специальных карточках и хранит как документы строгой отчетности.

Алименты удерживаются от общей суммы доходов, включая основную и дополнительную заработную плату, премии, пособия по временной нетрудоспособности, начисленные за отчетный месяц после удержания из них подоходного налога. Алименты удерживаются также с сумм начисленных пенсий и стипендий. Размер алиментов установлен на одного ребенка – 25%, на двух детей – 33, на трех и более – 50%.

Взыскание алиментов ***не производится*** с доходов, причитающихся работнику, перечисленных ниже:

* выходного пособия и компенсации за неиспользованный отпуск, выплачиваемый при увольнении работника;
* компенсационных выплат в связи со служебными командировками, переводом, приемом или направлением на работу в другую местность;
* компенсаций за амортизацию инструмента, принадлежащего работнику, и другие компенсации, предусмотренные законодательством;
* пособий по случаю рождения ребенка и пособий на погребение;
* пособий и выплат гражданам, пострадавшим от аварии на ЧАЭС;
* единовременных вознаграждений и др. выплат, предусмотренных законодательством.

Учет расчетов по исполнительным документам отражается на счете ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет* ***76/1*** *«Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам».* В учете расчеты по исполнительным листам отражаются бухгалтерскими записями:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *субсчета* ***76/1*** *«Расчеты с организациями и лицами по исполнительным листам» –* удержания из заработной платы работников сумм, причитающихся по исполнительным листам;

***дебет*** *субсчета* ***76/1*** *«Расчеты с организациями и лицами* ***по*** *исполнительным листам»* и ***кредит*** *счета* ***50*** *«Касса»,* ***51*** *«Расчетный счет»* – при перечислениях сумм по исполнительным листам.

**3.7.2 Учет необязательных удержаний из заработной платы**

К ***необязательным*** удержаниям, взыскиваемым с работников в бесспорном порядке, относятся:

* удержания неизрасходованных и своевременно не возвращенных сумм аванса, выданных под отчет на командировочные расходы или хозяйственные нужды, не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса или погашения задолженности;
* удержания сумм излишне выплаченной заработной платы вследствие ***счетной ошибки;***
* удержания сумм в счет погашения недостач и возмещения материального ущерба, возникшего по вине работника, в размере, не превышающем его среднемесячного заработка.

Размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, предусмотренных законодательством, – 50% заработной платы, причитающейся работнику (начисленной заработной платы, премии, больничного листа, вознаграждений и т.д. за вычетом обязательных налогов, к которым относится подоходный налог). При удержаниях по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено не менее 50% заработка. Ограничение не распространяется при удержании алиментов на несовершеннолетних детей.

* + 1. **Учёт вычетов из заработной платы**

Для обобщения информации и отражения всех видов расчётов с работниками организации, кроме расчётов по оплате пруда и расчётов с подотчётными лицами, предназначен счёт ***73*** *«Расчёты с персоналом по прочим операциям».* Этот счет имеет субсчета:

***– 73/1*** *«Расчеты по предоставленным займам»;*

***– 73/2*** *«Расчеты по возмещению материального ущерба».*

На субсчете *73/1 «Расчеты по предоставленным займам»* отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам на индивидуальное строительство, приобретение или строительство садового домика, обзаведение домашним хозяйством. Предприятие-заимодавец имеет право на получение с работника-заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором займа. При отсутствии в договоре условия о размере процентов он предполагается беспроцентным. Заем может быть выдан наличными либо перечислен в безналичном порядке на расчетный счет заемщика или на счета третьих лиц по поручению заемщика.

Предоставление работнику денежного займа *(кредита)* в бухгалтерии отражается записью:

***дебет*** *субсчета* ***73/1*** *«Расчеты по предоставленным займам»* и ***кредит*** *счета* ***50*** *«Касса»,* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета».*

Если по выданному займу предусмотрен процент, начисление этого ***процента*** в бухгалтерии отражается записью:

***дебет*** *субсчета* ***73/1*** *«Расчеты по предоставленным займам»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы».*

Заемщик обязан возвратить полученную сумму в срок и в порядке, который предусмотрен в договоре. Как правило, работник выдает организации обязательство о возвращении полученного займа (кредита). По мере погашения задолженности работником-заемщиком в бухгалтерии отражается запись:

***дебет*** *счета* ***50*** *«Касса»* и ***кредит*** *субсчета* ***73/1*** *«Расчеты по предоставленным займам» –* при возврате долга наличными в кассу предприятия;

***дебет*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* и ***кредит*** *субсчета* ***73/1*** *«Расчеты по предоставленным займам»* – при поступлении безналичных средств на расчетный счет в счет погашения долга.

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *субсчета* ***73/1*** *«Расчеты по предоставленным займам» –* при удержании ежемесячных сумм из заработной платы в счет погашения долга.

Если часть дебиторской задолженности *погашается* по решению коллектива организации *за счет финансовых результатов организации,* то в бухгалтерии отражается запись:

***дебет*** *счета* ***84*** *«Нераспределенная прибыль»* и ***кредит*** *субсчета* ***73/1*** *«Расчеты по предоставленным займам».*

На субсчете *73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба* учитываются расчеты по возмещению ущерба, причиненного работником предприятию в результате хищений товарно-материальных ценностей или денежных средств, излишних затрат или произведенного брака.

*В* ***дебет*** субсчета *73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»* списываются суммы, подлежащие взысканию с ***кредита*** счетов:

* ***94*** *«Недостачи и потери от порчи ценностей» –* списываются недостающие материальные ценности;
* ***28*** *«Брак в производстве» –* списываются потери по устранению брака либо полная стоимость брака;
* ***10/312*** *«Нефтепродукты в баках транспортных средств» –* списывается стоимость перерасхода топлива.

Работник, причинивший ущерб, может добровольно возместить его полностью или частично. С согласия руководителя организации работник может передать в счет погашения долга за нанесенный ущерб равноценное имущество или денежные средства, что в бухгалтерии отражается записью:

***дебет*** *счета* ***50*** *«Касса»,* ***10*** *«Материалы»,* ***01*** *«Основные средства»* и ***кредит*** *субсчета* ***73/2*** *«Расчеты по возмещению материального ущерба».*

Если сумма ущерба удерживается из заработной платы работника в счет погашения долга, в бухгалтерии отражается запись:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *субсчета* ***73/2*** *«Расчеты по возмещению материального ущерба».*

В случае отказа во взыскании сумма ущерба с работника организации ввиду необоснованного иска в бухгалтерии отражается запись:

***дебет*** *счета* ***94*** *«Недостачи и потери от порчи ценностей»* и ***кредит*** *субсчета* ***73/2*** *«Расчеты по возмещению материального ущерба» –* на сумму списанных недостач.

Для расчетов с работающим персоналом за товары, приобретаемые в кредит, используется субсчет ***76/6*** *«Расчеты за товары, проданные в кредит».*

Бухгалтерия организации выдает работникам, желающим приобрести товары в кредит, поручения-обязательства. После приобретения работником товаров из заработной платы ежемесячно удерживают очередные платежи с одновременным отражением кредиторской задолженности торговой организации причитающихся денежных сумм (по лицевым счетам торговых организаций). В бухгалтерии формируется следующая запись:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *субсчета* ***76/6*** *«Расчеты за товары, проданные в кредит»* – на сумму очередного платежа.

По мере перечисления удержанных денежных сумм в торговые организации в бухгалтерии отражается запись:

***дебет*** *субсчета* ***76/6*** *«Расчеты за товары, проданные в кредит»* и ***кредит*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет» –* перечисление суммы очередного платежа.

**3.8 Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда**

Дляобобщения информации о расчетах с персоналом по оплате труда, как состоящим так и не состоящим в списочном составе организации, а также для расчетов по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации предназначен пассивный счет ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»*.

Все начисления работникам организации отражаются по кредиту синтетического счета ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»,* а в бухгалтерии при этом формируются следующие записи:

***дебет*** *счета* ***20*** *«Основное производство»* и ***кредит*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда» –* начисление заработной платы рабочим основного производства за фактически отработанное время по повременной или сдельной форме оплаты труда;

***дебет*** *счета* ***23*** *«Основное производство»* и ***кредит*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда» –* начисление заработной платы рабочим вспомогательных производств;

***дебет*** *счета* ***25*** *«Общепроизводственные расходы»,* ***25*** *«Общехозяйственные расходы»* ***(28, 29, 44, 97…)*** и ***кредит*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда» –* начисление заработной платы прочим работникам организации;

***дебет*** *субсчета* ***69/1*** *«Расчеты по социальному страхованию»* и ***кредит*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда» –* начисление пособия по временной нетрудоспособности работникам организации;

***дебет*** *субсчета* ***96*** *«Резервы предстоящих расходов»* и ***кредит*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда» –* начисление отпускных рабочим организации за счет сформированного резерва:

***дебет*** *субсчета* ***84*** *«Нераспределенная прибыль прошлых лет»* и ***кредит*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда» –* начисление выплат и поощрений работникам организации за счет финансовых результатов.

***Из заработной платы*** в настоящее время ***удерживаются*** следующие обязательные налоги и отчисления:

* подоходный налог, расчет которого осуществляется по прогрессивной шкале от суммы совокупного годового дохода, а удержание налога в бухгалтерии отражается записью:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *счета* ***68*** *«Расчеты по налогам и сборам», субсчет* ***68/4*** *«Налоги на доходы физических лиц»;*

* обязательные страховые отчисления в пенсионный фонд в размере ***1% от*** облагаемых видов начислений по оплате труда, удержание которых в бухгалтерии отражается записью:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *субсчета* ***69/2*** *«Расчеты по пенсионному обеспечению».*

***На заработную плату,*** используя ее как базу для расчета, ***начисляются*** ежемесячно налоги, обязательные отчисления на социальные нужды и платежи в Белгосстрах. В бухгалтерии одновременно с начислением заработной платы ***за счет нанимателя*** производится начисление перечисленных ниже отчислений и взносов с включением этих сумм в себестоимость продукции (работ, услуг) бухгалтерскими записями:

* обязательные отчисления по государственному социальному страхованию в Фонд социальной защиты населения, общая ставка которых в настоящее время составляет ***35%*** от облагаемых по закону видов начислений, отражаются записью:

***дебет*** *счета* ***20 (23, 26…)*** *«Основное производство»* и ***кредит*** *субсчета* ***69/2*** *«Расчеты по социальному страхованию»;*

* обязательные взносы в Белгосстрах по страхованию работников от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний отражаются записью:

***дебет*** *счета* ***20 (23, 26…)*** *«Основное производство»* и ***кредит*** *субсчета* ***76/2*** *«Расчеты по имущественному и личному страхованию».*

Счет ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* имеет, как правило, кредитовое сальдо, которое отражает величину задолженности организации перед работниками по оплате труда.

Аналитический учет расчетов по оплате труда и другим начислениям в пользу работающих в организациях ведется по каждому работнику. Данные такого учета отражаются в расчетных ведомостях или лицевых счетах, открываемых на каждого работника организации.

В лицевых счетах указываются фамилия, имя, отчество работника, количество детей и другие реквизиты, необходимые и используемые при проведении расчетов по оплате труда. В лицевых счетах отражаются все виды начислений, удержаний и вычетов, а также суммы к выплате работникам. Лицевые счета открываются на финансовый год, по истечении года счет закрывается, и на новый год открывается новый лицевой счет.

Данные аналитического учета используются для определения совокупного годового дохода при расчете подоходного налога. Исчисление средней заработной платы при расчете трудовых и социальных отпусков, пособий по временной нетрудоспособности также базируется на данных аналитического учета. Аналитический учет ведется также по суммам не выплаченной в срок, т.е. депонированной, заработной платы.

**3.9 Выплата заработной платы**

Заработная плата выплачивается один или два раза в месяц в виде предварительно начисленного аванса за первую половину месяца или безавансовым способом, когда вместо аванса начисляется сумма за фактический объем выпущенной продукции.

Заработную плату работник получает в кассе организации (предприятия) или сберегательном банке по месту жительства по предъявлении документа, подтверждающего личность, или доверенности, а также по пластиковой банковской карточке.

Выдача заработной платы из кассы организации осуществляется на основании платежной ведомости по заработной плате, в которой работник расписывается при получении наличных денежных средств. Выдача из кассы денег работникам, не являющимся штатными сотрудниками организации, производится по предъявлении документа, удостоверяющего личность получателя. Заработную плату кассир может выдавать по расходному кассовому ордеру, в котором должны быть подписи руководителя организации и главного бухгалтера (бухгалтера). В расходном ордере указывается фамилия, имя, отчество получателя, документ, удостоверяющий личность и главные реквизиты документа.

Операции по выдаче заработной платы из кассы предприятия отражаются в бухгалтерии следующей записью:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *счета* ***50*** *«Касса».*

При выдаче заработной платы через сберегательный банк в нем открывается лицевой счет, а работнику выдается сберкнижка, по которой он получает деньги, переведенные предприятием в Сбербанк через обслуживающее его отделение банка.

Заработная плата выдается из кассы организации в течение трех дней. По истечении этого срока кассир построчно проверяет выданную работникам заработную плату. Не полученная в срок заработная плата (из-за неявки получателя) считается депонированной, т.е. оставленной на хранение. В графе «Роспись в получении» против фамилии работника, не получившего заработную плату, фиксируется запись «Депонировано». Для отражения расчетов с работниками организации по суммам не выплаченной в срок заработной платы предусмотрен субсчет ***76/5*** *«Расчеты по депонированным суммам»,* а в бухгалтерии депонирование отражается записью:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *счета* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет* ***76/5*** *«Расчеты по депонированным суммам».*

Остатки не выданной в срок заработной платы (депонированные суммы) по истечении трех дней должны быть сданы в банк на расчетный счет. При этом в бухгалтерии составляется запись:

***дебет*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* и ***кредит*** *счета* ***50*** *«Касса».*

Работник имеет право на получение депонированной заработной платы в течение трех лет. Для получения оставленной на хранение заработной платы работник обращается в бухгалтерию. При получении денежных средств и выплате депонированной заработной платы формируются следующие записи:

***дебет*** *счета* ***50*** *«Касса»* и ***кредит*** *счета* ***51*** *«Расчетным счет» –* при получении наличных денежных средств с расчетного счета в банке для выдачи депонированной заработной платы;

***дебет*** *субсчета* ***76/5*** *«Расчеты по депонированным суммам» и* ***кредит*** *счета* ***50*** *«Касса»* – при выплате депонированной заработной платы работнику.

Не востребованная работниками в течение трех лет депонированная заработная плата списывается в состав внереализационных доходов организации бухгалтерской записью:

***дебет*** *субсчета* ***76/5*** *«По депонированным суммам»* и ***кредит*** *субсчета* ***92/1*** *«Внереализационные доходы» –* при списании суммы, не выплаченной работникам заработной платы.

Заработная плата работнику может полностью или частично заменяться натуральной оплатой взамен денежной. Такая форма допускается с согласия работника. Стоимость выдаваемой продукции (товаров) определяется по сдаточным ценам или нанимателем самостоятельно и предусматривается в коллективных договорах. При этом для организации переданная в счет натуральной оплаты продукция (товары, работы, услуги.) считается реализованной, что отражается следующими бухгалтерскими записями:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *субсчета* ***90/1*** *«Выручка от реализации»* – на стоимость продукции (товаров, работ и услуг), выданной в качестве натуроплаты;

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы»* – на стоимость прочих ценностей, выданных в качестве натуроплаты.

При такой форме расчетов с работниками для организации выдача натуральной оплаты считается реализацией, т.е. начисляются и выплачиваются в бюджет все налоги и сборы от выручки, предусмотренные законодательством Республики Беларусь.

Данные по ОАО «ММЗ». Среднемесячная заработная плата 1 работающего за 12 месяцев 2008 года достигла 845885 руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование позиций | Ед.  измер. | 2007 отчет | 2008 отчёт |
| 1 | Среднесписочная численность работающих, всего | чел. | 829 | 881 |
| 2 | В том числе ППП | чел. | 805 | 858 |
| 3 | Удельный вес среднесписочной численности ППП в среднесписочной численности работников | % | 97,1 | 97,4 |
| 4 | Численность работников аппарата управления | чел. | 88 | 96 |
| 5 | Удельный вес численности аппарата управления в среднесписочной численности работающих | % | 10,6 | 10,9 |
| 6 | Удельный вес основных рабочих в общей численности ППП | % | 41,5 | 57,0 |
| 7 | Производительность труда | т.р. | 33670 | 43181 |
| 8 | Темп роста производительности труда в сопоставимых условиях | % | 143,6 | 128,2 |
| 9 | Доля прироста продукции за счет повышения производительности труда | % | 43,6 | 28,2 |
| 10 | Среднемесячная заработная плата работающих за:  – за последний месяц соотв. Периода  – год | т.р./ долл.  т.р. | 778,9  362  609,1 | 925,1  420,5  845,9 |
| 11 | Среднемесячная заработная плата ППП за:  – последний месяц соотв. периода  – год | т.р./ долл.  т.р. | 787,9  366  615,3 | 931,8  423,5  853,2 |
| 12 | Фонд з/пл без выплат из прибыли | млн. р. | 5838,8 | 8571,4 |
| 13 | Выплаты из прибыли, включаемые в фонд з/платы | млн. р | 246,5 | 392 |
| 14 | Итого фонд заработной платы | млн. р. | 6085,3 | 8963,4 |
| 15 | Объемы реализации продукции работникам предприятия в счет выплаты заработной платы | млн. р. | 8,2 | 21,5 |
|  | В том числе в процентах к оплаченной выручке | % | 0,02 | 0,03 |
| 16 | В случае питания работников предприятия в счет заработной платы в столовых, находящихся на балансе организации, объём реализации столовых | млн. р. | 428,2 | 642,0 |
|  | В том числе в процентах к оплаченной выручке организации | % | 1,0 | 1,0 |
| 17 | Фонд з/пл. ППП  рабочих | млн. р. | 5944  3956,9 | 8784,4  5782,1 |
| 18 | Выплаты из прибыли ПП, включаемые в фонд з/платы | млн. р. | 241,7 | 380 |
| 19 | Удельный вес заработной платы в:  – затратах на производство и реализацию продукции  – объеме производства продукции | % | 26,5  24,3 | 25,3  22,1 |

**4. Учёт производственных запасов предприятия**

**4.1 Классификация и оценка материалов в учете**

Под *производственными запасами* понимают элементы производства, используемые в качестве предметов труда, предназначенные для переработки или использования в производственном процессе при создании новой потребительной стоимости либо для хозяйственных нужд. В соответствии с установленным порядком производственные запасы включаются в состав средств в обороте. Они целиком потребляются в пределах одного производственного цикла и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции (работ, услуг).

Материально-производственные запасы группируются:

• по роли и назначению в процессе производства;

• по технологическим свойствам.

В зависимости от той ***роли,*** которую выполняют разнообразные производственные запасы в процессе производства они подразделяются на основные и вспомогательные.

*Основные:* сырье, материалы, покупные изделия и полуфабрикаты – это предметы труда, составляющие основу изготавливаемой продукции.

*Вспомогательные* – это предметы труда, которые придают основным материалам определенные свойства и качества (лаки, краски), или предметы, используемые для содержания средств труда (смазочные и обтирочные материалы, запасные части, топливо, тара и тарные материалы, специальные инструменты, принадлежности и одежда, хозяйственный инвентарь).

Типовой план счетов предусматривает следующие счета для учета производственных запасов:

***– 10*** *«Материалы»;*

*–****11*** *«Животные на выращивании и откорме»;*

***– 14*** *«Резерв под снижение стоимости материальных ценностей»;*

***– 15*** *«Заготовление и приобретение материальных ценностей»;*

***– 16*** *«Отклонение в стоимости материальных ценностей»;*

***– 18*** *«Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».*

На счете ***10*** *«Материалы»* группировка информации по видам материальных ценностей осуществляется на субсчетах, которые организации открывают по своему усмотрению, чтобы они удовлетворяли нужды управления производством. Вместе с тем в Типовом плане счетов предусмотрен перечень субсчетов к счету ***10*** *«Материалы».*

***– 10/1*** *«Сырье и материалы»;*

***– 10/2*** *«Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;*

***– 10/3*** *«Топливо»;*

***– 10/4*** *«Тара и тарные материалы»;*

***– 10/5*** *«Запасные части»;*

***– 10/6*** *«Прочие материалы»;*

***– 10/7*** *«Материалы, переданные в переработку на сторону»;*

***– 10/8*** *«Строительные материалы»;*

***– 10/9*** *«Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;*

***– 10/10*** *«Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;*

***– 10/11*** *«Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».*

Внутри каждого субсчета материальные ценности подразделяются по видам, сортам, маркам, типоразмерам.

**4.2 Документальное оформление движения материалов**

Производственные запасы субъекты хозяйствования получают от поставщиков, подотчетных лиц при приобретении за наличный расчет, от подсобных и вспомогательных производств, от списанных основных средств и из других источников.

Документы по движению материалов делятся на две группы: приходные и расходные.

На каждую отгруженную партию материалов в адрес организации-покупателя поставщик выписывает *платежное требование* и *счет (счет-фактуру),* служащие основанием для расчета. К счету обычно прилагаются документы, подтверждающие количество и качество отправленного груза (*спецификации, накладные, удостоверения и сертификаты качества).* Грузы, транспортируемые автомобильным транспортом, оформляют документами на сопровождение – *товарно-транспортными накладными.*

Материалы на складах принимает материально ответственное лицо. Оприходование материалов (принятие на учет) производят, как правило, оформлением *приходного ордера,* в котором фиксируют фактическое количество и качество материалов. Если при приеме будет обнаружено несоответствие количества или качества принимаемого груза, оформляют *специальный акт,* в котором указывают размеры недостачи или порчи материалов. В составлении акта должен принимать участие представитель поставщика или независимой организации. Этот акт используется затем для предъявления *претензии* поставщику. Акт примерно такой же формы составляется и на материалы, поступающие без документов поставщика (так называемые *неотфактурованные поставки).*

Материалы, поступающие в организацию от подотчетных лиц, оформляются *товарным счетом* или *справкой-актом* (составленными подотчетными лицами), в которых отражаются: дата и место покупки; наименование, количество и цена материалов. К акту прилагаются товарные чеки. Акт прилагается к авансовому отчету подотчетного лица.

При оформлении *расхода* материалов на производственные цели применяют следующие документы: лимитно-заборные карты и требования. Основными реквизитами этих документов является наименование и количество отпущенных складом материалов.

*Лимитно-заборные карты –* это накопительные документы, которыми оформляют расход материалов, систематически отпускаемых на производственные цели.

*Требования –* разовые документы для оформления однократного, редко повторяющегося отпуска какого-либо материала.

**4.3 Учет материалов на складе и в бухгалтерии**

Учет материалов, который ведет материально ответственное лицо непосредственно на складах, называется *складским учетом.*

Одним из основных принципов складского учета является его ведение в количественном выражении. Для этого применяют специальные *карточки складского учета* материалов, записи в которых производят только по количеству материалов на основании приходных и расходных документов. В карточки ежедневно вносят данные по приходу и расходу материалов, после каждой записи в карточке выводят очередной остаток материала.

Все первичные документы по приходу и расходу материалов со складов поступают в *бухгалтерию,* где осуществляется учет материалов в стоимостном выражении по учетным ценам. Бухгалтерия систематически производит сверку данных оперативного количественного учета на складах и стоимостного учета в бухгалтерии.

Для учета движения материалов в организации используется активный синтетический счет ***10*** *«Материалы»,* по дебету которого отражают поступление, а по кредиту – расход (выбытие) соответствующих материалов.

Для отражения операций приобретения материалов у поставщиков предназначен журнал-ордер №6, который является одновременно регистром синтетического и аналитического учета. Записи в журнале производятся на основании представленных поставщиками и принятых к оплате расчетных документов. Здесь же производится отметка об оплате расчетных документов поставщиков.

Ведение журнала-ордера №6 дает возможность судить о состоянии расчетов с каждым поставщиком.

Для синтетического учета расчетов с поставщиками предназначен активно-пассивный счет ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками».* Этот счет применяется для учета расчетов с поставщиками за материальные ресурсы, в том числе для расчетов за электроэнергию, газ, воду и др., а также для расчетов с подрядчиками за потребленные или полученные услуги по перевозке, связи и др. независимо от времени оплаты за них.

В зависимости от принятой в организации учетной политики отражение поступления и списания материалов может осуществляться по одному из двух вариантов:

* с использованием счета ***10*** *«Материалы»* в корреспонденции с соответствующими счетами;
* с использованием и применением счетов ***15*** *«Заготовление и приобретение материалов»* и ***16*** *«Отклонение в стоимости материальных ценностей».*

При *первом варианте* фактическая себестоимость поступивших материалов формируется на счете *«Материалы».* В этом случае по ***дебету*** счета ***10*** *«Материалы»* отражается как покупная стоимость поступивших материальных ценностей (без НДС), так и сумма транспортно-заготовительных расходов в корреспонденции с ***кредитом*** следующих счетов:

***– 60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;*

***– 71*** *«Расчеты с подотчетными лицами»;*

***– 75/1*** *«Расчеты по вкладам в уставный фонд»;*

***– 86*** *«Целевое финансирование»;*

***– 98*** *«Доходы будущих периодов» и т.д.,*

в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, а также от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию.

Сущность *второго метода* заключается в том, что организации для учета поступающих материалов используют вспомогательные счета ***15*** *«Заготовление и приобретение материальных ценностей»* и ***16*** *«Отклонение в стоимости материальных ценностей».* В этом случае изначально по дебету счета ***15*** *«Заготовление и приобретение материальных ценностей»* учитывается покупная стоимость материалов и расходы по их приобретению (доставка материалов, оплата сборов за извещение о прибытии материалов, за взвешивание, расходы материально ответственных лиц, сопровождающих груз, и т.д.) (рис. 13.8). После этого в дебет счета ***10*** *«Материалы»* списывается стоимость материалов по ценам приобретения (фактурным ценам), указанным в сопроводительных документах организаций поставщиков, в корреспонденции с кредитом счета ***15*** *«Заготовление и приобретение материальных ценностей».* Разница между фактической стоимостью заготовления и стоимостью материалов по ценам приобретения (фактурным) составляет отклонение в стоимости и списывается с ***кредита*** счета ***15*** *«Заготовление и приобретение материальных ценностей»* в ***дебет*** счета ***16*** *«Отклонение в стоимости материальных ценностей»,* который предназначен для обобщения информации о расходах по приобретению. Указанные отклонения составляют ТЗР.

При передаче материалов в производство в себестоимость готовой продукции они включаются по фактической стоимости, т.е. по цене приобретения с добавлением так называемых ТЗР.

Накопленные по дебету счета ***16*** *«Отклонение в стоимости материальных ценностей»* суммы отклонений подлежат списанию с ***кредита*** этого счета пропорционально стоимости материалов, отпущенных со склада на нужды производства, по дебету счетов на которых отражен расход соответствующих материалов. Расчет сумм отклонений (ТЗР), подлежащих списанию и присоединению к покупной (фактурной) цене каждого материала, определяется с помощью средневзвешенного процента, который отражает долю транспортно-заготовительных расходов от покупной цены материалов.

*Средневзвешенный процент (X)* определяется по формуле:

,



где То – сумма отклонений в стоимости на начало месяца; Тп – сумма отклонений в стоимости за отчетный месяц (обороты по дебету счета ***16);*** Мо – сумма материальных ценностей на начало месяца; Мп – сумма материальных ценностей, поступивших за отчетный месяц (обороты по дебету счета ***10).***

*Фактическая стоимость* (Мф), по которой материальные ценности включаются в себестоимость производства продукции, определяется по формуле:

Мф=Мфс+ТЗР.

Материалы отпускаются в производство в пределах установленных лимитов в соответствии с нормами расхода материальных ценностей.

Отпуск товарно-материальных ценностей осуществляется на основании первичных документов.

Если в организации учет движения материальных ценностей организован по второму варианту, с использованием счетов ***15*** *«Заготовление и приобретение материальных ценностей»* и ***16*** *«Отклонение в стоимости материальных ценностей»,* то списание материалов со склада отражается по ценам приобретения (фактурным) и оформляется бухгалтерской записью с ***кредита*** *счётa* ***10*** *«Материалы»,* в ***дебет*** одного из затратных счетов в зависимости от направления использования:

*–****20*** *«Основное производство» –* при отпуске материалов на выработку продукции (работ, услуг) цехами основного производства;

*–****23*** *«Вспомогательные производства»* – при отпуске материалов во вспомогательное производство;

*–****25*** *«Общепроизводственные расходы» –* при отпуске материалов на содержание машин, оборудования производственных цехов и хозяйств, их хозяйственные и другие нужды;

*–****26*** *«Общехозяйственные расходы» –* при отпуске материалов на общехозяйственные нужды;

*–****28*** *«Брак в производстве»* – при отпуске материалов на устранение брака;

*–****29*** *«Обслуживающие производства и хозяйства» –* при отпуске материалов непромышленным производствам и хозяйствам.

Одновременно со списанием со склада материалов по ценам приобретения в бухгалтерии отражается списание соответствующей суммы отклонений (ТЗР) с ***кредита*** счета ***16*** *«Отклонение в стоимости материалов»* в ***дебет*** одного из следующих счетов:

*–****20*** *«Основное производство»;*

*–****23*** *«Вспомогательные производства»;*

*–****25*** *«Общепроизводственные расходы»;*

*–****26*** *«Общехозяйственные расходы»;*

*–****28*** *«Брак в производстве»;*

*–****29*** *«Обслуживающие производства и хозяйства»* и т.д.

Сгруппированные данные первичных документов на дату движения материалов заносятся в ведомость №12 «Учет затрат цехов основного производства (вспомогательных производств)» и в ведомость №15 «Учет общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и платежей», а также отражаются в журнале-ордере №10 – в части расхода материалов на производственные нужды и журнале-ордере №10/1 – в части расхода на непроизводственные нужды.

На ОАО «ММЗ» производственные запасы – сырье, материалы, комплектующие изделия, запасные части и агрегаты, топливо, тару, МБП – учитываются по учетным ценам с отражением транспортно – заготовительных расходов и разницы между фактической себестоимостью поступивших материальных ценностей и их себестоимостью по учетным ценам на сч. 16. Базой для определения учетных цен являются фактически действующие цены.

**4.5 Учёт расчётов с поставщиками**

Расчётные операции организации с поставщиками складываются из расчётов за приобретаемые ценности и оказываемые услуги. Как правило, они ведутся безналичным порядком, т.е. посредством записей соответствующих сумм на банковских счетах, и осуществляются в обслуживающем банке через расчетный счет. Безналичные расчеты могут осуществляться как за счет имеющихся средств на расчетном счете, так и за счет средств кредитов банка в форме банковского перевода.

Банковский перевод – это последовательность операций, которые в соответствии с расчетными документами осуществляют банки. Банк – отправитель платежа осуществляет перевод денежных средств в банк получателя платежа в пользу лица, указанного в расчетных документах (бенефициара).

В зависимости от порядка поступления ценностей и расчета за них применяют различные формы расчетов. *Под формой расчетов* понимают совокупность способов осуществления платежей, порядок документооборота и оборота денежных средств между участниками расчетов и учреждениями банков.

Основными формами безналичных расчетов, осуществляемых организациями-плательщиками с поставщиками и подрядчиками, являются:

• акцептная;

• аккредитивная;

• расчетными чеками и чеками из лимитированных чековых книжек.

**4.5.1** **Акцептная форма расчетов**

При акцептной форме расчетов *поставка* материальных ценностей (или оказание услуг) поставщиком *предшествует оплате,* т.е. оплата осуществляется по факту поставки материалов или оказания услуг. После получения ценностей плательщик обязан перечислить денежные средства на расчетный счет поставщика. Такая форма расчетов является наиболее льготной для покупателей, так как поставщик предоставляет покупателю своего рода беспроцентный кредит в товарной форме.

Поставщик, отгружая материальные ценности, выписывает сопроводительные документы: накладные, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры либо счета. В зависимости от того, кто выступает инициатором платежа, расчет может быть кредитовым или дебетовым.

Если инициатором платежа выступает плательщик, банковские расчеты осуществляются *кредитовыми переводами* и оформляются платежным требованиями-поручениями или платежным поручением.

**а) Расчет платежными требованиями-поручениями**

*Платежное требование-поручение* – письменное требование поставщика или подрядчика (бенефициара) к получателю ценностей или услуг (плательщику) оплатить стоимость материальных ценностей или оказанных услуг, отраженных в сопроводительных документах, минуя обслуживающий банк.

Первый экземпляр платежного требования-поручения подписывается директором и главным бухгалтером поставщика (подрядчика) и заверяется печатью.

Платежное требование-поручение представляется *непосредственно плательщику,* минуя банки, обслуживающие их для акцепта. *Акцептом* называется согласие на оплату платежного требования-поручения, полученного от поставщика ценностей (бенефициара).

При отказе от акцепта необходимо документально мотивировать отказ и уведомить поставщика в определенные договором порядке и сроки. В случае необоснованного отказа на плательщика может быть наложен штраф (за просрочку платежа) в пользу поставщика.

Акцептованное платежное требование-поручение, т.е. подписанное плательщиком и заверенное оттиском печати на первом экземпляре, представляется в банк плательщика для осуществления расчета.

Основной недостаток такой формы заключается в том, что она не гарантирует своевременного платежа поставщику.

**б) Расчет платежными поручениями**

*Платежное поручение* – письменное распоряжение владельца счета о перечислении денежных сумм со своего счета на счет получателя.

Платежное поручение выписывается на специальном бланке и предъявляется в банк в течение 10 дней со дня выписки. Первый экземпляр подписывается должностными лицами организации и заверяется оттиском печати. При расчетах платежными поручениями документы совершают движение лишь в один конец, что существенно сокращает документооборот.

**в) Расчет платежными требованиями**

Если инициатором платежа выступает получатель платежа (бенефициар), банковские расчеты осуществляются *дебетовыми переводами* и оформляются платежным требованием.

*Платежное требование* – письменное требование получателя денежных средств (бенефициара) к плательщику об уплате денежной суммы за отгруженные материальные ценности или оказанные услуги (работы) через банк.

При такой форме расчетов покупатель (плательщик) осуществляет контроль над поставщиком, так как платежное требование исполняется банком на основании полученного от плательщика акцепта.

*Акцепт* (согласие на оплату) оформляется *заявлением на акцепт,* которое представляется в банк-отправитель (банк покупателя) в двух экземплярах. Первый экземпляр заявления на акцепт заверяется подписями должностных лиц и оттиском печати. Акцепт может быть предварительным или последующим.

Предварительный акцепт плательщики передают в банк до поступления платежного требования.

Последующий акцепт плательщики передают в банк после поступления в банк платежного требования для оплаты. При такой форме акцепта покупатель следит за поступающими в его адрес платежными требованиями и в случае поставки недоброкачественной, нестандартной продукции, несогласованной цены и т.д. может вовремя отказаться от оплаты. При отказе от акцепта необходимо документально мотивировать отказ и уведомить поставщика в определенные договором порядке и сроки. В случае необоснованного отказа на плательщика может быть наложен штраф в пользу поставщика.

Банк не рассматривает споров между поставщиками и покупателями по существу мотивов отказа от акцепта. Они рассматриваются в установленном порядке арбитражем.

Основной недостаток акцептной формы заключается в том, что она не гарантирует своевременного платежа поставщику.

**4.5.2 Аккредитивная форма расчёта**

Аккредитивная форма расчётов является наиболее жёсткой и применяется, как правило, к неаккуратным плательщикам или клиентам, не заслуживающим доверия. Эта форма расчётов предусматривает предварительную оплату материальных ценностей (работ или услуг). Передача ценностей поставщиком производится после поступления платежа или получения гарантии этого платежа в виде зарезервированных средств на специальном счете в банке.

Такая форма расчетов является наиболее выгодной для поставщиков и подрядчиков, так как обеспечивает им скорейшее получение денежных средств, а также дисциплинирует плательщиков, задерживающих платежи при акцептной форме оплаты. При расчетах с иногородними поставщиками организация также может использовать аккредитивную форму расчетов.

**а) Расчет платежными поручениями**

Если при аккредитивной форме расчетов инициатором платежа выступает плательщик, банковские расчеты осуществляются *кредитовыми переводами* и оформляются платежным поручениями.

Расчет платежными поручениями при аккредитивной форме расчетов предусматривает перечисление поставщику денежных средств за материальные ценности, работы, услуги в виде предоплаты в размере 100%. *Платежное поручение* – письменное распоряжение покупателя о перечислении денежных средств со своего счета на счет поставщика ценностей или подрядчика. Оно представляется в банк в трех экземплярах, первый из которых заверяется подписями должностных лиц и оттиском печати.

**б) Расчет аккредитивами**

Если при аккредитивной форме расчет осуществляется аккредитивами, то имеет место *дебетовый перевод.* Оформляется он заявлением на аккредитив.

Аккредитив открывается банком-эмитентом (банком плательщика) на основании договора, в котором предусмотрена такая форма расчета. Как правило, в договоре определяются условия аккредитива, а также вид аккредитива – отзывной, безотзывный, переводный и т.д.

Для расчетов с поставщиками по выставленным аккредитивам используется счет **55** *«Специальные счета в банках»,* субсчет ***55/1*** *«Аккредитивы».* Этот субсчет открывается по поручению организации за счет ее средств или кредитов банка путем депонирования указанной суммы на специальном счете.

Депонирование средств гарантирует поставщику ценностей своевременный платеж за отгруженные товарно-материальные ценности и оказанные услуги. Средства с аккредитива перечисляются на расчетный счет поставщика на основе документов, подтверждающих отгрузку ценностей.

**4.5.3 Расчет расчетными чеками**

Для ускорения и удобства расчетов покупателя ТМЦ с поставщиком могут быть использованы так называемые лимитированные чековые книжки. Денежные средства перечисляются на указанные чековые книжки либо с расчетного счета предприятия, либо за счет кредитов банка. Чековые книжки называются ***лимитированными,*** так как с помощью чеков из указанной книжки можно рассчитаться в пределах сумм, перечисленных на данную книжку, т.е. своего рода установлен лимит.

При расчётах расчётными чеками лимитированные чековые книжки приобретают за счёт собственных средств или кредита банка. При приобретении чековой книжки необходимая сумма средств в размере лимита бронируются для оплаты чеков.

Чек очень удобен для расчетов в тех случаях, когда плательщик боится отдать деньги до того, как получит товар, а постав-шик боится отдать товар до получения гарантий платежа. Иметь чековую книжку удобно при поездках в командировку, когда изначально не известен продавец.

При расчетах чеками следует помнить, что чек должен быть плачен в полной сумме, на которую выписан, без комиссии.

Организация, принимающая чек, обязана убедиться в том, что:

– сумма денежных средств, указанная в чеке, не превышает предельной суммы, обозначенной на его оборотной стороне и в чековой карточке;

– номер счета чекодателя, проставленный в чеке, соответствует указанному в чековой карточке;

– подпись чекодателя, проставленная в чеке в момент его заполнения, идентична подписи, проставленной в чековой карточке.

**5. Учёт основных средств и нематериальных активов**

**5.1 Учёт основных средств**

Основные средства – часть имущества, приобретенного или созданного строительным предприятием, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении строительно-монтажных работ или оказании услуг, а также для административно-управленческих целей. Они создают материально-техническую основу и условия производственно-хозяйственной деятельности предприятия (организации).

Источниками формирования основных средств являются: капитальные вложения (инвестиции); денежные и материальные взносы учредителей; доходы, полученные от реализации строительно-монтажных работ, а также от других видов хозяйственной деятельности; доходы от ценных бумаг; кредиты банков и других кредиторов; другие источники, не запрещенные законодательством.

К ним относят: здания, сооружения, включая ведомственные дороги; передаточные устройства, рабочие и силовые машины, механизмы и оборудование; транспортные средства; измерительные и регулирующие приборы и устройства; вычислительную технику, оргтехнику; инструмент; производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности; рабочий скот; многолетние насаждения; буферный газ; объекты жилищного фонда, внешнего благоустройства и другие.

Для целей бухгалтерского учета к основным средствам относятся материальные, то есть имеющие материально-вещественную форму, активы организации, используемые в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для целей управления организацией в течение нормативного срока службы или срока полезного использования продолжительностью свыше двенадцати месяцев.

Независимо от стоимости в состав основных средств включают: библиотечные фонды; сельскохозяйственные машины и орудия; строительный механизированный инструмент; взрослый рабочий и продуктивный скот. Кроме того, к основным средствам относят капитальные вложения на мелиоративные, осушительные и другие работы по улучшению земель.

В литературе встречаются два термина: «основные средства» и «основные фонды».

Они выражают одну и ту же экономическую категорию, но с разных сторон.

Термин «основные фонды» принято употреблять, когда основные фонды характеризуются с учетом источников их образования. Термин «основные средства» применяется при характеристике натурально-вещественного их состава.

Основные средства оказывают непосредственное воздействие на эффективность производства, качество работы и результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Сохраняя первоначальную натуральную форму, они переносят свою стоимость на изготовляемую с их участием продукцию, выполняемые услуги частями в сумме начисленной амортизации.

Не относятся к основным средствам:

1) сырье, материалы и другие товары, стоимость которых единовременно переносится на стоимость продукции (работ, услуг), вырабатываемую с их использованием, а также незавершенное производство, готовая продукция и товары для перепродажи, денежные средства, ценные бумаги и другие финансовые вложения;

2) быстроизнашивающиеся предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;

3) малоценные предметы – предметы труда, инструменты и приспособления, производственный и хозяйственный инвентарь (в том числе тара для хранения товарно-материальных ценностей на складах или для осуществления технологических процессов), средства защиты работающих от вредных воздействий производственной среды, многократно используемые в хозяйственной деятельности организации, сохраняющие свою натурально-вещественную форму, стоимость единицы которых на момент приобретения не превышает величины, определяемой Министерством финансов в установленном порядке;

4) отдельные предметы, независимо от их стоимости и срока службы;

5) орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи, иные орудия);

6) специальная одежда, специальная обувь и постельные принадлежности;

7) форменная одежда и обувь, предназначенная для выдачи работникам в организациях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других организациях;

8) выставочные стенды, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся к затратам на осуществление строительно-монтажных работ в составе накладных расходов;

9) молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, а также собаки, используемые для служебных целей, подопытные животные;

10) многолетние насаждения; выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала;

11) специальные инструменты, специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа) и сменное оборудование (многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и другие, обусловленные специфическими условиями изготовления продукции устройства), не включенные в действующую классификацию;

12) многооборотная возвратная тара, в том числе контейнеры, поддоны металлические и деревянные;

13) кусторезы, сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу со сроком эксплуатации до двух лет (передвижные обогревательные домики, котлопункты, пилоточные мастерские, бензозаправки) и иные подобные объекты, не включенные в действующую классификацию;

14) отдельные строительные конструкции и детали, части и агрегаты машин, оборудования и подвижного состава, предназначенные для строительства, ремонтных целей и комплектации, числящиеся в составе материальных запасов (в оборотных активах);

15) оборудование и машины, числящиеся как готовые изделия (товар) на складах организаций;

16) машины и оборудование, требующие монтажа, а также законченные монтажом, но не введенные в эксплуатацию;

17) неоконченные строительством или не оформленные актами ввода в эксплуатацию объекты капитального строительства.

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

На ОАО «ММЗ» учет основных средств осуществляется в соответствии с инструкцией о порядке бух. уч. Основных средств и Положению по бух учету основных средств. Лимит к отнесению имущества к основным средствам установлен в размере 30 базовых величин. Сроки полезного использования основных средств определяется по каждой инвентарной единице в соответствии с временным республиканским классификатором амортизируемых основных средств и нормативными сроками их службы.

**5.1.1 Оценка основных средств**

В бухгалтерском учете основные средства, как и все объекты учета, находят выражение в денежной оценке.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), *оценка –* это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в баланс и в отчет о прибылях и убытках.

Среди всех активов организации значительный удельный вес занимают основные средства. Экономически обоснованная оценка основных средств имеет большое значение для достоверного отражения их общего объема в балансе и состава по видам и группам, а также для правильного начисления налога на недвижимость, расчета амортизации, анализа эффективности использования фондов. Рассматривая вопросы оценки основных средств, необходимо выделить их первоначальную стоимость (фактическую стоимость приобретения) и последующую оценку.

*Первоначальная стоимость* – это *сумма фактических затрат* на строительство или приобретение объекта основных средств, включая расходы по доставке и установке (тариф, погрузочно-разгрузочные работы, строительство фундамента, монтаж, в том числе проценты за кредит, полученный на приобретение основных средств, стоимость пусконаладочных работ), т.е. это фактические затраты организации в момент ввода объекта основных средств в эксплуатацию.

По существующему положению основные средства в бухгалтерском учете и в отчетности (в том числе в балансе) отражаются по первоначальной стоимости (оценке). После первоначальной оценки основные средства подлежат последующей оценке, которая может выступить следствием осуществления последующих затрат и переоценки.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях их достройки, дооборудования (модернизации, реконструкции), переоценки или частичной ликвидации.

В условиях рыночной экономики необходима реальная оценка активов. В связи с этим периодически проводят переоценку основных средств по восстановительной стоимости, в результате чего достигается единообразие в оценке одинаковых объектов, введенных в действие в разное время. Переоценку основных средств следует проводить в соответствии с указаниями финансовых органов о переоценке основных фондов.

*Восстановительная стоимость* представляет собой стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях (по действующим ценам). Обычно вновь поступающие основные средства, например станки, оборудование, транспортные средства и др., имеют стоимость иную, чем такие же объекты, приобретенные несколько лет назад, поэтому в учете при высоком уровне инфляции одинаковые объекты получают разную оценку. Такой разнобой затрудняет эффективное образование источников финансирования воспроизводства основных средств (начисление амортизации) и в конечном итоге искажает себестоимость продукции, а также результаты анализа их использования.

Восстановительная стоимость – это стоимость основных средств после переоценки.

*Остаточная стоимость –* фактическая, реальная стоимость основных средств на отчетную дату. В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, их потребительная стоимость постоянно уменьшается, а остаточная стоимость представляет собой первоначальную (восстановительную) стоимость за вычетом сумм износа (амортизации) по объектам основных средств. Амортизацию основных средств отражают в бухгалтерском учете обособленно от их первоначальной стоимости.

**5.1.2 Учет поступления основных средств**

Процесс расширенного воспроизводства требует непрерывного пополнения и обновления основных средств. Он характеризуется периодическим вводом в действие зданий, сооружений, оборудования и других объектов основных средств.

Основные средства поступают на предприятие в результате (рис. 1.):

* ***внесения учредителями*** в счет их вкладов в уставный фонд предприятия;
* ***сооружения или изготовления;***
* ***приобретение за плату*** у других субъектов хозяйствования и физических лиц;
* ***получения по договору дарения*** от других субъектов хозяйствования и физических лиц безвозмездно;
* *поступление в качестве* ***целевого финансирования.***

|  |
| --- |
| **ПОСТУПЛЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ** |
| Первоначальная стоимость (дебет счёта 08) |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Взносы**  **учредителей** |  | **Приобретение за плату** |  | **Целевое**  **поступление** |
| Денежная оценка  экспертной  комиссии | Сумма расходов  на приобретение | Рыночная  стоимость |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Сооружение,**  **строительство** |  | Безвозмездное **поступление** |  | **Оприходование**  **излишков** |
| Стоимость  изготовления | Рыночная  стоимость | Денежная оценка  экспертной  комиссии |

*Рис. 1. Поступление основных средств.*

**5.1.3 Документальное оформление поступления основных средств**

Поступление основных средств оформляют *Актом о приёме-передаче объекта основных средств (ф. №ОС-1),* который составляется специальной комиссией на каждый принимаемый объект.

В акте (составляемом в 2 экземплярах) указывают первоначальную стоимость объекта и его основные технические показатели. Общий акт на несколько объектов можно составлять лишь в том случае, если объекты однотипные, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица. К акту прилагают техническую документацию (например, паспорт станка или здания, чертежи), которая содержит полную техническую характеристику объекта.

Приемку законченных работ по достройке и дооборудованию объекта, производимых в порядке капитальных вложений, оформляют *Актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. №ОС-3).*

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (производства, отдела, участка) в другой, а также их передача из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляются накладной на внутреннее перемещение основных средств.

Арендованные основные средства (полученные в лизинг), которые на основании договоров учитываются на балансе арендодателя (лизингодателя), в бухгалтерии арендатора (лизингополучателя) в инвентарную книгу не заносятся. Они учитываются на забалансовом счете *001 «Арендованные основные средства»,* и для их аналитического учета используются *выписки из инвентарной книги арендодателя.*

На основании перечисленных первичных документов основные средства в бухгалтерии вносят в *инвентарную карточку учета основных средств (ф. №ОС-6).* В ней отражаются наименование объектов основных средств, все основные реквизиты, характеризующие его, норма амортизационных отчислений, рассчитанная по каждому объекту исходя из выбранной методики расчёта амортизации, а также присвоенный объекту инвентарный номер. В дальнейшем в инвентарной карточке отражают все операции, осуществляемые с данным объектом: перемещения, модернизация, ремонт, начисление амортизации, выбытие.

**5.1.4 Учет износа и расчет амортизации основных средств**

Любые объекты, входящие в состав основных средств, кроме земли, подвержены износу.

***Износ*** представляет собой потерю потребительских свойств как в процессе эксплуатации основных средств, так и при их бездействии. В экономической литературе износ подразделяют на два вида: моральный и физический. Каждый из них в свою очередь подразделяется на два вида.

*Физический износ первого вида* происходит под действием основных законов физики (трения, тяготения). *Физический износ второго вида* происходит под действием агрессивной окружающей среды (даже если объект основных средств не участвует в производственном процессе), т.е. основные средства постепенно утрачивают свои потребительские свойства и приходят в негодность. Фактически изношенные основные средства можно частично восстановить, производя их ремонт, реконструкцию или модернизацию. Однако приходит время, когда затраты на ремонт не окупаются и становятся экономически нецелесообразными.

Моральный износ проявляется иначе, чем физический. *Моральный износ первого вида* происходит в результате выпуска аналогичных объектов основных средств, таких же по техническим характеристикам, но по более низкой цене. ***Моральный износ второго вида*** происходит в том случае, когда выпускаются объекты основных средств по той же цене, выполняющие те же функции, но которые по своей конструкции, производительности, расходам на обслуживание и эксплуатацию превосходят устаревшие образцы. Главное, что они способны выпускать продукцию более высокого качества.

Периодически возникает необходимость заменять основные средства, прежде всего их активную часть, новыми, более современными моделями. При этом физический износ не является главным фактором. В современной экономике необходимость замены определяется моральным износом, экономическими факторами. Денежные средства, необходимые для воспроизводства основных средств, т.е. замены износившихся экземпляров новыми, могут быть получены только из выручки за реализуемую продукцию (товары, работы и услуги). В стоимость товаров, поступающих в обращение, включается и частичное погашение стоимости действующих основных средств в соответствии с новым положением участия объектов в хозяйственной деятельности.

Механизм (процесс) постепенного переноса стоимости основных средств на готовый продукт и накопление денежных средств для замены изношенных внеоборотных активов называется ***амортизацией.*** Процесс накопления амортизационных средств отражается на счетах бухгалтерского учета.

В плане счетов для учета амортизационных отчислений и накопления суммы амортизации предназначен счет ***02 «Амортизация основных средств».*** Это регулирующий пассивный (контрактивный) счет, на котором могут открываться субсчета, предусмотренные рабочим планом и закрепленные в учетной политике субъекта хозяйствования:

***– 02/1 «Амортизация собственных основных средств»;***

***– 02/2*** *«Амортизация долгосрочно арендуемых (полученных по договору лизинга) основных средств» –* если по договору аренды (лизинга) они учитываются на балансе арендатора (лизингополучателя).

Кредитовое сальдо по счету ***02*** *«Амортизация основных средств»* отражает величину амортизации основных средств, которые числятся на счете ***01*** *«Основные средства».*

Организации при принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету *самостоятельно* определяют *нормы амортизации* в соответствии с выбранным способом ее начисления в рамках установленных диапазонов сроков полезного использования. Амортизация по объектам основных средств начисляется ежемесячно.

*Норма* амортизации – *доля* (в процентах) стоимости объекта, подлежащая включению в издержки производства с установленной периодичностью на протяжении срока полезного использования или отнесению за счет соответствующих источников на протяжении установленного нормативного срока службы (срока полезного использования).

В настоящее время начисление амортизации на предприятиях производится одним из следующих способов (рис. 2):

***• линейный способ*** *начисления амортизации;*

***• нелинейный способ*** *начисления амортизации:*

а) суммы чисел лет,

б) уменьшаемого остатка;

***• производительный способ*** *начисления амортизации.*

|  |
| --- |
| **СПОСОБЫ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ** |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Линейный  способ |  | Нелинейный  способ |  | Производительный способ |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Суммы чисел лет |  | Уменьшаемого остатка |

Рис. 2. Методы начисления амортизации

***Линейный*** *способ* заключается в равномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств. *Сумма амортизационных отчислений за месяц (Амес.)* при линейном способе определяется исходя из *амортизируемой* стоимости объекта и нормы амортизации, начисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Амес.=АС\*На/100\*12

где: АС – амортизируемая стоимость объекта основных средств; На – годовая норма амортизации в процентах от амортизируемой стоимости объекта, рассчитывается по формуле исходя из срока полезного использования (расчет приведен ниже); 12 – количество месяцев в году.

*Амортизируемая стоимость* – это стоимость, по которой объекты основных средств и нематериальных активов (бывшие и не бывшие в эксплуатации) числятся в бухгалтерском учете. Изменение амортизируемой стоимости объектов основных средств производится в случаях:

– завершения модернизации, технического перевооружения, дооборудования, реконструкции, достройки – оформленных актами приема-сдачи выполненных работ;

– проведения переоценки основных средств.

Годовая норма амортизации (На) рассчитывается по формуле

На=1/СПИ\*100%

где СПИ – срок полезного использования объекта основных средств в годах.

*Срок полезного использования* – период, в течение которого использование объекта основных средств должно приносить доход предприятию.

Для отдельных объектов основных средств, амортизация по которым начисляется производительным способом, устанавливается ресурс каждого объекта – количество продукции (работ, услуг) в натуральных показателях, которое в соответствии с технической документацией может быть выпущено на протяжении всего срока эксплуатации объекта. Срок полезного использования таких объектов основных средств – период, в течение которого будет выпушено указанное количество продукции в натуральных показателях.

При отсутствии информации в технической документации или нормативной литературе предприятия самостоятельно устанавливают срок полезного использования объекта, исходя из ожидаемого физического и морального износа (режима эксплуатации, системы проведения ремонтных работ и т.д.). Диапазоны сроков полезного использования устанавливаются в Приложении 1 к Положению о порядке начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам.

***Нелинейный способ*** заключается в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств. Объектами применения нелинейного способа являются: передаточные устройства, машины, механизмы, вычислительная техника, оргтехника, транспортные средства и др. Нелинейный способ *не* распространяется на следующие объекты: оборудование, транспортные средства со сроком службы до трех лет, уникальную технику и оборудование, предметы интерьера, включая офисную мебель. *Сумма амортизационных отчислений за месяц (Амес.)* при нелинейном способе рассчитывается *методом суммы чисел лет или методом уменьшаемого остатка* ***с коэффициентом*** ускорения до ***2,5.*** Расчет производится от *амортизируемой* стоимости объекта.

Годовая сумма амортизации (Агод) при использовании ***метода суммы чисел лет*** рассчитывается исходя из амортизируемой стоимости объекта основных средств и нормы амортизации по формуле:

Агод=АС\*На/100

где АС – амортизируемая стоимость объекта основных средств; На – годовая норма амортизации в процентах от амортизируемой стоимости объекта, рассчитывается ежегодно по формуле:

На=ЧОЛ/СЧЛ\*100%

где ЧОЛ – число лет, остающихся до конца срока службы объекта; СЧЛ – сумма чисел лет срока службы объекта.

Сумма чисел лет (СЧЛ) может быть рассчитана *двумя* путями:

1. Срок полезного использования (СПИ) объекта 4 года. Расчёт суммы чисел лет (СЧЛ):

СЧЛ= 1+2 + 3 + 4= 10.

1. Срок полезного использования (СПИ) объекта 4 года. Расчет суммы чисел лет (СЧЛ):

СЧЛ=СПИ (СПИ+1)/2=4 (4+1)/2=10

При ***методе уменьшаемого остатка*** годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из определяемой на начало отчетного года *недоамортизированной стоимости* (разности амортизируемой стоимости и суммы, начисленной до начала отчетного года амортизации) и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения (до 2,5 раза), принятого организацией.

*Амортизационные отчисления за год* определяются следующим образом:

А1-й год=АС\*На/100;

А2-й год=(АС-А1-й год)\*На/100;

А3-й год=(АС-А1-й год-А2-й год)\*На/100;

А4-й год=(АС-А1-й год-А2-й год-А3-й год)\*На/100,

где AC – амортизируемая стоимость объекта основных средств; На – годовая норма амортизации в процентах от амортизируемой стоимости объекта, рассчитывается исходя из срока полезного использования и коэффициента ускорения по формуле:

На=1/СПИ\*100%\*k,

где СПИ – срок полезного использования объекта основных средств; *k –* коэффициент ускорения.

В последний год эксплуатации основных средств величина амортизационных отчислений равна недоамортизированной стоимости основных средств (без умножения на норму амортизации).

Сумма *ежемесячных амортизационных отчислений (Амес.)* рассчитывается ежегодно исходя из годовой суммы амортизационных отчислений по формулам:

Амес. 1-й год = A1-й год / 12,

Амес.2-й год = А2-й год / 12,

Амес.3-й год = АЗ-й год /12,

Амес.4-й год = А4-й год / 12 и т.д.,

где 12 – количество месяцев в году.

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

Под *ресурсом объекта* понимается количество продукции (работ, услуг) в натуральных показателях, которое в соответствии с технической документацией может быть выпущено на протяжении всего срока эксплуатации объекта.

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

ОПРi*,*



где АОi – сумма амортизационных отчислений в отчетном периоде; АС – амортизируемая стоимость объекта основных средств; ∑ОПРi – прогнозируемый объем выпуска продукции в течение всего срока эксплуатации; i= 1,…, – годы срока полезного использования объекта; ОПРi – объем выпуска продукции в отчетном периоде.

**5.2 Учёт нематериальных активов**

**5.2.1 Понятие, объекты учета и оценка**

Под нематериальными активами понимают объекты долгосрочного пользования, а также долгосрочные затраты, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку. К нематериальным активам относятся: патенты на изобретения, лицензии, торговые марки, товарные знаки, полезные модели, права по использованию научной и производственной информации, земли и природных ресурсов, программные продукты для ЭВМ, созданные на предприятии, селекционные достижения, ноу-хау (секреты производства) и др.

*Ноу-хау* – это идеи, новые технологии или иные решения, т.е. информация технического, организационного, служебного или коммерческого характера, которая вносится учредителями предприятия в счет вклада в уставный фонд предприятия и представляет секреты производства, которые подтверждаются юридическими документами, но составляют предмет коммерческой тайны. Стоимость ноу-хау определяется экспертным путем.

*Патенты на изобретение* – исключительное право на техническое решение, закрепляемое за собственником.

*Лицензия* – право заниматься определенным видом деятельности (торговлей, аудитом и др.).

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

*Право на промышленные образцы* – право на использование художественно-конструкторских решений, определяющих внешний вид изделий производственно-технического назначения и товаров народного потребления.

*Авторские права* – исключительные права на издание, публичное использование или иное использование произведений науки, литературы или искусства.

*Право пользования природными ресурсами,* т.е. земельными участками и недрами, относится к исключительному праву владельца на соответствующее их хозяйственное или иное использование (например, на добычу полезных ископаемых).

В состав нематериальных активов включаются *научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы,* результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд.

В бухгалтерском учете нематериальные активы оцениваются *в сумме* всех фактических затрат на приобретение и приведение в состояние готовности к использованию. В любом случае нематериальные активы должны оцениваться экспертным путем, чтобы их стоимость максимально была приближена к действующей рыночной.

**5.2.2 Учет поступления нематериальных активов**

Нематериальные активы подлежат учету в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета и принимаются к учету по первоначальной стоимости. Если при оплате приобретаемых нематериальных активов условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Для отражения информации о наличии и движении нематериальных активов предназначен активный счет *04 «Нематериальные активы»,* на котором учет ведется по первоначальной стоимости. К счету *04 «Нематериальные активы»* могут быть открыты следующие субсчета по видам (группам) нематериальных активов, закрепленных в учетной политике:

*–****04/1*** *«Организационные расходы, связанные с регистрацией нематериальных активов»;*

*–****04/2*** *«Права на пользование имуществом»;*

*–****04/3*** *«Права на осуществление лицензируемых видов деятельности»;*

*–****04/4*** *«Права на объекты интеллектуальной собственности»;*

*–****04/5*** *«Товарные знаки, знаки обслуживания и т.п.»;*

*–****04/6*** *«Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».*

Для учета выбытия объектов нематериальных активов (продажа, списание, безвозмездное выбытие и др.) открывается отдельный субсчет, который в рабочем плане может иметь номер:

*–****04/9*** *«Выбытие нематериальных активов».*

Фактические расходы по приобретению слагаются из сумм, уплачиваемых в соответствии с договором организациям-поставщикам (продавцам, посредникам, банку, страховой организации), организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением и оценкой нематериальных активов: суммы вознаграждений посредническим организациям, через которые приобретен объект нематериальных активов; таможенных пошлин, регистрационных сборов и других аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением прав на объект нематериальных активов.

При приобретении нематериальных активов могут также возникать дополнительные расходы, связанные с приведением их в состояние, пригодное к использованию в запланированных целях. К таким расходам относятся суммы оплаты привлеченного к данной работе персонала, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, а также налоги на заработную плату, страховые сборы, проценты за пользование кредитом, полученным на приобретение нематериальных активов, прочие материальные и иные расходы.

Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется по сумме фактических расходов на их создание, изготовление (расходование материальных ресурсов, оплата труда, услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т.д.).

Оценка объектов нематериальных активов, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действовавшему на момент совершения сделки.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов (формирование их первоначальной стоимости) относятся к долгосрочным активам и отражаются (собираются) по дебету счета *08 «Вложения во внеоборотные активы»,* который имеет субсчета для обособленного ведения учета затрат по поступлению нематериальных активов.

***– 08/6*** *«Приобретение и создание нематериальных активов»;*

***– 08/9*** *«Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».*

После завершения формирования первоначальной стоимости приобретенных или созданных нематериальных активов они приходуются на предприятии бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***04*** *«Нематериальные активы»* и ***кредита*** *счета* ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы» –* в сумме фактических затрат.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, в которой они приняты к учету, изменению не подлежит, если иное не установлено законодательством.

Каждый объект нематериальных активов, принятый к учёту, отражается как отдельный инвентарный объект (рис. 3.).

|  |
| --- |
| **УЧЁТ ПОСТУПЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ** |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Взносы**  **учредителей** |  | Создание на **предприятии** |  | **Приобретение**  **за плату** |  | **Безвозмездное**  **поступление** |
| Оценка  (учредителей)  комиссии | Стоимость  создания  (изготовления) | Стоимость  приобретения | Оценка  комиссии  по рыночной  стоимости |

Рис. 3. Поступление нематериальных активов

Нематериальные активы поступают на предприятие различными способами:

* в качестве *вкладов учредителей* в уставный фонд предприятия;
* путем *приобретения за плату;*
* путем *создания на предприятии;*
* путем *безвозмездного поступления* (дарения) от сторонних юридических и физических лиц.

Поступление нематериальных активов, внесенных *учредителями* в счет их вкладов в уставный фонд организации, оформляется в установленном порядке актом приемки-передачи. Оприходование нематериальных активов производится в денежной оценке на дату подписания учредительных документов. В соответствии с законодательством Республики Беларусь имущественные права, вносимые учредителями в качестве вклада в уставный фонд, должны быть подвергнуты экспертизе специализированными организациями, имеющими лицензию на такой вид оценочной деятельности. Отражаются они в учете по стоимости, определенной экспертами.

При оприходовании нематериальных активов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, в бухгалтерии составляются записи:

***дебет*** *счета* ***75*** *«Расчеты с учредителями», субсчет* ***75/1*** *«Расчеты по взносам в уставный фонд»* и ***кредит*** *счета* ***80*** *«Уставный фонд» –* на величину уставного фонда, указанную в учредительных документах;

***дебет*** *счета* ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы»* и ***кредит*** *счета* ***75*** *«Расчеты с учредителями», субсчет* ***75/1*** *«Расчеты по взносам в уставный фонд» –* получен объект нематериальных активов от учредителей (на согласованную стоимость);

***дебет*** *счета* ***04*** *«Нематериальные активы»* и ***кредит*** *счета* ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы» –* введен в эксплуатацию объект нематериальных активов, полученный от учредителя.

Для объектов нематериальных активов, приобретенных за *плату* у других организаций и физических лиц, первоначальная стоимость определяется исходя из фактически произведенных затрат по приобретению объектов.

Первоначальной стоимостью объектов нематериальных активов, полученных в обмен на другое имущество, признается стоимость обмениваемых объектов нематериальных активов, по которой они были отражены в бухгалтерском учете, если иное не предусмотрено законодательством.

Поступление нематериальных активов от сторонних организаций и лиц за плату, а также в порядке бартера (обмена) отражается в бухгалтерии следующими записями:

***дебет*** *счета* ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы»* и ***кредит*** *счета* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* – поступление объекта нематериальных активов от поставщика или по бартеру;

***дебет*** *счета* ***04*** *«Нематериальные активы»* и ***кредит*** *счета* ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы»* – введен в эксплуатацию объект нематериальных активов.

Принятие к учету (оприходование) нематериальных активов, приобретенных за плату, производится на основании *накладной* или иного *товаросопроводительного документа.*

Первоначальной стоимостью объектов нематериальных активов, полученных от других организаций и физических лиц по договорам дарения и в иных случаях *безвозмездного* получения, признается их рыночная стоимость на дату оприходования. Данные о цене, действующей на дату поступления и оприходования объектов нематериальных активов, должны быть подтверждены документально. Такими документами могут быть акты приемки-передачи, акты оценки экспертов и др.

Поступление нематериальных активов от сторонних организаций и лиц безвозмездно отражается следующими бухгалтерскими записями:

***дебет*** *счета* ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы»* и ***кредит*** *счета* ***98*** *«Доходы будущих периодов», субсчет* ***98/2*** *«Безвозмездные поступления» –* на сумму рыночной стоимости поступивших нематериальных активов;

***дебет*** *счета* ***04*** *«Нематериальные активы»* и ***кредит*** *счета* ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы»* – оприходование объектов нематериальных активов;

***дебет*** *счета* ***20*** *«Основное производство»* ***(26…)*** и ***кредит*** *счета* ***05*** *«Амортизация нематериальных активов» –* начисление амортизации по объектам нематериальных активов, поступившим безвозмездно;

***дебет*** *счета* ***98*** *«Доходы будущих периодов», субсчет* ***98/2*** *«Безвозмездные поступления»* и ***кредит*** *счета* ***92*** *«Внереализационные доходы и расходы», субсчет* ***92/1*** *«Внереализационные доходы» –* списание в состав внереализационных доходов стоимости безвозмездно полученных нематериальных активов по мере начисления амортизации по ним.

**5.2.3 Учет выбытия нематериальных активов**

Выбытие нематериальных активов в организации имеет место при продаже, списании по причине морального износа или недостач, внесении в качестве вклада в уставный фонд другой организации и безвозмездной передаче (рис. 4).

|  |
| --- |
| **ВЫБЫТИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ** |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Продажа (91)** |  | **Передача в**  **качестве вклада в уставный фонд (58/1)** |  | **Списание**  **недостач**  **(92, 94)** |
| По цене  реализации | По оценке  комиссии | При инвентаризациях |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Списание (91)** |  | **Безвозмездная**  **передача (92)** |
| В случаях морального износа | По оценке  комиссии |

Рис. 4. Виды выбытия нематериальных активов

Нематериальные активы, которые не используются для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд, подлежат списанию с баланса субъекта хозяйствования.

Для обобщения информации о процессе ***реализации и списания*** нематериальных активов, принадлежащих организации, предусмотрен счет *91 «Операционные доходы и расходы»,* который имеет субсчета для обособленного отражения доходов, расходов, налогов и финансовых результатов:

***– 91/1*** *«Операционные доходы» – пассивный;*

***– 91/2*** *«Операционные расходы» – активный;*

***– 91****/3 «Налог на добавленную стоимость» – активный;*

***– 91/4*** *«Прочие налоги и сборы из операционных доходов» – активный;*

***– 91/9*** *«Сальдо операционных доходов и расходов» – активно-пассивный.*

К счету ***04*** *«Нематериальные активы»* вводится специальный субсчет ***04/9*** *«Выбытие нематериальных активов»,* предусмотренный Инструкцией по применению Типового плана счетов, на котором отражается формирование остаточной стоимости нематериальных активов, выводимых из эксплуатации.

Выбытие нематериальных активов в бухгалтерском учете отражается следующими записями:

***дебет*** *субсчета* ***04/9*** *«Выбытие нематериальных активов»* и ***кредит*** *счета* ***04*** *«Нематериальные активы»* – списание первоначальной стоимости выбывающего объекта нематериальных активов на специальный субсчет;

***дебет*** *счета* ***05*** *«Амортизация нематериальных активов»* и ***кредит*** *субсчета* ***04/9*** *«Выбытие нематериальных активов» –* списание накопленной амортизации по выбывающему объекту на уменьшение первоначальной стоимости нематериальных активов.

При реализации и списании объектов нематериальных активов в бухгалтерском учете отражаются следующие записи:

***дебет*** *субсчета* ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***кредит*** *субсчета* ***04/9*** *«Выбытие нематериальных активов» –* списание остаточной стоимости выбывающего объекта нематериальных активов при реализации и списании вследствие морального износа.

***Списание*** результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, результаты которых были признаны нематериальными активами и использовались для производственных либо управленческих целей субъекта хозяйствования, при прекращении их использования отражается в бухгалтерии записями:

***дебет*** *субсчета* ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***кредит*** *субсчета* ***04/6*** *«Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»* – списание сумм расходов, не отнесенных на расходы по основным видам деятельности;

***дебет*** *счета* ***99*** *«Прибыли и убытки»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/9*** *«Сальдо операционных доходов и расходов» –* отражение ***убытков*** в части расходов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, не отнесенных на расходы по основным видам деятельности.

При ***безвозмездной*** передаче объектов нематериальных активов в учете используется счет ***92*** *«Внереализационные доходы и расходы»,* который имеет следующие субсчета:

***– 92/1*** *«Внереализационные доходы»;*

***– 92/2*** *«Внереализационные расходы»;*

***– 92/3*** *«Налог на добавленную стоимость»;*

***– 92/4*** *«Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов»;*

***– 92/9*** *«Сальдо внереализационных доходов и расходов».*

Отражение операций на субсчетах ***92***счета аналогично отражению операций на субсчетах счета ***91****.*

При безвозмездной передаче остаточная стоимость нематериальных активов списывается бухгалтерской записью:

***дебет*** *субсчета* ***92/2*** *«Внереализационные расходы»* и ***кредит*** *субсчета* ***04/9*** *«Выбытие нематериальных активов»*.

Начисление НДС производится в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, и отражается бухгалтерской записью:

***дебет*** *субсчета* ***92/3*** *«Налог на добавленную стоимость»* и ***кредит*** *счета* ***68*** *«Расчеты по налогам и сборам», субсчет* ***68/2*** *«Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации.*

**5.2.4 Учет амортизации**

Нематериальные активы в течение срока полезного использования (расчетного срока действия) переносят свою стоимость на вновь созданную продукцию (работы или услуги) посредством начисления амортизации. Величина амортизации по нематериальным активам начисляется ежемесячно и рассчитывается по нормам амортизации, устанавливаемым самой организацией исходя из амортизируемой стоимости объектов нематериальных активов и срока полезного их использования или предполагаемого ресурса. Субъекты хозяйствования самостоятельно определяют амортизационную политику с применением различных способов и методов начисления амортизации, определяют сроки использования объектов нематериальных активов и отражают их в учетной политике.

Сроки полезного использования нематериальных активов определяются исходя из:

* срока действия лицензии или патента;
* ожидаемого срока использования, в течение которого организация может получать выгоды.

При невозможности определения нормативных сроков службы по некоторым объектам нематериальных активов, которые не подвержены моральному износу, нормы амортизации по ним устанавливаются на срок:

* ***20 лет –*** по товарным знакам (знакам обслуживания), в сочетании с наименованием организации, фирменным наименованиям и другим обозначениям, подтвержденным свидетельствами о регистрации (амортизация по ним начисляется только линейным методом – п. 21 и 41 Положения);
* ***10 лет*** – по другим объектам (но не более срока деятельности организации);
* определяется ***экспертным путем.***

По окончании срока полезного использования начисление амортизации по ним прекращается.

Для начисления амортизации по нематериальным активам применяется в соответствии с Положением один из следующих методов:

* ***линейный метод,*** когда в основу расчета берутся нормы, на-

численные организацией на основе срока полезного использования нематериальных активов;

* ***нелинейный метод*** заключается в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта нематериальных активов;
* ***производительный метод,*** когда списание стоимости нематериальных активов производится пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Для учёта амортизации нематериальных активов предназначен пассивный счёт ***05*** *«Амортизация нематериальных активов».* По его **кредиту** отражается начисление амортизации, а по **дебету** – списание амортизации при выбытии нематериальных активов.

Начисление амортизации по нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности, производится ежемесячно с включением сумм амортизации в затраты производства (издержки) в зависимости от направления использования объектов. В бухгалтерии начисление амортизации отражается проводкой по ***кредиту*** счета ***05*** *«Амортизация нематериальных активов»* с одновременным включением этих сумм в ***дебет*** счетов по учету затрат:

***– 20*** *«Основное производство»;*

***– 23*** *«Вспомогательное производство»;*

***– 26*** *«Общехозяйственные расходы»;*

***– 29*** *«Обслуживающие производства и хозяйства»;*

*–****44*** *«Расходы на реализацию» и др.*

Начисление амортизации по нематериальным активам, не используемым в предпринимательской деятельности, производится за счет собственных источников, что в бухгалтерии отражается записью:

***дебет*** *субсчета* ***92/2*** *«Внереализационные расходы»* и ***кредит*** счета ***05*** *«Амортизация нематериальных активов».*

Начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта нематериальных активов к бухгалтерскому учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Амортизация нематериальных активов начисляется независимо от результатов деятельности организации и отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому она относится. Если объект нематериальных активов, предназначенный для использования в предпринимательской деятельности, в отчетном периоде не эксплуатировался, то сумма начисленной по нему амортизации относится на внереализационные расходы.

**6. Учёт затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции**

**6.1 Задачи учета затрат на производство продукции**

Основными задачами учета затрат на производство являются:

* определение фактической себестоимости выпускаемой продукции;
* обоснование и точное исчисление всех фактических затрат на производство, а также себестоимости единицы выпускаемой продукции и определение отклонений от плановых затрат;
* осуществление контроля над рациональным использованием материальных, трудовых и денежных ресурсов в процессе производства продукции; выявление неиспользованных резервов производства;
* контроль над потерями от брака и простоев;
* выявление фактических затрат по структурным подразделениям (как основа для внутреннего хозрасчета);
* осуществление контроля над выполнением заданий по себестоимости продукции, для выявления резервов дальнейшего снижения затрат на производство.

В связи с различным порядком налогообложения по видам деятельности обеспечен раздельный учет операций, связанных с производством продукции и торговой деятельностью. Учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции ведется нормативным методом. При исчислении себестоимости готовой продукции затраты цехов принимающих участие в ее изготовлении, суммируются с учетом остатков незавершенного производства. Калькулирование себестоимости продукции производится в соответствии с отраслевыми рекомендациями по учету затрат и исчисления себестоимости.

**6.2 Учет и распределение расходов на управление**

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы являются накладными расходами и образуются в связи с организацией и обслуживанием производства и управлением им. Эти расходы чаще всего представляют почти постоянную величину и могут изменяться при изменении деловой активности организации. К накладным расходам относятся:

* расходы по управлению организацией (административно-хозяйственные расходы);
* расходы общепроизводственного характера;
* непроизводственные (незапланированные) расходы.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы значительно различаются.

*Общепроизводственные* расходы связаны непосредственно с обслуживанием именно производственных подразделений и могут быть соотнесены с продукцией (работами), изготавливаемой этими подразделениями.

Расходы общепроизводственного характера отражаются по ***дебету*** активного счета ***25*** *«Общепроизводственные расходы» и* включают в себя:

* затраты, связанные с ремонтом и содержанием основных средств, зданий и сооружений производственного назначения:
* начисление амортизации по данным основным средствам;
* содержание транспорта общепроизводственного назначения;
* расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений;
* зарплату работников, занятых обслуживанием производства;
* услуги сторонних организаций;
* другие аналогичные по назначению расходы.

Счет ***25*** *«Общепроизводственные расходы»* используют в основном производственные организации с цеховой структурой управления. Организации с бесцеховой структурой управления общепроизводственные расходы могут учитывать на счете ***26*** *«Общехозяйственные расходы».*

Общая сумма расходов общепроизводственного назначения, отраженная по дебету активного счета ***25*** *«Общепроизводственные расходы»,* в конце отчетного периода распределяется между видами выпускаемой продукции, работ, услуг и списывается бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***20*** *«Основное производство»* и ***кредит*** *счета* ***25*** *«Общепроизводственные расходы».*

*Общехозяйственные* расходы невозможно соотнести с производством какой-либо группы продукции, они включают в себя расходы, связанные непосредственно с управлением организацией и всеми производственными процессами, аккумулируются по ***дебету*** активного счета ***26*** *«Общехозяйственные расходы»* и включают в себя:

* заработную плату работников управления (администрации);
* отчисления по социальному страхованию работников управления, налоги и взносы от фонда заработной платы;
* затраты на служебные командировки;
* почтовые, телеграфные, телефонные и канцелярские расходы;
* расходы по оплате информационных, консультационных и аудиторских услуг;
* услуги связи;
* амортизацию по административным зданиям и управленческому оборудованию;
* затраты по повышению квалификации персонала;
* затраты по эксплуатации транспорта, обслуживающего управленческий аппарат;
* арендную плату за имущество общехозяйственного назначения;
* расходы на содержание охраны и прочие управленческие расходы.

Расходы на управление, накапливающиеся в течение месяца по дебету активного счета ***26*** *«Общехозяйственные расходы»,* в конце отчетного периода списываются и включаются в себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг). При этом формируется бухгалтерская запись:

***дебет*** *счета* ***20*** *«Основное производство»* и ***кредит*** *счета* ***26*** *«Общехозяйственные расходы».*

Общая сумма административных расходов распределяется по видам продукции, работ и услуг согласно методике, оговоренной в учетной политике организации:

* либо *пропорционально заработной плате* основных производственных рабочих;
* либо *пропорционально стоимости сырья и материалов,* использованных в основном производстве;
* либо *пропорционально производственной себестоимости* изготовленной продукции.

Согласно учетной политике организации, общехозяйственные расходы могут списываться непосредственно на счет реализации бухгалтерской записью:

***дебет*** *субсчета* ***90/2*** *«Себестоимость реализации»* и ***кредит*** *счета* ***26*** *«Общехозяйственные расходы»* – списание общехозяйственных расходов в себестоимость реализации продукции (работ, услуг).

**6.3 Учет производственных потерь или брака**

При производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг возможны случаи производственного брака, как непосредственно произведенного в организации, так и возникшего из-за поступивших от поставщиков бракованных материалов.

***Браком*** в производстве считается продукция, полуфабрикаты, узлы, детали, имеющие дефекты, не соответствующие по качеству установленным стандартам и техническим условиям (договорам), не подлежащие использованию по прямому назначению или используемые лишь после дополнительных затрат на устранение выявленных дефектов.

Различают брак внутренний и внешний, исправимый и неисправимый (окончательный). Независимо от приведенной классификации брака для его отражения в бухгалтерском учете необходимо правильно и в полном объеме оформить документы.

Для оформления брака может быть проведено *административное расследование.* Как правило, такое расследование проводится комиссией, назначаемой руководителем организации. Комиссия может быть постоянно действующей либо создаваться единовременно по приказу (распоряжению) руководителя организации. В состав комиссии могут включаться работник или ответственное лицо производственного участка, по которому выявлен брак, работник технической службы (в зависимости от специфики производства – технолог, инженер, конструктор и т.п.). службы технического контроля (ОТК) и учетные работники (нормировщики, экономисты цехов, бухгалтеры). Оговариваются сроки, в течение которых должно быть проведено административное расследование, и материалы расследования представлены руководству на рассмотрение. К числу материалов расследования относятся служебные, докладные и пояснительные записки, рекламации и др.

Выявленный в производстве брак документально оформляется актом о браке.

***Акт о браке*** является одним из основных документов, которыми оформляются операции по бракованной продукции (работам, услугам). Этот документ должен содержать следующие обязательные реквизиты:

* наименование, номер документа, дату и место составления;
* должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и личные подписи;
* наименование забракованного изделия, детали, узла, полуфабриката;
* номенклатурный, технический или учетный номер забракованного изделия;
* номер операции согласно операционно-технологическим картам или конкретное содержание работ, при которых выявлен брак;
* виды и причины брака (кодификацию, если имеется подобный кодификатор);
* калькуляцию (расценку) брака по статьям затрат, которая определяется исходя из затрат по всем статьям расходов, установленным для калькулирования производственной себестоимости продукции.

Решение о наличии или отсутствии виновных в возникновении брака лиц, а также о порядке списания расходов по устранению брака принимает руководитель на основании представленных комиссией документов.

Возмещение потерь от брака может осуществляться виновником брака. Таким виновником могут быть (рис. 5):

* *поставщик сырья, материалов, комплектующих или подрядчик, выполняющий работы, услуги по договору подряда (партнер по бизнесу).* Взаимоотношения между партнерами регулируются договором, оформленным в соответствии с требованиями Гражданского кодекса Республики Беларусь для договора поставки, купли-продажи и т.п. В этом случае возмещение потерь будет производиться в соответствии с условиями договора;
* *работник, допустивший брак.* В этом случае отношения регулируются Трудовым кодексом Республики Беларусь. Работник несет материальную ответственность за причиненный работодателю прямой действительный ущерб. Материальная ответственность работника может быть полной и ограниченной.

|  |
| --- |
| **ВОЗМЕЩЕНИЕ ПОТЕРЬ ВИНОВНИКОМ БРАКА** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Поставщиком материалов**  *(согласно условиям договора)* |  | **Физическим лицом**  *(работником)* |

добровольно

Удержание из заработной платы

по решению

суда

Взнос в кассу или удержание из заработной платы

добровольно

через арбитраж

Рис. 5. Возмещение потерь виновником брака

Если работник несет *ограниченную материальную ответственность,* то взыскание с виновного работника суммы причиненного ущерба, не превышающей среднего месячного заработка, производится по распоряжению нанимателя путем удержания из заработной платы. Распоряжение может быть сделано не позднее двух недель со дня обнаружения брака и обращено к исполнению не ранее 10 дней со дня сообщения об этом работнику.

*Полная материальная ответственность* наступает, когда:

* ущерб причинен в состоянии алкогольного или наркотического опьянения;
* ущерб причинен умышленной порчей изделий при их изготовлении.

Возмещение ущерба производится независимо от привлечения работника к дисциплинарной ответственности.

Если работник не согласен с размером вычетов, трудовой спор по его заявлению рассматривается в порядке, предусмотренном законодательством. Суд может уменьшить размер, подлежащий возмещению.

Работник, виновный в причинении ущерба нанимателю, может добровольно возместить его полностью или частично. По соглашению сторон трудового договора допускается возмещение ущерба с рассрочкой платежа. В этом случае работник представляет нанимателю письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежей. В случае увольнения работника, который дал письменное обязательство о добровольном возмещении ущерба, но отказался возместить вышеуказанный ущерб, непогашенная задолженность взыскивается в судебном порядке.

Бракованная продукция часто подвергается воздействию с целью устранения брака. Это приводит к дополнительным затратам. Для аккумулирования и обобщения информации, связанной с учетом расходов по устранению брака и списанием этих расходов, предназначен синтетический калькуляционный счет ***28*** *«Брак в производстве».*

В ***дебет*** этого счета списывается *цеховая себестоимость* забракованной продукции. По ***дебету*** счета ***28*** *«Брак в производстве»* собираются также расходы по исправлению брака, в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др., а также себестоимость окончательного брака. В бухгалтерии при этом формируются следующие записи:

***дебет*** *счета* ***28*** *«Брак в производстве»* и ***кредит*** *счета* ***20*** *«Основное производство»,* ***23*** *«Вспомогательные производства» –* списание фактической себестоимости бракованных изделий (продукции, работ), выявленных в основном или вспомогательном производстве;

***дебет*** *счета* ***28*** *«Брак в производстве»* и ***кредит*** *счета* ***70*** *«Расчеты по оплате труда», субсчетов* ***69/1*** *«Расчеты по социальному страхованию»,* ***68/1*** *«Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг»,* ***76/2*** *«Расчеты по имущественному и личному страхованию» –* включение в затраты по устранению брака расходов по оплате труда и сопутствующих расходов;

***дебет*** *счета* ***28*** *«Брак в производстве»* и ***кредит*** *счета* ***10*** *«Материалы» –* включение в расходы по устранению брака стоимости используемых сырья, материалов;

***дебет*** *счета* ***28*** *«Брак в производстве»* и ***кредит*** *счета* ***02*** *«Амортизация основных средств»,* ***05*** *«Амортизация нематериальных активов» –* включение в расходы по устранению брака амортизации внеоборотных активов;

***дебет*** *счета* ***28*** *«Брак в производстве»* и ***кредит*** *счета* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –* включение в расходы по устранению брака услуг сторонних организаций (без НДС);

***дебет*** *счета* ***28*** *«Брак в производстве»* и ***кредит*** *счета* ***71*** *«Расчеты с подотчетными лицами» –* включение в расходы по устранению брака расходов подотчетных лиц.

Собранные на счете ***28*** *«Брак в производстве»* расходы распределяются по источникам списания в зависимости от причин возникновения брака и порядка возмещения потерь следующим образом:

* приходуются материалы (возвратные отходы – металлолом, дрова, ветошь) по цене возможного использования (оставшиеся в процессе устранения брака);
* приходуется забракованная продукция по цене возможного использования;
* отражаются суммы, подлежащие удержанию с конкретных виновников брака;
* отражаются суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов и полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак;
* списываются суммы невозмещенных потерь от брака, которые определяются как разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами по счету ***28*** *«Брак в производстве»* в себестоимость продукции (работ, услуг).

Оприходование материалов и продукции на складах (после устранения брака) по цене возможного использования отражается бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***10*** *«Материалы»* и ***кредит*** *счета* ***28*** *«Брак в производстве».*

Планом счетов бухгалтерского учета для отражения операций, связанных с возмещением потерь от брака, относимых на виновного работника, предусмотрен счет ***73*** *«Расчеты с персоналом по прочим операциям»,* субсчет ***73/2*** *«Расчеты по возмещению материального ущерба».* Расчеты с физическими лицами по возмещению сумм потерь от брака отражаются бухгалтерскими записями:

***дебет*** *субсчета* ***73/2*** *«Расчеты по возмещению материального ущерба»* и ***кредит*** *счета* ***28*** *«Брак в производстве» –* списание сумм расходов по устранению брака, подлежащих взысканию;

***дебет*** *счета* ***50*** *«Касса» или* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *субсчета* ***73/2*** *«Расчеты по возмещению материального ущерба» –* погашение виновниками сумм расходов по устранению брака путем внесения денежных средств в кассу организации или путем удержания из заработной платы.

Для отражения расчетов по претензиям с поставщиками по качеству поступающего сырья и материалов Типовым планом счетов предусмотрен счет ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,* субсчет ***76/3*** *«Расчеты по претензиям».* Суммы потерь от брака, которые выставляются в претензию поставщикам за поставку некачественного сырья, отражаются бухгалтерскими записями:

***дебет*** *субсчета* ***76/3*** *«Расчеты по претензиям»* и ***кредит*** *счета* ***28*** *«Брак в производстве»* – списание сумм расходов по устранению брака, выставленных в претензию поставщику недоброкачественного сырья;

***дебет*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* ***(52)*** и ***кредит*** *субсчета* ***76/3*** *«Расчеты по претензиям»* – погашение поставщиком сумм претензий.

Организации часто терпят *убытки* (потери от брака), *которые не возмещаются,* а иногда и не могут быть возмещены ввиду отсутствия виновных лиц или в том случае, если суд отказал во взыскании с них. Такие потери от брака, которые не погашаются виновниками, определяются как разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами по счету ***28*** *«Брак в производстве»,* списываются на себестоимость продукции (работ, услуг) бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***20*** *«Основное производство»* или ***23*** *«Вспомогательное производство»* и ***кредит*** *счета* ***28*** *«Брак в производстве» –* списание невозмещенных потерь от брака.

Исходя из Основных положений, *потери от брака* являются одной из калькуляционных статей в составе себестоимости продукции (работ, услуг). Причем потери от брака включаются в себестоимость тех видов продукции, по которым обнаружен брак.

Аналитический учет на счете ***28*** *«Брак в производстве»* ведется по видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

**6.4 Учет незавершенного производства**

При исчислении себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируются на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца, т.е. к стоимости не завершенного производства на начало месяца прибавляются затраты отчетного месяца и вычитается стоимость незавершенной производства на конец месяца.

Под ***незавершенным производством*** понимается продукции (работы) частичной готовности, не прошедшая все стадии, предусмотренные технологическим процессом, а также изделия не укомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

Для выявления незавершенного производства и контроля за его сохранностью в цехах ведется оперативный учет движения деталей и узлов по операциям их обработки. Для оценки остатков незавершенного производства на конец месяца используют данные бухгалтерского и оперативного учета о количестве изделий, не законченных обработкой. Затем суммируют затраты по материалам и заработной плате по нормам и расценкам на операции обработки, которые изделие уже прошло. После этого себестоимость не законченного производством изделия в соответствии с учетной политикой (дифференцированно) увеличивают на доли косвенных расходов. В итоге получается фактическая, *производственная себестоимость остатков незавершенного производства.* Ее отражают по ***дебету*** счета ***20*** *«Основное производство»* как сальдо на конец отчетного и начало следующего месяца (незавершенное производство). Одновременно в бухгалтерии составляется калькуляция незавершенного производства по статьям затрат.

Применяются разные способы оценки незавершенного производства, установленные отраслевыми инструкциями.

В соответствии с учетной политикой организации незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе по нормативной (плановой) производственной себестоимости или по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в балансе по фактически произведенным затратам.

**6.5 Синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции**

*Синтетический учет* всех затрат производства ведется по дебету активного счета ***20*** в строгом соответствии с калькуляционными статьями затрат. *Синтетический учет* предназначен для обобщения производственных расходов и их группировки по статьям калькуляции.

Данные *аналитического учета* – это база сведений или необходимая информация для анализа, контроля, планирования, управления и руководства хозяйственной деятельностью организации. По счетам ***20*** *«Основное производство»,* ***23*** *«Вспомогательные производства»* аналитический учет организуется по каждому заказу, виду работ, виду продукции в отдельности в разрезе статей калькуляции и мест выполнения работ (цех).

**7. Учёт готовой продукции и её реализация**

**7.1 Учет готовой продукции**

***Готовая продукция*** – это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые заказчиком или на склад и снабженные сертификатом или другим документом, удостоверяющим их качество. Продукция, подлежащая сдаче на склад, но не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и в состав готовой продукции не включается.

Цех, выполняющий сборку продукции, передает готовую продукцию на склад на основании ведомости на сдачу готовой продукции. Учет готовой продукции на складе ведется в натуральном выражении – аналогично учету материальных ценностей с помощью карточек сортового учета дифференцированно по каждой позиции номенклатуры.

Бухгалтерия систематически ведет контроль над соблюдением правил количественной и качественной приемки изделий. Для этого показатели сдаточных накладных сличают с данными первичных документов о выработке рабочих. Для учета продукции, изготовленной для продажи, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд организации, предназначен активный счет ***43*** *«Готовая продукция».* По ***дебету*** активного счета ***43*** *«Готовая продукция»* ведется учет продукции, изготовленной в основном производстве, вспомогательных или обслуживающих производствах *по себестоимости* изготовления, т.е. по производственной себестоимости.

Оприходование готовой продукции на складе отражается бухгалтерскими записями:

***дебет*** *счета* ***43*** *«Готовая продукция»* и ***кредит*** *счета* ***20*** *«Основное производство»* – поступление на склад продукции, изготовленной в основном производстве по фактической производственной себестоимости;

***дебет*** *счета* ***43*** *«Готовая продукция»* и ***кредит*** *счета* ***40*** *«Выпуск продукции, работ, услуг» –* поступление на склад продукции, изготовленной в основном производстве по плановой (нормативной) себестоимости, если фактическая себестоимость определяется по окончании месяца, а сдача продукции на склад производится по мере изготовления;

***дебет*** *счета* ***43*** *«Готовая продукция»* и ***кредит*** *счета* ***23*** *«Вспомогательные производства»* ***(21, 29) –*** поступление на склад продукции, изготовленной в других производствах по фактической производственной себестоимости.

Отпуск готовой продукции со склада производится на основании документов, которые служат средством контроля при отгрузках продукции. Последовательность выписки документов зависит от условий оплаты – предварительной либо последующей.

В случае если оплата предшествует передаче продукции, бухгалтерия выписывает заказчику счет-фактуру, в которой отражаются следующие реквизиты:

• стороны – участники предполагаемой сделки;

• наименование отпускаемой продукции;

• единицы измерения;

• цена за единицу продукции без НДС;

• сумма НДС;

• общая сумма сделки с НДС.

В конце документа отражается запись следующего содержания: «Итого подлежит оплате *(прописью сумма в рублях)».* Документ подписывают лица, имеющие право на отпуск товарно-материальных ценностей, перечень которых утверждается руководителем организации. На основании счета-фактуры покупатель (заказчик) осуществляет перечисление денежных средств на расчетный счет организации-поставщика. После оплаты выписывается накладная на отпуск продукции покупателю или товарно-транспортная накладная на сопровождение груза.

Списание готовой продукции со склада при выбытии отражается записями по ***кредиту*** счета ***43*** *«Готовая продукция».* Причем продукция, отгруженная покупателям, в бухгалтерском балансе отражается по *полной фактической* ***себестоимости,*** которая наряду с производственной себестоимостью включает затраты, связанные с реализацией. В бухгалтерии отгрузка продукции покупателям отражается записями:

***дебет*** *счета* ***45*** *«Товары отгруженные»* и ***кредит*** *счета* ***43*** *«Готовая продукция» –* списание фактической производственной себестоимости при отгрузке продукции покупателю;

***дебет*** *счета* ***45*** *«Товары отгруженные»* и ***кредит*** *счета* ***44*** *«Расходы на реализацию» –* списание коммерческих расходов при отгрузке продукции покупателю.

Данные по ОАО «ММЗ»

Готовая и отгруженная продукция учитывается по фактической себестоимости, в аналитическом учете по учетным ценам. При реализации продукции по ценам, отличающимся от учетных осуществляется переоценка готовой продукции по мере ее отгрузки с отнесением разницы в ценах на увеличение объемов товарной продукции текущего месяца.

Реализация продукции ОАО «Мозырский машиностроительный завод». Производится через объекты собственной товаропроводящей сети, за каждый из которых закреплён свой регион.

Основные виды экспортной продукции:

* Погрузчик фронтальный с/х ПФС – 0,75 на тракторе «Беларус-82.П» – 126 шт. – 2943,7 тыс. долл. США;
* Погрузчик фронтальный «Беларус» 1221 П11 -26 шт. – 1178,7 тыс. долл. США;
* Трактор трелёвочный «Беларус» ТТР – 401М – 20 шт. – 678,0 тыс. долл. США;
* Трактор трелёвочный «Беларус» ТТР – 411 – 2 шт. – 119,3 тыс. долл. США
* Машина погрузочно – транспортная «Беларус» МПТ 461,1 – 10 шт. – 476,4 тыс. долл. США;
* Трактор лесной «Беларус» Л82,2 – 3 шт. – 73,1 тыс. долл. США;
* Подъёмник монтажный специальный ОПТ – 9195 – 3 шт. – 140,5 тыс. долл. США;
* Погрузчик фронтальный «Беларус» 920,3 П12 – 1 шт. – 26,0 тыс. долл. США;
* Полуприцеп лесовозный ПЛ -9 – 2 шт. – 46,1 тыс. долл. США;
* Оборудование погрузчика фронтального с/х ПФС – 0,75 – 00 -270 шт. – 1012,6 тыс. долл. США;
* Средство погрузочное универсальное ПТС – 1 – 1 шт. – 6,0 тыс. долл. США;
* Косилка ротационная дорожная КРД – 1,5 – 10 шт. – 105,8 тыс. долл. США;
* Манипуляторы гидравлические – 16 шт. – 276,8 тыс. долл. США;
* Машина рубильная навесная МРН-1 – 6 шт. – 28,5 тыс. долл. США;
* Прочая продукция (в т. ч. Запчасти заказы) – 329,2 тыс. долл. США.

Реализация продукции ОАО «Мозырский машиностроительный завод» производится через объекты товаропроводящей сети, за каждым из которых закреплён свой регион.

Выручка от реализации продукции (работ, услуг) отражается по мере отгрузки товаров и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов. Выбранный метод распространяется на операционные доходы от продажи от внеоборотных активов.

**7.2 Учет расчетов с покупателями и заказчиками**

При взаимных расчетах организации с покупателем или заказчиком имеют место следующие наиболее часто встречающиеся формы расчетов: акцептная, аккредитивная и расчетными чеками. *Под формой расчетов* понимают порядок отпуска продукции (товаров) выполнения работ или оказания услуг и расчета за них, а также документооборот между поставщиками продукции (подрядчиками) и покупателями (заказчиками).

**Акцептная форма расчетов с покупателями и заказчиками**

При ***акцептной*** форме расчетов вначале отражается *передача* продукции покупателю, а затем *оплата* за нее. Основанием для осуществления расчетов могут быть платежные требования, выставляемые поставщиком после передачи продукции, либо платежные поручения, заполняемые покупателем. В зависимости от того, кто является инициатором платежа, безналичные расчеты могут осуществляться дебетовыми или кредитовыми переводами.

**Аккредитивная форма расчета с покупателями и заказчиками**

Суть ***аккредитивной*** формы расчета заключается в том, что *оплата предшествует передаче продукции* – выполнению работ, оказанию услуг. При такой форме оплата может производиться *платежными поручениями* в виде предоплаты или посредством *заявлений на аккредитив.*

Когда основанием для безналичных расчетов является платежное поручение, передаваемое покупателем в банк в порядке предоплаты за продукцию, т.е. инициатором расчетов выступает плательщик (покупатель), ***переводы*** называются ***кредитовыми.***

Когда основанием для безналичных расчетов является ***заявление на аккредитив,*** т.е. плательщик (покупатель) резервирует средства на отдельном счете в банке, а инициатором расчетов выступает получатель платежа (бенефициар), после передачи продукции покупателю ***переводы*** называются ***дебетовыми.***

**7.3 Учет расходов на реализацию**

Для обобщения информации о расходах организации, связанных с реализацией продукции, товаров, работ и услуг, используется активный счет ***44*** *«Расходы на реализацию»,* который имеет субсчета:

***– 44/1*** *«Коммерческие расходы»;*

***– 44/2*** *«Издержки обращения».*

Субсчет ***44/1*** *«Коммерческие расходы»* используется в промышленных и иных производственных организациях. По ***дебету*** этого субсчета учитываются (обобщаются) расходы по реализации изготовленной продукции, работ или услуг. На этом субсчете могут быть отражены следующие расходы:

– по организации сбыта (маркетинговые услуги);

* тара и другая упаковка изделий на складах (упаковочная бумага, древесина, шпагат и др.);
* затраты на доставку продукции покупателю или на станции отправления, если это предусмотрено в договоре;
* погрузочно-разгрузочные работы, выполненные силами продавца;
* комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым, снабженческим и другим посредническим организациям;
* реклама (в печати, по телевидению, рекламные буклеты и др.);
* представительские расходы;
* накладные и другие аналогичные расходы.

Расходы по упаковке и транспортировке продукции, ***возмещаемые*** покупателями сверх стоимости продукции (товаров), *не* ***относятся*** к расходам на реализацию.

Расходы на реализацию продукции списываются ежемесячно полностью или частично и распределяются между отдельными видами отгруженной продукции в соответствии со способом, предусмотренным в учетной политике организации с учетом Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), например, исходя из производственной себестоимости продукции, объема выполненных работ или других соответствующих показателей.

Субсчет ***44/2*** *«Издержки обращения»* используется в организациях, осуществляющих снабженческо-сбытовую, торговую деятельность, услуги по общественному питанию. В этом случае по ***дебету*** субсчета ***44/2*** *«Издержки обращения»* отражаются затраты и группируются по статьям типовой номенклатуры:

* транспортные расходы;
* расходы на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация внеоборотных активов (основных средств и нематериальных активов);
* расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
* расходы на санитарную и специальную одежду, столовое белье, посуду, приборы;
* расходы на топливо, электроэнергию, газ, рекламу и прочие расходы организации.

Издержки обращения списываются ежемесячно и распределяются между отдельными видами отгруженных товаров исходя из закупочной цены реализуемого товара.

Частичному распределению подлежат расходы на упаковку и транспортировку наемным транспортом. Все остальные расходы, связанные с реализацией товаров, продукции, работ и услуг, подлежат ежемесячному списанию на себестоимость реализуемых ценностей.

В бухгалтерии ***списание*** расходов на реализацию продукции сражается записями:

***дебет*** *счета* ***45*** *«Товары отгруженные»* и ***кредит*** *счета* ***44*** *«Расходы на реализацию»* – списание расходов на реализацию при отгрузке продукции покупателю, до момента перехода права собственности покупателю;

***дебет*** *субсчета* ***90/2*** *«Себестоимость реализации»* и ***кредит*** *счета* ***44*** *«Расходы на реализацию»* – списание расходов на реализацию при реализации покупателю продукции, товаров, работ и услуг;

***дебет*** *субсчета* ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***кредит*** *счета* ***44*** *«Расходы на реализацию»* – списание расходов на реализацию при реализации основных средств, нематериальных активов, материалов и прочих активов организации.

**7.4 Реализация продукции с использованием счета *40 «Выпуск продукции, работ, услуг»***

Готовая продукция отражается в балансе (при реализации) по фактической производственной себестоимости. Фактическую себестоимость готовой продукции можно рассчитать только по окончании отчетного месяца, когда достоверно известны все понесенные за месяц расходы. Движение готовой продукции (оприходование, отгрузка) происходит в течение месяца. В связи с этим для текущего учета необходима *условная оценка* продукции по так называемой учетной цене. В качестве учетной цены может выступать *плановая себестоимость, свободная отпускная цена, фактическая себестоимость* или *свободная розничная цена.*

Если в качестве учетной цены организации используют *плановую себестоимость,* а также свободные отпускные или розничные цены, то фактическая себестоимость готовой продукции формируется на основании учетной цены с учетом отклонений. Отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции.

Сумма отклонений рассчитывается на основании процента отклонений фактической себестоимости продукции от учетной цены. Процент отклонений *(X)* определяется по формуле:

100%,



где О – сумма отклонений на остаток готовой продукции на складе на начало месяца; Оi – сумма отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца; П – остаток готовой продукции на складе на начало отчетного месяца по учетным ценам (остаток на начало месяца (Сн) по счету 43); Пi – поступление готовой продукции из производства на склад по учетным ценам (обороты за отчетный месяц (Обд) по счету 43).

Положительные или отрицательные отклонения показывают соответственно перерасход или экономию, допущенную организацией в процессе изготовления продукции. Отклонения учитываются на тех же счетах, что и готовая продукция: перерасход отражается дополнительной проводкой, а экономия – красным сторно.

Готовая продукция, как правило, учитывается на активном счете ***43*** *«Готовая продукция».* Учет на этом счете ведется *по фактической производственной себестоимости.*

*Поступление* готовой продукции на склад отражается бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***43*** *«Готовая продукция»* и ***кредит*** *счета* ***20*** *«Основное производство» –* на сумму фактической производственной себестоимости готовой продукции.

Для учета выпущенной из производства продукции (сданных работах, оказанных услугах) и определения отклонений ее фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам организации могут использовать синтетический счет ***40*** *«Выпуск продукции, работ, услуг».*

По ***дебету*** этого счета отражается *фактическая производственная себестоимость* выпущенной из производства продукции (работ, услуг), а по ***кредиту –*** нормативная *(плановая) себестоимость* произведенной продукции.

Бухгалтерские записи по реализации готовой продукции при использовании счета ***40*** *«Выпуск продукции, работ, услуг»* будут выглядеть следующим образом:

***дебет*** *счета* ***43*** *«Готовая продукция»* и ***кредит*** *счета* ***40*** *«Выпуск продукции, работ, услуг» –* оприходование готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости;

***дебет*** *счета* ***40*** *«Выпуск продукции, работ, услуг»* и ***кредит*** *счета* ***20*** *«Основное производство»* – списание фактической себестоимости выпущенной из производства продукции.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету ***40*** *«Выпуск продукции, работ, услуг»* на последнее число месяца определяют ***отклонение*** фактической производственной себестоимости изготовленной продукции от нормативной, которое определяет перерасход или экономию.

***Экономию,*** т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, сторнируют следующей записью:

***дебет*** *счета* ***43*** *«Готовая продукция»* и ***кредит*** *счета* ***40*** *«Выпуск продукции, работ, услуг»* – ***сторнировочная запись*** на сумму экономии, если продукция была оприходована на складе организации;

***дебет*** *субсчета* ***90/2*** *«Себестоимость реализации»* и ***кредит*** *счета* ***40*** *«Выпуск продукции, работ, услуг» –* ***сторнировочная запись*** на сумму экономии, если продукция была передана на реализацию.

***Перерасход,*** т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной, списывают в состав фактической себестоимости реализованной продукции бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***43*** *«Готовая продукция»* и ***кредит*** *счета* ***40*** *«Выпуск продукции работ, услуг»* – увеличение нормативной себестоимости до фактической, если продукция была оприходована на складе организации;

***дебет*** *субсчета* ***90/2*** *«Себестоимость реализации»* и ***кредит*** *счета* ***40*** *«Выпуск продукции, работ, услуг» –* увеличение нормативной себестоимости до фактической, если продукция была передана на реализацию.

Счет ***40*** *«Выпуск продукции, работ, услуг»* ежемесячно закрывается и ***сальдо*** на отчетную дату ***не имеет.***

**8. Учёт расчётных и кредитных операций**

**8.1 Учёт кредитов и займов**

**8.1.1 Понятие кредитов и займов**

Организация в разные периоды своей деятельности может испытывать недостаток собственных денежных средств. При приобретении, модернизации, реконструкции основных средств, а также при пополнении оборотных средств она вынуждена пользоваться заемными средствами, т.е. брать кредиты и займы у других субъектов хозяйствования.

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

Различают банковский кредит и коммерческий кредит (заем).

***Банковский кредит*** – выданные банком денежные средства на определенный срок и определенные цели на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. Банки имеют специальные разрешения (лицензии) на проведение банковских операций. Учреждения банков предоставляют кредиты субъектам хозяйствования, имеющим самостоятельный баланс.

Как правило, система кредитования строится на основе принципов целенаправленности (т.е. на строго определенные цели), срочности (на определенный срок), возмездности (с уплатой процентов за пользование), обеспеченности кредита на случай банкротства организаций (обычно залогом материальных ценностей и другими способами). При отсутствии таких гарантий банк может выдать кредиты под гарантию страховых компаний, т.е. осуществить страховку кредита.

Отличительные особенности кредитного договора от договора займа следующие:

* по своей юридической природе договор кредита вступает в силу не с момента передачи заемщику денежных средств, а сразу после того, как сторонами будет достигнуто соответствующее соглашение. Следовательно, заемщик может принудить заимодавца к выдаче ему кредита. Однако предусмотрены случаи, когда заимодавец вправе отказать в выдаче кредита, если речь идет об обстоятельствах, свидетельствующих о том, что предоставленная заемщику сумма в срок возвращена не будет;
* в роли заимодавца по кредитному договору может выступать только банк или иная кредитная организация, имеющая соответствующую лицензию на совершение данного вида банковских операций;
* предметом кредитного договора могут быть только деньги, но не иное имущество.

Основные различия между кредитным договором и договором займа можно представить в виде таблицы:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Признак | Заём | Кредит |
| 1. Предмет | Потребляемые вещи (деньги, материальные ценности) | Только денежные средства |
| 2. Кому принадлежит право собственности на предмет договора | Заемщику | Кредитополучателю |
| 3. Характер возмездности | В большинстве случаев возмездный | Всегда возмездный |
| 4. Момент вступления в силу | В момент передачи вещи | В момент заключения договора |
| 5. Наличие обязательств у сторон | Обязательства возникают только у заёмщика | Обязательства возникают у обеих сторон |
| 6. Содержание обязанности должника | Возвратить аналогичное количество такого же имущества, в большинстве случаев с начислением процентов. | Возвратить аналогичную сумму денег с начисленными процентами. |

В большинстве случаев банковские кредиты выдаются под ***проценты,*** размер которых определяется по договоренности сторон и устанавливается дифференцированно, с учетом ставки, по которой Национальный банк Республики Беларусь предоставляет кредиты коммерческим банкам, а также с учетом спроса и предложения на денежные ресурсы и в зависимости от срока пользования кредитом.

Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и составленным на его основе кредитным договором. По кредитному договору банк или иная кредитно-финансовая организация (кредитодатель) обязуются предоставить денежные средства (кредит) другому лицу (кредитополучателю) на условиях, предусмотренных договором, а кредитополучатель обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее. В договорах отражаются также условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, конкретные процентные ставки за пользование кредитом, порядок уплаты процентов, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств и др. Величина процентной ставки может быть изменена в связи с нарушениями условий кредитного договора.

***Коммерческий кредит*** предоставляется одной организацией другой в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары. Предметом договора кроме денег могут быть вещи. По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

***Предмет займа*** передается заемщику в собственность и соответственно перестает быть объектом собственности заимодавца. Сторонами договора могут быть любые лица, в том числе некоммерческие организации и граждане в их бытовой и предпринимательской областях деятельности.

Соглашение является реальным не с момента подписания договор займа, а с момента фактической передачи денег или других вещей заимодавцем заемщику. При таком соглашении заемщик не может принудить заимодавца к выдаче займа, поскольку обещание его предоставления, несмотря на формальное закрепление в договоре, юридической силы не имеет. Размер и порядок выплаты процентов определяются договором, если только безвозмездный характер займа не установлен законом или договором.

Сумма займа считается возвращенной либо в момент фактической передачи ее заимодавцу (из рук в руки), либо в момент зачисления средств на банковский счет. С этого времени считаются прекращенными обязательства заемщика, и прекращается начисление процентов.

В отличие от банков коммерческие организации не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно находящихся у заимодавца.

Выдача кредитов организациям производится в национальной валюте Республики Беларусь (рублях) для расчетов с резидентами Республики Беларусь. Кредиты в иностранной валюте могут выдаваться только для расчетов с нерезидентами Республики Беларусь за приобретаемые ценности.

Порядок предоставления займов регулируется ст. 760 Гражданского кодекса Республики Беларусь. Займы организации могут получать от физических, юридических лиц как резидентов, так и нерезидентов Республики Беларусь.

Привлечение от нерезидентов Республики Беларусь кредитов и займов на срок более 180 дней является валютной операцией, связанной с движением капитала, которая осуществляется путем регистрации кредита, займа в Национальном банке Республики Беларусь и выдачи юридическому лицу свидетельства о регистрации кредита (займа).

Для получения свидетельства организация представляет в Национальный банк заявление и копию кредитного договора либо договора займа.

Разрешение Национального банка не требуется при привлечении от нерезидентов кредитов, займов на срок более 180 дней в рамках межправительственных соглашений о привлечении иностранных кредитов и займов.

Национальный банк вправе устанавливать предельный размер процентных ставок по кредитам, займам, привлекаемым на срок более 180 дней. Если процентная ставка, согласно договору, превышает ставку, установленную Национальным банком, это является основанием для отказа в выдаче свидетельства о регистрации кредита, займа.

**8.1.2 Учет банковских кредитов**

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

***Краткосрочный*** кредит выдается на нужды текущей деятельности организации, на цели, связанные с созданием и движением внеоборотных активов, и предоставляется, как правило, на срок до 12 месяцев.

***Долгосрочный*** кредит используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства или приобретения основных средств, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок более 12 месяцев.

При получении кредита до заключения кредитного договора для проверки правоспособности и оценки платежеспособности в банк необходимо представить:

• бухгалтерскую отчетность за отчетный период, определенный банком;

• копии договоров, подтверждающих кредитуемые сделки;

• другие документы по усмотрению банка.

Положительное решение, принятое на основании представленных документов, является основанием для заключения банком кредитного договора.

Исполнение обязательств по кредитному договору кредитополучателем может обеспечиваться залогом имущества.

Залогодателем может быть кредитополучатель или другое юридическое или физическое лицо.

Для учета операций по получению и погашению кредитов в бухгалтерии используются пассивные субсчета ***66/1*** *«Расчеты по краткосрочным кредитам банка»* и ***67/1*** *«Расчеты по долгосрочным кредитам банка»*.

На субсчете ***66/1*** *«Расчеты по краткосрочным кредитам банка»* аккумулируется информация о состоянии расчетов по краткосрочным кредитам, полученным на срок до 12 месяцев.

На субсчете ***67/1*** *«Расчеты по долгосрочным кредитам банка»* аккумулируется информация о состоянии расчетов по долгосрочным кредитам, полученным на срок более 12 месяцев.

Аналитический учет ведется дифференцированно по каждому полученному кредиту.

Полученные кредиты должны быть использованы строго по целевому назначению. Такими целями могут быть:

• осуществление капитальных вложений в основные средства;

• приобретение имущественных прав;

• приобретение товарно-материальных ценностей;

• приобретение ценных бумаг;

• оплата работ (услуг);

• другие цели, не запрещенные законодательством.

Выдача кредита организациям производится в безналичной форме на цели, предусмотренные кредитным договором. Открытие кредитной линии для расчетов организации за приобретаемые материальные ценности может производиться минуя текущий счет кредитополучателя путем оплаты со ссудного (специального) счета акцептованных платежных документов поставщиков **а** (подрядчиков) за фактически отгруженные материальные ценности, выполненные работы или потребленные услуги и отражается следующими бухгалтерскими записями:

***дебет*** *субсчета* ***55/1*** *«Аккредитивы»* и ***кредит*** *субсчета* ***66/1*** *«Расчеты по краткосрочным кредитам банка»* или ***67/1*** *«Расчеты по долгосрочным кредитам банка»* – при выставлении аккредитива на получение материальных ценностей за счет кредитов банка;

***дебет*** *счета* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* и ***кредит*** *субсчета* ***66/1*** *«Расчеты по краткосрочным кредитам банка»* или ***67/1*** *«Расчеты по долгосрочным кредитам банка» –* при перечислении денежных средств на счета поставщиков и других лиц, для расчетов с которыми получен кредит.

Зачисление полученных средств кредита на расчетные счета отражается бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета»* или 55 *«Специальные счета в банках»* и ***кредит*** *субсчета* ***66/1*** *«Расчеты по краткосрочным кредитам банка» или* ***67/1*** *«Расчеты по долгосрочным кредитам банка».*

Кредиты *не могут* использоваться на уплату процентов за пользование кредитом, неустойки, вознаграждения, связанного с предоставлением кредита, за исключением коммерческого вознаграждения при получении кредита наличными с использованием банковской пластиковой карты.

Кредиты предоставляются на условиях платности. Размер и порядок уплаты процентов за пользование кредитами и займами определяются кредитным договором.

Начисление процентов отражается в бухгалтерском учете *по* ***кредиту*** субсчетов ***66/1*** *«Расчеты по краткосрочным кредитам банка»* или ***67/1*** *«Расчеты по долгосрочным кредитам банка»* и ***дебету*** разных счетов в зависимости от направления использования кредита:

***10*** *«Материалы»,* ***15*** *«Заготовление и приобретение материальных ценностей»,* ***16*** *«Отклонения в стоимости материальных ценностей»,* ***41*** *«Товары»* – по кредитам и займам, полученным на приобретение товарно-материальных ценностей, до принятия указанных ценностей к учету;

***20*** *«Основное производство»* ***(26, 44) –*** по кредитам и займам, полученным на приобретение ТМЦ, после принятия указанных ценностей к учету;

***91/2*** *«Операционные расходы» –* по кредитам и займам, полученным на приобретение товарно-материальных ценностей, по просроченным кредитам и займам;

***07*** *«Оборудование к установке»,* ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы» –* по кредитам и займам, полученным на приобретение внеоборотных активов, а также на модернизацию и реконструкцию основных средств.

Начисленные суммы процентов учитываются на субсчетах ***66/1*** *«Расчеты по краткосрочным кредитам банка»* или ***67/1*** *«Расчеты по долгосрочным кредитам банка»* обособленно от суммы основного долга. В бухгалтерском балансе отражается общая сумма задолженности по кредитам вместе с процентами.

При несвоевременном возврате сумм полученных кредитов к заемщику могут быть применены штрафные санкции, начисление которых отражается бухгалтерской проводкой:

***дебет*** *субсчета* ***92/2*** *«Внереализационные расходы»* и ***кредит*** *субсчетов* ***66/1*** *«Расчеты по краткосрочным кредитам банка»* или ***67/1*** *«Расчеты по долгосрочным кредитам банка»* – на суммы штрафных санкций по просроченным кредитам.

Погашение кредита, а также перечисление *процентов* за пользование кредитом производятся ежемесячно или в ином порядке в соответствии с кредитным договором.

При погашении кредита денежными средствами с расчетного или валютного счета отражается запись:

***дебет*** *субсчета* ***66/1*** *«Расчеты по краткосрочным кредитам банка»* или ***67/1*** *«Расчеты по долгосрочным кредитам банка»* и ***кредит*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* или ***52*** *«Валютные счета» –* перечисление денежных средств в счет погашения краткосрочного или долгосрочного кредита и процентов за пользование кредитом.

Проценты, *начисленные* за пользование *долгосрочными* кредитами и займами, полученными на приобретение *основных средств* после ввода объектов основных средств в эксплуатацию, до конца года обособленно учитываются на счете ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы»,* а в конце года относятся на увеличение стоимости основных средств.

Проценты по кредитам и займам, начисленные после принятия *нематериальных активов* к учету, подлежат отнесению на стоимость нематериальных активов один раз в конце года, и в учете отражаются бухгалтерские записи:

***дебет*** *счета* ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы»* и ***кредит*** *субсчета* ***67/1*** *«Расчеты по долгосрочным кредитам»* – на суммы процентов, включаемых в инвентарную стоимость объектов внеоборотных активов при начислении до конца года или завершения расчетов по кредиту;

***дебет*** *счета* ***04*** *«Нематериальные активы»* или ***01*** *«Основные средства»* и ***кредит*** *счета* ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы» –* при списании процентов в инвентарную стоимость объектов внеоборотных активов;

***дебет*** *субсчета* ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***кредит*** *субсчета* ***67/1*** *«Расчеты по долгосрочным кредитам»* – на суммы процентов, начисленных по просроченным кредитам, полученным на приобретение внеоборотных активов.

*Перечисление* процентов отражается бухгалтерской записью:

***дебет*** *субсчета* ***67/1*** *«Расчеты по долгосрочным кредитам банка»* и ***кредит*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* ***(52*** *«Валютные счета»,* ***55*** *«Специальные счета в банках») –* на суммы погашения долгосрочных кредитов и процентов по ним.

Банковские кредиты, не погашенные в установленные сроки, учитываются обособленно.

Аналитический учет ведется дифференцированно по каждому полученному кредиту.

По соглашению между банком и кредитополучателем обязательства кредитополучателя по кредитному договору могут быть прекращены путем предоставления банку взамен их исполнения отступного, зачетом встречного требования и другими способами, предусмотренными законодательством.

**8.1.3 Учет полученных займов**

Дляучета расчетов по полученным займам *(товарным и денежным)* используются субсчета *66/2 «Расчеты по краткосрочным займам»* и *67/2 «Расчеты по долгосрочным займам».*

По ***договору займа*** одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег или равное количество других полученных им вещей такого же рода и качества. Качество – это совокупность существенных признаков, свойств, особенностей, отличающих предмет от других и придающих ему определенность.

Таким образом, основное условие договора займа – это равное количество и идентичность характерных отличительных признаков передаваемых и возвращаемых вещей.

Операции по поступлению и возврату займов и банковских кредитов отражаются по единому принципу.

Денежные средства, полученные по договору займа, поступают на расчетный или валютный счет и в бухгалтерии отражаются записью:

***дебет*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет» или* ***52*** *«Валютные счета»* и ***кредит*** *субсчета* ***66/2*** *«Расчеты по краткосрочным займам»* или ***67/2*** *«Расчеты по долгосрочным займам».*

В последнее время из-за недостатка оборотных средств у многих организаций получила распространение практика приобретения материальных ресурсов по договорам товарных займов.

Передача товаров по договору товарного займа оформляется товарной, товарно-транспортной накладными (ТН-2, ТТН-1). Объектом налогообложения не признается передача товаров по договору займа, за исключением изменения существенных условий этого договора. Объект налогообложения возникнет в том случае, если заемщик при исполнении обязательств договора возвратит товары другого качества или количества. В этом случае данная операция будет признаваться товарообменной.

Имущество, полученное по договору займа, приходуется бухгалтерской записью:

***дебет*** *счетов по учету имущества* ***10*** *«Материалы»,* ***07*** *«Оборудование к установке»,* ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы»,* ***41*** *«Товары»* и ***кредит*** *субсчета* ***66/2*** *«Расчеты по краткосрочным займам»* или ***67/2*** *«Расчеты по долгосрочным займам».*

Организации могут получать вексельные займы. Заем в форме векселя аналогично кредиту предоставляется после заключения между заимодавцем и заемщиком соответствующего договора. К обязательным условиям договора займа относятся в том числе:

• сумма займа;

• размер вознаграждения за предоставленный заем.

Номинал векселя относится к категории качественных характеристик векселя. Таким образом, в заем передается вещь (вексель), имеющая в качестве родового признака номинал векселя.

На номинальную стоимость векселя, приобретенного по договору вексельного займа, в бухгалтерии заемщика отражается запись:

***дебет*** *субсчета* ***58/2*** *«Долговые ценные бумаги»* и ***кредит*** *субсчета* ***66/2*** *«Расчеты по краткосрочным займам»* или ***67/2*** *«Расчеты по долгосрочным займам».*

Заемщик обязан возвратить заимодавцу полученную сумму займа в срок, предусмотренный договором займа.

Если срок возврата договором не установлен, то сумма займа должна быть возвращена заемщиком в течение 30 дней со дня предъявления заимодавцем требования на возврат.

Займы предоставляются на условиях платности. Размер и порядок уплаты процентов по займам определяются договором займа. Если договором займа размер процентов не установлен, они начисляются по ставке рефинансирования Национального банка Республики Беларусь на день уплаты заемщиком суммы долга или его части. Операция по начислению процентов по кредитам и займам отражается по единому принципу. Законодательство не запрещает выдачу и беспроцентных займов. В этом случае в договоре должна быть специально сделана запись «Проценты по договору займа не начисляются».

Погашение обязательств по договору займа денежными средствами в бухгалтерии отражается записью:

***дебет*** *субсчета* ***66/2*** *«Расчеты по краткосрочным займам»* или ***67/2*** *«Расчеты по долгосрочным займам»* и ***кредит*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* или ***52*** *«Валютные счета».*

Для погашения задолженности по товарным займам организация должна приобрести такие же товары, как те, которые она позаимствовала, и передать их заимодавцу.

Выбытие активов в погашение кредитов (займов) не признается расходами организации.

Стоимость возвращаемых товаров может отличаться от стоимости полученных товаров по договору займа, так как товары произведены и приобретены разными организациями в разные периоды. Разница между стоимостью полученных и возвращаемых товаров учитывается в составе операционных расходов.

Обязательства по кредитам и займам, полученным в иностранной валюте, подлежат переоценке в связи с изменением курса Национального банка Республики Беларусь на дату составления бухгалтерской отчетности (на конец месяца) и на дату погашения задолженности.

Положительная курсовая разница, возникшая при переоценке обязательств по кредитам и займам в связи с изменением курса, отражается в учете записью:

***дебет*** *счета* ***97*** *«Расходы будущих периодов»,* субсчет *«Курсовые разницы»* и ***кредит*** *субсчета* ***66/2*** *«Расчеты по краткосрочным займам»* или ***67/2*** *«Расчеты по долгосрочным займам» –* с последующим отнесением этих сумм в состав внереализационных расходов ***(92/2).***

Отрицательная курсовая разница, возникшая при переоценке обязательств по кредитам и займам в связи с изменением курса, отражается в учете записью:

***дебет*** *субсчета* ***66/2*** *«Расчеты по краткосрочным займам»* или ***67/2*** *«Расчеты по долгосрочным займам»* и ***кредит*** *счета* ***97*** *«Расходы будущих периодов»,* субсчет *«Курсовые разницы» –* с последующим отнесением этих сумм в состав внереализационных доходов ***(92/1).***

**8.2 Учёт расчётных операций**

**8.2.1 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками**

Для отражения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками предназначен синтетический активно-пассивный счет *60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».* Счет предназначен для учета расчетов за:

* товарно-материальные ценности, включая электроэнергию, газ, воду, пар и т.д. – независимо от времени оплаты за них;
* принятые работы и потребленные услуги – независимо от принятого порядка оплаты за них.

По кредиту счета *60* задолженность отражается в пределах сумм акцепта по приобретаемым ценностям, принятым работам или потребленным услугам с НДС, а в бухгалтерии потребителя отражается следующая запись:

***дебет*** *счета* ***10*** *«Материалы»* ***(08, 15, 41, 20…)*** и ***кредит*** *счета* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* – на стоимость поступивших ценностей, работ, услуг без НДС;

***дебет*** *счета* ***18*** *«Налог на добавленную стоимость»* и ***кредит*** *счета* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –* на суммы НДС, включенные поставщиками и подрядчиками в счета на оплату.

Перечисление денежных средств поставщикам за приобретенные ценности, принятые работы, потребленные услуги отражается записью:

***дебет*** *счета* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* и ***кредит*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* ***(52, 66, 67) –*** на суммы, оплаченные поставщикам и подрядчикам.

Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам, учитываются по дебету счета *60.*

На отдельном субсчете учитываются расчеты с поставщиками и подрядчиками по векселям, выданным за полученные материальные ценности, принятые работы и потребленные услуги – при поступлении денежных средств в счет оплаты за вексель*.*

Порядок расчетов с поставщиками и подрядчиками выбирается организациями самостоятельно и регулируется договорами на поставку ценностей, выполнение работ или оказание услуг. Расчеты могут осуществляться в форме дебетовых или кредитовых переводов.

**8.2.2 Учет расчетов с покупателями и заказчиками**

Для отражения информации о расчетах с покупателями и заказчиками предназначен синтетический активно-пассивный счет *62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,* к которому предусмотрены субсчета:

***– 62/1*** *«Расчеты в порядке инкассо»;*

***– 62/2*** *«Расчеты плановыми платежами»;*

***– 62/3*** *«Векселя полученные»;*

***– 62/4*** *«Авансы полученные».*

На субсчете *62/1 «Расчеты в порядке инкассо»* учитываются расчеты с покупателями и заказчиками по отгруженной продукции, товарам, выполненным работам или оказанным услугам, расчетные документы по которым предъявлены к оплате, что в бухгалтерии отражается записью:

***дебет*** *субсчета* ***62/1*** *«Расчеты в порядке инкассо»* и ***кредит*** *субсчета* ***90/1*** *«Выручка от реализации»* – при передаче расчетных документов покупателям и заказчикам за реализованную продукцию, работы или услуги;

***дебет*** *субсчета* ***62/1*** *«Расчеты в порядке инкассо»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы» –* при передаче расчетных документов покупателям и заказчикам за реализованные основные средства, нематериальные активы, материалы и другие ценности.

***дебет*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* ***(52)*** и ***кредит*** *субсчета* ***62/1*** *«Расчеты в порядке инкассо»* – при поступлении денежных средств за реализованные ценности.

На субсчете *62/2 «Расчеты плановыми платежами»* учитываются расчеты с покупателями и заказчиками, осуществляемые не по каждой сделке, а путем периодического перечисления средств в сроки и в размерах, заранее согласованных участниками сделки. В бухгалтерии поступление плановых платежей отражается записью:

***дебет*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* ***(52)*** и ***кредит*** *субсчета* ***62/2*** *«Расчеты плановыми платежами» –* при поступлении денежных средств.

На субсчете *62/3 «Векселя полученные»* учитывается дебиторская задолженность покупателей, обеспеченная полученными от них векселями. В бухгалтерии передача продукции под вексель отражается записью:

***дебет*** *субсчета* ***62/3*** *«Векселя полученные»* и ***кредит*** *субсчета* ***90/1*** *«Выручка от реализации»* – при получении векселя от покупателя или заказчика за реализованную продукцию, товары, работы или услуги;

***дебет*** *субсчета* ***62/3*** *«Векселя полученные»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы» –* при получении векселя от покупателя за переданные основные средства, нематериальные активы, материалы и другие ценности;

***дебет*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* ***(52)*** и ***кредит*** *субсчета* ***62/3*** *«Векселя полученные» –* при поступлении денежных средств в счет оплаты за вексель.

Порядок расчетов с покупателями и заказчиками определяется организациями самостоятельно. Расчеты могут осуществляться в форме дебетовых или кредитовых переводов в зависимости от того, кто является инициатором платежа.

**8.2.3 Учет резерва по сомнительным долгам**

Организация может создавать резервы по сомнительным долгам при наличии источника для их формирования.

*Сомнительные долги –* это дебиторская задолженность, не погашенная в установленные сроки (если срок не установлен, то в течение нормально необходимого для этого времени) и не обеспеченная юридически полноценными обязательствами или гарантиями. Резервы на погашение сомнительных долгов создаются на основании результатов проведенной в конце отчетного года инвентаризации дебиторской задолженности организации.

Необходимая сумма резерва определяется по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния и платежеспособности должника, а также оценки вероятности погашения долга в полной или частичной сумме.

Резервы по сомнительным долгам учитываются на пассивном счете ***63*** *«Резервы по сомнительным долгам».*

Резервирование сумм для погашения сомнительных долгов производится за счет и при наличии прибыли организации и отражается бухгалтерской записью:

***дебет*** *субсчета* ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***кредит*** *счета* ***63*** *«Резервы по сомнительным долгам»* – формирование резерва.

Суммы, направляемые на формирование резерва по сомнительным долгам, уменьшают налогооблагаемую прибыль, остающуюся в распоряжении организации.

Списание невостребованных, безнадежных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, за счет созданного резерва осуществляется в течение года по мере истечения сроков исковой давности, получения отрицательных решений судебных органов о возможности взыскания задолженности или объявления должников неплатежеспособными. Списание сомнительных долгов производится после принятия мер и истечения сроков исковой давности и отражается бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***63*** *«Резервы по сомнительным долгам»* и ***кредит*** *счетов* ***62*** *«Расчеты с покупателями и заказчиками»,* ***73*** *«Расчеты с персоналом по прочим операциям»,* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* – использование резерва при погашении сомнительного долга.

Если сомнительный долг, по которому был сформирован резерв, в течение следующего года по каким-либо причинам не списан (получение гарантий должника, повторное рассмотрение материалов в суде и т.п.), то остаток резерва в части таких долгов присоединяется к прибыли отчетного года бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***63*** *«Резервы по сомнительным долгам»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы» –* восстановление резерва.

Неиспользованные в течение года суммы резерва снова зачисляются в состав прибыли организации. При этом в бухгалтерии отражается бухгалтерская запись:

***дебет*** *счета* ***63*** *«Резервы по сомнительным долгам»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы» –* присоединение к прибыли, включение в состав доходов суммы неиспользованного резерва.

Отчетность о создании и движении средств по резервам отражается в приложении к балансу предприятия. В отчете о движении фондов и других средств по каждому резерву организации отражаются: остаток на начало года; сумма, начисленная в отчетном году; сумма, перечисленная (использованная) в отчетном году; остаток на конец года.

**8.2.4 Учет расчетов по налогам и сборам**

Налоги – основной источник доходов государственного бюджета.

***Налоги*** – обязательные и безэквивалентные платежи, взимаются государством с юридических и физических лиц в бюджет соответствующего уровня на основании соответствующих законов о налогах.

Поступления из бюджета сводятся лишь к целевому финансированию и поступлению разницы в ценах при расчетах за продукцию, на закупку которой из бюджета выделяются дотации.

Основная часть расчетов с бюджетом – платежи. Перечень их достаточно широк. В организационном плане в зависимости от *источников возмещения* налоги в бюджет можно подразделить на следующие группы:

• включаемые в *себестоимость* продукции (работ и услуг);

• уплачиваемые *из выручки* от реализации продукции (косвенные налоги);

• уплачиваемые *из прибыли* организации;

• удерживаемые *из заработной платы* работников организации;

• удерживаемые *из доходов* (дивидендов) физических лиц.

По *уровню управления* налоги подразделяются на местные и республиканские.

*• республиканские* устанавливаются высшим органом государственной власти и действуют на всей территории Республики Беларусь;

*• местные* устанавливаются высшим органом государственной власти, но вводятся в действие решением местных Советов депутатов и действуют на определенной территории.

Расчеты с бюджетом учитываются на синтетическом счете *68 «Расчеты по налогам и сборам».* По ***кредиту*** счета *68 «Расчеты по налогам и сборам»* отражаются суммы начисленных налогов в бюджет, а по ***дебету*** счета ***68*** *«Расчеты по налогам и сборам»* отражаются перечисленные в бюджет платежи.

При планировании и формировании бюджета на предстоящий год высший законодательный орган разрабатывает методику расчета налогов, устанавливает ставки, определяет источник уплаты, льготы и санкции.

Законом, методическими указаниями, инструкциями предусмотрены сроки уплаты налогов в бюджет, порядок представления отчетности налоговой инспекции и соответствующим фондам, нарушение которых влечет наложение финансовых санкций.

Типовым планом счетов предусматривается ведение расчетов по налогам и сборам по следующим субсчетам:

***– 68/1*** *«Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость товаров, продукции, работ, услуг»;*

***– 68/2*** *«Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг»;*

***– 68/3*** *«Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода)»;*

***– 68/4*** *«Налоги на доходы физических лиц»;*

***– 68/5*** *«Прочие налоги, сборы и отчисления».*

В организациях ведется аналитический учет по налогам и сборам в бюджет. Для этого на субсчетах открываются *аналитические счета:*

***– 68/11*** *«Единый налог от заработной платы»;*

***– 68/12*** *«Экологический налог»;*

***– 68/21*** *«НДС»;*

***– 68/22*** *«Единый налог в республиканский фонд»;*

***– 68/23*** *«Налог, рассчитанный по общему нормативу в местный бюджет»;*

***– 68/31*** *«Налог на недвижимость»;*

***– 68/32*** *«Налог на прибыль»;*

***– 68/33*** *«Транспортный сбор» и т.д.;*

***– 68/4*** *«Налоги на доходы физических лиц».*

В бухгалтерском учете ***начисление*** платежей в бюджет отражается следующими записями:

***дебет*** *счетов затрат* ***20*** *«Основное производство****» (23, 26…)*** и ***кредит*** *субсчета* ***68/1*** *«Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг» –* на суммы единого налога на заработную плату, экологического налога и налога на землю, включаемых в себестоимость продукции;

***дебет*** *субсчета* ***90/3*** *«Налог на добавленную стоимость»* и ***кредит*** *субсчета* ***68/2*** *«Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг» –* на суммы НДС при начислении;

***дебет*** *субсчета* ***90/4*** *«Акцизы»* и ***кредит*** *субсчета* ***68/2*** *«Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции, работ и услуг» –* на суммы акцизов, начисленные при реализации подакцизной продукции;

***дебет*** *субсчета* ***90/5*** *«Прочие налоги и сборы из выручки»* и ***кредит*** *субсчета* ***68/2*** *«Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг» –* на суммы косвенных налогов от выручки за реализованную продукцию при начислении;

***дебет*** *субсчета* ***91/3*** *«Налог на добавленную стоимость»* и ***кредит*** *субсчета* ***68/2*** *«Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг» –* на суммы начисления НДС от выручки при реализацию (списании) основных средств и прочих активов;

***дебет*** *счета* ***99*** *«Прибыли и убытки»* и ***кредит*** *субсчета* ***68/3*** *«Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода)» –* на суммы начисления налога на прибыль, недвижимость, транспортного сбора, отчислений на оздоровление реки «Свислочь» и прочих налогов И сборов из прибыли;

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты по оплате труда»* и ***кредит*** *счета* ***68/4*** *«Налоги на доходы физических лиц» –* на суммы налога, удержанного из заработной платы (подоходного налога);

***дебет*** *субсчета* ***75/2*** *«Расчеты по выплате доходов»* и ***кредит*** *субсчета* ***68/4*** *«Налоги на доходы физических лиц» –* на суммы налогов, удержанных из дохода (от суммы начисленных физическим лицам дивидендов).

Перечисление налогов и платежей отражается бухгалтерской проводкой:

***дебет*** *субсчетов, открытых к счету* ***68*** *«Расчеты по налогам и сборам», и* ***кредит*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет».*

**8.2.5 Учет расчетов с подотчетными лицами**

*Подотчетными суммами* называются денежные авансы, выдаваемые работникам организации из кассы на мелкие хозяйственные и командировочные расходы. Расчеты наличными денежными средствами между юридическими лицами на территории Республики Беларусь допускаются в исключительных случаях с разрешения руководителя обслуживающего банка в размере не более 50 базовых величин в месяц. Порядок выдачи денег под отчет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены постановлением Национального банка Республики Беларусь от 26 марта 2003 г. №57 «Об утверждении Правил ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь», с изм. и доп. по состоянию на 27 ноября 2006 г. №192. Полученные деньги разрешается расходовать подотчетным лицам только на те цели, на которые они выданы. Повторная выдача сумм под отчет возможна только при условии полного отчета по ранее выданным суммам.

Сумма аванса, выдаваемого под отчет на командировочные расходы, определяется по предварительному расчету стоимости проезда, суточных, расходов по найму жилого помещения и других расходов. Организации могут возмещать командировочные расходы по нормам, определенным положением о командировании работников данной организации, утвержденным ее высшим органом управления.

В установленные сроки подотчетные лица обязаны представить отчеты о действительно израсходованных суммах с приложением оправдательных документов (проездной билет, счет, квитанции гостиниц, командировочное удостоверение с отметками о прибытии и убытии). Отчеты по командировкам должны быть представлены в течение трех рабочих дней по возвращении из командировки, а неизрасходованные суммы аванса возвращены в кассу. В бухгалтерии авансовые отчеты проверяются и утверждаются руководителем организации.

Авансы на хозяйственные расходы выдаются на срок, установленный руководителем организации:

• не более трех рабочих дней – на расходы, производимые в месте нахождения организации;

• не более 10 рабочих дней – на расходы, производимые вне места расположения организации;

• до 30 рабочих дней – в сумме, не превышающей одной базовой величины.

Список работников, имеющих право получать деньги под отчет на хозяйственные нужды, определяется приказом руководителя организации в начале года. В течение трех рабочих дней по истечении срока, на который суммы были выданы, лица, получившие аванс, должны представить авансовый отчет об израсходованных суммах либо вернуть деньги в кассу организации. В качестве оправдательных к авансовому отчету должны быть приложены первичные документы, подтверждающие произведенные работником расходы: кассовые чеки с приложенными копиями товарных чеков, квитанции к приходным кассовым ордерам, квитанции формы 20-фс и др.

Подотчетные суммы учитываются на синтетическом счете *71 «Расчеты с подотчетными лицами».* Выдача наличных денег под отчет на командировочные и хозяйственные расходы отражается бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***71*** *«Расчеты* ***с подотчетными лицами»*** и ***кредит*** *счета* ***50*** *«Касса» –* при выдаче наличных денежных средств из кассы организации;

***дебет*** *счета* ***71*** *«Расчеты* ***с подотчетными лицами»*** и ***кредит субсчета 55/7*** *«Банковские карты» –* при получении наличных денежных средств подотчетным лицом с карт-счета.

Израсходованные подотчетными лицами суммы списываются бухгалтерскими записями:

***дебет*** *счета* ***26*** *«Общехозяйственные расходы»* ***(15*** *«Заготовление и приобретение материалов»,* ***20*** *«Основное производство»)* и ***кредит*** *счета* ***71*** *«Расчеты с подотчетными лицами» –* на сумму командировочных расходов, утвержденную руководителем организации в зависимости от характера произведенных расходов.

Товарно-материальные ценности, приобретенные за счет сумм, полученных на хозяйственные расходы, приходуются бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***10*** *«Материалы»* ***(08*** *«Вложения во внеоборотные активы»,* ***41*** *«Товары»,* ***50/3*** *«Денежные документы» и др.)* и ***кредит*** *счета* ***71*** *«Расчеты с подотчетными лицами».*

Налог на добавленную стоимость, выделенный в документах при приобретении ценностей, отражается бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***18*** *«Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»* и ***кредит*** *счета* ***71*** *«Расчеты с подотчетными лицами».*

Стоимость работ (услуг), оплаченных подотчетными лицами наличными за счет сумм, выданных под отчет на хозяйственные расходы, отражается записью:

***дебет*** *счета* ***26*** *«Общехозяйственные расходы»* ***(20*** *«Основное производство»,* ***91/2*** *«Операционные расходы» и др.)* и ***кредит*** *счета* ***71*** *«Расчеты с подотчетными лицами» –* на сумму оплаченных работ без НДС;

***дебет*** *счета* ***18*** *«Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»* и ***кредит*** *счета* ***71*** *«Расчеты с подотчетными лицами»* – на сумму налога на добавленную стоимость, выделенного в расчетных документах и включенного в стоимость работ.

Остатки неиспользованных сумм возвращаются подотчетными лицами в кассу организации, что в бухгалтерии отражается записью:

***дебет*** *счета* ***50*** *«Касса»* и, ***кредит*** *счета* ***71*** *«Расчеты с подотчетными лицами».*

Остатки неиспользованных подотчетных сумм удерживаются по решению руководителя из заработной платы работника, что в бухгалтерии отражается записью:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *счета* ***71*** *«Расчеты с подотчетными лицами».*

Остатки неиспользованных подотчетных сумм, не возвращенные подотчетными лицами в установленном порядке и не удержанные из заработной платы, списываются бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***94*** *«Недостачи и потери от порчи ценностей»* и ***кредит*** *счета* ***71*** *«Расчеты с подотчетными лицами».*

Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами по счету *71 «Расчеты с подотчетными лицами»* ведется по каждой сумме, выданной под отчет, в журнале-ордере №7.

Особенности имеет учет денежных сумм, выданных под отчет в валюте, *при командировании работников за границу.* При командировках за границу нормируются расходы по проезду, суточные, а также расходы по найму жилого помещения. Расходы по проезду воздушным транспортом возмещаются по тарифу экономического класса, железнодорожным транспортом – купе, водным транспортом – по тарифу туристического класса. Нормы возмещения суточных и расходов по найму жилого помещения установлены Министерством финансов Республики Беларусь1 в иностранной валюте по каждой стране пребывания в отдельности. Командированному работнику также возмещаются комиссионные по обмену в банке чека или одного вида валюты на другой, за совершение операций с использованием банковской пластиковой карты, расходы по получению виз, медицинскому страхованию, по оплате обязательного сбора, взимаемого с граждан в аэропортах.

Выданную иностранную валюту отражают в бухгалтерском учете в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу Национального банка Республики Беларусь на момент выдачи бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***71*** *«Расчеты с подотчетными лицами»* и ***кредит*** *субсчета* ***50/4*** *«Валютная касса».*

По возвращении из командировки и сдаче авансового отчета с приложением оправдательных документов задолженность подотчетных лиц списывают в зависимости от вида расходов по курсу на день представления отчета.

Если по завершении расчетов по командировке необходимая сумма в иностранной валюте подлежит выплате работнику, то по решению руководителя она может быть выплачена как в иностранной валюте, так и в рублях Республики Беларусь по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату авансового отчета. Окончательный расчет с работником должен быть произведен не позднее 30 дней с момента представления авансового отчета.

**8.2.6 Учет расчетов с учредителями**

Все организации, создаваемые для того или иного вида хозяйственной деятельности независимо от формы собственности, учреждаются либо физическими, либо юридическими лицами, либо и теми и другими одновременно. По условиям учредительных документов учредители могут иметь определенные обязательства перед вновь созданной фирмой или организацией, а также пользоваться определенными правами. Учредители в соответствии с договором могут передавать вновь образованной организации основные, оборотные денежные средства, а также нематериальные активы. Кроме этого учредители в соответствии с теми же документами могут претендовать на часть прибыли, получаемой организацией.

Все виды расчетов с учредителями по вкладам в уставный фонд организации и по начислению и выплате доходов учитываются на счете 75 *«Расчеты с учредителями»,* к которому открываются субсчета:

*–****75/1*** *«Расчеты по вкладам в уставный фонд»;*

*–****75/2*** *«Расчеты по выплате доходов» и др.*

При создании организации на установленную сумму вкладов учредителей в уставный фонд в бухгалтерии отражается запись:

***дебет*** *субсчета* ***75/1*** *«Расчеты по вкладам в уставный фонд»* и ***кредит*** *счета* ***80*** *«Уставный фонд».*

Фактически внесенные учредителями вклады в уставный фонд отражаются по ***дебету***соответствующих материальных или денежных счетов ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы»* (при внесении учредителями основных средств и нематериальных активов), ***10*** *«Материалы»,* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета»* и др. и ***кредиту*** субсчета ***75/1*** *«Расчеты по вкладам в уставный фонд».* Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в собственность организации в счет вкладов в уставный фонд, осуществляется по договорной стоимости или по оценке экспертной комиссии. Валюту и валютные ценности оценивают по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на момент взноса указанных ценностей.

На субсчете ***75/2*** *«Расчеты по выплате доходов»* учитываются расчеты по *начислению и выплате* учредителям доходов (дивидендов), если они не являются работниками организации.

Расчеты по начислению и выплате доходов (дивидендов) *работникам* организации, входящим в число его учредителей, отражаются по счету ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда».*

Начисление доходов (дивидендов) производится за счет нераспределенной прибыли организации. В бухгалтерии при начислении дивидендов отражается запись:

***дебет*** *счета* ***84*** *«Нераспределенная прибыль»* и ***кредит*** *субсчета* ***75/2*** *«Расчеты по выплате доходов» или* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда».*

Из суммы дивидендов, начисленных юридическим лицам, удерживается налог на доходы, физическим лицам – подоходный налог, которые по законодательству удерживаются источником выплаты дохода. Удержание налога из суммы начисленных дивидендов в бухгалтерии отражается записью:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* или **75/2** *«Расчеты по выплате доходов»* и *кредит субсчета 68/4 «Налоги на доходы физических лиц».*

Суммы доходов (дивидендов), ***выплаченные*** учредителям организации, отражают в бухгалтерии записью:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* или ***75/2*** *«Расчеты по выплате доходов»* и ***кредит*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета» или* ***50*** *«Касса».*

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

**8.2.7 Учет расчетов по имущественному и личному страхованию**

Организация в своей деятельности может осуществлять как имущественное страхование своей собственности, страхование отдельных сделок, так и страхование жизни своих работников.

Страхование осуществляется на случай аварии, пожара, стихийного бедствия, экологической катастрофы и других чрезвычайных ситуаций. Страхование осуществляется специальными организациями и фирмами, имеющими лицензии на проведение страховой деятельности.

Для обобщения информации по имущественному и личному страхованию используют счет ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет* ***76/2*** *«Расчеты по имущественному и личному страхованию».*

В себестоимость продукции, работ, услуг включаются страховые взносы по видам обязательного страхования, суммы страховых взносов, перечисленные иностранным страховым и перестраховочным организациям. К обязательным видам страхования относятся:

* страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
* гражданская ответственность владельцев транспортных средств;
* гражданская ответственность перевозчика перед пассажирами;
* жизнь, здоровье или имущество лиц, определенных законодательством (военнослужащих, работников военизированной пожарной службы, судей и других лиц).

В первоначальную стоимость основных средств включаются страховые платежи при перевозке.

***Начисление***сумм страховых платежей в бухгалтерии отражается записью по ***кредиту***счета ***76/2*** *«Расчеты по имущественному и личному страхованию»* и ***дебету***счетов:

***08*** *«Вложения во внеоборотные активы»* – при перевозке приобретаемых объектов основных средств и обязательным видам страхования рабочих, занятых строительством и иным изготовлением внеоборотных активов;

***20*** *«Основное производство»,* ***23*** *«Вспомогательные производства»,* ***26*** *«Общехозяйственные расходы»,* ***29*** *«Обслуживающие производства и хозяйства»* – по обязательным видам страхования работников и суммы страховых взносов, перечисленные иностранным перестраховочным организациям;

***91/2*** *«Операционные расходы»* – по добровольному страхованию имущества, грузов, кредитов.

***Перечисление*** сумм страховых платежей страховым компаниям отражается в бухгалтерии записью:

***дебет*** *субсчета* ***76/2*** *«Расчеты по имущественному и личному страхованию»* и ***кредит*** *счетов денежных средств* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета».*

***Потери*** по страховым случаям ***списываются*** бухгалтерской записью:

***дебет*** *субсчета* ***76/2*** *«Расчеты по имущественному и личному страхованию»* и ***кредит*** *счетов материальных ценностей* ***10*** *«Материалы»,* ***41*** *«Товары»,* ***43*** *«Готовая продукция»,* ***45*** *«Товары отгруженные».*

Сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору страхования работника организации, отражается бухгалтерской записью:

***дебет*** *субсчета* ***76/2*** *«Расчеты по имущественному и личному страхованию»* и ***кредит*** *счета* ***73*** *«Расчеты с персоналом по прочим операциям».*

**8.2.8Учет расчетов с дебиторами и кредиторами**

Для учета расчетных отношений с субъектами хозяйствования и физическими лицами используется активно-пассивный счет *76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».* На этом счете учитываются расчеты некоммерческого характера с разными организациями (учебное заведение, научная организация и др.), расчеты с транспортными организациями за услуги, оплачиваемые чеками, расчеты с физическими или юридическими лицами по исполнительным листам, расчеты по претензиям, по причитающимся дивидендам и пр.

Планом счетов предусмотрено ведение учета на счете ***76***по следующим субсчетам:

* ***76/1*** *«Расчеты с организациями и лицами по исполнительным листам» –* учитываются расчеты по суммам, удержанным из заработной платы работников в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов.

Суммы, удержанные из заработной платы работников в пользу разных организаций и отдельных лиц, отражаются бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *субсчета* ***76/1*** *«Расчеты с организациями и лицами по исполнительным листам».*

Удержанные из заработной платы суммы и перечисленные по назначению отражаются записью:

***дебет*** *субсчета* ***76/1*** *«Расчеты с организациями и лицами по исполнительным листам»* и ***кредит*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет» или* ***50*** *«Касса».*

* ***76/2*** *«Расчеты по имущественному и личному страхова*нию» – отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала, в котором организация выступает страхователем, кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению*.*
* ***76/3*** *«Расчеты по претензиям»* – отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным штрафам, пеням и неустойкам*.*

Суммы предъявленных претензий к поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям в бухгалтерии отражаются записью по ***дебету*** субсчета ***76/3*** *«Расчеты по претензиям»* и ***кредиту*** счетов:

***– 26*** *«Общехозяйственные расходы»* – за брак, простои по внешним причинам;

***– 60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –* за недостачу поступивших ценностей, несоответствие цен, арифметические ошибки, обнаруженные после акцепта платежных документов;

***– 10*** *«Материалы»,* ***41*** *«Товары»* – за несоответствие цен, арифметические ошибки, обнаруженные после принятия ценностей к учету;

***– 92/1*** *«Внереализационные доходы» –* за нарушение условий хозяйственных договоров по мере получения или признания к получению штрафа, пени, неустойки;

***– 51*** *«Расчетный счет» или* ***52*** *«Валютные счета» –* на ошибочно снятые суммы со счетов в банке.

Поступившие по предъявленным претензиям платежи отражаются записью:

***дебет*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет» или* ***52*** *«Валютные счета»* и ***кредит*** *субсчета* ***76/3*** *«Расчеты по претензиям».*

* ***76/4*** *«Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» –* учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли и убыткам и другим результатам по договору простого товарищества. Суммы причитающихся к получению организацией дивидендов и других доходов в бухгалтерии отражаются следующей записью:

***дебет*** *субсчета* ***76/4*** *«Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы».*

Сумма дивидендов, поступивших на счета в банке, отражается бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет» или* ***52*** *«Валютные счета»* и ***кредит*** *субсчета* ***76/4*** *«Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».*

* ***76/5*** *«Расчеты по депонированным суммам» –* учитываются расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок*.* Депонирование сумм невыплаченной заработной платы отражается в учете следующей записью:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *субсчета* ***76/5*** *«Расчеты по депонированным суммам».*

При выплате работникам депонированной заработной платы формируется бухгалтерская запись:

***дебет*** *субсчета* ***76/5*** *«Расчеты по депонированным суммам»* и ***кредит*** *счета* ***50*** *«Касса».*

* ***76/6*** *«Расчеты за товары, проданные в кредит» –* учитываются расчеты с работниками организации за товары, проданные им в кредит*.*

Суммы, удержанные на основании поручений-обязательств из заработной платы работников, за товары, купленные в кредит, отражаются бухгалтерской записью:

***дебет*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* и ***кредит*** *субсчета* ***76/6*** *«Расчеты за товары, проданные в кредит».*

Перечисление торговым организациям сумм, удержанных из заработной платы работников за товары, приобретенные работниками в кредит, отражается в бухгалтерии записью:

***дебет*** *субсчета* ***76/6*** *«Расчеты за товары, проданные в кредит»* и ***кредит*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет».*

Организации по своему усмотрению могут открывать дополнительно ряд субсчетов к счету ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»* для учета и отражения операций по аренде и лизингу внеоборотных активов*.*

Аналитический учет по счету ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»* ведется по субсчетам по каждому дебитору и кредитору. Сальдо по счету ***76***определяется по оборотной ведомости по субсчетам и аналитическим счетам, открытым к счету ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».*

**9. Учёт финансовых вложений, фондов, резервов**

**9.1 Общие понятия и оценка финансовых вложений**

*Финансовые вложения* представляют собой расходы организации на приобретение ценных бумаг, вложение средств в уставные фонды других организаций, в совместную деятельность, а также предоставление другим организациям займов под векселя или иные долговые обязательства как на территории Республики Беларусь, так и за ее пределами.

Вложение средств на длительный срок (более одного года) с целью участия в распределении прибылей, т.е. получении дивидендов, процентов (акции, вклады в уставный фонд других организаций, инвестиционные сертификаты), представляют собой долгосрочные *финансовые инвестиции* организации.

Долговые *финансовые вложения* (облигации, депозитные и сберегательные сертификаты, векселя, краткосрочные казначейские обязательства) на срок до одного года представляют собой форму хранения денежных средств с доходом, превышающим обычный банковский процент по депозитам, и являются по своей сути *краткосрочными инвестициями* организации.

Для учета финансовых вложений в бухгалтерии предназначен счет ***58*** *«Финансовые вложения».* К нему могут открываться субсчета:

***– 58/1*** *«Паи и акции»;*

***– 58/2****^ «Долговые ценные бумаги»;*

***– 58/3*** *«Предоставленные займы»;*

***– 58/4*** *«Вклады по договору простого товарищества».*

Аналитический учет по счету ***58*** *«Финансовые вложения»* ведется по видам финансовых вложений (паи, акции, облигации и т.д.) и объектам, в которые произведены эти вложения (организации – продавцы ценных бумаг, организации-заемщики и др.).

Все ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть внесены в специальную Книгу учета ценных бумаг, которая аналогично Кассовой книге должна быть прошита, пронумерована, скреплена печатью организации и подписями руководителя и главного бухгалтера. В книге должны быть отражены следующие реквизиты по ценным бумагам: наименование эмитента; номинальная цена ценной бумаги; покупная стоимость; номер; серия и др.; общее количество ценных бумаг; дата покупки и дата продажи.

При хранении ценных бумаг в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием реквизитов депозитария, которому они переданы на хранение.

При отражении операций с ценными бумагами следует учитывать такие показатели, как номинальная стоимость; эмиссионная стоимость; курсовая (рыночная) стоимость; ликвидационная стоимость; выкупная стоимость; балансовая стоимость, учетная стоимость.

*Номинальная стоимость* – сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги. Суммарная стоимость всех акций по их номиналу отражает величину уставного фонда организации.

*Эмиссионная стоимость* – цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении, которая может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между номинальной и эмиссионной стоимостью составляет эмиссионный доход, который является добавочным фондом организации.

*Курсовая (рыночная) стоимость* – цена, определяемая как результат котировки ценной бумаги на вторичном рынке.

*Ликвидационная стоимость* – стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, выплачиваемая на одну акцию или облигацию.

*Выкупная стоимость* – сумма, выплачиваемая акционерным обществом за приобретение собственных акций или при досрочном погашении облигаций (т.е. стоимость так называемых «отзывных» акций и облигаций).

*Балансовая стоимость* – определяется по данным баланса путем деления собственных источников имущества на количество выпущенных акций.

*Учетная стоимость* – это сумма, по которой ценные бумаги отражаются в балансе организации на данный момент времени.

В соответствии с Методическими указаниями Министерства финансов Республики Беларусь от 5 декабря 1995 г. №54 «По инвентаризации имущества и финансовых обязательств» финансовые вложения принимаются к учету по сумме фактических затрат инвестора. К фактическим затратам относятся: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу ценных бумаг; суммы, уплачиваемые специализированным организациям и лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг; вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги; расходы по оплате процентов по заемным средствам, используемым при приобретении ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету, и др.

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

**9.2 Учет вкладов в уставные фонды других организаций**

*Финансовые вложения (инвестиции, вклады) в уставные фонды* других организаций осуществляются с целью получения дохода и оказания влияния на деятельность субъекта хозяйствования, в который инвестируются средства.

Это влияние может выражаться в получении инвестором возможности полностью или частично контролировать производственную и финансовую деятельность другой организации – объекта инвестиций с учетом своей заинтересованности в продукции данной организации, рынке сбыта и т.п.

По форме вклады в уставный фонд подразделяются на вклады денежными средствами и вклады имуществом, передаваемым участником в счет погашения своих обязательств по вкладу. Денежный взнос может осуществляться как в белорусских рублях, так и в иностранной валюте.

Субсчет ***58/1*** *«Паи и акции»* предназначен для учета наличия и движения инвестиций в акции акционерных обществ, а также в уставные фонды других организаций. В бухгалтерии внесение денежных средств в уставные фонды отражается следующими записями:

***дебет*** *субсчета* ***58/1*** *«Паи и акции»* и ***кредит*** *счетов* ***51*** *«Расчетный счет» или* ***52*** *«Валютные счета» –* если вклад осуществляется денежными средствами.

Внесение в качестве вклада товарно-материальных ценностей (основных средств, нематериальных активов, товаров, готовой продукции) в бухгалтерии отражается следующими записями:

***дебет*** *субсчета* ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***кредит*** *субсчетов* ***01/9*** *«Выбытие основных средств»,* ***04/9*** *«Выбытие нематериальных активов», счетов* ***10*** *«Материалы»;* ***41*** *«Товары»,* ***43*** *«Готовая продукция» –* списание стоимости товарно-материальных ценностей, если свою долю в уставный фонд другой организации организация-инвестор вносит имуществом;

***дебет*** *субсчета* ***58/1*** *«Паи и акции»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы» –* на стоимость имущества, внесенного учредителем в уставный фонд другой организации по оценке экспертной комиссии;

***дебет*** *субсчета* ***91/9*** *«Сальдо операционных доходов и расходов»* ***(99)*** и ***кредит*** *счета* ***99*** *«Прибыли и убытки»* ***(91/9) –*** на величину финансового результата при передаче в качестве вклада имущества по оценке комиссии, отличной от стоимости отраженной в учете.

Важной целью финансовых инвестиций является *получение доходов* организацией-инвестором. Доходы могут быть в виде дивидендов по акциям либо в виде учредительского дохода от участия в организациях, не осуществляющих эмиссию акций.

Начисление доходов, причитающихся организации, отражается в учете записью:

***дебет*** *счета* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет* ***4****«Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»)* и ***кредит*** *счета* ***91*** *«Операционные доходы и расходы» (субсчет* ***1****«Операционные доходы»).*

Поступление доходов отражается бухгалтерской записью:

***дебет*** *счетов* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета»* и ***кредит*** *счета* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет* ***4****«Расчеты по причитающимся дивидендам»)* – если доходы получены в виде денежных средств;

***дебет*** *счетов* ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы»,* ***04*** *«Нематериальные активы»,* ***41*** *«Товары»,* ***10*** *«Материалы»* и ***кредит*** *счета* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет* ***4****«Расчеты по причитающимся дивидендам») –* если доходы получены в виде различных материальных ценностей.

Иногда организации приобретают акции других организаций, участвуя, таким образом, в формировании уставного фонда акционерного общества.

***Акция –*** это ценная бессрочная бумага, подтверждающая внесение ее владельцем вклада в имущество акционерного общества и дающая право на получение дохода от его деятельности, подлежащего распределению в виде дивидендов, распределение остатков при ликвидации общества и, как правило, право на участие в управлении организацией. Акции являются частными ценными бумагами, выпускаются только негосударственными организациями на длительный период и не имеют сроков. *Возврата денежных средств акция не гарантирует.*

Акции продаются и покупаются на рынках ценных бумаг, акции крупных организаций – на фондовой бирже.

Денежная сумма, обозначенная на акции, называется ее номинальной стоимостью, а цена, по которой акция продается на рынке, – ее курсом. Курс акций и других ценных бумаг определяется на фондовой бирже и публикуется в биржевых бюллетенях.

*Дивиденд* – часть общей суммы чистой прибыли акционерного общества, распределяемая между акционерами в соответствии с имеющимися у них акциями. Размер дивиденда по каждой акции зависит не только от суммы полученной прибыли, но и от вида акций. Общий размер дивиденда определяется после вычета из полученной прибыли налогов, отчислений в фонды развития, пополнения страховых резервов.

Существуют разнообразные виды акций: привилегированные и обыкновенные (простые), именные и на предъявителя.

*Привилегированные* акции обеспечивают их владельцам преимущественное право получения дивидендов в виде гарантированного, заранее определенного процента. Однако привилегированные акции обычно не дают права голоса на общем собрании акционеров, в том числе при избрании членов правления.

*Обыкновенные* акции дают их владельцам право голоса в акционерном обществе. Дивиденды по обыкновенным акциям определяются один раз в год советом директоров акционерного общества. Размер дивидендов зависит от прибыли акционерного общества и потребностей в ее использовании для развития акционерного общества и утверждается собранием акционеров.

*Именные* акции содержат имя собственника. Их движение отражается в Книге регистрации с указанием в ней данных о каждой именной акции, времени ее приобретения и о количестве акций у отдельных акционеров.

По акциям на *предъявителя* в книге записывается только их общее количество.

Акции акционерных обществ, приобретенные организацией, учитываются на субсчете ***58/1*** *«Паи и акции».*

Организация может реализовать приобретенные ранее и принадлежащие ей акции. Схема бухгалтерских записей при этом выглядит следующим образом:

***дебет*** *субсчета* ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***кредит*** *субсчета* ***58/1*** *«Паи и акции»* – на учетную стоимость реализуемого пакета акций;

***дебет*** *счета* ***62*** *«Расчеты с покупателями и заказчиками»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы»* – на сумму выручки от продажи акций;

***дебет*** *субсчета* ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***кредит*** *счета* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –* на сумму расходов, связанных с продажей акций;

***дебет*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* и ***кредит*** *счета* ***62*** *«Расчеты с покупателями и заказчиками» –* на сумму поступивших денег за реализованные акции;

***дебет*** *субсчета* ***91/9*** *«Сальдо операционных доходов и расходов»* и ***кредит*** *счета* ***99*** *«Прибыли и убытки» –* на сумму прибыли от продажи акций;

***дебет*** *счета* ***99*** *«Прибыли и убытки»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/9*** *«Сальдо операционных доходов и расходов» –* на сумму убытков от продажи акций.

При выходе организации из состава учредителей и возврате вклада в бухгалтерии организации-инвестора отражаются следующие бухгалтерские записи:

***дебет*** *счета* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»* и ***кредит*** *субсчета* ***58/1*** *«Паи и акции» –* на сумму вклада, подлежащую возврату;

***дебет*** *счетов* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета»,* ***01*** *«Основные средства»,* ***04*** *«Нематериальные активы»,* ***10*** *«Материалы»,* ***41*** *«Товары»* и ***кредит*** *счета* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» –* на сумму поступивших денежных средств и других ценностей в счет погашения задолженности.

**9.3 Учет ценных бумаг**

***Ценные бумаги*** – денежные документы, удостоверяющие выраженные в них имущественные права или отношения займа владельца ценной бумаги по отношению к эмитенту. К ценным бумагам относятся акции, облигации, казначейские обязательства государства, депозитные сертификаты и векселя.

*Эмиссия ценных бумаг* – выпуск акций, облигаций, депозитных сертификатов и других долгосрочных и краткосрочных долговых обязательств. Она является одним из способов мобилизации капитала. Компании выпускают ценные бумаги для восполнения нехватки капитала, банки и иные кредитно-финансовые учреждения – в целях увеличения капитала и финансирования своей кредитной деятельности.

Эмиссия ценных бумаг и их размещение (продажа) осуществляются самим эмитентом или же через банки и другие кредитно-финансовые учреждения.

*Эмитент* ценных бумаг – юридическое лицо, которое от своего имени выпускает ценные бумаги и гарантирует выполнение обязательств, вытекающих из условий выпуска ценных бумаг.

*Инвестор* – физическое или юридическое лицо, владеющее ценными бумагами.

*Облигация* – ценная бумага, удостоверяющая внесение ее владельцем денежных средств и подтверждающая обязательство возместить ему номинальную стоимость этой ценной бумаги в предусмотренный в ней срок с уплатой фиксированного процента.

Финансовые вложения в ценные бумаги учитываются у инвестора по *фактическим затратам на их приобретение,* которые складываются из следующих составляющих:

* сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу;
* сумм, уплачиваемых специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;
* расходов на оплату процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до постановки их на учет;
* вознаграждения, уплачиваемого посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги;
* иных расходов, непосредственно связанных с приобретением ценных бумаг.

Для учета долговых ценных бумаг, т.е. займов, оформленных краткосрочными и долгосрочными облигациями и частными долговыми ценными бумагами, предназначен субсчет ***58/2*** *«Долговые ценные бумаги».*

Поступление ценных бумаг инвестор отражает следующими бухгалтерскими записями:

***дебет*** *субсчета* ***58/2*** *«Долговые ценные бумаги»* и ***кредит*** *счета* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* – на величину их фактической себестоимости приобретаемых ценных бумаг.

***дебет*** *счета* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* и ***кредит*** *счетов* ***51*** *«Расчетный счет» или* ***52*** *«Валютные счета» –* на сумму перечисления денег за долговые ценные бумаги.

Долговые ценные бумаги приобретаются по рыночному курсу, а погашаются по номинальной цене, что обусловливает необходимость регулирования их учетной цены таким образом, чтобы к моменту их погашения учетная стоимость равнялась стоимости по номинальным ценам.

Если ценные бумаги приобретаются по цене, *превышающей их номинальную стоимость,* в бухгалтерии инвестора отражаются записи:

***дебет*** *субсчета* ***58/2*** *«Долговые ценные бумаги»* и ***кредит*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет» или* ***52*** *«Валютные счета» –* оприходование ценных бумаг по покупной стоимости;

***дебет*** *субсчета* ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***кредит*** *субсчета* ***58/2*** *«Долговые ценные бумаги» –* ***списывается*** разница между покупной и номинальной стоимостью равными частями на протяжении срока обращения ценных бумаг или по мере получения доходов в соответствии с учетной политикой.

Если ценные бумаги приобретаются по цене *ниже их номинальной стоимости,* то в бухгалтерии инвестора отражаются следующие записи:

***дебет*** *субсчета* ***58/2*** *«Долговые ценные бумаги»* и ***кредит*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* или ***52*** *«Валютные счета» –* оприходование ценных бумаг по цене приобретения;

***дебет*** *субсчета* ***58/2*** *«Долговые ценные бумаги»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы» –* ***доначисляется*** сумма превышения номинальной стоимости над ценой приобретения равными частями на протяжении срока обращения ценных бумаг или по мере получения доходов в соответствии с учетной политикой.

Начисления и поступления *доходов* по долговым обязательствам отражаются в учете по следующей схеме:

***дебет*** *субсчета* ***76/4*** *«Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы» –* на сумму начисленных, причитающихся к поступлению доходов;

***дебет*** *счетов* ***51*** *«Расчетный счет»* или ***52*** *«Валютные счета»* и ***кредит*** *субсчета* ***76/4*** *«Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» –* на сумму доходов (процентов и дивидендов), полученных организацией.

Погашение ценных бумаг по истечении срока обращения отражается записями:

***дебет*** *субсчета* ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***кредит*** *субсчета* ***58/2*** *«Долговые ценные бумаги» –* на сумму погашаемых ценных бумаг;

***дебет*** *счетов* ***51*** *«Расчетный счет»* или ***52*** *«Валютные счета»,* ***62*** *«Расчеты с покупателями и заказчиками»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы» –* на сумму поступающих денежных средств за погашаемые ценные бумаги.

**10. Учёт финансовых результатов**

**10.1 Формирование финансового результата по обычным видам деятельности**

Основную часть прибыли организация получает *от реализации* товаров, продукции, работ и услуг. Для обобщения информации о доходах и расходах организации предназначен обобщающий счет *90 «Реализация».* На этом счете отражаются расходы, связанные с изготовлением и реализацией продукции, а также выручка за реализованную продукцию. Типовым планом счетов к счету *90 «Реализация»* предусмотрены следующие субсчета:

*–****90/1*** *«Выручка от реализации»* – пассивный;

*–****90/2*** *«Себестоимость реализации» –* активный;

*–****90/3*** *«Налог на добавленную стоимость» –* активный;

*–****90/4*** *«Акцизы»* – активный;

*–****90/5*** *«Прочие налоги и сборы из выручки» –* активный;

*–****90/6*** *«Экспортные пошлины» –* активный.

Для выявления финансового результата предназначен активно-пассивный субсчет:

*–****90/9*** *«Прибыль/убыток от реализации».*

Отражение реализации оформляется в организации типовыми бухгалтерскими записями:

***дебет*** *счета* ***62*** *«Расчеты с покупателями и заказчиками»* и ***кредит*** *субсчета* ***90/1*** *«Выручка от реализации» –* на сумму переданных покупателю товаров, продукции, работ, услуг (по цене реализации);

***дебет*** *субсчета* ***90/2*** *«Себестоимость реализации»* и ***кредит*** *счетов* ***20*** *«Основное производство»,* ***41*** *«Товары»,* ***43*** *«Готовая продукция»,* ***45*** *«Товары отгруженные» –* списана себестоимость продукции, работ, услуг или закупочной цены переданных покупателю товаров при признании в бухгалтерском учете выручки от реализации;

***дебет*** *субсчета* ***90/2*** *«Себестоимость реализации»* и ***кредит*** *счета* ***44*** *«Расходы на реализацию» –* списаны коммерческие расходы и расходы, связанные с реализацией;

***дебет*** *субсчета* ***90/3*** *«Налог на добавленную стоимость»* и ***кредит*** *субсчета* ***68/2*** *«Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг» –* начислен НДС от реализации товаров, продукции, работ и услуг;

***дебет*** *субсчета* ***90/4*** *«Акцизы»* и ***кредит*** *субсчета* ***68/2*** *«Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг» –* начислены акцизы при реализации подакцизного товара;

***дебет*** *субсчета* ***90/5*** *«Прочие налоги и сборы из выручки»* и ***кредит*** *субсчета* ***68/2*** *«Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг» –* начислены прочие налоги и сборы (в соответствии с законодательством Республики Беларусь), связанные с реализаций товаров, продукции, работ, услуг;

***дебет*** *субсчета* ***90/6*** *«Экспортные пошлины»* и ***кредит*** *субсчета* ***68/2*** *«Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг» –* начислены экспортные пошлины в бюджет.

Записи по субсчетам производятся накопительно в течение отчетного года. *Ежемесячно* сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам ***90/2*** *«Себестоимость реализации»;* ***90/3*** *«Налог на добавленную стоимость»;* ***90/4*** *«Акцизы»;* ***90/5*** *«Прочие налоги и сборы из выручки»;* ***90/6*** *«Экспортные пошлины»* и *кредитового* оборота по субсчету ***90/1*** *«Выручка от реализации»* определяется финансовый результат от реализации за отчетный месяц. Этот результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывают бухгалтерской записью:

***дебет*** *субсчета* ***90/9*** *«Прибыль/убыток от реализации»* и ***кредит*** *счета* ***99*** *«Прибыли и убытки» –* списана прибыль, если в результате сопоставления оборотов по субсчетам доходы больше, чем расходы;

***дебет*** *счета* ***99*** *«Прибыли и убытки»* и ***кредит*** *субсчета* ***90/9*** *«Прибыль/убыток от реализации» –* списан убыток, если в результате сопоставления оборотов по субсчетам расходы больше, чем доходы.

Таким образом, синтетический счет ***90*** *«Реализация»* сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании финансового года все субсчета, открытые к счету ***90*** *«Реализация»,* закрываются внутренними записями в корреспонденции с субсчетом ***90/9*** *«Прибыль /убыток от реализации».*

Аналитический учет по счету ***90*** *«Реализация»* ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, работ и услуг.

**10.2 Учет операционных доходов и расходов**

Для обобщении информации об операционных доходах и расходах организации предназначен счет *91 «Операционные доходы и расходы»,* к которому предусмотрены следующие субсчета:

*–****91/1*** *«Операционные доходы»* – пассивный;

*–****91/2*** *«Операционные расходы» –* активный;

*–****91/3*** *«Налог на добавленную стоимость»* – активный;

*–****91/4*** *«Прочие налоги и сборы из операционных доходов» –* активный;

*–****91/9*** *«Сальдо операционных доходов и расходов» –* активно-пассивный.

С использованием счета ***91*** *«Операционные доходы и расходы»* отражаются операции:

***• реализации*** *и списания основных средств*;

***• реализации*** *и списания нематериальных активов*;

***• реализации*** *материалов*;

***• реализации*** *акций и др. ценных бумаг*;

***• реализации*** *валюты*;

*• прочие операционные доходы и расходы.*

К *операционным доходам* (кроме доходов по перечисленным выше операциям реализации) относятся:

* доходы и ***проценты, полученные*** (причитающиеся к получению) организацией по вкладам в договоры простого товарищества;
* доходы и ***проценты, полученные*** (причитающиеся к получению) организацией по вкладам в уставные фонды других организаций;
* ***проценты, полученные*** (причитающиеся к получению) организацией по операциям с ценными бумагами;
* ***проценты, полученные*** организацией за использование банком денежных средств.

Операционные ***доходы*** отражаются по ***кредиту*** субсчета ***91/1*** *«Операционные доходы»* и оформляются в организации следующими типовыми бухгалтерскими записями*:*

***дебет*** *субсчета* ***76/4*** *«Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы» –* на сумму доходов и процентов, подлежащих к получению по договору простого товарищества;

***дебет*** *субсчета* ***76/4*** *«Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы» –* на сумму доходов и процентов, подлежащих к получению по вкладам в уставные фонды других организаций;

***дебет*** *субсчета* ***76/4*** *«Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы» –* на сумму доходов и процентов (дивидендов), подлежащих к получению по ценным бумагам;

***дебет*** *счетов* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,* ***50*** *«Касса»,* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы» –* на сумму поступлений, связанных с предоставлением во временное пользование активов организации;

***дебет*** *счетов* ***62*** *«Расчеты с покупателями и заказчиками»,* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,* ***50*** *«Касса»,* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы»* – на сумму поступлений, связанных с реализацией и списанием основных средств и иных активов организации;

***дебет*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы» –* поступление денег на расчетный счет за реализованную валюту по курсу валютной биржи.

К *операционным расходам* (кроме перечисленных выше расходов от операций реализации) относятся:

* ***проценты, начисленные*** по кредитам и займам в случаях, предусмотренных законодательством;
* ***расходы*** по содержанию законсервированных мощностей;
* ***расходы*** по аннулированным производственным заказам;
* ***расходы*** по формированию ***резервов:***
* под снижение стоимости материальных ценностей*;*
* под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги*;*
* по сомнительным долгам*.*

Операционные ***расходы*** отражаются по ***дебету*** субсчета ***91/2*** *«Операционные расходы»* и оформляются в организациях следующими типовыми бухгалтерскими записями:

***дебет*** *субсчета* ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***кредит*** *счета* ***20*** *«Основное производство»,* ***44*** *«Расходы на реализацию» –* списание расходов, связанных с предоставлением во временное пользование активов организации;

***дебет*** *субсчета* ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***кредит*** *субсчета* ***01/9*** *«Выбытие основных средств»,* ***04/9*** *«Выбытие нематериальных активов»,* ***10*** *«Материалы»,* ***58*** *«Финансовые вложения» –* списание остаточной стоимости активов, по которым начисляется амортизация, и фактической стоимости прочих активов при реализации и списании;

***дебет*** *субсчета* ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***кредит*** *счета* ***57*** *«Денежные переводы в пути»* – списание иностранной валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь при реализации на бирже;

***дебет*** *субсчета* ***91/3*** *«Налог на добавленную стоимость»* и ***кредит*** *субсчета* ***68/2*** *«Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции» –* начисление НДС при реализации и списания основных средств, нематериальных активов, материалов;

***дебет*** *субсчета* ***91****/2 «Операционные расходы»* и ***кредит*** *счетов* ***14*** *«Резервы под снижение стоимости»,* ***59*** *«Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»,* ***63*** *«Резервы по сомнительным долгам» –* отчисления в резервы под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги и в резерв по сомнительным долгам.

Записи по субсчетам производятся накопительно в течение отчетного года. ***Ежемесячно*** сопоставлением совокупных ***дебетовых*** оборотов по субсчетам ***91/2*** *«Операционные расходы»* и ***91/3*** *«Налог на добавленную стоимость»* и ***кредитового*** оборота по субсчету ***91/1*** *«Операционные доходы»* определяют сальдо операционных доходов и расходов, которое ежемесячно списывается бухгалтерской записью:

***дебет*** *субсчета* ***91/9*** *«Сальдо операционных доходов и расходов»* и ***кредит*** *счета* ***99*** *«Прибыли и убытки»* – на сумму *прибыли,* полученной от операционных доходов;

***дебет*** *счета* ***99*** *«Прибыли и убытки»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/9*** *«Сальдо операционных доходов и расходов» –* на сумму *убытка* организации от операционных расходов.

Таким образом, синтетический счет ***91*** *«Операционные доходы и расходы»* сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании финансового года субсчета, открытые к счету ***91*** *«Операционные доходы и расходы»,* закрываются внутренними записями в корреспонденции с субсчетом ***91/9*** *«Сальдо операционных доходов и расходов».*

Аналитический учет по счету ***91*** *«Операционные доходы и расходы»* ведется по каждому виду операционных доходов и расходов, причем учет должен обеспечить возможность выявления финансового результата по каждой операции.

**10.3 Учет внереализационных доходов и расходов**

Дляобобщения информации о внереализационных доходах и расходах организации предназначен счет *92 «Внереализационные доходы и расходы»,* к которому предусмотрены следующие субсчета:

***– 92/1*** *«Внереализационные доходы» –* пассивный;

***– 92/2*** *«Внереализационные расходы» –* активный;

***– 92/3*** *«Налог на добавленную стоимость» –* активный;

***– 92/4*** *«Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов» –* активный;

***– 92/9*** *«Сальдо внереализационных доходов и расходов» –* активно-пассивный.

Счет ***92*** *«Внереализационные доходы и расходы»* предназначен для отражения информации о доходах и расходах, непосредственно не связанных с производственной деятельностью организации, а также чрезвычайных доходах и расходах. На этом счете отражаются:

***• безвозмездное поступление и передача*** основных средств;

***• безвозмездное поступление и передача*** нематериальных активов;

***• безвозмездное поступление*** материалов;

К внереализационным операциям (кроме перечисленных выше операций безвозмездного поступления и выбытия) относятся перечисленные ниже ***внереализационные доходы:***

*• штрафы, пени и неустойки,* полученные организацией;

*• излишки* материальных ценностей, выявленные в результате инвентаризации;

*• прибыль* прошлых лет, выявленная в отчетном году;

*• кредиторская задолженность,* по которой истекли сроки исковой давности;

• положительные *курсовые разницы* от переоценки средств, имущества и обязательств в валюте;

*• целевые* поступления и финансирование;

*• финансовая помощь.*

Внереализационные *доходы* отражаются по ***кредиту*** субсчета ***92/1*** *«Внереализационные доходы»* и оформляются в организации следующими бухгалтерскими записями:

***дебет*** *счета* ***62*** *«Расчеты с покупателями и заказчиками»* и ***кредит*** *субсчета* ***92/1*** *«Внереализационные доходы» –* на сумму штрафов, пени и неустойки, полученных или подлежащих к получению за нарушение условий договоров;

***дебет*** *субсчета* ***76/3*** *«Расчеты по претензиям»* или *счетов* ***50*** *«Касса»,* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета»* и ***кредит*** *субсчета* ***92/1*** *«Внереализационные доходы» –* на сумму штрафов, пени и неустойки, связанных с выставлением претензий, полученных или присужденных судом к получению;

***дебет*** *счетов* ***01*** *«Основные средства»,* ***04*** *«Нематериальные активы»,* ***10*** *«Материалы»,* ***50*** *«Касса» и др.* и ***кредит*** *субсчета* ***92/1*** *«Внереализационные доходы» –* на сумму излишков, выявленных в результате проведения инвентаризации;

***дебет*** *счетов* ***62*** *«Расчеты с покупателями и заказчиками»,* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»* и ***кредит*** *субсчета* ***92/1*** *«Внереализационные доходы» –* на сумму доходов, полученных от списания кредиторской задолженности (по истечении срока исковой давности);

***дебет*** *счетов* ***50*** *«Касса»,* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета»* и ***кредит*** *субсчета* ***92/1*** *«Внереализационные доходы»* – на сумму возмещения причиненных организации убытков;

***дебет*** *счетов* ***50*** *«Касса»,* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета»* и ***кредит*** *субсчета* ***92/1*** *«Внереализационные доходы» –* на сумму денежных средств, поступивших в организацию от списанной ранее в убыток дебиторской задолженности*;*

***дебет*** *счетов* ***50*** *«Касса»,* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета»* и ***кредит*** *субсчета* ***92/1*** *«Внереализационные доходы» –* на сумму поступившей финансовой помощи;

***дебет*** *счета* ***98*** *«Доходы будущих периодов»* ***(52, 57, 60, 62*** и др.) и ***кредит*** *субсчета* ***92/1*** *«Внереализационные доходы» –* на сумму положительной курсовой разницы от переоценки имущества и обязательств в валюте*.*

К *внереализационным расходам* (кроме перечисленных выше расходов по операциям безвозмездного выбытия) относятся:

* *штрафы, пени и неустойки,* уплаченные организацией (или признанные к уплате);
* *недостачи* материальных ценностей, выявленные в результате инвентаризации;
* *недостачи* материальных ценностей, произошедшие в результате чрезвычайных обстоятельств (пожар, наводнение, землетрясение, национализация, конфискация и т.д.);
* *убытки* прошлых лет, выявленные в отчетном году;
* *дебиторская задолженность,* по которой истекли сроки исковой давности;
* отрицательные *курсовые разницы* от переоценки средств, имущества и обязательств в валюте;
* ***расходы*** по:

• рассмотрению дел в судах;

• благотворительной деятельности;

• спортивно-культурным мероприятиям;

• шефской помощи;

• обслуживающим производствам и хозяйствам и т.д.

Внереализационные ***расходы*** отражаются по ***дебету*** субсчета ***92/2*** *«Внереализационные расходы»* и оформляются в организациях следующими типовыми бухгалтерскими записями:

***дебет*** *субсчета* ***92/2*** *«Внереализационные расходы»* и ***кредит*** *счетов* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета»,* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,* ***62*** *«Расчеты с покупателями и заказчиками»,* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками» –* списание в состав внереализационных расходов причитающихся к оплате (оплаченных) штрафов, пени, неустойки за нарушение хозяйственных договоров;

***дебет*** *субсчета* ***92/2*** *«Внереализационные расходы»* и ***кредит*** *субсчета* ***01/9*** *«Выбытие основных средств»,* ***04/9*** *«Выбытие нематериальных активов»,* ***10*** *«Материалы»,* ***41*** *«Товары»,* ***43*** *«Готовая продукция»,* ***50*** *«Касса»* – списание сумм недостач активов организации, произошедших в результате чрезвычайных обстоятельств;

***дебет*** *субсчета* ***92/2*** *«Внереализационные расходы»* и ***кредит*** *счета* ***94*** *«Недостачи и потери от порчи ценностей» –* списание сумм недостач, выявленных в результате инвентаризации, сверх норм естественной убыли или недостач ценностей, по которым конкретные виновники не установлены;

***дебет*** *субсчета* ***92/2*** *«Внереализационные расходы»* и ***кредит*** *счетов* ***73*** *«Расчеты с персоналом по прочим операциям»,* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,* ***62*** *«Расчеты с покупателями и заказчиками»,* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* – списание сумм дебиторской задолженности, нереальных для взыскания при отсутствии резервов (по истечении срока исковой давности), и других долгов;

***дебет*** *субсчета* ***92/2*** *«Внереализационные расходы»* и ***кредит*** *счетов* ***51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета»,* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»* – списание расходов, связанных с рассмотрением дел в судах, благотворительной помощью, культурно-оздоровительными мероприятиями и др.;

***дебет*** *субсчета* ***92/3*** *«Налог на добавленную стоимость»* и ***кредит*** *субсчета* ***68/2*** *«Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции» –* начисление НДС в бюджет (в случаях, предусмотренных законодательством) от суммы внереализационных доходов;

***дебет*** *субсчета* ***92/2*** *«Внереализационные расходы» и* ***кредит*** *счетов* ***97*** *«Расходы будущих периодов»* ***(52, 57, 60, 62*** и др.) – на сумму отрицательной курсовой разницы от переоценки имущества и обязательств в валюте*.*

*Ежемесячно* сопоставлением совокупного ***дебетового*** оборота по субсчетам ***92/2*** *«Внереализационные расходы»* и ***92/3*** *«Налог на добавленную стоимость»* и ***кредитового*** оборота по субсчету ***92/1*** *«Внереализационные доходы»* определяют сальдо внереализационных доходов и расходов, которое ежемесячно списывается бухгалтерской записью:

***дебет*** *субсчета* ***92/9*** *«Сальдо внереализационных доходов и расходов»* и ***кредит*** *счета* ***99*** *«Прибыли и убытки»* – на сумму *прибыли* организации от внереализационных доходов;

***дебет*** *счета* ***99*** *«Прибыли и убытки»* и ***кредит*** *субсчета* ***92/9*** *«Сальдо внереализационных доходов и расходов»* – на сумму *убытка* организации от внереализационных расходов.

Таким образом, ***синтетический счет 92*** *«Внереализационные доходы и расходы»* ***сальдо*** на отчетную дату ***не имеет***

По окончании финансового года субсчета, открытые к счету ***92*** *«Внереализационные доходы и расходы»,* закрываются внутренними записями в корреспонденции с субсчетом ***92/9*** *«Сальдо внереализационных доходов и расходов».*

Аналитический учет по счету ***92*** *«Внереализационные доходы и**расходы»* ведется по каждому виду внереализационных доходов и расходов, причем учет должен обеспечить возможность выявления финансового результата по каждой операции.

**10.4 Учет резерва предстоящих расходов**

Организациям предоставлено право создавать резерв предстоящих расходов в целях равномерного включения ряда затрат в издержки производства или обращения. Для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в установленном порядке, предназначен счет *96 «Резервы предстоящих расходов»,* который имеет ряд субсчетов по видам резервов.

За счет издержек производства (обращения) могут создаваться резервы для:

• оплаты предстоящих отпусков рабочих в случае неравномерного ухода их в отпуска в течение года (включая отчисления по социальному страхованию);

• выплаты вознаграждения за выслугу лет;

• проведения ремонтов собственных и арендованных основных средств (могут быть созданы резервы на финансирование ремонтов отдельных видов основных средств; резервы по видам ремонтов);

• проведения ремонтов и замены автомобильных шин;

• гарантийного ремонта и гарантийного обслуживания;

• расходов на подготовительные работы в сезонных отраслях;

• затрат по рекультивации земель и т.д. (рис. 6.).

|  |
| --- |
| **РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ** |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| для оплаты  отпусков |  | для проведения  ремонтов |  | для ремонта и  замены шин |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| для выплаты  вознаграждений |  | для гарантийного  ремонта и  обслуживания |  | для подготовительных работ в сезонных отраслях и др. |

Рис. 6. Виды резервов

Для обособленного отражения резервов, аналитического учета и контроля их использования к счету ***96*** *«Резервы предстоящих расходов»* могут быть открыты субсчета, что должно быть предусмотрено рабочим планом счетов и закреплено в учетной политике. При выборе варианта создания резервов определяется их перечень, порядок образования и расходования. Предлагаемый перечень субсчетов:

*–****96/1*** *«Резервирование дополнительной заработной платы»;*

*–****96/2*** *«Резервирование сумм вознаграждений»;*

*–****96/3*** *«Ремонтный фонд»;*

*–****96/4*** *«Резервирование сумм для замены шин»;*

*–****96/5*** *«Резерв на подготовительные работы»;*

*–****96/6*** *«Резерв на рекультивацию земель» и др.*

***Формирование*** резерва отражается ежемесячно бухгалтерскими записями:

*дебет счета* ***20*** *«Основное производство» (****23*** *«Вспомогательные производства»,* ***25*** *«Общепроизводственные расходы»,* ***26*** *«Общехозяйственные расходы»)* и *кредит счета* ***96*** *«Резервы предстоящих расходов» соответствующий субсчет (резерв).*

Субсчет ***96/1*** *«Резервирование дополнительной заработной платы»* предназначен для отражения сумм резерва для оплаты отпусков рабочим организации. Резерв образуется ежемесячно исходя из фактически начисленной в отчетном периоде заработной платы рабочим, пособий по временной нетрудоспособности и планового процента отчислений в данный резерв. Плановый процент отчислений в резерв определяется ежегодно как процентное отношение планируемой годовой суммы на оплату отпусков рабочим к их плановому фонду оплаты труда (без сумм на оплату отпусков). В состав резерва, кроме суммы заработной платы за отпуск, включаются и предстоящие отчисления в фонд социального страхования и обеспечения от этой заработной платы.

Субсчет ***96/2*** *«Резервирование сумм вознаграждений»* создается в организациях, где такие выплаты предусмотрены законодательством или собственными положениями об оплате труда. Начисления в этот резерв производятся согласно нормативу, рассчитанному как отношение запланированной величины резерва к фонду оплаты труда. Расчет планового размера резерва на выплату вознаграждения за выслугу лет производится по каждому работнику исходя из длительности трудового стажа и размера годовой заработной платы.

Субсчет ***96/3*** *«Ремонтный фонд»* предназначен для формирования и использования сумм резерва для проведения ремонтов собственных и арендованных основных средств, по которым имеются сметы затрат. Суммы отчислений в резерв определяются ежемесячно пропорционально предполагаемой сумме расходов (в размере 1/12 части их годовой суммы по смете).

Субсчет ***96/4*** *«Резервирование сумм для замены шин»* предназначен для обобщения информации о формировании и использовании резерва, необходимого для восстановления износа, проведения ремонтов и замены автомобильных и троллейбусных шин. Суммы отчислений в резерв определяются ежемесячно исходя из стоимости шин, пробега транспортного средства за месяц и ресурса (максимально возможного пробега одного комплекта шин) по формуле:

Аш=Сш\*Li/R\*n,

где Аш – сумма для формирования резерва; Сш – стоимость одного комплекта шин, установленных на транспортном средстве (комплект – покрышка, камера и ободная лента); *Li* – пробег транспортного средства за отчетный месяц; *R* – ресурс одного комплекта шин; *n* – количество комплектов шин, установленных на транспортном средстве.

Субсчета ***96/5*** *«Резервирование сумм на подготовительные работы»* и ***96/6*** *«Резерв на рекультивацию земель»* предназначены для отражения формирования и использования сумм резерва на подготовительные работы в сезонных отраслях и на рекультивацию земель.

***Использование*** резерва предстоящих расходов, т.е. списание фактически произведенных расходов и платежей, для которых были сформированы резервы, отражается бухгалтерскими записями:

***дебет*** *субсчета* ***96/1*** *«Резервирование дополнительной заработной платы»* и ***кредит*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда» –* на суммы выплат, начисляемых работникам за время трудовых и социальных отпусков;

***дебет*** *субсчета* ***96/2*** *«Резервирование сумм вознаграждений»* и ***кредит*** *счета* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»* – на суммы выплат вознаграждения за выслугу лет;

***дебет*** *субсчета* ***96/1*** *«Резервирование дополнительной заработной платы»* ***(96/2*** *«Резервирование сумм вознаграждений»)* и ***кредит*** *счета* ***69*** *«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»* – на суммы отчислений на социальное страхование и обеспечение от сумм начисленной дополнительной заработной платы;

***дебет*** *субсчета* ***96/3*** *«Ремонтный фонд»* и ***кредит*** *субсчета* ***23/3*** *«Ремонт основных средств»* ***(10*** *«Материалы»,* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»,* ***69*** *«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,* ***76*** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») –* на суммы списания фактических затрат по ремонту основных средств;

***дебет*** *субсчета* ***96/5*** *«Резерв на подготовительные работы» или* ***96/6*** *«Резерв на рекультивацию земель»* и ***кредит*** *счета* ***23*** *«Вспомогательные производства»* ***(10*** *«Материалы»,* ***60*** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,* ***70*** *«Расчеты с персоналом по оплате труда»,* ***69*** *«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению») –* на фактическую себестоимость подготовительных работ в сезонных отраслях и расходы по рекультивации земель.

Правильность образования и расходования сумм резервов периодически проверяется и при необходимости корректируется. По итогам года *в обязательном порядке проводится инвентаризация образования и расходования сумм резервов* по данным смет, расчетов, документов о фактическом расходовании средств и т.п. Для Проведения инвентаризации приказом руководителя организации назначается инвентаризационная комиссия, которая определяет объем оставшихся на конец года невыполненных работ и неоплаченных расходов за счет создаваемых резервов. Результаты инвентаризации оформляются актом, который передается в бухгалтерию.

При превышении фактических расходов над суммой образованного резерва разница относится на себестоимость продукции или в расходы будущих периодов с последующим списанием в себестоимость.

Если резерв образован излишне по сравнению с фактическими расходами, на разницу проводится сторнировочная запись ***(красным цветом):***

***дебет*** *счета* ***20*** *«Основное производство»* ***(23*** *«Вспомогательные производства»,* ***25*** *«Общепроизводственные расходы»,* ***26*** *«Общехозяйственные расходы»)* и ***кредит*** *счета* ***96*** *«Резервы предстоящих расходов» (по видам резервов).*

В конце года производят инвентаризацию резерва на оплату отпусков. Для этого составляется расчет. Полученная сумма сопоставляется с фактическим остатком резерва на Конец года по данным бухгалтерского учета. Недостающая сумма резерва доначисляется, а излишне начисленная – сторнируется бухгалтерской записью за декабрь месяц. Если в организации остается *неиспользованная сумма резерва отпускных* вследствие того, что часть рабочих не полностью использовала дни отпуска, субсчет ***96/1*** *«Резервирование дополнительной заработной платы»* может иметь переходящий на следующий год остаток.

**10.5 Учет доходов будущих периодов**

К доходам, полученным (начисленным) в отчетном периоде, но относящимся к будущим отчетным периодам, относятся:

* арендная плата;
* квартирная плата;
* плата за коммунальные платежи;
* выручка за грузовые перевозки;
* выручка за пассажирские перевозки по месячным, декадным и квартальным билетам;
* абонементная плата за пользование средствами связи и т.д.;
* предстоящие поступления задолженностей по недостачам и др. (см. рис. 7).

|  |
| --- |
| **ДОХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ** |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| доходы, полученные в счёт будущего периода |  | предстоящие  поступления  по недостачам |  | курсовые  разницы |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| безвозмездные  поступления |  | предстоящие поступления по рыночным ценам |

Рис. 7. Виды доходов

Для учета движения средств, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, о предстоящих поступлениях задолженности, подлежащей взысканию с виновных лиц и др., используется пассивный счет *98 «Доходы будущих периодов»,* к которому могут быть открыты следующие субсчета для ведения аналитического учета по каждому виду доходов:

***– 98/1*** *«Доходы, полученные в счет будущих периодов»;*

***– 98/2*** *«Безвозмездные поступления»;*

***– 98/3*** *«Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»;*

***– 98/4*** *«Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью недостающих ценностей» и др.*

Субсчет ***98/1*** *«Доходы, полученные в счет будущих периодов»* предназначен для отражения сумм доходов, полученных в текущем отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам. Это:

• арендная или квартирная плата;

• плата за коммунальные услуги;

• выручка за грузовые перевозки;

• выручка за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам;

• абонентская плата за пользование средствами связи и др.

Аналитический учет на этом субсчете ведется по каждому виду доходов.

Суммы доходов, полученных в счет будущих периодов, поступившие на счета по учету денежных средств и расчетов с разными дебиторам, отражаются в бухгалтерии следующими записями:

***дебет*** *счета* ***51*** *«Расчетный счет»* ***(52*** *«Валютные счета»,* ***50*** *«Касса»,* ***55*** *«Специальные счета в банках»)* и ***кредит*** *субсчета* ***98/1*** *«Доходы, полученные в счет будущих периодов»* – при поступлении средств;

***дебет*** *субсчета* ***98/1*** *«Доходы, полученные в счет будущих периодов»* и ***кредит*** *субсчета* ***91/1*** *«Операционные доходы»* ***(90/1*** *«Выручка от реализации») –* списание доходов при наступлении периода, к которому они относятся.

Субсчет ***98/2*** *«Безвозмездные поступления»* предназначен для отражения стоимости безвозмездно полученных основных средств, нематериальных активов и материалов, а также стоимости материальных ценностей, полученных в качестве целевых поступлений.

В бухгалтерии записи по кредиту субсчета ***98/2*** *«Безвозмездные поступления»* отражаются записями:

***дебет*** *счета* ***08*** *«Вложения во внеоборотные активы»* ***(10*** *«Материалы» и др.)* и ***кредит*** *субсчета* ***98/2*** *«Безвозмездные поступления» –* при безвозмездном поступлении материальных ценностей;

***дебет*** *счета* ***86*** *«Целевое финансирование»* и ***кредит*** *субсчета* ***98/2*** *«Безвозмездные поступления»* – при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на приобретение материальных ценностей.

Суммы, учтенные в составе доходов будущих периодов, по кредиту субсчета ***98/2*** *«Безвозмездные поступления»* списываются в состав внереализационных доходов бухгалтерскими записями:

***дебет*** *субсчета* ***98/2*** *«Безвозмездные поступления»* и ***кредит*** *субсчета* ***92/1*** *«Внереализационные доходы» –* по мере начисления амортизации по основным средствам, нематериальным активам или при передаче материалов в производство*.*

Субсчет ***98/3*** *«Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»* предназначен для обобщения информации о суммах недостач, выявленных за прошлые периоды (до отчетного года), признанных виновными лицами, или суммах, присужденных к взысканию с них судом. В бухгалтерии отражаются следующие записи:

***дебет*** *счета* ***94*** *«Недостачи и потери от порчи ценностей»* или *субсчета* ***73/2*** *«Расчеты по возмещению материального ущерба»* и ***кредит*** *субсчета* ***98/3*** *«Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» –* при отражении задолженности по недостаче, подлежащей взысканию с виновников;

***дебет*** *счета* ***50*** *«Касса» (****51*** *«Расчетный счет»,* ***52*** *«Валютные счета») а* ***кредит*** *субсчета* ***73/2*** *«Расчеты по возмещению материального ущерба» –* по мере поступления денежных средств в счет погашения дебиторской задолженности по возмещению ущерба;

***дебет*** *субсчета* ***98/3*** *«Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»* и *кредит субсчета* ***92/1*** *«Внереализационные доходы» –* списание в доходы отчетного периода части доходов будущих периодов по мере погашения сумм недостач.

Если в соответствии с законодательством Республики Беларусь предусмотрено начисление налога на добавленную стоимость, то в бухгалтерии отражаются записи:

***дебет*** *субсчета* ***73/2*** *«Расчеты по возмещению материального ущерба»* и ***кредит*** *счета* ***68*** *«Расчеты по налогам и сборам» –* от суммы недостачи, подлежащей взысканию с виновника.

**11. Бухгалтерская отчётность предприятия**

Бухгалтерская (финансовая) отчётность – это совокупность показателей о результатах производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организации, основывающихся на данных бухгалтерского учёта. В состав годовой бухгалтерской отчётности входят: бухгалтерский баланс (ф. №1), отчёт о прибылях и убытках (ф. №2), отчёт о движении источников собственных средств и других средств (ф. №3), отчёт о движении денежных средств (ф. №4), приложение к бухгалтерскому балансу (ф. №5), отчёт о движении целевых средств (ф. №6), аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчётности, и пояснительная записка.

Отчетность выполняет важную функциональную роль в системе экономической информации. Она интегрирует информацию всех видов учета и представляется в виде таблиц, удобных для восприятия информации объектами хозяйствования.

Методологически и организационно отчетность является неотъемлемым элементом всей системы бухгалтерского учета и выступает завершающим этапом учетного процесса, что обуславливает органическое единство формирующихся в ней показателей с первичной документацией и учетными регистрами.

Информация о хозяйственных операциях, произведенных экономическим субъектом за определенный период времени, обобщается в соответствующих учетных регистрах и из них переносится в сгруппированном виде в бухгалтерскую отчетность. Такая процедура обобщения учетной информации необходима в первую очередь самому предприятию и связана с необходимостью уточнения, а в ряде случаев и корректировки дальнейшего курса финансово – хозяйственной деятельности конкретного предприятия.

Поэтому бухгалтерская отчетность должна выявлять любые факты, содержание которых может оказать влияние на оценку пользователями информации о состоянии собственности, финансовой ситуации, прибылей и убытков.

Пользователями такой информации являются руководители, учредители, участники и собственники имущества предприятия.

Содержание отчетности о деятельности предприятия, имущественном положении и степени финансовой устойчивости представляет интерес для потенциальных инвесторов, заинтересованных во вложении капитала.

**11.1 Бухгалтерская отчётность, её состав и значение**

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности и составляется на основании данных бухгалтерского учета.

В соответствии с Законом о бухгалтерском учете и отчетности организации представляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность:

• собственникам (участникам, учредителям) согласно уставу (положению) организации;

• органам государственной налоговой инспекции по месту своей регистрации;

• другим государственным органам, на которые возложена проверка отдельных сторон деятельности организации и для которых предусмотрено получение соответствующей отчетности;

• другим лицам в случаях, предусмотренных законодательством республики и договорами организации.

Кроме того, организации, находящиеся полностью или частично в государственной собственности, представляют квартальную и годовую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Каждый из пользователей информации, содержащейся в финансовой отчетности, преследует свои цели. Например, сама организация, составившая отчетность, использует отчетные данные для контроля за выполнением показателей производственных и финансовых планов, определение возможностей повышения эффективности использования ресурсов, выявления недостатков в работе, разработки текущих и перспективных планов (бизнес-планов) деятельности организации. Учредители, акционеры, инвесторы, поставщики и другие юридические и физические лица используют отчетную информацию при принятии решений об установлении хозяйственных связей с организацией, вложением средств в ее активы, размещением заказов и т.п. Государственные органы финансового контроля используют отчетность организаций для установления правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, предусмотренных действующим законодательством. Производственные объединения, концерны, министерства, ведомства на основании полученных от организаций отчетов формируют сводные данные по основным показателям их деятельности, составляют текущие и перспективные планы, анализируют внутренние резервы роста прибыли и рентабельности производства. Органы государственной статистики используют отчеты организаций для получения обобщенных данных по народному хозяйству в целом.

Отчетность должна отвечать следующим требованиям: достоверность показателей, единство показателей для всех организаций конкретной отрасли, сопоставимость фактических показателей с плановыми, обязательность составления и своевременность представления, доступность, экономичность.

Законом Республики Беларусь от 18 октября 1994 г. №3321-ХII «О бухгалтерском учете и отчетности», с изм. и доп., предусмотрены основные принципы составления финансовой отчетности:

• полнота отражения хозяйственных операций за отчетный период;

• правильность отнесения расходов к соответствующим отчетным периодам;

• разграничение текущих затрат на производство (издержек обращения) и капитальных вложений;

• соответствие данных аналитического учета данным синтетического учета;

• соблюдение принятой учетной политики отражения хозяйственных операций и оценки объектов учета;

• подтверждение всех статей годового баланса и других форм годовой отчетности данными инвентаризации.

Состав типовых форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, их показатели и порядок заполнения утверждаются Министерством финансов Республики Беларусь. В настоящее время в состав годовой бухгалтерской отчетности входят: баланс организации (ф. №1), отчет о прибылях и убытках (ф. №2), отчет о движении источников собственных средств (ф. №3), отчет о движении денежных средств (ф. №4), приложение к, бухгалтерскому балансу (ф. №5), отчет о целевом использовании полученных средств (ф. №6), пояснительная записка и аудиторское заключений, если организация в соответствии с законодательством Республики Беларусь подлежит обязательному аудиту. Существуют также специализированные формы отчетности, которые утверждаются соответствующими министерствами и ведомствами.

Промежуточной месячной бухгалтерской отчетностью является бухгалтерский баланс. Промежуточная квартальная бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках (при получении дивидендов предоставляют в обслуживающий банк).

**11.2 Подготовительные работы по составлению годовой отчётности**

*Составлению годовой бухгалтерской (финансовой) отчётности предшествует ряд подготовительных работ:*

* проверяется полнота оформления всех хозяйственно-финансовых операций первичными документами и отражения их в учётных регистрах;
* в установленные руководителем организации сроки проводится полная инвентаризация всех статей баланса, и отражаются в учёте её результаты;
* по постановлениям правительства переоцениваются основные средства, товарно-материальные ценности и другие активы, результаты переоценки отражаются в учёте;
* выверяется сальдо по расчётам с фин6ансовыми и налоговыми органами, внебюджетными фондами, банками, что оформляется соответствующими актами;
* вносятся исправления в учётные данные по результатам проверки налоговых органов, вышестоящих и аудиторских организаций.

Исправления при выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчётном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчётность не утверждена в установленном порядке, производятся в бухгалтерском учёте по Д-т (К-т) счета ***92*** *«Внереализационные доходы и расходы»* и К-т (Д-т) соответствующих счетов в декабре отчётного года;

* переносятся в соответствующие журналы-ордера и ведомости аналитического учёта (в системе упрощённой формы учёта – в ведомости №В-1-В-8) данные листков – расшифровок, накопительных ведомостей, разработочных таблиц;
* заключительными оборотами за декабрь месяц закрывается сальдо по счёту ***99*** *«Прибыль и убытки»* путём списания его на счёт ***84*** *«Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)»*;
* подсчитываются обороты и сальдо на конец отчётного года по журналам-ордерам (ведомостям №В-1-В-8), производится взаимная сверка данных журналов и ведомостей;
* переносятся в Главную книгу данные журналов-ордеров, а дебетовые и кредитовые обороты по счетам из ведомостей №В-1-В-8 – в шахматную ведомость №В-9;
* определяются конечные остатки по синтетическим счетам в Главной книге и по их данным составляется сальдовая ведомость на 1 января;
* сверяются данные синтетического и аналитического учёта по счетам, выявляются и устраняются допущенные в учёте ошибки.