

Министерство образования Республики Беларусь

Учреждение образования
«Полоцкий государственный университет»

И. И. Сапего

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

*Допущено Министерством образования Республики Беларусь
в качестве учебного пособия для студентов учреждений высшего образования
по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

В 2 частях

Часть 1

Новополоцк
ПГУ
2018

УДК 657(075.8)
ББК 65.052.232я73
С19

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в промышленности»
УО «Белорусский государственный экономический университет»
(зав. каф. – канд. экон. наук, доц. В. Н. ШИБЕКО);
канд. экон. наук, доц., зав. каф. «Бухгалтерский учет»
УО «Белорусский торгово-экономический университет
потребительской кооперации» П. Г. ПОНОМАРЕНКО

Сапего, И. И.

С19 Бухгалтерский финансовый учет в промышленности : в 2 ч. /
И. И. Сапего. – Новополоцк : Полоцкий государственный университет,
2018. – Ч. 1. – 312 с.
ISBN 975-985-531-628-3.

В основу учебного пособия положен принцип *модульного подхода*, который предполагает разбивку теоретического материала на несколько учебных модулей и учебных элементов, каждый из которых включает: лекционный материал, вопросы для самостоятельной подготовки, тестовые задания для контроля знаний, список литературы.

Приведена методика формирования традиционных бухгалтерских моделей хозяйственной деятельности коммерческих организаций, а также включены нестандартные бухгалтерские операции, имеющие важный практический смысл.

Предназначено для студентов, получающих базовое экономическое образование, преподавателей вузов и других учебных заведений, практикующих бухгалтеров.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052.232я73

ISBN 975-985-531-628-3 (Ч. 1)
ISBN 975-985-531-627-6

© Сапего И. И., 2018
© Полоцкий государственный университет, 2018

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	7
МОДУЛЬ 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ	8
УЭ-1. Понятие, сущность, классификация долгосрочных активов и задачи их учета	8
УЭ-2. Бухгалтерский (финансовый) учет основных средств	11
2.1. Экономическая сущность понятия «основные средства» и их классификация	11
2.2. Оценка, переоценка и обесценение основных средств	14
2.3. Документальное оформление поступления, выбытия и внутреннего перемещения основных средств	21
2.4. Аналитический и синтетический учет поступления основных средств	22
2.5. Бухгалтерский (финансовый) учет реализации и прочего выбытия объектов основных средств	27
УЭ-3. Порядок начисления амортизации и отражения ее результатов на счетах бухгалтерского учета	33
УЭ-4. Учет затрат на содержание и консервацию основных средств ...	42
4.1. Бухгалтерский учет затрат на содержание основных средств	42
4.2. Учет затрат на консервацию объектов основных средств	48
УЭ-5. Бухгалтерский (финансовый) учет доходных вложений в материальные активы	51
5.1. Бухгалтерский (финансовый) учет инвестиционной недвижимости	51
5.2. Бухгалтерский учет лизинговых и арендных операций	55
УЭ-6. Бухгалтерский (финансовый) учет нематериальных активов	75
6.1. Экономическая сущность понятия «нематериальные активы» и их состав	75
6.2. Оценка и обесценение нематериальных активов	77
6.3. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам	81
6.4. Бухгалтерский учет поступления нематериальных активов	82
6.5. Бухгалтерский учет выбытия нематериальных активов	85
УЭ-7. Бухгалтерский (финансовый) учет долгосрочных финансовых вложений	87
УЭ-8. Бухгалтерский (финансовый) учет оборудования к установке и строительных материалов	98

УЭ-9. Бухгалтерский (финансовый) учет вложений в долгосрочные активы	100
9.1. Учет приобретения и создания основных средств	100
9.2. Учет затрат по строительству объектов основных средств	107
9.2.1. Учет затрат по капитальному строительству, выполняемому хозяйственным способом	107
9.2.2. Учет капитальных вложений при подрядном способе строительства	113
9.2.3. Бухгалтерский учет и оценка незавершенного строительства. Понятие и состав инвентарной стоимости объекта строительства	120
9.2.4. Состав и учет затрат не увеличивающих инвентарную стоимость основных средств	123
УЭ-10. Бухгалтерский (финансовый) учет операций, связанных с проведением инвентаризации долгосрочных активов	124
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	127
ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	131

МОДУЛЬ 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ

ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	137
УЭ-1. Сущность и классификация производственных запасов	137
УЭ-2. Сущность, классификация, оценка, документальное оформление и учет материалов	141
УЭ-3. Особенности учета топлива	156
УЭ-4. Учёт тары и тарных материалов	162
УЭ-5. Особенности учета автомобильных шин и запасных частей	166
УЭ-6. Учет материалов, переданных в переработку на сторону	171
УЭ-7. Учет временных нетитульных сооружений	173
УЭ-8. Учет движения инвентаря и хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки и специальной одежды	176
УЭ-9. Особенности учёта драгоценных металлов и драгоценных камней	182
УЭ-10. Учет резервов под снижение стоимости запасов	184
УЭ-11. Учет НДС по приобретенным товарам (работам, услугам)	186
УЭ-12. Учет животных на выращивании и откорме	189
УЭ-13. Инвентаризация материалов	191
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	197
ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	198

МОДУЛЬ 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	204
УЭ-1. Общие положения учета затрат на производство	204
УЭ-2. Организация бухгалтерского учета производственных затрат. Задачи учета	204
УЭ-3. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)	208
УЭ-4. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	218
УЭ-5. Аналитический и синтетический учет затрат на основное производство	220
УЭ-6. Учет и распределение общепроизводственных затрат	225
УЭ-7. Учет и списание общехозяйственных затрат	233
УЭ-8. Учёт брака в производстве	236
УЭ-9. Учет и оценка незавершенного производства	239
УЭ-10. Особенности учета и распределения затрат вспомогательных производств	242
УЭ-11. Сводный учет затрат на производство	246
УЭ-12. Учет результатов деятельности обслуживающих производств и хозяйств	248
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	250
ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	251
МОДУЛЬ 4. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ), ЕЕ ОТГРУЗКИ И РЕАЛИЗАЦИИ	257
УЭ-1. Состав, задачи, оценка и учет готовой продукции (работ, услуг)	257
УЭ-2. Документальное оформление, аналитический и синтетический учет готовой продукции	259
УЭ-3. Учет отгрузки продукции (работ, услуг)	261
УЭ-4. Учет расходов на реализацию	262
УЭ-5. Инвентаризация готовой продукции и отражение ее результатов в учете	265
УЭ-6. Учет долгосрочных активов, предназначенных для реализации	267
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	269
ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	270

МОДУЛЬ 5. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И КРАТКОСРОЧНЫХ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	272
УЭ-1. Общие положения и задачи учета денежных средств	272
УЭ-2. Документальное оформление и учет кассовых операций	274
УЭ-3. Учет денежных средств на расчетных счетах	286
УЭ-4. Учет денежных средств на валютных счетах	291
УЭ-5. Учет денежных средств на специальных счетах в банках	294
УЭ-6. Учет денежных средств в пути	298
УЭ-7. Учет краткосрочных финансовых вложений	299
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	305
ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	306
КЛЮЧИ К ТЕСТАМ	309

ПРЕДИСЛОВИЕ

В настоящее время существенно изменилось отношение к бухгалтерскому учету, являющемуся средством формирования достоверной информации о деятельности организации, и следовательно, к бухгалтеру в организации не просто как к исполнителю, фиксирующему хозяйственные операции, но и активно участвующему в управлении ею.

Дисциплина «Бухгалтерский финансовый учет в промышленности» – одна из составляющих государственной программы подготовки специалистов по специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», входит в цикл дисциплин специализации.

В условиях рыночной экономики все более новые требования предъявляются к учету, что вызывает необходимость повышения его роли в системе управления. Поэтому изучение дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет в промышленности» формирует у специалиста теоретические знания и практические навыки организации и ведения бухгалтерского учета у субъектов хозяйствования в условиях рыночной экономики.

В основу дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет в промышленности» положен блочно-модульный принцип изложения материала.

В соответствии с учебной программой дисциплина «Бухгалтерский финансовый учет в промышленности» включает в себя 10 модулей для изучения, охватывающих организацию бухгалтерского учета активов, обязательств, доходов и расходов. Модули в учебном пособии построены согласно Инструкции № 50. При изучении дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет в промышленности» следует акцентировать внимание на теоретических основах бухгалтерского учета в соответствии с действующими нормативными актами.

Целью дисциплины является усвоение студентами законодательных документов о бухгалтерском финансовом учете, принципов построения, порядка регистрации и документирования хозяйственной деятельности, организации бухгалтерского учета активов, собственного капитала и обязательств субъектов хозяйствования и их изменений в процессе производственной деятельности, технологии обработки учетно-аналитической информации.

Основная задача дисциплины – научить студентов правильно организовать и вести первичный, аналитический и синтетический бухгалтерский учет в соответствии с действующим законодательством.

Структура дисциплины выстроена таким образом, чтобы, начиная с изучения теоретических основ бухгалтерского учета, помочь студенту овладеть практическими навыками ведения счетов бухгалтерского учета, обработки первичных учетных документов и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Проверить степень усвоения материала позволят разработанные к каждой теме тесты для самопроверки. Для получения дополнительной информации по каждой теме приведен список источников, изучение которых поможет глубже разобраться в приведенных в учебном пособии нормативных документах.

МОДУЛЬ 1

БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ

Студент *должен знать*:

- теоретические вопросы и нормативные и правовые документы по бухгалтерскому учету долгосрочных активов;
- порядок отражения на счетах бухгалтерского учета движения долгосрочных активов;
- порядок начисление амортизации основных средств, нематериальных активов;

должен уметь:

- правильно проводить оценку поступивших и выбывших долгосрочных активов;
- заполнять первичные документы по движению долгосрочных активов;
- правильно начислять амортизацию основных средств, нематериальных активов;
- своевременно и правильно отражать затраты на содержание основных средств.

УЭ-1. Понятие, сущность, классификация долгосрочных активов и задачи их учета

Каждая организация владеет имуществом, которое, согласно национальному законодательству, отражается в активе баланса. В связи с переходом на международную систему ведения бухгалтерского учета, а также в связи с введением порядка заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности с 2012 года, активы по составу и функциональной роли подразделяются на 2 группы:

- долгосрочные;
- краткосрочные.

Долгосрочные активы составляют основную часть всех активов предприятия и оказывают существенное влияние на результаты деятельности хозяйствующего субъекта.

Большая часть долгосрочных активов формируется по единому принципу: долгосрочному участию их в процессе производства (более одного года) и перенесению стоимости на себестоимость изготавливаемой

продукции (работ, услуг) частями в течение нескольких лет. Долгосрочные активы переносят свою стоимость на изготавливаемую продукцию (работы, услуги) через амортизационные отчисления.

Вместе с тем долгосрочные активы относятся к слабо ликвидным активам. Это означает, что они могут быть конвертируемы в денежную форму только по истечении значительных промежутков времени (свыше 12 месяцев). Понятно, что фундаментальные имущественные ценности, приспособленные к определенному виду бизнеса, значительно сложнее продать на рынке, чем, скажем, товары широкого потребления или краткосрочные активы (ликвидную продукцию, запасы).

К особенностям долгосрочных активов относится и то, что они плохо поддаются оперативному управлению, поскольку слабо изменчивы по структуре за короткие периоды времени.

Таким образом, под долгосрочными активами понимают активы, которые многократно участвуют в предпринимательской деятельности организации, имеющие срок службы более 12 месяцев, приобретаемые не для продажи, а для использования и имеющие или не имеющие физическую форму.

В соответствии с Инструкцией № 50 к долгосрочным активам относят:

- основные средства (01);
- амортизация основных средств (02);
- доходные вложения в материальные активы (03);
- нематериальные активы (04);
- амортизация нематериальных активов (05);
- долгосрочные финансовые вложения (06);
- оборудование к установке и строительные материалы (07);
- вложения в долгосрочные активы (08)
- отложенные налоговые активы (09) [1].

Долгосрочные активы отражаются в первом разделе актива баланса и по Национальному стандарту бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденным постановлением Минфина Республики Беларусь от 12.12.2016 № 104, к ним относятся:

- основные средства (разница между сч. 01 «Основные средства» и сч. 02 «Амортизация основных средств»);
- нематериальные активы (разница между сч. 04 «Нематериальные активы» и сч. 05 «Амортизация нематериальных активов»);
- доходные вложения в материальные активы (разница между сч. 03 «Доходные вложения в материальные активы» и сч. 02 «Амортизация ос-

новых средств»). В доходные вложения в материальные активы включаются: инвестиционная недвижимость, предметы финансовой аренды (лизинга), прочие доходные вложения в материальные активы;

- вложения в долгосрочные активы (сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», в т.ч. строительные материалы у заказчика и застройщика, а также сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»);

- долгосрочные финансовые вложения, погашение которых предполагается более чем через 12 месяцев после отчетной даты (сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения»);

- отложенные налоговые активы (сч. 09 «Отложенные налоговые активы»);

- долгосрочная дебиторская задолженность (выданные авансы, предварительная оплата по сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и другим счетам учета расчетов, погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты за минусом суммы созданного резерва, учтенного на сч. 63 «Расчеты по претензиям»);

- прочие долгосрочные активы (отражаются суммы, не указанные по вышеперечисленным статьям, в том числе суммы расходов будущих периодов, учитываемые на сч. 97 «Расходы будущих периодов» и подлежащие отнесению на расходы отчетного периода более чем через 12 месяцев после отчетной даты) [2].

Согласно МСФО к таким активам могут быть отнесены:

- активы долгосрочно используемые, имеющие и не имеющие вещественную форму (МСФО 16 «Основные средства», МСФО 36 «Обесценение активов»);

- активы в виде финансовых инструментов (МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление» и МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);

- активы долгосрочного использования по договорам аренды, инвестиционное имущество, долгосрочные активы, предназначенные для продажи (МСФО 17 «Аренда», МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость» и МСФО 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность») [3].

Перед бухгалтерским учетом долгосрочных активов стоят следующие задачи:

- правильный выбор методов оценки долгосрочных активов;

- своевременное проведение переоценки долгосрочных активов и отражение ее результатов на счетах бухгалтерского учета;
- своевременное и точное начисление амортизации основных средств и нематериальных активов;
- правильное и своевременное отражение поступления, выбытия долгосрочных активов.

УЭ-2. Бухгалтерский (финансовый) учет основных средств

2.1. Экономическая сущность понятия «основные средства» и их классификация

Основные средства – один из элементов долгосрочных активов, составляющих значительную их часть. Правильной организации бухгалтерского учета основных средств будет способствовать раскрытие их экономического содержания.

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

- *предназначены для использования в деятельности организации, в т.ч. в производстве продукции (работ, услуг), для управленческих нужд либо для предоставления организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование), кроме земельных участков, зданий, сооружений, изолированных помещений, машино-мест, которые сдаются другим лицам в аренду;*

- *предназначены для использования в течение периода продолжительностью свыше 12 месяцев, т.е. срок службы объекта должен быть установлен производителем или нормативно свыше 12 месяцев;*

- *способны приносить организации экономические выгоды от использования (экономические выгоды – получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов;*

- *не предполагается отчуждение в течение 12 месяцев с даты приобретения;*

- *первоначальная стоимость может быть достоверно определена, т.е. организация должна иметь документы, которые подтверждают первоначальную стоимость актива [4].*

Стоимостной критерий не является обязательным условием признания активов основными средствами, поэтому может устанавливаться орга-

низацией самостоятельно и обязательно отражается в учетной политике в качестве условий признания только по производственному, хозяйственному инвентарю и инструментам, оснастке и приспособлениям. Имущество, относящееся к зданиям, сооружениям, устройствам передаточным, машинам и оборудованию, транспортным средствам, принимается в качестве основных средств без дополнительных условий и в учетной политике по отнесению их к основным средствам стоимостной критерий не предусматривается.

В качестве основных средств независимо от условий к учету принимаются:

- вложения в улучшение земель;
- земельные участки;
- вложения в земельные участки;
- объекты природопользования (вода, недра и др. природные ресурсы).

В бухгалтерском учете в состав основных средств **не включаются** *многолетние дикорастущие объекты растительного мира, произрастающие в естественных условиях на территории организации*, а включаются в состав расходов предприятия (организации). В ст. 1 Закона Республики Беларусь «О растительном мире» от 14.06.2003 г. № 205-З определено, что дикорастущими являются растения, находящиеся в их естественной среде произрастания и способные образовывать популяции, растительные сообщества или насаждения, а также растения, выращиваемые и используемые в целях озеленения и иных средообразующих, водоохраных, защитных целях [5]. Однако, если многолетние насаждения высажены в сельскохозяйственных целях для непосредственного получения дохода от их выращивания (фруктовый сад), то они принимаются на учет в качестве основного средства. Многолетние насаждения, высаживаемые при осуществлении компенсационных посадок, принимаются к бухгалтерскому учету основных средств землепользователем или местным исполнительным и распорядительным органом.

Библиотечные фонды отражаются в учете в порядке, определенном приказом Министерства культуры Республики Беларусь от 28.08.1998 г. № 300 «Аб зацвярджэнні Інструкцыі па ўліку і захаванню бібліятэчных фондаў у Рэспубліцы Беларусь» [6].

В момент приобретения, а также в процессе эксплуатации основных средств важно правильно определить их вид согласно классификации. Объектом классификации признается каждый отдельный объект со всеми приспособлениями к нему. Основные средства для целей бухгалтерского учета могут классифицироваться признакам, предложенными в таблице 1.1.

Таблица 1.1. – Классификация основных средств

Признаки классификации	Классификационные группы
По степени начисления амортизации	Амортизируемые, не амортизируемые
По отраслям экономики	Основные средства промышленности, сельского хозяйства, торговли и др.
По степени использования	Действующие, бездействующие, в запасе, на консервации и т.д.
По характеру использования	Используемые в предпринимательской деятельности и не используемые в предпринимательской деятельности
По принадлежности	<ul style="list-style-type: none"> – объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду или переданные в безвозмездное пользование); – объекты основных средств, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении; – объекты основных средств, полученные организацией в аренду
По натурально-вещественному признаку (постановление Министерства экономики Республики Беларусь № 161 от 30.09.2011 г.)	<ul style="list-style-type: none"> – здания (производственные и непроизводственные, жилые); – сооружения; – устройства передаточные (включая вычислительные коммуникационные сети); – машины и оборудование (включая оборудование связи, измерительные и регулирующие приборы и устройства); – средства транспортные, включая воздушные суда и авиационные двигатели гражданской авиации (автомобильный, водный, железнодорожный транспорт, а также железнодорожные контейнеры и иные); – инструмент (краскопульты, бензопилы и пр.); – инвентарь и принадлежности (ковры, скульптуры, стеллажи и пр.); – основные средства, используемые в сельском и лесном хозяйстве (многолетние насаждения, рабочий скот и животные основного стада, капитальные затраты по улучшению земель); – прочие основные средства (библиотечные фонды, музейные ценности, экспонаты животного мира в зоопарках и других учреждениях, земля, объекты природопользования) [7]

Следует отметить, что в зависимости от видов основных средств в соответствии с их классификацией, согласно постановлению Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь», каждая организация определяет нормативный срок службы объектов основных средств. При этом не учитывается их использование или неиспользование в предпринимательской деятельности.

2.2. Оценка, переоценка и обесценение основных средств

Для достоверного отражения в бухгалтерском балансе, расчета амортизационных отчислений, анализа обеспеченности и эффективности использования основных средств большое значение имеет экономически обоснованная их оценка. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07. 2013 г. № 57-3 регламентирует проведение учетной оценки активов в официальной денежной единице Беларуси (ст. 12, п. 1) [8].

Порядок применения видов учетной оценки устанавливается законодательством Республики Беларусь (ст. 12, п. 2) [8].

В соответствии с действующим законодательством основные средства оцениваются по предложенному ниже регламенту (рис. 1.1).

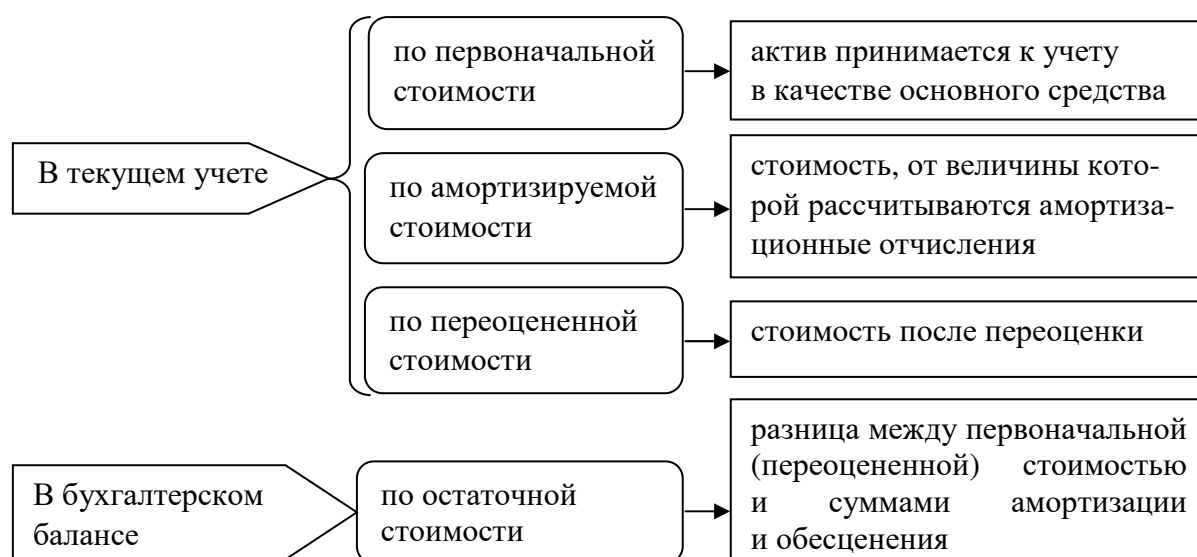


Рисунок 1.1. – Оценка основных средств

Кроме вышеназванных на практике могут применяться и другие виды стоимости основных средств:

– **текущая рыночная стоимость** – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основного средства в текущих рыночных условиях;

– **возмещаемая стоимость на конец отчетного периода** – наибольшая из текущей рыночной стоимости основного средства за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализа-

цией, и ценности использования основного средства (определяется при наличии признаков обесценения основного средства);

– **приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования** определяется путем умножения ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования.

Рассмотрим порядок формирования стоимости основных средств. *Первоначальная стоимость* по источникам приобретения определяется исходя из особенностей, отмеченных в таблице 1.2.

Таблица 1.2. – Формирование первоначальной стоимости по объектам основных средств

Источники приобретения объектов основных средств	Особенности формирования первоначальной стоимости основных средств
1	2
Приобретение основных средств за плату	<p>В сумме фактических затрат на приобретение за исключением НДС и иных возмещаемых налогов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – стоимости приобретения основных средств; – таможенных сборов и пошлин; – затрат по страхованию при доставке; – процентов по кредитам и займам (проценты по кредитам и займам, начисленные после принятия к бухгалтерскому учету, либо накапливаются на сч. 08, а затем отражаются на сч. 01 в конце отчетного периода, либо не включаются в первоначальную стоимость и отражаются Дт 91-4 Кт 66, 67); – затрат на услуги других лиц, связанных с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования; – иных затрат, связанных с приобретением и доведением объекта до состояния, в котором он пригоден к использованию (затраты на погрузочно-разгрузочные операции; затраты на сертификацию, регистрацию прав на недвижимое имущество, постановку на учет в Государственной автомобильной инспекции Министерства внутренних дел Республики Беларусь (ГАИ))
Объекты, поступившие в качестве вклада учредителей в уставный капитал организации	Оценочным путем с подтверждением достоверности оценки

Окончание таблицы 1.2

1	2
Безвозмездно полученные основные средства от других лиц	Исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы
Основные средства, приобретенные при исполнении товарообменных операций	Исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов
При выявлении излишков основных средств в результате инвентаризации	Экспертным путем или по аналогу на дату проведения инвентаризации
Основные средства, изготовленные в организации	В сумме фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на их создание (в соответствии с Инструкцией № 102 <i>прямые затраты – затраты, связанные с производством определенного вида продукции, выполнением определенного вида работ, оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг; косвенные затраты – затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением нескольких видов работ, оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг по определенной базе распределения</i>) [9]
Поступление основных средств от филиалов	Исходя из первоначальной стоимости, указанной в обособленном подразделении
Поступление основных средств на отдельный баланс доверительного управляющего	Исходя из первоначальной стоимости, указанной у передающей стороны

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

- реконструкция основных средств;
- модернизация основных средств;
- реставрация основных средств;
- переоценка основных средств;
- иные случаи по законодательству.

К иным случаям по законодательству можно отнести увеличение первоначальной стоимости на сумму *резерва по выводу основных средств*

из эксплуатации и аналогичным обязательствам, если при принятии к бухгалтерскому учету организация имеет обязательства по выполнению работ по демонтажу или ликвидации данных основных средств, восстановлению природных ресурсов на занимаемых ими земельных участках. Резерв создается при одновременном выполнении условий признания:

- организация имеет обязательства по выполнению работ по демонтажу занимаемых ею земельных участков;
- предполагается выбытие активов для погашения обязательств;
- сумма активов может быть достоверно определена.

Сумма резерва для погашения обязательства = Сумме затрат на конец отчетного периода в расчетной оценке – Стоимость материалов, металлолома, запасные части, отдельных узлов и агрегатов, полученных в результате демонтажа или ликвидации объекта.

При погашении обязательства более чем за 12 месяцев после отчетной даты сумма резерва определяется следующим образом:

$$P = Op \cdot \frac{1}{1 + Cd^n},$$

где P – сумма резерва;

Op – расчетная оценка затрат;

Cd – ставка дисконтирования (рефинансирования);

n – число лет дисконтирования.

В соответствии с Инструкцией № 26 организациям предоставлено право на основании решения руководителя проводить и отражать в бухгалтерском учете на конец отчетного периода **сумму обесценения основных средств** [4]. Для этого необходимо:

1) установить наличие признаков обесценения основных средств с начала года до отчетной даты:

- значительное (более чем на 20%) уменьшение текущей рыночной стоимости основного средства;
- существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация;
- увеличение рыночных процентных ставок;
- существенное изменение способа использования основного средства;
- физическое повреждение основного средства;
- прочие признаки обесценения;

2) принять решение об обесценении объектов основных средств с указанием наименования, инвентарного номера, количества единиц и др. и отражением в учетной политике организации;

3) определить возмещаемую стоимость основных средств на конец отчетного периода при наличии признаков обесценения;

4) рассчитать остаточную стоимость основных средств, подлежащих обесценению. Остаточная стоимость – это разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью и суммами амортизации и обесценения.

В качестве возмещаемой стоимости выступают:

– наибольшая из текущей рыночной стоимости основного средства за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией;

– ценности использования основного средства, которые представляют собой приведенную (дисконтированную) стоимость будущих денежных потоков (на период не более 5 лет) от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования. Приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования определяется путем умножения ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков от использования и выбытия основного средства по окончании его срока полезного использования. В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования, установленная Национальным банком Республики Беларусь и которую следует оговорить в учетной политике организации;

5) рассчитать сумму обесценения основного средства (превышение остаточной стоимости над возмещаемой стоимостью);

б) восстановить суммы признанного обесценения на основании решения руководителя.

Первоначальная стоимость основных средств может быть изменена в результате принятия решения о проведении переоценки. В данном случае определяется *переоцененная стоимость*. Цель переоценки – приведение стоимости имущества, отраженной в бухгалтерском учете, к сумме денежных средств, которая должна была бы быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае замены данного имущества в текущих рыночных ценах.

Организация проводит обязательную переоценку основных средств в соответствии с законодательством. Согласно нормативным правовым актам организациям предоставлено право принять решение о проведении или непроведении переоценки имущества. В результате чего организация может:

1) в учетной политике предусмотреть условия для проведения переоценки имущества, ее периодичность;

2) принять решение о проведении переоценки в отношении:

– всего имущества;

– объектов основных средств, доходных вложений в материальные активы, относящихся к определенной группе, подгруппе либо классифицируемых определенным шифром классификации основных средств;

– отдельных объектов основных средств, доходных вложений в материальные активы;

– оборудования к установке, а также установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа в составе объектов незавершенного строительства, которое будет принято к бухгалтерскому учету в качестве отдельных инвентарных объектов основных средств, доходных вложений в материальные активы и отнесено к определенной группе, подгруппе либо определенному шифру классификации основных средств.

Для правильного отражения результатов переоценки на счетах бухгалтерского учета необходимо организовать пообъектный аналитический учет сумм переоценок, отражаемых на сч. 83 «Добавочный капитал», и сумм обесценения и уценок, отражаемых на сч. 91 «Прочие доходы и расходы» и руководствоваться Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 г. № 26 [4].

Характеристика и порядок проведения переоценки показаны в таблице 1.3.

Основные средства в процессе эксплуатации изнашиваются, и по ним ежемесячно начисляется амортизация. Стоимостная величина изношенности основных средств включается в издержки производства и расходы на реализацию. Разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью и суммами накопленной амортизации и обесценения называется *остаточной стоимостью* основных средств, по которой основные средства учитываются в первом разделе актива бухгалтерского баланса.

Таблица 1.3. – Порядок проведения обязательной переоценки

Порядок проведения обязательной переоценки	Характеристика
1	2
Субъекты переоценки	Организации, индивидуальные предприниматели
Условия обязательной переоценки	Здания, сооружения, передаточные устройства переоцениваются, если показатель уровня инфляции достигается 100% и выше в ноябре текущего календарного года за предшествующий ему период с даты проведения последней обязательной переоценки. При недостижении предусмотренного показателя, а также в отношении иного имущества организация принимает решение самостоятельно
Объекты переоценки	Основные средства. Доходные вложения в материальные активы. Оборудование к установке
Дата переоценки	На 01.01. года, следующего за отчетным
Период переоценки	От даты предыдущей переоценки по 31.12. отчетного года
Объекты, не подлежащие переоценке	<ul style="list-style-type: none"> – объекты природопользования, земельные участки; – объекты жилищного фонда (жилая часть многоквартирных жилых домов); – объекты библиотечных фондов, фильмофондов; – объекты историко-культурных ценностей, сценическо-постановочных средств и оборудования; – объекты лизинга (в т.ч. затраты, отражаемые лизингополучателем в виде присоединенной стоимости объекта лизинга); – объекты незавершенного жилищного строительства за исключением установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа в составе объектов незавершенного строительства; – имущество, расположенное на территории, подвергшейся радиоактивному загрязнению в результате катастрофы на ЧАЭС; – имущество потребительских кооперативов, осуществляющих строительство и эксплуатацию стоянок транспортных средств, гаражей, принадлежащих гражданам; дачных и садоводческих кооперативов; – имущество, по которому принято решение о выбытии

Окончание таблицы 1.3

1	2	
Методы переоценки	Прямой оценки	Пересчет стоимости имущества производится самостоятельно или оценщиком (используются сведения об уровне цен на основные средства без НДС от торговых организаций; организаций-изготовителей; опубликованных в средствах массовой информации, специальной литературе).
	Индексный	Пересчет стоимости объектов с использованием коэффициентов изменения первоначальной и остаточной стоимости на 1 января, дифференцированных по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет.
	Пересчета валютной стоимости	Пересчет стоимости производится по курсу Национального банка Республики Беларусь, установленному на 31 декабря отчетного года
Документы по переоценке	<p>Организации самостоятельно разрабатывают формы документов для отражения результатов переоценки. Но организациям не запрещено использовать с учетом доработки изменившегося законодательства, специфики деятельности и потребностей организации следующие документы:</p> <ul style="list-style-type: none"> – ведомость переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным; – акт результатов переоценки по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным 	
Результаты переоценки	Изменяют первоначальную и остаточную стоимости, накопленную сумму амортизации. В результате переоценки стоимость основного средства может увеличиваться (дооцениваться) и уменьшаться (уцениваться)	
Переоценка осуществляется	Комиссией по проведению амортизационной политики	

2.3. Документальное оформление поступления, выбытия и внутреннего перемещения основных средств

Каждая хозяйственная операция регистрируется на счетах бухгалтерского учета и подтверждается первичными учетными документами, а также отражаются в регистрах бухгалтерского учета. Организация вправе самостоятельно разработать и утвердить для применения свою форму первичного учетного документа с обязательным соблюдением требований п. 2 ст. 10 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности». Вместе с тем организации должны руководствоваться постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011

№ 360 в перечне, которого содержатся унифицированные формы первичных учетных документов для основных средств.

В соответствии с законодательством составляются следующие первичные учетные документы:

– акт о приеме-передаче объекта основных средств (поступление объектов, выбытие в результате реализации, безвозмездной передачи, за исключением отчуждения физическим лицам, физического износа, утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами) [10, 11];

– товарно-транспортная накладная (типовая форма ТТН-1) или товарная накладная (типовая форма ТН-2) [12];

– акт о списании имущества (в случае физического износа, утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами).

2.4. Аналитический и синтетический учет поступления основных средств

Единицей бухгалтерского учета основных средств является *инвентарный объект основных средств*. В соответствии с ч. 2 п. 6 Инструкции № 26 инвентарным объектом является:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять определенные функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Если у объекта, вновь вводимого в эксплуатацию, имеется в наличии несколько частей, имеющих различные сроки полезного использования, то каждая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Объект, принадлежащий двум собственникам, отражается каждым из них в составе основных средств соразмерно доле в общей собственности.

Единицей бухгалтерского учета многолетних насаждений признается вид искусственных насаждений независимо от количества, возраста и породы в пределах определенной территории.

Капитальные вложения в земельные участки, в улучшение земель, в объекты природопользования учитываются как отдельные инвентарные объекты по их видам.

Для организации учета и обеспечения контроля сохранности основных средств каждому инвентарному объекту основных средств независимо от того, находится он в эксплуатации, запасе или на консервации, присваивается отдельный *инвентарный номер*. Инвентарные номера присваиваются бухгалтерией организации в момент принятия объектов к бухгалтерскому учету.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним весь период его нахождения в данной организации. Инвентарные номера выбывших объектов не могут присваиваться другим, вновь принятым к учету основным средствам в течение 5 лет начиная с года, следующего за годом списания.

Аналитический пообъектный учет основных средств (зданий, сооружений, машин, оборудования, производственного и хозяйственного инвентаря) ведется бухгалтерией организации на инвентарных карточках учета основных средств.

Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект. Если инвентарный объект включает отдельные приспособления и принадлежности, составляющие с ним одно целое, то в этой же карточке приводится перечень таких частей.

Основанием для заполнения инвентарных карточек служат первичные учетные документы на приобретение, сооружение, изготовление, перемещение и выбытие объектов основных средств. В инвентарных карточках отражаются основные данные по объекту основных средств: срок полезного использования; нормативный срок службы; способ и методы начисления амортизации; данные о содержащихся в нем драгоценных металлах; индивидуальная характеристика. Инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии организации. Форма инвентарных карточек не относится к унифицированным документам, поэтому каждая организация разрабатывает их самостоятельно.

Для учета наличия и движения основных средств, предназначен инвентарный активный сч. 01 «Основные средства». На этом счете учитываются собственные основные средства, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, полученные в лизинг (аренду), доверительное управление.

К счету 01 «Основные средства» открываются субсчета по видам основных средств.

Рассмотрим типовую корреспонденцию счетов по учету движения основных средств, которая отражена в таблице 1.4.

Таблица 1.4. – Корреспонденция счетов по учету движения основных средств

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
01	01	Отражена первоначальная (переоцененная) стоимость основных средств перемещенных из одного цеха в другой
01	02	– отражена лизингополучателем при оприходовании предмета лизинга в собственность сумма амортизационных отчислений в составе лизингового платежа (предмет лизинга находится на балансе лизингодателя); – отражено восстановление сумм накопленной амортизации и обесценения основных средств при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации
01	03	– отражена лизингодателем первоначальная стоимость полученного в собственность предмета лизинга; – отражена первоначальная или переоцененная стоимость переводимого в состав основных средств недвижимого имущества, числившегося ранее в составе инвестиционной недвижимости
01	06	Отражена стоимость возвращаемых основных средств, ранее внесенных в счет вклада в уставный капитал других организаций по договорам займа на срок более 12 месяцев
01	08-1	– отражена первоначальная стоимость приобретенных и созданных основных средств; – отражено увеличение первоначальной или переоцененной стоимости на сумму затрат на модернизацию, реконструкцию, реставрацию; – отражено увеличение стоимости основных средств на сумму вложений в улучшение земель в части затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, в конце отчетного года независимо от даты окончания всего комплекса работ
01	08-3	– отражена лизингополучателем при условии, что предмет лизинга на балансе лизингодателя, стоимость неотделимых улучшений выкупаемого предмета лизинга, произведенных лизингополучателем за счет собственных средств и невозмещенных лизингодателем; – отражена арендатором сумма вложений в арендованные основные средства, которые не переданы арендодателю по договору аренды
01	47	Отражено восстановление остаточной стоимости основных средств при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации
01	58	Отражена стоимость возвращаемых основных средств, ранее внесенных в счет вклада в уставный капитал других организаций по договорам займа на срок менее 12 месяцев
01	76-6	– отражена доверительным управляющим первоначальная стоимость основных средств, принятых на отдельный баланс по договору доверительного управления имуществом;
76-6	02	– отражены накопленные суммы амортизации и обесценения по принятым основным средствам по договору доверительного управления имуществом
01	79	Отражена первоначальная стоимость полученных основных средств от обособленных подразделений, имеющих отдельные балансы
79	02	

Окончание таблицы 1.4

1	2	3
01 83	83 02	Отражена сумма переоцененной стоимости основных средств, если переоценка проведена в соответствии с законодательством
01	91-1	Отражена сумма излишков основных средств, установленных в результате инвентаризации
02	01	Списана сумма накопленной амортизации и обесценения по выбывающим объектам основных средств
03-1 03-3	01 01	– отражена первоначальная или переоцененная стоимость основных средств, переводимых в состав инвестиционной недвижимости; – отражена первоначальная (переоцененная) стоимость основных средств, переводимых в состав прочих доходных вложений в материальные активы
06, 58	01	Отражена остаточная стоимость основных средств, вносимых в счет вклада в уставный капитал других организаций в зависимости от срока вклада
47	01	Отражена остаточная стоимость основных средств, переводимых в состав долгосрочных активов или выбывающих групп, предназначенных для реализации
66, 67	01	Отражена стоимость возвращаемых заимодавцу основных средств, ранее полученных по договору займа в зависимости от срока займа
75	01	Отражена стоимость возвращаемых учредителя или участникам основных средств, ранее внесенных ими в счет вклада в уставный капитал или по договору о совместной деятельности
76 76-6	01 01	– отражено лизингополучателем списание остатка контрактной стоимости предмета лизинга при его возврате лизингодателю (предмет лизинга на балансе лизингополучателя); – отражена доверительным управляющим стоимость возвращаемых вверителю основных средств, ранее принятых доверительным управляющим на отдельный баланс по договору доверительного управления имуществом
79	01	Отражена стоимость основных средств, переданных организацией обособленным подразделениям, имеющим отдельные балансы
91-4	01	– отражена остаточная стоимость основных средств, списанных с баланса организации; – отражено лизингополучателем списание недоамортизированной стоимости неотделимых улучшений предмета лизинга, подлежащего возврату, и невозмещенную лизингодателем на дату окончания срока договора лизинга (предмет лизинга на балансе лизингодателя); – отражена сумма превышения стоимости вложений, числящихся на сч. 06, над стоимостью возвращаемых основных средств, ранее внесенных в счет вклада в уставный капитал других организаций
94	01	Выявлена недостача основных средств

Рассмотрим более детально порядок отражения результатов переоценки в бухгалтерском учете.

А) Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости *без применения обесценения*, то результаты переоценки в отчетном периоде отражаются корреспонденцией счетов, предложенной в таблице 1.5.

Таблица 1.5. – Корреспонденция счетов по переоценке основных средств без применения обесценения

ДТ	КТ	Содержание хозяйственных операций
1. Сумма уценки ранее отражена на сч. 91 «Прочие доходы и расходы»		
01	91-1	Отражена сумма восстановления уценки первоначальной стоимости основного средства
91-4	02	Отражена сумма восстановления уценки накопленной амортизации основного средства
01	83	Отражена оставшееся сумма дооценки стоимости основного средства
83	02	Отражена оставшееся сумма дооценки накопленной амортизации основного средства
2. Сумма уценки ранее не была отражена на сч. 91 «Прочие доходы и расходы»		
01	83	Отражена сумма дооценки первоначальной стоимости основного средства
83	02	Отражена сумма дооценки накопленной амортизации основного средства
3. Если имеется в остатке добавочный капитал, то сумма уценки отражается		
83	01	Отражена уценка первоначальной стоимости основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству
02	83	Отражена уценка накопленной амортизации основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству
91-4	01	Отражена оставшаяся сумма уценки первоначальной стоимости основного средства
02	91-1	Отражена оставшаяся сумма уценки накопленной амортизации основного средства
4. Если не имеется в остатке добавочный капитал, то сумма уценки отражается		
91-4	01	Отражена сумма уценки первоначальной стоимости основного средства
02	91-1	Отражена сумма уценки накопленной амортизации основного средства

Б) если основное средство учитывается по переоцененной стоимости с применением обесценения, то сумма обесценения отражается корреспонденцией счетов (табл. 1.6).

Таблица 1.6. – Корреспонденция счетов по переоценке основных средств с применением обесценения

ДТ	КТ	Содержание хозяйственных операций
83	01	Отражена сумма обесценения основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству, образовавшемуся в результате переоценок
91-4	01	Отражена оставшаяся сумма обесценения основного средства
02	91-1	Отражена сумма восстановления обесценения основного средства
02	83	Отражена оставшаяся сумма восстановления обесценения основного средства

2.5. Бухгалтерский (финансовый) учет реализации и прочего выбытия объектов основных средств

В разделе 2.3 указан перечень первичных учетных документов, которые оформляются при выбытии основных средств. Так, в случае реализации, безвозмездной передачи, внесении в качестве вклада в уставный капитал другой организации основных средств оформляется по унифицированной форме **акт о приеме-передаче основных средств**. Во всех других случаях оформляется **акт о списании имущества**, который разрабатывается организацией с учетом требований, предъявляемых к первичным учетным документам (п. 2 ст. 10 Закона № 57-3), утверждается приказом руководителя и вносится в альбом первичных учетных документов.

Если списываемые основные средства содержат драгметаллы и драгоценные камни, то в акте о списании имущества должна указываться их масса, а также масса драгметаллов и драгоценных камней, находящихся в подлежащих к оприходованию ломе и отходах.

Для учета реализации и прочего выбытия основных средств в бухгалтерском учете применяется сопоставляющий сч. 91 «Прочие доходы и расходы», который не имеет остатка. К счету 91 «Прочие доходы и расходы» открываются следующие субсчета:

- 91-1 – «Прочие доходы»;
- 91-2 – «НДС»;
- 91-3 – «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»;
- 91-4 – «Прочие расходы»;
- 91-5 – «Сальдо прочих доходов и расходов» [1].

Записи по субсчетам производятся накопительно в течение финансового года.

Результаты от реализации и прочего выбытия объектов основных средств (доход или расход) сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 91-2, 91-3, 91-4 и кредитового оборота по субсчету 91-1.

В учете операции по реализации и прочему выбытию объектов основных средств отражаются по источникам выбытия:

1) Реализация объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации при выполнении следующих условий признания:

- стоимость основного средства будет возмещена в результате его реализации;
- основные средства имеются в наличии для реализации в текущем состоянии и на условиях, обычных для реализации аналогичных активов;
- реализация имеет высокую вероятность и ее предполагается завершить в течение 12 месяцев с даты принятия основного средства к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации.

Если условия соблюдаются, то руководитель организации должен:

- принять решение о реализации основных средств;
- принять меры по поиску покупателя и реализации основных средств по стоимости, сопоставимой с их текущей рыночной стоимостью.

Долгосрочные активы принимают к бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации в том отчетном периоде, в котором начинают выполнять условия признания [13].

В бухгалтерском учете производятся следующие записи в корреспонденции счетов (табл. 1.7).

Таблица 1.7. – Корреспонденция счетов по учету реализации объектов основных средств

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
02	01	Отражена сумма накопленной амортизации по основным средствам, принятым к бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации
47	01	Отражена стоимость основных средств, предназначенных для реализации
62 51, 52	91-1 62	Отражены суммы полученных прочих доходов от реализации долгосрочных активов, предназначенных для реализации
83	84	Отражено списание по выбывающему объекту основных средств добавочного капитала, образовавшегося в результате проведенных переоценок

2) Списание объектов основных средств в результате физического износа (табл. 1.8).

Таблица 1.8. – Корреспонденция счетов по учету списания объектов основных средств в результате физического износа

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
02	01	Отражена накопленная сумма амортизации основных средств
91-2	01	Отражена остаточная стоимость объектов основных средств
10	91-1	Оприходованы драгметаллы и прочие материалы от демонтажа основных средств
91-4	70, 69, 76, 10	Отражены расходы по демонтажу основных средств
91-5, 99	99, 91-5	Отражен финансовый результат от списания объектов основных средств
83	84	Отражено списание по выбывающему объекту основных средств добавочного капитала, образовавшегося в результате проведенных переоценок
83	91	Отражено снижение убытка за счет добавочного капитала
84	91	Отражено снижение убытка за счет нераспределенной прибыли в случае полного списания добавочного капитала

3) Передача объектов основных средств, в качестве вклада в уставный капитал других организаций (табл. 1.9).

Таблица 1.9. – Корреспонденция счетов по учету передачи объектов основных средств, в качестве вклада в уставный капитал других организаций

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
02	01	Отражена накопленная сумма амортизации основных средств
06, 58	01	Отражена остаточная стоимость выбывающих объектов основных средств
91-4, (06, 58)	06, 58 (91-4)	Отражена разница между остаточной стоимостью внесенных в виде неденежного вклада основных средств и их оценочной стоимостью
83	84	Отражено списание по выбывающему объекту основных средств добавочного капитала, образовавшегося в результате проведенных переоценок

4) Недостача объектов основных средств.

Недостача объектов основных средств может быть установлена в результате проведенной инвентаризации и других контрольных процедур. В бухгалтерском учете недостача отражается в случае:

а) виновное лицо известно, суммы недостат выявлены и отражены в отчетном периоде (табл. 1.10).

Таблица 1.10. – Корреспонденция счетов по учету недостачи объектов основных средств, если виновное лицо известно

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
02	01	Отражена накопленная сумма амортизации основных средств
94	01	Отражена остаточная стоимость недостающих объектов основных средств
73-2	94	Отнесена сумма недостат на виновное лицо
73-2	91-1	Отражена разница между учетной и рыночной стоимостью объектов основных средств
50, 70	73-2	Возмещена сумма недостат по рыночной стоимости
83	84	Отражено списание по выбывающему объекту основных средств добавочного капитала, образовавшегося в результате проведенных переоценок

б) недостача объектов основных средств в результате чрезвычайных обстоятельств (табл. 1.11).

Таблица 1.11. – Корреспонденция счетов по учету недостачи объектов основных средств, в результате чрезвычайных обстоятельств

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
02	01	Отражена накопленная сумма амортизации основных средств
94	01	Отражена остаточная стоимость недостающих объектов основных средств
91-4	94	Списана сумма недостат на расходы при отсутствии виновных лиц или при отказе суда в иске
83	84	Отражено списание по выбывающему объекту основных средств добавочного капитала, образовавшегося в результате проведенных переоценок

в) виновное лицо отсутствует или отказано судом из-за необоснованности иска (табл. 1.12).

Таблица 1.12. – Корреспонденция счетов по учету недостачи объектов основных средств, если виновное лицо не известно

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
02	01	Отражена накопленная сумма амортизации основных средств
94	01	Отражена остаточная стоимость недостающих объектов основных средств
91-4	94	Списана сумма недостат на расходы при отсутствии виновных лиц или при отказе суда в иске
83	84	Отражено списание по выбывающему объекту основных средств добавочного капитала, образовавшегося в результате проведенных переоценок

5) Выбытие в результате безвозмездной передачи.

В соответствии с Гражданским кодексом Республики Беларусь (ст. 393 п. 2) безвозмездным признается договор, по которому одна сторона обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного предоставления [14]. Налоговый кодекс Республики Беларусь (п. 1 ст. 31) признает безвозмездной передачу товаров (работ, услуг), имущественных прав без оплаты и освобождение от обязанности их оплаты (п. 1 ст. 31). Безвозмездная передача объектов основных средств может быть в пределах одного собственника и других субъектов хозяйствования. Вместе с тем безвозмездная передача объектов основных средств в пределах одного собственника Налоговым кодексом Республики Беларусь (пп. 2.3 п. 2 ст. 31) не признается реализацией по его решению или решению уполномоченного им органа [15].

Безвозмездная передача объектов основных средств в пределах одного собственника по инициативе организации признается реализацией.

При безвозмездной передаче основных средств и нематериальных активов оформляются первичные документы:

а) основные средства являются движимым имуществом – **ТТН; акт о приеме-передаче основных средств;**

б) основные средства являются недвижимым имуществом – **ТН; акт о приеме-передаче основных средств;**

в) нематериальные активы – **ТН; акт о приеме-передаче нематериальных активов.**

При безвозмездной передаче основных средств и нематериальных активов в пределах одного собственника передающая сторона составляет **распорядительный документ.**

Наиболее распространенные случаи безвозмездной передачи в пределах одного собственника:

– безвозмездная передача имущества, находящегося в собственности Республики Беларусь и административно-территориальных образований (республиканская и коммунальная собственность), республиканским и коммунальным унитарным предприятиям;

– безвозмездная передача имущества собственником унитарному предприятию и унитарным предприятием его собственнику.

При предоставлении безвозмездной помощи следует соблюдать нормы Указа Президента Республики Беларусь от 01.07.2005 г. № 300 «О предоставлении и использовании безвозмездной (спонсорской) помощи» [16].

Примерная форма договора предоставления безвозмездной (спонсорской) помощи утверждена постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 13.07.2005 г. № 779 (с изм. и доп.) [17].

В бухгалтерии передача основных средств другим субъектам хозяйствования отражается по сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Отражение операций по безвозмездной передаче показано в таблице 1.13.

Таблица 1.13. – Корреспонденция счетов по учету безвозмездной передачи основных средств

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
02	01	Отражена накопленная сумма амортизации основных средств
91-4	01	Отражена остаточная стоимость переданных объектов основных средств
91-4	68	Отражен НДС
91-5, 99	99, 91-5	Отражен финансовый результат от безвозмездной передачи основных средств
83	84	Отражено списание по выбывающему объекту основных средств добавочного капитала, образовавшегося в результате проведенных переоценок

б) Передача в залог основных средств.

Организации часто берут кредиты в банках. Для обеспечения исполнения обязательства банки предпочитают форму залога имущества, при котором кредитор (залогодержатель) имеет право в случае непогашения задолженности по кредиту должником (залогодателем) получить удовлетворение своего требования из стоимости заложенного имущества. В бухгалтерском учете производятся записи в корреспонденции счетов (табл. 1.14).

Таблица 1.14. – Корреспонденция счетов по учету переданных в залог основных средств

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
009		Отражена оценочная стоимость переданных в залог объектов основных средств
08, 10, 20, 23, 25, 26, 90-8	68-5	Отражена госпошлина за регистрацию договора залога по направлениям использования кредитных средств
68-5	51	
08, 10, 20, 23, 25, 26, 90-8	76	Отражены услуги по внесению в Единый государственный реестр записи о регистрации договора залога
18	76	Учтен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
76	51	Оплачены услуги по внесению в Единый государственный реестр записи о регистрации договора залога
68	18	Принят к вычету НДС
01	01	После окончания расчетов с банком восстановлен учет основного средства
	009	По окончании действия договора залога списана оценочная стоимость основного средства

УЭ-3. Порядок начисления амортизации и отражения ее результатов на счетах бухгалтерского учета

Порядок начисления амортизации регламентируется Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлениями Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6 (с изменениями и дополнениями) [18].

Амортизация – это процесс перенесения стоимости объектов основных средств на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг.

Амортизация начисляется:

– по используемым в предпринимательской деятельности объектам основных средств исходя из их амортизируемой стоимости и рассчитанных в соответствии с установленными диапазонными сроками полезного использования годовых (месячных) норм (сумм) амортизации (по укрупненным группам или инвентарным объектам, числящимся в учете);

– по объектам основных средств, не используемым в предпринимательской деятельности, исходя из их амортизируемой стоимости и рассчитанных в соответствии с установленными нормативными сроками службы годовых (месячных) норм (сумм) амортизации данных объектов.

Для начисления амортизации необходимо определить амортизируемую стоимость, срок службы, срок полезного использования.

Амортизируемая стоимость – это стоимость, по которой объекты основных средств числятся в бухгалтерском учете и от величины которой рассчитываются амортизационные отчисления. Если ***объекты основных средств используются в предпринимательской деятельности***, то амортизируемая стоимость частями включается в затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг) либо в расходы на реализацию. К используемым в предпринимательской деятельности относятся также ***объекты, переданные в безвозмездное пользование сторонним организациям для осуществления ими:***

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

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

Если *объекты основных средств не используются в предпринимательской деятельности*, то частями включаются в состав прочих расходов по текущей деятельности коммерческой организации или погашаются за счет целевых поступлений некоммерческой организации в течение нормативного срока службы.

Стоимость, которую можно считать амортизируемой:

– первоначальная стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок;

– недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок (**обесценения, восстановления обесценения**). Величина недоамортизированной (остаточной) стоимости представляет собой разницу между первоначальной (переоцененной) стоимостью и величиной накопленной амортизации и суммы обесценения.

Примечание: Организация вправе определить амортизируемую стоимость за вычетом *амортизационной ликвидационной стоимости объекта*.

Амортизационная ликвидационная стоимость представляет собой оценочную величину в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств или нематериальных активов, за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта.

Случаи изменения амортизируемой стоимости:

– модернизация, проведенных технического диагностирования и освидетельствования, дооборудование, реконструкция, достройка, частичная ликвидация оформленных актами сдачи-приемки выполненных работ;

– проведение переоценки основных средств;

– пересмотр размера амортизационной ликвидационной стоимости в случае ее применения при расчете амортизационных отчислений;

– выявление ошибки в определении амортизируемой стоимости.

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

Если к одной и той же норме применяется более двух поправочных коэффициентов (влияние агрессивности среды, отклонения от установленных базовых режимов работы и других условий), то норма определяется с учетом количества применяемых поправочных коэффициентов.

Срок службы – это период, в течение которого объект основных средств сохраняет свои потребительские свойства.

Нормативный срок службы определяется каждым балансодержателем с даты принятия к бухгалтерскому учету при вводе в эксплуатацию в годах.

Срок полезного использования применяется по объектам, используемым в предпринимательской деятельности в пределах нижней и верхней границ диапазонов по группам амортизируемых объектов основных средств. Устанавливается в годах.

Нормативный срок службы и срок полезного использования при эксплуатации основных средств может пересматриваться:

- с начала отчетного года;
- после проведения переоценки с привлечением оценщика;
- после завершения модернизации, реконструкции, частичной ликвидации;
- после корректировки месячной нормы (суммы) амортизации объекта путем применения поправочного коэффициента;
- в случае непредвиденного изменения условий производства, реализации продукции (работ, услуг), приводящих к ухудшению финансового состояния и появлению убытков.

Объектами начисления амортизации являются:

- основные средства, используемые в предпринимательской деятельности. Амортизация начисляется исходя из срока полезного использования *линейным, нелинейным и производительным способами*;
- основные средства, не используемые в предпринимательской деятельности. Амортизация начисляется исходя из нормативного срока службы *линейным способом*;
- объекты, предоставленные организацией во временное владение и (или) пользование с целью получения дохода, учитываемые в качестве доходных вложений в материальные активы;
- объекты временных титульных сооружений и зданий, исходя из срока полезного использования, не превышающего нормативный срок строительства основного объекта. Амортизация начисляется *линейным способом*.

К амортизируемым объектам относятся:

- основные средства, указанные в классификаторе основных средств;

– основные средства, отражаемые арендатором (лизингополучателем) в виде присоединенной стоимости полученного в аренду (лизинг) имущества:

- капитальные затраты арендатора (лизингополучателя) в неотделимые улучшения арендованного (полученного в лизинг) имущества, если они не возмещаются арендодателем (лизингодателем);
- затраты лизингополучателя по доставке, монтажу и установке, а также другие его расходы, связанные с получением данного имущества.

Объектами начисления амортизации не являются следующие группы и виды основных средств:

– библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование;

– фильмофонды, музейные и художественные ценности;

– здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенные в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь, за исключением зданий и сооружений, используемых организациями для осуществления предпринимательской деятельности;

– основные средства государственных организаций, находящиеся за границей;

– земельные участки;

– животные основного стада (кроме рабочего скота).

Начисление амортизации не производится:

– по объектам во время проведения модернизации объектов основных средств, полной и частичной реконструкции, достройки, их дооборудования, технического диагностирования и освидетельствования с полной остановкой объекта или его части;

– по не введенным в эксплуатацию объектам государственного и мобилизационного материальных резервов, резерва, создаваемого для ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций, и объектам, предназначенным для хранения и утилизации вооружения, военной и специальной техники;

– по объектам основных средств, полученным организацией в собственность (хозяйственное ведение, оперативное управление) вследствие погашения обязательств должником, не используемым ею в предприниматель-

ской деятельности и предназначенным для отчуждения, в течение 12 месяцев начиная с месяца их принятия на учет в качестве основных средств.

Способы начисления амортизации:

I. Линейный способ

Это равномерные начисления амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования. При линейном методе годовая сумма амортизации определяется по следующей формуле:

$$A_2 = C_a \cdot НА_y,$$

где A_2 – годовая амортизация;

C_a – стоимость амортизируемая;

$НА_y$ – норма амортизации установленная.

Месячная сумма амортизационных отчислений определяется:

$$A_m = \frac{A_2}{12},$$

где A_m – амортизация месячная.

II. Нелинейный способ

Нелинейный способ заключается в неравномерном начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

Нелинейные способы начисления амортизации не распространяются:

– на машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3-х лет, легковые автомобили (кроме специальных, а также используемых для услуг такси);

– на отдельные виды оборудования гражданской авиации, срок полезного использования которых определяется исходя из временного ресурса;

– на уникальное оборудование, предназначенное для использования в испытаниях, производстве опытных партий продукции;

– на предметы интерьера, включая офисную мебель;

– на предметы отдыха, досуга, развлечений;

– на здания, сооружения, за исключением антенн и взлетно-посадочных полос.

При нелинейном способе применяется коэффициент ускорения от 1 до 2,5 раза.

При начислении амортизации нелинейным способом применяют следующие методы.

1. Метод уменьшаемого остатка.

При способе уменьшаемого остатка применяется формула расчета годовой амортизации за первый год эксплуатации

$$A_{21} = \frac{C_a \cdot H_{ap}}{100},$$

где H_{ap} – норма амортизации расчетная;
 C_a – остаточная амортизируемая стоимость.

2. Метод суммы чисел лет.

Различают прямой и обратный методы суммы чисел лет.

Прямой метод по сумме чисел лет.

По прямому методу суммы чисел лет амортизация определяется:

1) суммированием чисел лет (по сроку полезного использования).
Например, на срок 5 лет сумма определяется $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$ или по формуле

$$СЧЛ = \frac{C_{ни} \cdot (C_{ни} + 1)}{2} = \frac{5 \cdot (5 + 1)}{2} = 15,$$

где $СЧЛ$ – сумма чисел лет;
 $C_{ни}$ – срок полезного использования;
2) далее амортизация определяется по годам эксплуатации:
1 год = $5/15$ от амортизируемой стоимости, 2 год = $4/15$ и т.д.

3. Обратный метод по сумме чисел лет.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из амортизируемой стоимости объектов и разности срока полезного использования и числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта

$$A_{год} = C_a \cdot \frac{C_{ни} \cdot C_{они} + 1}{СЧЛ} = \frac{5 \cdot (5 + 1)}{2} = 15,$$

где $A_{год}$ – годовая сумма амортизационных отчислений;
 C_a – амортизируемая стоимость основных средств;
 $C_{ни}$ – срок полезного использования;
 $C_{они}$ – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта;

СЧЛ – сумма чисел лет, рассчитываемая по формуле, используемой в прямом способе.

Применяется по тем объектам основных средств, которые могут иметь ресурс использования (автотранспорт, технологическое оборудование, конвейерные линии и т.д.).

III. Производительный способ

Амортизация рассчитывается исходя из амортизируемой стоимости и отношения натуральных показателей объема продукции, выпущенной в текущем периоде:

$$A_t = ОПР_t \cdot \frac{C_a}{\sum_{t=1}^n ОПР_t},$$

где A_t – сумма амортизационных отчислений в году t ;

C_a – амортизируемая стоимость объекта;

$ОПР_t$ – прогнозируемый в течение срока эксплуатации объекта объем продукции (работ, услуг) в году t ;

t – годы срока полезного использования объекта, $t = 1, \dots, n$.

Амортизации начисляется ежемесячно. По вновь введенным в эксплуатацию основным средствам амортизацию начисляют с первого числа месяца, следующего за месяцем их введения в эксплуатацию. Если активы приняты к бухгалтерскому учету в составе основных средств, но их фактическая эксплуатация не начата по причинам производственного и иного характера, начисление амортизации линейным и нелинейным способами начинается с месяца, следующего за месяцем начала их фактической эксплуатации, в соответствии с назначением их использования в данной организации. Такой подход теперь распространяется на все объекты основных средств, как смонтированные, так и не требующие монтажа.

Начисление амортизации прекращается:

– по самортизированным объектам основным средствам – с первого числа месяца, следующего за месяцем полного включения их стоимости в затраты производства;

– по выбывшим основным средствам, амортизация по которым начислялась линейным и нелинейным способами, – с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия;

– по выбывшим основным средствам, амортизация по которым начислялась производительным способом, - с даты окончания эксплуатации в связи с выбытием.

В период с 2015–2018 гг. организации были вправе принимать решения о начислении амортизации по всем или отдельным объектам основных средств, которые используются ими в предпринимательской деятельности, за исключением основных средств, используемых при оказании жилищно-коммунальных и транспортных услуг населению, субсидируемых за счет бюджета.

С января 2019 г. также можно не начислять амортизации по объектам основных средств, предусмотренным бизнес-планами инвестиционных проектов по созданию или модернизации производств до 31.12 года выхода этих производств на проектную мощность или достижения положительного финансового результата, но не более 3-х лет с даты ввода в эксплуатацию основных средств. При этом нормативные сроки службы и сроки полезного использования таких объектов продлеваются на срок, равный периоду, в котором не производилось начисление амортизации.

Организация самостоятельно разрабатывает регистры аналитического и синтетического учета. Например, ведомости начисления амортизации. Синтетический учет при автоматизированной системе бухгалтерского учета ведется на платформе «1С Предприятие» в оборотных ведомостях.

Для отражения в бухгалтерском учете сумм начисленной амортизации применяется регулирующий контрактивный сч. 02 «Амортизация основных средств». Счет по отношению к балансу пассивный.

По кредиту сч. 02 «Амортизация основных средств» отражаются суммы накопленной амортизации за отчетный период, по дебету сч. 02 «Амортизация основных средств» – списание накопленной суммы амортизации при выбытии основных средств (табл. 1.15).

Таблица 1.15. – Корреспонденция счетов по начислению и списанию сумм амортизации

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
20	02	Начислена амортизация по основным средствам, используемым в производственной деятельности
23	02	Начислена амортизация по основным средствам, которые эксплуатируются во вспомогательных производствах: в ремонтных цехах, автотранспорте, водо-, тепло-, газо-, электроснабжении

Окончание таблицы 1.15

1	2	3
25	02	Начислена амортизация по основным средствам общепроизводственного назначения
26	02	Начислена амортизация по основным средствам общехозяйственного назначения
08	02	Начислена амортизация по основным средствам, используемым при строительстве хозяйственным способом
44	02	Начислена амортизация по основным средствам, которые используются при реализации товаров
29	02	Начислена амортизация по основным средствам, используемым в обслуживающих производствах и хозяйствах (при ведении раздельного учета предпринимательской деятельности обслуживающих производств и хозяйств)
83	02	– отражена сумма дооценки начисленной амортизации при проведении переоценки основных средств, если сумма уценки этого основного средства ранее не была отражена на сч. 91 «Прочие доходы и расходы»; – отражена оставшаяся после зачета на сч. 91 «Прочие доходы и расходы» сумма остатка дооценки накопленной амортизации основного средства
91-4	02	Отражено обесценение основного средства на сумму сверх остатка по предыдущей переоценке (если кредитовое сальдо по сч. 83 «Добавочный капитал» имеется) или на сумму обесценения (если кредитовое сальдо по сч. 83 «Добавочный капитал» отсутствует)
91-4	02	Начислена амортизация при отражении объекта аренды по сч. 03 «Доходные вложения в материальные активы»
02	01	Списана сумма амортизации по выбывающим основным средствам
02	03-1	Списана сумма амортизации и обесценения выбывающей инвестиционной недвижимости.
02	03-2	Отражено лизингодателем списание накопленной за весь период эксплуатации амортизации выбывающего предмета лизинга (предмет лизинга на балансе лизингополучателя)
90-10	02	Начислена амортизация по основным средствам, не участвующим в предпринимательской деятельности, при нахождении объектов в простое продолжительностью свыше 3 месяцев или в запасе; по объектам основных средств, не участвующих в предпринимательской деятельности; по объектам основных средств при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации (или исключения из выбывающей группы) за период нахождения этих объектов в составе долгосрочных активов, предназначенных для реализации (или выбывающей группы)
02	76-6	Отражены вверителем накопленные суммы амортизации и обесценения по переданным доверительному управляющему основным средствам

УЭ-4. Учет затрат на содержание и консервацию основных средств

4.1. Бухгалтерский учет затрат на содержание основных средств

Содержание основных средств производится посредством способов, проиллюстрированных на рисунке 1.2.

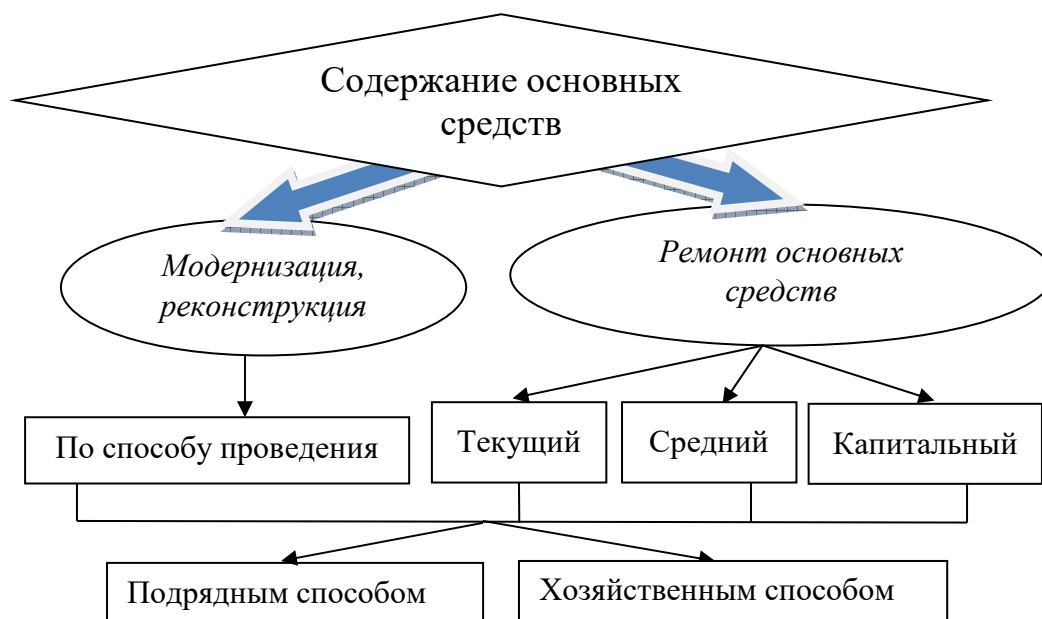


Рисунок 1.2. – Способы содержания основных средств в рабочем состоянии

Для поддержания нормального функционирования зданий, сооружений, помещений и других основных средств, требуется проводить периодически ремонт. Под **ремонт** понимается совокупность работ строительного-монтажных, пусконаладочных, и мероприятий по восстановлению утраченных в процессе эксплуатации и (или) улучшению конструкторских, инженерных, технических, эстетических качеств объекта, в т.ч. по устранению его мелких повреждений и неисправностей, а также предупреждению его износа, не относящихся к реконструкции объекта [19].

Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства и архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6 отражает обобщенные признаки работ. Так, под ремонтом данный нормативный документ подразумевает «совокупность работ по восстановлению исправности

или работоспособности объекта или его составных частей с приведением объекта в соответствии с требованиями, определенными техническими нормативными правовыми актами, а также по предотвращению их дальнейшего интенсивного износа».

При проведении ремонта не изменяются технико-экономические показатели, конструкция и комплектация, ресурс, срок службы и стоимость объекта.

Ремонт производится в соответствии с планом исходя из системы плано-предупредительного ремонта, который разрабатывается организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и пр.

В систему плано-предупредительного ремонта включают:

- перечень объектов основных средств, подлежащих ремонтам;
- вид, характер и содержание работ;
- продолжительность межремонтных периодов;
- планирование ремонтных работ;
- организацию ремонтных работ;
- обеспечение технической и сметной документацией, необходимыми материально-производственными запасами и пр.

В зависимости от сложности, объема работ, периодичности проведения, специфики организации ремонт объектов основных средств подразделяют: текущий, средний и капитальный. К текущему и среднему ремонту относят систематические и своевременные работы по предохранению основных средств от преждевременного износа, а также работы по поддержанию их в рабочем состоянии, улучшению эстетических качеств объекта. Он осуществляется с периодичностью менее 1 года по плану или графику, разработанному на год в пределах утвержденных смет. В основном его производят хозяйственным способом (ремонтно-механический цех, ремонтно-строительная бригада).

При капитальном ремонте производится значительная замена конструкций и деталей, срок службы которых в данном объекте наибольший. Затраты по ремонту относятся на себестоимость продукции (работ, услуг).

При капитальном ремонте оборудования или транспортных средств, как правило, должна производиться полная разборка агрегата; ремонт базовых и корпусных деталей, и узлов; замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные; сборка, регулирование и испытание агрегата.

При капитальном ремонте зданий и сооружений осуществляется смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов.

При отнесении тех или иных видов ремонтных работ к текущему либо капитальному ремонту следует руководствоваться ТКП 45-1.04-206-2010 «Ремонт, реконструкция и реставрация жилых и общественных зданий и сооружений. Основные требования по проектированию» (утвержден и введен в действие приказом Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 15.07.2010 г. № 267 [20]).

Все затраты по техническому осмотру и поддержанию основных средств в рабочем состоянии посредством ремонтов всех видов **признаются расходами того отчетного периода, в котором они произведены. Следовательно, резервирование затрат и включение их в состав расходов будущих периодов не производится.**

В бухгалтерском учете затраты по ремонту основных средств отражаются следующим образом.

1. Ремонт осуществляется хозяйственным способом:

а) текущий ремонт основных средств (например, автомобиля, оборудования), когда происходит быстрая замена деталей.

Фактические затраты на поддержание основных средств в рабочем состоянии (технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта) признаются затратами в том отчетном периоде, в котором они произведены. В таблице 1.16 представлена корреспонденция счетов по текущему ремонту основных средств.

Таблица 1.16. – Корреспонденция счетов по текущему ремонту основных средств, выполненному хозяйственным способом

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
20, 23, 25, 26	10, 70, 76, 69	Отражены текущие затраты по ремонту основных средств, если основное средство используется в предпринимательской деятельности (списаны материалы, начислена заработная плата с отчислениями и др.)
90-10	10, 70, 76, 69	Отражены текущие затраты по ремонту основных средств, если основное средство не используется в предпринимательской деятельности

б) ремонт производится в ремонтных цехах организации.

При таком способе ремонта основных средств расходы на его проведение отражаются на сч. 23 «Вспомогательные производства» по фактиче-

ским затратам (стоимость материалов, социальные отчисления, сумма амортизации основных средств и т.д.).

В бухгалтерском учете производятся следующие записи (табл. 1.17).

Таблица 1.17. – Корреспонденция счетов по текущему ремонту основных средств, выполненному хозяйственным способом в ремонтных цехах организации

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
23	70, 69, 76, 10	Отражены затраты по ремонту основных средств (списаны материалы, начислена заработная плата с отчислениями и др.)
20, 25, 26, 29, 44	23	Отражена стоимость проведенного ремонта при списании на затраты производства

2. Ремонт осуществляется подрядным способом.

Ремонт основных средств может проводиться сторонней организацией или физическими лицами, которые зарегистрированы в качестве индивидуальных предпринимателей.

Между организацией (заказчиком) и ремонтной организацией заключается договор подряда, который регулируется гл. 37 Гражданского кодекса Республики Беларусь (ст. 656 – 722).

В бухгалтерском учете затраты по ремонту списываются в зависимости от назначения объекта основных средств и отражаются корреспонденцией счетов (табл. 1.18).

Таблица 1.18. – Корреспонденция счетов по текущему ремонту основных средств, выполненному подрядным способом

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
20, 23, 25, 26, 44	60	Согласно договору подряда отражена стоимость ремонтных работ без учета НДС, если основное средство используется в предпринимательской деятельности
90-10	60	Согласно договору подряда отражена стоимость ремонтных работ без учета НДС, если основное средство не используется в предпринимательской деятельности
18	60	Учен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
60	51	Произведена оплата подрядчику за ремонтные работы по договору подряда с учетом НДС
68	18	Сумма НДС, уплаченная подрядчику за ремонт, принята к вычету при условии принятия к учету выполненных работ и при условии наличия принятого покупателем электронного счета фактуры

3. На практике встречаются случаи, когда приобретенный объект основных средств имеет скрытый дефект. В этом случае расходы, связанные с ремонтом, возмещают поставщики. Для этого поставщику направляют претензию о возмещении расходов по ремонту. В бухгалтерском учете производятся записи (табл. 1.19).

Таблица 1.19. – Корреспонденция счетов по ремонту скрытого дефекта основных средств

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
23	10, 70, 69, ...	Отражены расходы по ремонту основных средств, произведенному хозяйственным способом
76-3	23	Отражена стоимость претензии выставленной поставщику
51	76-3	Отражена сумма претензии, поступившая от поставщика на расчетный счет организации

В процессе эксплуатации объекты основных средств *могут модернизироваться и реконструироваться*. В приложении 5 к Инструкции № 37/18/6 под *модернизацией* понимают ***совокупность работ по усовершенствованию объекта путем замены его конструктивных элементов и систем более эффективными, приводящая к повышению технического уровня и экономических характеристик объекта.***

В соответствии с ТКП 45-1.04-206-2010 даются следующие определения:

– **модернизация (зданий, сооружений, инженерных и транспортных коммуникаций)** – совокупность работ и мероприятий, связанных с повышением потребительских качеств зданий, сооружений, коммуникаций, их частей и (или) элементов, с приведением эксплуатационных показателей к уровню современных требований в существующих габаритах.

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

Организации могут проводить частичную ликвидацию основных средств или дооборудование объекта. Под *частичной ликвидацией* следует понимать совокупность работ по выводу из эксплуатации части объекта с соответствующим изменением его технико-экономических показателей. *Дооборудованием* принято считать совокупность работ по дополнению технологической схемы объекта конструктивными элементами и системами с получением новых дополнительных возможностей объекта или улучшением качественных и (или) количественных технико-экономических показателей (приложение 5 к Инструкции № 37/18/6).

Основные виды работ, выполняемых при текущем, капитальном ремонте, модернизации зданий и сооружений, приведены в техническом кодексе установившейся практики ТКП 45-1.01-4-2005 (02250) «Система технического нормирования стандартизации Республики Беларусь. Национальный комплекс технических нормативных правовых актов в области архитектуры и строительства. Основные положения», утвержденном приказом Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 18.07.2005 г. № 172 [20].

Все затраты по модернизации и реконструкции относят на увеличение первоначальной стоимости объекта основных средств (табл. 1.20).

Таблица 1.20. – Корреспонденция счетов по учету затрат при модернизации и реконструкции основных средств

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
97	60	Отражены затраты по разработке проектно-сметной документации, оплата государственной экспертизы, оплата услуг по согласованию и другие косвенные затраты, произведенные до начала выполнения строительных работ.
18	60	Учен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
08-1	97	Списаны затраты по разработке проектно-сметной документации и прочим косвенным работам и услугам в начале строительства объектов основных средств
08-1	10, 60, 76, 70, 69, ...	Отражены затраты на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств (списаны материалы, начислена заработная плата с отчислениями и др.)
08-1	60	Отражены затраты по техническому надзору без учета НДС
18	60	Учен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
01	08-1	Отражена сумма затрат при модернизации и реконструкции увеличивающих первоначальную стоимость объектов основных средств

4.2. Учет затрат на консервацию объектов основных средств

Иногда предприятие по различным причинам решает законсервировать строящийся объект либо само предприятие, либо производственные мощности на длительный срок. Положение о порядке консервации основных средств утверждено постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22.05.2003 г. № 683 и распространяется на имущество, относящееся к основным средствам и находящееся в хозяйственном ведении, оперативном управлении республиканских унитарных предприятий и собственности негосударственных юридических лиц [21].

Консервация основных средств – это временное выведение в установленном порядке их из хозяйственного оборота в целях обеспечения сохранности и возможности дальнейшего функционирования (п. 3 Положения № 683). Общий период консервации основных средств, осуществленной в соответствии с порядком, установленным Правительством Республики Беларусь, исчисляется путем суммирования сроков консервации основных средств в предшествующие периоды.

Основания для проведения консервации объектов основных средств:

- стихийные бедствия, технологические аварии или другие обстоятельства непреодолимой силы, приведшие к приостановлению использования основных средств;
- неиспользование основных средств в хозяйственной деятельности свыше 3-х месяцев подряд;
- отсутствие в силу специфических особенностей основных средств, а также возможности их перепрофилирования, отчуждения, сдачи в аренду, проведения других мероприятий, исключающих возможность консервации;
- отнесение в установленном законодательством порядке основных средств к используемым сезонно;
- иные основания.

В работы по консервации основных средств включаются:

- прекращение использования основных средств в производственном процессе;
- приведение основных средств в состояние, обеспечивающее сохранность зданий, сооружений, оборудования, иного имущества, а также безопасность технического персонала и населения, охрану окружающей среды.

В период консервации осуществляются следующие мероприятия:

- подача в консервируемые помещения электро- и теплоэнергии, воды в минимальных объемах, необходимых для обеспечения пожарной безопасности и сохранности зданий, сооружений, оборудования, иного имущества;
- принятие мер, исключающих возможность пребывания в консервируемом помещении лиц, кроме работников охраны и дежурного персонала;
- осмотр и техническое обслуживание зданий, сооружений, оборудования, иного имущества для поддержания их в рабочем состоянии и обеспечения безопасности;
- принятие мер, исключающих использование законсервированных основных средств для выпуска продукции (выполнения работ, оказания услуг) до принятия решения об их расконсервации.

Финансирование работ по консервации основных средств осуществляется за счет собственных средств организаций.

Затраты на консервацию определяются на основании *сметы*, составленной в организации и закрепляются в учетной политике.

В зависимости от оснований проведения консервации разрабатываются определенные пакеты документов. Например, для регистрации создания незавершенного законсервированного капитального строения необходимы следующие документы:

- заявление о государственной регистрации создания незавершенного законсервированного капитального строения (подписывается заказчиком);
- свидетельство о государственной регистрации, извещение о присвоении учетного номера налогоплательщика, устав (для юридических лиц);
- разрешение на строительство;
- акт приема заказчиком от подрядчика незавершенного капитального строения;
- акт о приостановлении строящегося объекта;
- акт государственного строительного надзора;
- документ о соблюдении противопожарных, экологических, строительных требований;
- технический паспорт незавершенного законсервированного капитального строения и пр.

Если в ходе строительства принимается решение о консервации объекта основных средств, то, руководствуясь ТКП 45-1.03-165-2009, консервация строящихся объектов, утвержденных приказом Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 30.12.2009 № 447. При

этом период консервации не входит в нормативный срок строительства, поэтому нормативный срок строительства продлевается.

Рассмотрим состав затрат на консервацию:

1. Затраты на консервацию (определяются на основании сметы):

– оплата труда рабочих, непосредственно выполняющих работы по консервации объекта;

– отчисления от фонда оплаты труда;

– материалы, израсходованные на консервацию;

– услуги вспомогательных производств;

– услуги сторонних организаций и пр.

2. Затраты на содержание основных средств, находящихся на консервации:

– подача в консервируемые помещения электро- и теплоэнергии, воды в минимальных объемах, необходимых для обеспечения пожарной безопасности и сохранности зданий, сооружений и т.д.;

– осмотр и техническое обслуживание объектов для поддержания их в рабочем состоянии и обеспечения безопасности;

– расходы на пожарно-охранные мероприятия;

– расходы на содержание дежурного персонала и пр.

3. Затраты на расконсервацию:

– оплата труда рабочих, непосредственно выполняющих работы по расконсервации объекта;

– отчисления от фонда оплаты труда;

– материалы, израсходованные на расконсервацию;

– услуги вспомогательных производств;

– услуги сторонних организаций.

Документы, необходимые для проведения консервации / расконсервации:

– план мероприятий по консервации объекта, согласно приказу;

– акт о консервации, подписанный членами комиссии;

– план мероприятий по расконсервации объекта, согласно приказу;

– акт о расконсервации, подписанный членами комиссии.

Срок консервации основных средств – от 3-х месяцев до 1 года и исчисляется с даты утверждения акта о консервации. Срок может быть продлен не более одного раза в исключительных случаях.

В таблице 1.21 показан порядок отражения затрат на консервацию их на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 1.21. – Корреспонденция счетов по учету затрат на консервацию (расконсервацию) объектов основных средств

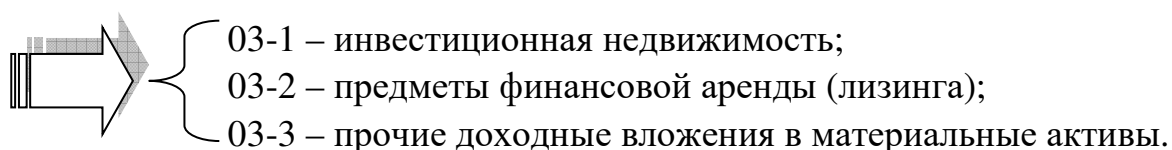
Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
<i>Затраты на консервацию (определяются на основании сметы)</i>		
01	01	Переведены основные средства на консервацию
91-4	10, 60, 76, 70, ...	Отражены затраты на консервацию основных средств
99	91-5	Отражены расходы по консервации основных средств
<i>Затраты на содержание основных средств, находящихся на консервации</i>		
91-4	10, 60, 76, 70, ...	Отражены затраты на содержание основных средств, находящихся на консервации
99	91-5	Отражены расходы при списании затрат на содержание основных средств, находящихся на консервации
<i>Затраты на расконсервацию</i>		
91-4	10, 60, 76, 70, ...	Отражены затраты по расконсервации основных средств
99	91-5	Отражены расходы при списании затрат по расконсервации основных средств
01	01	Переведены основные средства из консервации

УЭ-5. Бухгалтерский (финансовый) учет доходных вложений в материальные активы

5.1. Бухгалтерский (финансовый) учет инвестиционной недвижимости

Организация может осуществлять вложения в часть имущества, здания, помещения, оборудования и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, для того чтобы предоставлять их во временное пользование с целью получения дохода в качестве инвестиционной недвижимости или по договорам финансовой аренды. Для учета таких вложений в материальные активы предназначен активный сч. 03 «Доходные вложения в материальные активы».

К сч. 03 «Доходные вложения в материальные активы» могут открываться субсчета:



Инвестиционная недвижимость – земельные участки, здания, сооружения, изолированные помещения, машино-места (далее – недвижимое имущество), находящиеся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации, которые сданы другим лицам в аренду (за исключением финансовой аренды(лизинга), проката).

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

- недвижимое имущество сдано в аренду;
- организацией предполагается получение экономических выгод, связанных с недвижимым имуществом;
- стоимость недвижимого имущества может быть достоверно определена [13].

Единица бухгалтерского учета инвестиционной недвижимости – инвентарный объект. Инвентарным объектом инвестиционной недвижимости является:

- земельный участок;
- здание;
- сооружение;
- изолированное помещение;
- машино-место.

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

Организация самостоятельно распределяет недвижимое имущество на отдельные инвентарные объекты. Если недвижимое имущество состоит из части, относящейся к инвестиционной недвижимости, и части, относящейся к операционной недвижимости, которые не могут быть отчуждены по отдельности, то недвижимое имущество принимается к бухгалтерскому

учету как инвентарный объект инвестиционной недвижимости в случае, если более 90% его площади (или иного натурального измерителя недвижимого имущества) сдано в аренду.

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

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

Первоначальная стоимость приобретенной инвестиционной недвижимости определяется аналогично стоимости объектов основных средств, которая изложена в п. 2.2 УЭ-2 настоящего пособия.

Организация вправе на основании решения руководителя организации отражать в бухгалтерском учете на конец отчетного периода сумму обесценения инвестиционной недвижимости, равную сумме превышения остаточной стоимости инвестиционной недвижимости над ее возмещаемой стоимостью, при наличии документального подтверждения признаков обесценения инвестиционной недвижимости и возможности достоверного определения суммы обесценения. Более подробно вопросы обесценения освещены в п. 2.2 УЭ-2 настоящего пособия.

Амортизация материальных активов, предоставляемых во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода, учитывается обособленно на пассивном сч. 02 «Амортизация основных средств».

Аналитический учет по сч. 03 «Доходные вложения в материальные активы» ведется по видам материальных активов, арендаторам и отдельным объектам материальных активов.

Корреспонденция счетов по доходным вложениям в материальные активы отражена в таблице 1.22.

Таблица 1.22. – Корреспонденция счетов по учету доходных вложений в материальные активы

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
03-1	01	Отражается первоначальная (переоцененная) стоимость основных средств, переводимых в инвестиционную недвижимость
03	03	Отражается первоначальная (переоцененная) стоимость перемещаемых доходных вложений в материальные активы от одного материально ответственного лица к другому

Окончание таблицы 1.22

1	2	3
03-1	08-2	Отражается сформированная первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости
03-1	76-6	Отражается первоначальная стоимость принятых доверительным управляющим на отдельный баланс доходных вложений в материальные активы
03-1	91-1	Отражается сумма дооценки первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости
03-1	91-1	Отражены излишки инвестиционной недвижимости, выявленные в результате инвентаризации
01	03-1	Отражается первоначальная (переоцененная) стоимость переводимых в состав основных средств объектов, числившихся ранее в составе доходных вложений в материальные активы
02	03-1	Отражается списание накопленных за весь период эксплуатации сумм амортизации и обесценения выбывающей инвестиционной недвижимости
76-6	03-1	Отражается вверителем стоимость переданных доверительному управляющему в доверительное управление доходных вложений в материальные активы
91-4	03-1	Отражается остаточная стоимость выбывающей инвестиционной недвижимости и прочих доходных вложений в материальные активы
94	03-1, 3	Отражается остаточная стоимость недостающей инвестиционной недвижимости и прочих доходных вложений в материальные активы, выявленных в результате инвентаризации

Выбытие основных средств, приобретаемых для получения доходных вложений, отражается на активно-пассивном сч. 91 «Прочие доходы и расходы». В бухгалтерском учете отражается следующая корреспонденция счетов (табл. 1.23).

Таблица 1.23. – Корреспонденция счетов по учету списания доходных вложений в материальные активы

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
02	03-1, 3	Списана сумма начисленной амортизации по инвестиционной недвижимости и прочим доходным вложениям в материальные активы
91-4	03-1, 3	Отражена остаточная стоимость материальных активов

Фактические затраты, связанные с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) инвестиционной недвижимости, проведением иных аналогичных работ отражаются в бухгалтерском учете: Дт 08 – Кт 10, 60, 70, 69, 76, ...

5.2. Бухгалтерский учет лизинговых и арендных операций

В настоящее время финансовая аренда (лизинг) является широко распространенным видом правоотношений в экономике Республики Беларусь и имеет соответствующее правовое регулирование.

Под лизинговой деятельностью понимают предпринимательскую деятельность по приобретению лизингодателем в собственность имущества с целью последующего предоставления во временное владение и пользование за плату юридическому или физическому лицу, именуемому лизингополучателем.

Приобретенное лизингодателем имущество передается лизингополучателю – юридическому или физическому лицу **только для предпринимательских целей** (лизингополучателю – физическому лицу приобретаемые предметы лизинга могут передаваться как для предпринимательских, так и для иных целей).

Лизинговую деятельность смогут осуществлять только лизинговые организации, включенные Национальным банком Республики Беларусь в **специализированный реестр** (согласно пп. 1.1 п. 1 Указа № 99) [22].

В подпункте 1.13 п. 1 Указа № 99 предусмотрены права и обязанности Нацбанка как регулятора лизинговой отрасли. В случае систематического невыполнения включенной в реестр лизинговой организацией письменных предписаний об устранении нарушений, выявленных в ходе проверок, Нацбанк вправе направить письменное требование о временном **отстранении от работы** руководителя и (или) главного бухгалтера такой организации и (или) их заместителей до полного устранения нарушений.

Лизинговые организации, включенные в реестр, обязаны будут раскрывать информацию об осуществляемой деятельности и своем финансовом состоянии путем ее публикации, а также размещения в доступном для обзора месте в принадлежащих им помещениях и на своем официальном сайте в сети Интернет в объеме и порядке, определяемыми Национальным банком Республики Беларусь.

Вновь создаваемые лизинговые организации должны подать документы в Национальный банк для включения в реестр лизинговых организаций. Для включения в реестр лизинговая организация представляет в Национальный банк следующие документы:

- заявление о включении в реестр по форме, установленной Национальным банком;
- копию устава;

– копию документа, подтверждающего формирование уставного фонда в размере суммы, эквивалентной 50 000 евро (пп. 1.5 п. 1 Указа № 99).

Лизинговую деятельность без включения в реестр лизинговых организаций могут осуществлять следующие субъекты:

– юридические лица и индивидуальные предприниматели, заключившие не более трех договоров финансовой аренды (лизинга) в течение одного календарного года и (или) при общей стоимости предметов лизинга, передаваемых по одному или нескольким указанным договорам, заключенным этими лизингодателями в одном календарном году, менее 10 тыс. базовых величин;

– иностранные организации, осуществляющие лизинговую деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство;

– юридические лица, имеющие право предоставлять имущество на условиях финансовой аренды (лизинга) в соответствии с решениями Президента Республики Беларусь (пп. 1.1 п. 1 Указа № 99).

Одним из основных документов, регламентирующим лизинговые отношения, является *лизинговый договор*.

Лизингодателю необходимо предоставить следующий пакет документов в банк для заключения лизингового договора:

– ходатайство о предоставлении в лизинг основных средств с указанием наименования предмета лизинга, его поставщика, срока, стоимости и целей использования предмета лизинга;

– заявку на лизинг установленной формы;

– анкету руководителя организации установленной формы;

– бизнес-план;

– технико-экономическое обоснование уплаты лизинговых платежей;

– документы по обеспечению обязательств по лизингу (залог, поручительство);

– правоустанавливающие документы продавца на основные средства, предлагаемые для покупки и дальнейшей передачи в лизинг:

• контракт на их приобретение;

• товарно-транспортные накладные, таможенные декларации;

• акты приема-передачи;

• документы по оплате;

- копии лицензий, если осуществляемая деятельность требует лицензирования;
- бухгалтерскую отчетность организации (балансы с отчетом о прибылях и убытках за предыдущий год и на первое число месяца, предшествующего обращению в банк);
- расшифровку дебиторской и кредиторской задолженности и других статей баланса (по требованию банка);
- приказы и выписки из протоколов о назначении руководителя, главного бухгалтера и об определении полномочий руководителя;
- учредительные документы, свидетельство о регистрации организации (нотариально заверенные);
- копию информационного письма органа государственной статистики;
- карточку с образцами подписей, заверенную нотариально;
- справку обслуживающего банка о сумме средств на расчетном, валютном счетах и выписку по этим счетам за последние 3 месяца, наличии картотеки к расчетному счету и размере задолженности по кредитам.

В случае если решение о передаче имущества в лизинг будет положительным, организация также должна заранее подготовить для представления в банк дубликат извещения о присвоении учетного номера плательщика (для открытия ссудного счета) и справку, выданную Фондом социальной защиты населения, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь.

Согласно Положению о лизинге, утвержденному постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 04.06.2010 г. № 865, существенными условиями договора лизинга являются:

- предмет лизинга (его наименование, количественные и иные характеристики, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче в лизинг);
- указание на сторону, осуществляющую выбор предмета лизинга и продавца;
- контрактная стоимость предмета лизинга;
- размер либо порядок определения размера, способ и периодичность уплаты лизинговых платежей в соответствии с условиями договора;
- цена договора лизинга либо порядок ее определения;
- условие о сроке лизинга [23].

До заключения договора лизинга лизингодатель должен осуществлять:

- оценку финансовой устойчивости и деловой репутации лизингополучателя;
- оценку ликвидности предмета лизинга;
- соответствие предмета лизинга требованиям указанных в договоре лизинга.

С согласия лизингодателя лизингополучатель может передать третьему лицу во владение и пользование на определенный срок за плату имущество, полученное от лизингодателя по договору лизинга и составляющее предмет лизинга, заключив с третьим лицом (сублизингополучателем) договор сублизинга.

Существенными условиями договора сублизинга являются:

- предмет лизинга (его наименование, количественные и иные характеристики, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче в лизинг);
- стоимость предмета лизинга;
- размер либо порядок определения размера, способ и периодичность внесения платы сублизингодателю за приобретение и предоставление сублизингополучателю во временное владение и пользование предмета лизинга (лизинговых платежей);
- права сублизингополучателя в пределах прав лизингополучателя;
- обязанности сублизингополучателя с учетом обязанностей лизингополучателя (сублизингодателя по договору сублизинга), в т.ч. по возврату предмета лизинга сублизингополучателем независимо от выполнения им своих обязательств не позднее срока, необходимого для выполнения требования лизингодателя досрочно вернуть предмет лизинга в случаях, установленных договором с лизингодателем или законодательством;
- срок действия договора сублизинга в пределах срока действия договора финансовой аренды (лизинга);
- ограничения по использованию предмета лизинга, предусмотренные договором финансовой аренды (лизинга).

Передача лизингодателем лизингополучателю **предмета лизинга** в лизинг оформляется **актом приема-передачи имущества**. Срок лизинга исчисляется с даты подписания указанного акта.

Переход к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга оформляется **актом передачи права собственности**. Возврат предмета лизинга лизингодателю оформляется **актом приема-передачи имущества**.

В экономической литературе можно встретить до 30 видов лизинга. Каждый вид лизинга имеет особенности, которые во многих случаях определяются условиями договора лизинга. Преимущества и недостатки каждого из видов лизинга также определяются свойственными им особенностями, поэтому субъекту лизинговой деятельности предоставляется возможность избрать наиболее предпочтительный для него вид лизинга.

В зависимости от классификационных признаков в мировой практике различают следующие виды лизинга (рис. 1.3).

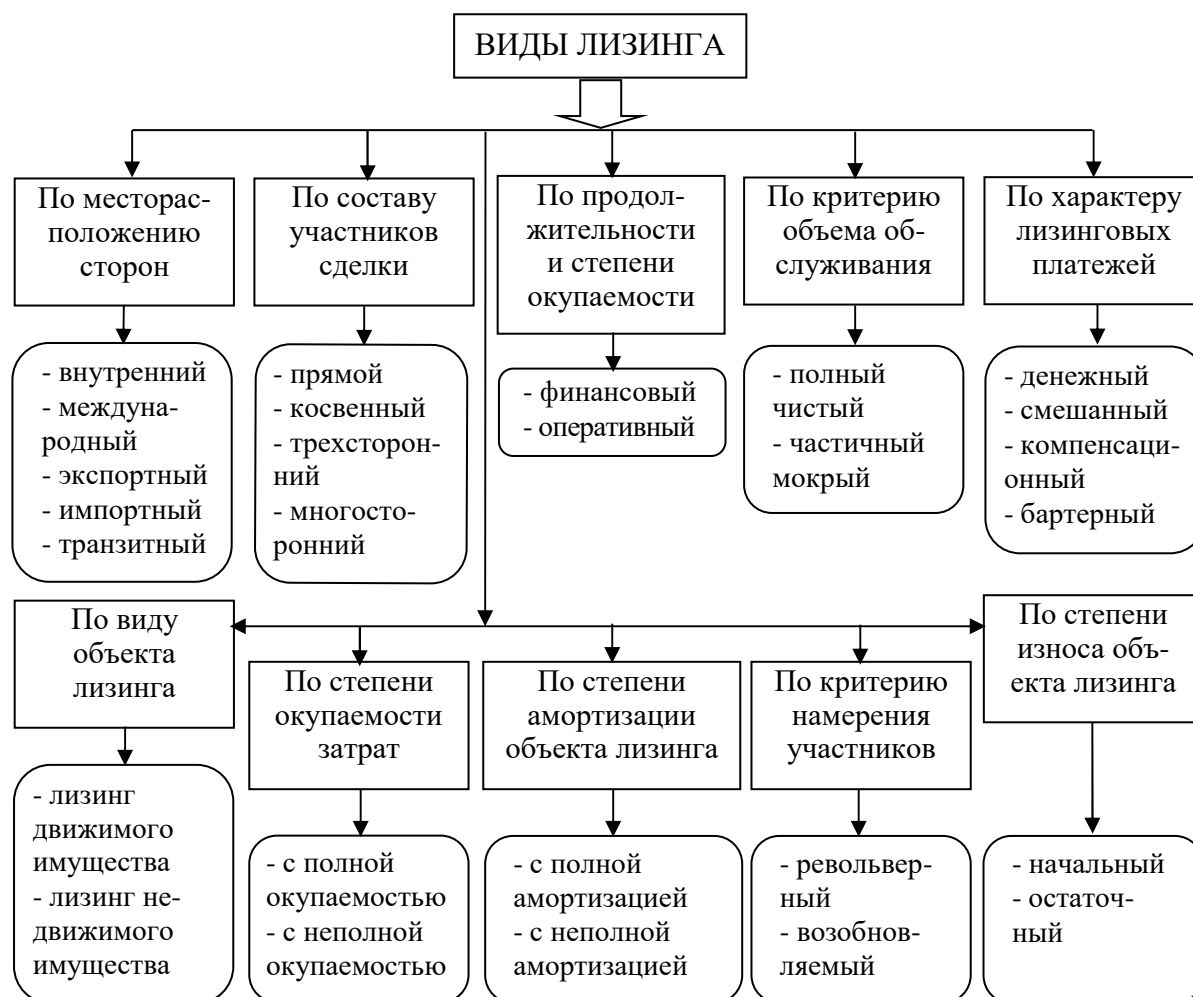


Рисунок 1.3. – Виды лизинга

В таблице 1.24 дана характеристика некоторых видов лизинга.

Таблица 1.24. – Характеристика некоторых видов лизинга

Виды лизинга	Характеристика
Прямой лизинг	Лизинг, при котором лизингодатель и поставщик совпадают в одном лице. В данном случае имеет место двусторонняя сделка
Косвенный лизинг	Лизинг, при котором передача имущества лизингополучателю осуществляется через посредника. При косвенном лизинге имеют место многосторонние лизинговые сделки. К данному виду лизинга относится классическая трехсторонняя лизинговая сделка с участием поставщика, лизингодателя и лизингополучателя
Чистый лизинг	Лизинг, при котором все расходы по эксплуатации и техническому обслуживанию объекта лизинга принимает на себя лизингополучатель
Полный лизинг	Лизинг, при котором все расходы, связанные с объектом лизинга, принимает на себя лизингодатель
Мокрый лизинг	Разновидность полного лизинга, при котором лизингодатель помимо технического обслуживания объекта лизинга принимает на себя обязанность по поставке сырья, оказанию услуг по подготовке специалистов для эксплуатации объекта лизинга
Частичный лизинг	Лизинг, при котором обязанности по техническому обслуживанию объекта лизинга разделены между лизингодателем и лизингополучателем по договоренности
Денежный	Лизинговые платежи производятся денежными средствами
Компенсационный	Лизинговые платежи производятся в неденежной форме: имуществом, работами, услугами
Смешанный	Лизинговые платежи осуществляются частично денежными средствами, частично в неденежной форме
Экспортный	Лизинг, при котором лизингодатель и поставщик имеют месторасположение в одном государстве, а лизингополучатель – в другом
Импортный	Лизинг, при котором лизингодатель и лизингополучатель имеют месторасположение в одном государстве, а поставщик – в другом
Транзитный	Лизинг, при котором все стороны лизинговой сделки (лизингодатель, лизингополучатель и поставщик) имеют месторасположение в разных государствах
Лизинг с полной окупаемостью	Лизинг, при котором в течение срока действия договора лизинга лизингодатель возмещает понесенные в связи с осуществлением лизинговой сделки расходы в полном размере
Лизинг с неполной окупаемостью	Лизинг, при котором в течение срока действия договора лизинга лизингодатель не окупает понесенные в связи с осуществлением лизинговой сделки расходы
Начальный	Объект лизинга новый (не находившийся в эксплуатации)
Остаточный	Объект лизинга был в эксплуатации

В соответствии с Правилами осуществления лизинговой деятельности, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 19.09.2018 г. № 417, предусмотрены следующие виды лизинга:

– **финансовый лизинг** – финансовая аренда (лизинг), при котором лизинговые платежи в течение срока лизинга продолжительностью не менее 1 года обеспечивают возмещение лизингодателю не менее 75% стоимости предмета лизинга независимо от того, предусмотрен ли договором лизинга выкуп предмета лизинга или его возврат лизингодателю;

– **оперативный лизинг** – лизинг, при котором лизинговые платежи в течение срока лизинга независимо от его продолжительности обеспечивают возмещение лизингодателю менее 75% стоимости предмета лизинга и договором лизинга предусмотрен возврат предмета лизинга лизингодателю по истечении срока лизинга;

– **возвратный лизинг** – лизинг, при котором лизингополучатель в рамках одного договора лизинга является одновременно продавцом (поставщиком) предмета лизинга. Возвратным лизингом также признается лизинг, при котором юридическое лицо, созданное после заключения договора лизинга и в течение срока лизинга в результате реорганизации в форме слияния лизингополучателя и продавца (поставщика) предмета лизинга или их присоединения, становится одновременно лизингополучателем и продавцом (поставщиком) предмета лизинга;

– **международный (межгосударственный) лизинг** – лизинг, при котором лизингодатель и лизингополучатель являются субъектами разных государств;

– **экспортный лизинг** – международный (межгосударственный) лизинг, при котором лизингодатель и продавец (поставщик) предмета лизинга являются субъектами Республики Беларусь, а лизингополучатель – субъектом другого государства;

– **транзитный лизинг** – международный (межгосударственный) лизинг, при котором лизингодатель, продавец (поставщик) предмета лизинга и лизингополучатель являются субъектами разных государств;

– **импортный лизинг** – лизинг, при котором лизингодатель и лизингополучатель являются субъектами Республики Беларусь, а продавец (поставщик) предмета лизинга – субъектом другого государства [24].

Согласно ст. 636 Гражданского кодекса по договору финансовой аренды (лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоста-

вить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Субъектами лизинга являются:

– **лизингодатель** – юридическое лицо, передающее по договору лизинга специально приобретенный для этого за счет собственных и (или) заемных средств объект лизинга. Согласно пп. 1.1 п. 1 Указа № 99 лизингодателями являются лизинговые организации, которые включены Национальным банком Республики Беларусь в специализированный реестр;

– **лизингополучатель** – субъект хозяйствования, получающий объект лизинга во временное владение или пользование по договору лизинга;

– **продавец (поставщик) предмета лизинга** – лицо, являющееся субъектом Республики Беларусь или другого государства;

– **сублизингополучатель** – третье лицо, которому лизингополучатель с согласия лизингодателя может передать во владение и пользование на определенный срок за плату имущество, полученное от лизингодателя по договору лизинга (Положение о лизинге, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 04.06.2010 г. № 865) [14].

В соответствии со ст. 2 Конвенции о межгосударственном лизинге субъектами межгосударственной лизинговой деятельности являются:

– **лизинговые компании**, если таковые предусмотрены национальным законодательством сторон, – коммерческие организации, учредительными документами которых предусмотрено осуществление лизинговой деятельности. Лизинговые компании в лизинговых операциях выступают в роли лизингодателя или лизингополучателя при осуществлении операций сублизинга;

– **объединения лизинговых компаний и других субъектов лизинговой деятельности** – национальные и межнациональные коммерческие и некоммерческие объединения с образованием и без образования юридического лица, создаваемые для реализации крупных проектов и программ, получения дополнительных выгод и достижения социального эффекта;

– **хозяйствующие субъекты** – юридические лица – субъекты хозяйственной деятельности как зарегистрированные в государстве (участнике настоящей Конвенции) и имеющие постоянное местонахождение на его территории, так и не являющиеся юридическими лицами этого государства, но имеющие постоянное местонахождение на его территории, а также иностранные субъекты хозяйственной деятельности и их структурные единицы, совместные предприятия, другие субъекты хозяйственной деятельности, предусмотренные национальным законодательством (предприятия, организации и объединения всех видов и форм собственности, ассоциации,

союзы, концерны, консорциумы, торговые дома, посреднические и консультационные фирмы, кооперативы, страховые компании, кредитно-финансовые учреждения, предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица и др.). Хозяйствующие субъекты, не обладающие специализированной лицензией на проведение лизинговых операций, в лизинговых операциях выступают в роли лизингополучателя, поставщика, страховщика, гаранта, инвестора, кредитора, покупателя, за исключением кредитно-финансовых учреждений, которые в лизинговых операциях могут выступать также в роли лизингодателей, а также в иных случаях, предусмотренных национальным законодательством [25].

Кроме того, ст. 1 этой же Конвенции определено следующее:

– **лизингодатель (арендодатель)** – физическое лицо, юридическое лицо, субъект хозяйствования, не имеющий статуса юридического лица, или государство в лице его уполномоченных органов, осуществляющее в установленном национальным законодательством порядке лизинговую деятельность и представляющее предмет лизинга;

– **лизингополучатель (арендатор)** – физическое лицо, юридическое лицо, субъект хозяйствования, не имеющий статуса юридического лица, или государство в лице его уполномоченных органов, получающее предмет лизинга в пользование по договору лизинга в установленном национальным законодательством порядке.

Таким образом, в целях применения Конвенции о межгосударственном лизинге субъектами лизинговой деятельности могут являться хозяйствующие субъекты, т.е. юридические лица и индивидуальные предприниматели с учетом норм их национального законодательства.

В качестве **предмета лизинга** по договору купли-продажи приобретает имущество, которое по договору лизинга передается **определенному лизингополучателю**. Предметами лизинга являются основные средства, нематериальные активы в виде программных средств, обслуживающих функционирование переданных в лизинг основных средств.

Имущество, ранее приобретенное лизингодателем для передачи в лизинг и возвращенное ему лизингополучателем по прекратившему действие договору лизинга, не завершеному выкупом предмета лизинга, лизингодатель вправе передать только в аренду, но не в повторный лизинг (пп. 1.12 п. 1 Указа № 99).

При начислении амортизации предмета лизинга и его присоединенной стоимости следует руководствоваться главой 5 «Амортизационные от-

числения в условиях аренды и лизинга» Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6 [18].

Основным источником погашения контрактной стоимости объекта аренды (лизинга) в течение срока договора аренды (лизинга) являются амортизационные отчисления по данному объекту.

Амортизационные отчисления по объекту аренды (лизинга) производятся ежемесячно в течение срока договора аренды (лизинга) арендатором (лизингополучателем) либо арендодателем (лизингодателем):

– при исполнении договора аренды – установленными настоящей Инструкцией способами, методами и правилами;

– при исполнении договора лизинга – принятыми в соответствии с условиями договора способами и методами, исходя из амортизируемой стоимости объекта лизинга, размеров и периодичности перечисления лизинговых платежей, установленных договором лизинга, независимо от формы лизинга, за исключением:

- предметов интерьера (включая офисную мебель), предметов для отдыха, досуга и развлечений, легковых автомобилей (кроме автомобилей, относимых к специальным, и автомобилей, используемых для услуг такси) – начисляется линейным способом;
- зданий, сооружений, передаточных устройств – начисляется исходя из срока полезного использования, установленного в диапазоне от нормативного срока службы, уменьшенного на срок фактической эксплуатации, до 1/5 указанной разницы, но не менее трех лет.

Начисление амортизации по объектам лизинга начинается с месяца их ввода в эксплуатацию лизингополучателем. Если договором лизинга предусмотрено начисление амортизации до ввода объекта лизинга в эксплуатацию, амортизационные отчисления в соответствии с графиком лизинговых платежей относятся на расходы будущих периодов и включаются в затраты на производство, расходы на реализацию, прочие расходы по текущей деятельности, прочие расходы в месяце ввода объекта лизинга в эксплуатацию.

Амортизируемая за срок договора стоимость объекта лизинга устанавливается с учетом требований законодательства договором по согласо-

ванию между лизингодателем и лизингополучателем. При этом за срок действия договора, как лизингодатель, так и лизингополучатель имеют право производить начисление амортизации в сумме, не превышающей разницу между контрактной стоимостью объекта лизинга и его выкупной (остаточной) стоимостью, определяемой условиями договора.

Если условиями договора лизинга на период его действия размеры амортизационных отчислений по объекту лизинга не определены, то амортизация начисляется линейным способом исходя из нормативного срока службы.

При невозможности выделения амортизируемой стоимости объекта лизинга по договору международного лизинга амортизация начисляется от контрактной стоимости объекта за вычетом выкупной стоимости.

При сдаче в аренду объектов основных средств (в том числе предприятия как имущественного комплекса или его части) амортизационные отчисления от их стоимости включаются арендодателем в состав затрат на производство, расходов на реализацию либо прочих расходов в соответствии с законодательством. При сдаче в лизинг объектов основных средств (в том числе предприятия как имущественного комплекса или его части) амортизационные отчисления от их стоимости:

– если указанные объекты находятся на бухгалтерском учете у лизингодателя (на учете у индивидуального предпринимателя) включаются:

- лизингодателем – в состав затрат на производство, расходов на реализацию, прочих расходов по текущей деятельности, прочих расходов;
- лизингополучателем – состав затрат на производство, расходов на реализацию, расходов индивидуального предпринимателя как часть лизингового платежа, подлежащего перечислению лизингодателю;

– если указанные объекты находятся на бухгалтерском учете у лизингополучателя (на учете у индивидуального предпринимателя):

- лизингодателем – не начисляются;
- лизингополучателем – включаются в состав затрат на производство или расходов на реализацию, расходов индивидуального предпринимателя.

Капитальные затраты, осуществляемые арендодателем после заключения договора до передачи объекта аренды, изменяющие его стоимость, возмещаются в виде амортизационных отчислений, включаемых в состав арендных платежей.

Капитальные затраты, осуществляемые арендатором (лизингополучателем), изменяющие стоимость арендованных (полученных в лизинг) объектов основных средств, подлежащих по истечении договора аренды (лизинга) возврату арендодателю (лизингодателю), возмещаются арендодателем (лизингодателем) на условиях договора аренды (лизинга) либо лизингополучателем путем ежемесячного начисления по ним амортизации на условиях договора лизинга.

Если договором возмещение неотделимых улучшений объектов аренды (лизинга), подлежащих по окончании срока договора возврату, не предусмотрено, то стоимость, недоамортизированная на дату окончания срока договора аренды (лизинга), включается арендатором (лизингополучателем) в состав прочих расходов.

Расходы, отражаемые арендатором (лизингополучателем) в виде присоединенной стоимости полученного по договору аренды (лизинга) объекта основных средств, амортизируются с месяца, следующего за месяцем начала использования указанных улучшений (в случае капитальных затрат на неотделимые улучшения объекта), за месяцем ввода в эксплуатацию данного объекта (в случае затрат по доставке, монтажу и установке, а также других расходов, связанных с приобретением и созданием основных средств). Амортизация осуществляется с использованием срока полезного использования, установленного в диапазоне от срока, оставшегося до окончания договора аренды (лизинга) (для бессрочного договора аренды – от 1 года), до верхней границы диапазона срока полезного использования для основного объекта аренды (лизинга), установленного до выкупа, возврата или выбытия объекта.

В случае возврата объекта лизинга и неиспользования его для собственных нужд лизингодателя амортизационные отчисления:

- не производятся лизингодателем в пределах 12 месяцев начиная с месяца возврата объекта лизинга;
- по истечении этого срока амортизационные отчисления производятся лизингодателем ежемесячно исходя из установленных нормативных сроков службы линейным способом с включением в состав прочих расходов по текущей деятельности.

В случаях предоставления некоммерческими организациями в аренду объектов основных средств (или их частей) суммы амортизационных отчислений по объекту (или его части), сданному в аренду, возмещаются путем включения в состав арендной платы. Амортизация рассчитывается

линейным способом. Срок полезного использования по таким объектам устанавливается равным нормативному сроку службы.

При учете лизинговых операций на территории Республики Беларусь следует руководствоваться Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)» [26].

На счетах бухгалтерского учета лизинговые операции отражаются в зависимости от содержания договора лизинга, вида лизинга (долгосрочный, краткосрочный).

Учет у лизингодателя (табл. 1.25):

Таблица 1.25. – Корреспонденция счетов по учету операций у лизингодателя

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
Учет инвестиционных расходов		
08-3	10, 23, 60 70, 69,76	Отражены инвестиционные расходы лизингодателя, которые включаются в стоимость предмета лизинга
03-2	08-3	Отражены инвестиционные расходы лизингодателя, которые включены в первоначальную стоимость предмета лизинга
91-4	60, 66, 67, 76	Отражены инвестиционные расходы лизингодателя, которые включаются в лизинговый платеж, но не учитываются в первоначальной стоимости предмета лизинга
Учет долгосрочного лизинга		
91-4	03-2	Отражена первоначальная стоимость передаваемого предмета лизинга лизингополучателю
62	91-1	Отражена стоимость передаваемого предмета лизинга лизингополучателю без учета НДС
62	76	Отражен НДС, исчисленный на дату передачи передаваемого предмета лизинга лизингополучателю
76	68	Отражен НДС, исчисленный в сроки, установленные законодательством
011		Отражена стоимость передаваемого предмета лизинга лизингополучателю лизингодателем на забалансовом счете
62	90-1, 91-1	Отражен лизинговый платеж в сумме вознаграждения лизингодателя, включая инвестиционные расходы лизингодателя, которые не учтены в первоначальной стоимости предмета лизинга
Возврат предмета лизинга лизингополучателем по истечении или до истечения срока лизинга		
08	62	Отражена принятая к учету стоимость предмета лизинга, а также погашена дебиторская задолженность лизингополучателя по лизинговым платежам и выкупной стоимости за минусом дебиторской задолженности лизингополучателя, срок погашения которой продлен

Окончание таблицы 1.25

1	2	3
76	62	Отражен НДС, относящийся к непогашенной стоимости предмета лизинга лизингополучателем в составе лизинговых платежей, срок погашения которых не наступил, а также выкупной стоимости
08-3	10, 60, 69, 70, 76	Отражены затраты лизингодателя, связанные с возвратом предмета лизинга и доведением его до состояния пригодного к использованию
08-3	60	Отражены затраты на отделимые и неотделимые улучшения предмета лизинга, подлежащие возмещению лизингополучателю
90-10	76	Отражена возмещаемая сумма лизингополучателю лизингодателем при расторжении договора лизинга жилого помещения, если предусмотрен выкуп предмета лизинга и возврат предмета лизинга лизингодателю (Определяется как разница между рыночной стоимостью предмета лизинга и суммой не возмещенных в составе лизинговых платежей)
	011	Отражена стоимость возвращенного или выкупленного лизингополучателем предмета лизинга
Учет краткосрочного лизинга		
03-2	03-2	Отражена стоимость передаваемого предмета лизинга лизингополучателю
62	91-1	Отражен лизинговый платеж в части стоимости предмета лизинга
62	90-1, 91-1	Отражен лизинговый платеж в части дохода лизингодателя
03-2	03-2	Отражена стоимость возвращаемого предмета лизинга лизингополучателем лизингодателю

Учет у лизингополучателя (табл. 1.26)

Таблица 1.26. – Корреспонденция счетов по учету операций у лизингополучателя

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
Учет долгосрочного лизинга		
07,08	76	Отражена стоимость полученного предмета лизинга от лизингодателя
18	76	Отражен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
08	10, 60, 70, 69, 76	Отражены затраты лизингополучателя на доставку предмета лизинга и доведения его до состояния пригодного к использованию
01	08	Отражена стоимость переводимого в состав основных средств предмета лизинга (обесценению в течение срока лизинга не подлежит)
91-4	76	Отражен лизинговый платеж в сумме дохода лизингодателя

Окончание таблицы 1.26

1	2	3
08-3	10, 60, 70, 69, 76	Отражены затраты лизингополучателя на отдельные и неотделимые улучшения предмета лизинга
01	08-3	Отражены затраты лизингополучателя на отдельные и неотделимые улучшения предмета лизинга в составе основных средств
01	01	Отражена первоначальная стоимость, стоимость отдельных и неотделимых улучшений, приобретенного в собственность лизингополучателем предмета лизинга
02	02	Отражена сумма накопленной амортизации предмета лизинга, его отдельных и неотделимых улучшений
Возврат предмета лизинга лизингополучателем лизингодателю по истечении или до истечения срока лизинга		
91-4	01	Отражена остаточная стоимость предмета лизинга
76	18	Отражен НДС, относящийся к не погашенной стоимости предмета лизинга лизингополучателем в составе лизинговых платежей, срок погашения которых не наступил и выкупной стоимости (если выкуп предусмотрен договором лизинга)
76	91-1	Отражено списание кредиторской задолженности перед лизингодателем по лизинговым платежам в части стоимости предмета лизинга и выкупной стоимости (если договором выкуп предусмотрен) за минусом кредиторской задолженности перед лизингодателем не погашенной в срок или установленный срок продлен
91-4	10, 60, 70, 69, 76	Отражены затраты лизингополучателя, связанные с возвратом предмета лизинга лизингодателю
91-4	01	Отражена остаточная стоимость неотделимых улучшений предмета лизинга, не возмещаемая лизингодателем, остаточная стоимость отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга возмещаемая лизингодателем
62	91-1	Отражена сумма возмещения лизингодателем в части стоимости отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга
Учет краткосрочного лизинга		
001		Отражена стоимость полученного предмета лизинга от лизингодателя
26,44 ...	10, 60, 70, 69, 76, ...	Отражены затраты, связанные с доставкой предмета лизинга и доведения его до состояния пригодного к использованию
26,44 ...	76	Отражен лизинговый платеж без НДС в части стоимости предмета лизинга
91-4	76	Отражен лизинговый платеж в сумме дохода лизингодателя
18	76	Отражен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
	001	Отражена стоимость возвращаемого лизингодателю предмета лизинга

Лизинговый платеж представляет собой платежную операцию лизингополучателя (финансовая, имущественная или иная) в адрес лизингодателя, включающая в себя стоимость амортизации предмета лизинга, плату за привлеченные кредитные ресурсы на реализацию лизинговой сделки, лизинговую маржу и рисковую премию и иные платежи в соответствии с договором лизинга и национальным законодательством.

В зависимости от формы платежа различают следующие лизинговые платежи:

- 1) денежные платежи;
- 2) компенсационные платежи, т.е. платеж производится товарами, либо путем оказания встречной услуги лизингодателю;
- 3) смешанные платежи.

В отечественной практике случаи лизинговых платежей компенсационной и смешанной формы встречаются реже, чем в денежной.

В зависимости от применяемого метода лизинговых платежей различают:

– платежи с фиксированной общей суммой – лизинговая плата в этом случае включает в себя отчисления на погашение стоимости объекта лизинга, плату за пользование заемными средствами, комиссионное вознаграждение лизингодателю, дополнительные услуги, страховые платежи;

– платежи с авансом – лизингополучатель, согласно договору, представляет лизингодателю авансовый платеж в установленном размере, а затем после подписания акта приемки оборудования в эксплуатацию периодически взносами выплачивает общую сумму лизингового платежа за минусом аванса;

– минимальные платежи – лизингополучатель выплачивает лизингодателю от общей суммы лизинговых платежей минимальную сумму, а также сумму, которую он должен уплатить, если намерен приобрести объект лизинга в собственность, после окончания срока лизингового соглашения.

– неопределенные платежи – лизинговый платеж устанавливается в определенном проценте в соответствии с лизинговым договором.

По периодичности выплат выделяют следующие лизинговые платежи:

а) *периодические* (ежемесячные, ежеквартальные, ежегодные), которые уплачиваются согласно разработанному графику, который прилагается к лизинговому договору;

б) *единовременные*, если, согласно договору лизинга, применяется авансовый платеж или другие дополнительные условия.

С учетом финансового состояния и платежных возможностей лизингополучателя в лизинговом договоре могут устанавливаться различные варианты уплаты лизинговых платежей. Таким образом, по способу уплаты лизинговые платежи подразделяются:

1) на постоянные, т.е. равные платежи, которые вносятся в определенные контрактом сроки;

2) с постоянным темпом изменения, т.е. с увеличивающимися или уменьшающимися размерами. С увеличивающимися размерами применяют организации с неустойчивым финансовым положением, т.е. в начале малые платежи, а затем с постоянным увеличением. С уменьшающимися размерами применяют организации с устойчивым финансовым положением, т.е. в начале срока действия лизингового договора уплачивается наибольшая часть лизингового платежа;

3) с равным погашением основного долга;

4) с погашением основного долга по графику платежей.

В соответствии с действующим законодательством лизинговые платежи включают в себя суммы:

1) *вознаграждения (дохода) лизингодателя;*

2) *полностью или частично (если договором лизинга предусмотрен выкуп предмета лизинга либо договор лизинга прекращен досрочно) возмещающие расходы лизингодателя на:*

– приобретение предмета лизинга, осуществление действий, непосредственно связанных с изготовлением, доведением (доработкой) до состояния, пригодного к использованию в соответствии с договором лизинга, и передачей его лизингополучателю (таможенные платежи, разницы от переоценки кредиторской задолженности по обязательствам, связанным с приобретением предмета лизинга за иностранную валюту, дебиторской задолженности по выданным авансам, связанным с приобретением предмета лизинга за иностранную валюту (курсовые разницы), разницы по дебиторской задолженности, возникающие при расчетах по обязательствам, связанным с приобретением предметов лизинга и пр.);

– выплату процентов, комиссионных и иных платежей по кредитному договору (договору займа), заключенному в целях финансирования приобретения предмета лизинга до и после его передачи в лизинг, по аккредитиву до и после передачи предмета в лизинг;

– выпуск ценных бумаг, эмитированных в целях финансирования приобретения предмета лизинга, и выплату доходов (процентов) по ним до и после его передачи в лизинг;

– привлечение гарантии для обеспечения обязательств лизингодателя, если такая гарантия предоставлялась;

– уплату налогов, сборов (пошлин) и иных обязательных платежей в республиканский или местные бюджеты, в т.ч. в государственные целевые бюджетные фонды и внебюджетные фонды, начисляемых на предмет лизинга и на земельный участок, занятый предметом лизинга;

– все виды страхования предмета лизинга, риска неуплаты лизинговых платежей и других рисков, возникающих при исполнении договора лизинга, а также при государственной регистрации предмета лизинга (прав на него) и (или) договора лизинга, если страхование и (или) регистрацию осуществляет лизингодатель;

– текущий и (или) капитальный ремонт предмета лизинга, а также расходы, связанные с изменениями предмета лизинга в соответствии с договором лизинга, если этот ремонт или иные работы по изменению предмета лизинга в соответствии с договором лизинга осуществляет лизингодатель;

– покупку валюты для расчетов по обязательствам, связанным с приобретением предмета лизинга, в т.ч. сумму разницы между курсом покупки и курсом Национального банка на момент покупки после ввода (передачи) предмета лизинга в эксплуатацию и иные инвестиционные расходы.

Расчет размеров лизинговых платежей может производиться по различным методикам в зависимости от вида лизинга, формы и способа выплат, а также условий функционирования экономики, т.е. при стабильном развитии или с учетом инфляционных процессов. Например, лизинговые платежи могут рассчитываться по следующей формуле:

$$ЛП = C_0 + ПЛ + ДР + СП + НДС,$$

где *ЛП* – лизинговый платеж;

C₀ – погашение балансовой стоимости объекта лизинга;

ПЛ – плата лизингодателю за услугу;

ДР – дополнительные расходы лизингодателя;

СП – страховые платежи;

НДС – налог на добавленную стоимость.

Арендные отношения. Основным документом арендных отношений является **договор аренды**, в котором отражают выполнение договорных обязательств, состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, размер арендной платы, срок аренды, распределение обязанностей сторон, право арендатора на выкуп арендованного имущества и прочее. Договор аренды заключается в письменной форме (п. 1, 2 ст. 404; п. 1 ст. 580, ст. 622 Гражданского кодекса Республики Беларусь).

Законодатель устанавливает следующие виды договоров аренды:

- договор аренды транспортных средств;
- договор аренды капитальных строений (зданий, сооружений), изолированных помещений и машино-мест;
- договор проката.

Частью первой ст. 577 Гражданского кодекса Республики Беларусь предусмотрено, что по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В аренду может быть передано движимое и недвижимое имущество, а именно:

- земельные участки и другие обособленные природные объекты;
- предприятия и иные имущественные комплексы;
- капитальные строения (здания, сооружения);
- изолированные помещения;
- машино-места, их части, определенные сторонами в договоре;
- оборудование;
- транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи) (ч. 1, п. 1 ст. 578 Гражданского кодекса Республики Беларусь).

Субъектами арендных отношений являются арендодатель и арендатор.

Обязательным условием арендных отношений является порядок формирования арендной платы. Арендатор уплачивает арендную плату арендодателю и отражает ее в части себестоимости продукции, работ, услуг. Арендная плата уплачивается в белорусских рублях исходя из размера базовой арендной величины, установленной на день оплаты, умноженной на коэффициенты по приложению. Арендная плата воз-

мещает начисленную амортизацию, налоги, сборы и другие обязательные платежи, уплачиваемые арендодателем. В арендную плату *не включаются*:

- затраты арендодателя на содержание, эксплуатацию, текущий ремонт арендуемого недвижимого имущества;
- расходы на отопление;
- расходы на электроснабжение;
- расходы связи;
- расходы на коммунальные и другие услуги.

Арендодатель отражает арендную плату следующим образом:

1) если сдача имущества в аренду является одним из основных видов деятельности организации, то арендная плата отражается на сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

2) если не является основной приносящей доход деятельностью, то на сч. 91 «Прочие доходы и расходы» или на сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в зависимости от вида объекта;

3) сдача во временное пользование имущества, имеющего материально-вещественную форму, в качестве **инвестиционной недвижимости** или по договорам финансовой аренды (лизинга) – на сч. 03 «Доходные вложения в материальные активы». Доходы и расходы включаются в состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности и учитываются на сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

4) доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционных активов включаются в состав прочих доходов и расходов по текущей деятельности и учитываются на сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Недвижимое имущество, передаваемое в аренду, следует рассматривать с точки зрения операционной и инвестиционной недвижимости и вида деятельности, осуществляемого организацией. Если деятельность по сдаче в аренду имущества является основной приносящей доход, то объект аренды, являющийся основным средством, следует учитывать на сч. 01 «Основные средства», и такие объекты считаются операционной недвижимостью. Если деятельность по сдаче в аренду имущества не является основной приносящей доход, учет объекта аренды у арендодателя осуществляется с применением сч. 03-1 «Инвестиционная недвижимость». Организовывать бухгалтерский учет арендных отношений следует в соответствии с нормативными документами [1, 13, 26].

УЭ-6. Бухгалтерский (финансовый) учет нематериальных активов

6.1. Экономическая сущность понятия «нематериальные активы» и их состав

Термин «материальный» (англ. – tangible) происходит от латинского «tangere» и означает «касаться, осязать», иными словами все то, что имеет материальную, осязаемую сущность. В свою очередь, «нематериальный» (англ. – intangible) означает неосязаемую, нематериальную собственность, которую нельзя ощутить, потому что ее субстанция невещественна.

Согласно п. 4 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов (НМА), утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.04.2012 г. № 25 *нематериальными активами признаются следующие:*

- идентифицируемые (имеющие признаки, отличающие данный объект от других, в т.ч. аналогичных, т.е. отделимы от других активов организации);*
- не имеющие материально-вещественной (физической) формы;*
- используемые в деятельности организации (в производстве, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд, для предоставления в пользование);*
- способные приносить организации экономические выгоды от использования и возможность ограничения доступа других лиц к данным выгодам;*
- активы, предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;*
- первоначальная стоимость которых может быть измерена с достаточной надежностью, т.е. имеется документальное подтверждение стоимости, а также затрат, связанных с их приобретением (созданием);*
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения [27].*

При невыполнении любого из указанных выше условий по НМА произведенные организацией затраты признаются расходами и не капитализируются в состав долгосрочных активов.

В качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету *имущественные права на результаты научно-технической деятельности при выполнении определенных условий:*

- организацией предполагается завершить создание НМА;*

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

– затраты на создание НМА и приведение его в состояние, пригодное для использования документально подтверждены;

– организация предполагает получение экономических выгод от использования НМА в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским).

К нематериальным активам в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов (п. 7) относят имущественные права:

1) в отношении объектов интеллектуальной собственности:

– объектов авторского права, включая литературные, драматические, музыкально-драматические, музыкальные, аудиовизуальные, фотографические и иные произведения, компьютерные программы, базы данных или их экземпляры, приобретенные по лицензионным (авторским) договорам, иные авторские права;

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

– объектов смежных прав, включая исполнения, фонограммы, передачи организацией эфирного и кабельного вещания, иные объекты смежных прав;

– иные объекты интеллектуальной собственности, вытекающие из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством (пп. 7.1);

2) вытекающие из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством (пп. 7.2);

3) в отношении иных объектов (пп. 7.3).

К нематериальным активам не относятся:

– интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его квалификацию и способность к труду;

– затраты, связанные с созданием организации;

– затраты на маркетинговые исследования;

- имущественные права на результаты научно-технической деятельности при невыполнении условий признания;
- товарные знаки и знаки обслуживания, за исключением полученных при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса;
- названия публикуемых изданий;
- клиентская база, созданная организацией;
- экземпляры произведений, содержащихся на любых носителях, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, приобретаемые и используемые в деятельности организации;
- иные объекты.

6.2. Оценка и обесценение нематериальных активов

В текущем учете нематериальные активы учитываются по *первоначальной стоимости*, которая складывается из фактических затрат на приобретение и создание нематериальных активов, а также по *остаточной стоимости* – в балансе организации.

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

- стоимость приобретенного нематериального актива, включая паушальный платеж;
- затраты на услуги сторонних организаций, связанные с приобретением и приведением нематериальных активов в состояние пригодное для использования;
- таможенные сборы и пошлины;
- проценты по кредитам и займам;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением и приведением объектов нематериальных активов в состояние пригодное для использования.

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

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

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

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

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

- затраты на размещение веб-сайта на внешнем сервере;
- затраты на первичную регистрацию доменного имени;
- стоимость приобретенного или разработанного программного обеспечения, обеспечивающего функционирование веб-сайта;
- затраты на установку программного обеспечения, обеспечивающего функционирование веб-сайта;
- затраты на разработку графического дизайна веб-сайта;
- иные затраты, непосредственно связанные с разработкой и подготовкой веб-сайта к использованию по назначению.

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

Организация вправе на конец отчетного периода переоценивать нематериальные активы по текущей рыночной стоимости в случае возможности достоверного их определения.

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

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

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

- существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация;
- увеличение рыночных процентных ставок;
- существенное изменение способа использования нематериального актива;
- иные признаки обесценения нематериального актива.

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

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

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

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

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

а) если основное средство учитывается по переоцененной стоимости без применения обесценения, то сумма обесценения отражается в корреспонденции счетов (табл. 1.27).

Таблица 1.27. – Корреспонденция счетов по учету операций обесценения нематериальных активов

ДТ	КТ	Содержание хозяйственных операций
1. Сумма уценки ранее отражена на сч. 91		
04	91-1	Отражена сумма восстановления уценки первоначальной стоимости НМА
91-4	05	Отражена сумма восстановления уценки накопленной амортизации НМА
04	83	Отражена оставшаяся сумма дооценки стоимости НМА
83	05	Отражена оставшаяся сумма дооценки накопленной амортизации НМА
2. Сумма уценки ранее не была отражена на сч. 91		
04	83	Отражена сумма дооценки первоначальной стоимости НМА
83	05	Отражена сумма дооценки накопленной амортизации НМА
3. Если имеется в остатке добавочный капитал, то сумма уценки отражается		
83	04	Отражена уценка первоначальной стоимости НМА в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному НМА
05	83	Отражена уценка накопленной амортизации НМА в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному НМА
91-4	04	Отражена оставшаяся сумма уценки первоначальной стоимости НМА
05	91-1	Отражена оставшаяся сумма уценка накопленной амортизации НМА
4. Если не имеется в остатке добавочный капитал, то сумма уценки отражается		
91-4	04	Отражена сумма уценки первоначальной стоимости НМА
05	91-1	Отражена сумма уценка накопленной амортизации НМА
5. Сумма обесценения нематериального актива		
91-4	05	Отражена сумма обесценения НМА
05	91-1	Отражена сумма восстановления обесценения НМА

б) если основное средство учитывается по переоцененной стоимости с применением обесценения, то сумма обесценения отражается в корреспонденции счетов (табл. 1.28).

Таблица 1.28. – Корреспонденция счетов по учету операций обесценения нематериальных активов

ДТ	КТ	Содержание хозяйственных операций
83	05	Отражена сумма обесценения НМА в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному НМА, образовавшемуся в результате переоценок
91-4	05	Отражена оставшаяся сумма обесценения НМА
05	91-1	Отражена сумма восстановления обесценения НМА, ранее отраженную на сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
05	83	Отражена оставшаяся сумма восстановления обесценения НМА

6.3. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам

Ежемесячно по нематериальным активам начисляют амортизацию.

К амортизируемым НМА относят принадлежащие владельцу имущественные права:

- на объекты промышленной собственности: изобретения, полезные модели, промышленные образцы, топологии интегральных схем, «ноу-хау» и другие;
- на произведения науки, литературы и искусства, являющиеся объектами авторского права;
- на объекты смежных прав: исполнения, постановки, фонограммы, передачи организацией эфирного и кабельного телевидения;
- доверительного управления имуществом;
- пользование природными ресурсами, землей;
- на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающее из лицензионных и авторских договоров;
- на результаты научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ при выполнении условий (определена возможность промышленного освоения создаваемого объекта; определена возможность использования объекта интеллектуальной собственности в предпринимательской деятельности и (или) передачи объекта по лицензионным или авторским договорам; могут быть определены доходы от реализации или использования объекта и др.);
- прочие.

Объектами начисления амортизации являются числящиеся на балансе организации нематериальные активы как используемые, так и неиспользуемые в предпринимательской деятельности, а также объекты, предоставляемые организацией во временное владение и (или) пользование с целью получения дохода, учитываемые в качестве доходных вложений.

По объектам НМА нормативный срок службы и срок полезного использования определяется исходя из времени эксплуатации, устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами.

Для начисления амортизации по нематериальным активам используется пассивный сч. 05 «Амортизация нематериальных активов». По кредиту отражается начисление амортизации, а по дебету – списание амортизации при выбытии нематериальных активов.

Начисление амортизируемой стоимости нематериальных активов показано в таблице 1.29.

Таблица 1.29. – Корреспонденция счетов по операциям начисления амортизации нематериальных активов

ДТ	КТ	Содержание хозяйственных операций
20, 23, 25, 91	05	Начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности
90-10	05	Начислена амортизация по нематериальным активам, не используемым в предпринимательской деятельности

При списании нематериальных активов сумма накопленной амортизации списывается и в учете делается запись (табл. 1.30).

Таблица 1.30. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных со списанием накопленной амортизации по выбывающим объектам нематериальных активов

Дт	Кт	Содержание операции
05	04	Списана сумма начисленной амортизации по выбывающим объектам нематериальных активов

6.4. Бухгалтерский учет поступления нематериальных активов

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект, который определяется как совокупность имущественных прав, возникающих из одного патента, свидетельства, лицензии, договора или иных правоустанавливающих документов.

Единицей бухгалтерского учета результатов НИОКТР является инвентарный объект как совокупность расходов по выполненной НИОКТР, результаты которой организацией-заказчиком или организацией, обладающей правом на результаты НИОКТР согласно договору, используются в производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг.

В бухгалтерском учете нематериальные активы учитываются на активном сч. 04 «Нематериальные активы». Согласно действующему типовому плану счетов к сч. 04 «Нематериальные активы» организация самостоятельно открывает субсчета по видам нематериальных активов.

На счетах бухгалтерского учета движение нематериальных активов отражается следующим образом:

а) приобретение нематериальных активов за плату (табл. 1.31).

Таблица 1.31. – Корреспонденция счетов по учету приобретения нематериальных активов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
08-4	60	Отражена покупная стоимость приобретенных нематериальных активов
08-4	60, 76, 70, 69 и др.	Отражены фактические затраты по приобретению нематериальных активов и доведению до состояния пригодности к использованию
18	60	Отражена сумма НДС по нематериальным активам, приобретенным на территории Республики Беларусь у организаций-плательщиков НДС
08-4	18	Отражается включение суммы НДС в первоначальную стоимость нематериальных активов непромышленного назначения
60, 76	51	Отражается оплата счетов поставщиков
08-4	76	Внесена плата за государственную регистрацию и право собственности на объект
08-4	66, 67	Отражены проценты по кредитам и займам, направленным на приобретение объектов нематериальных активов до ввода объектов нематериальных активов в эксплуатацию
04	08-4	Отражается ввод в действие объектов нематериальных активов
68	18	Принимается к вычету НДС при условии наличия принятого покупателем электронного счета фактуры

б) создание организацией нематериальных активов (табл. 1.32).

Таблица 1.32. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с созданием нематериальных активов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
10	60	Отражается стоимость материалов, приобретенных для создания объектов нематериальных активов
18	60	Отражается НДС по материалам, приобретенным на территории Республики Беларусь у организаций-плательщиков НДС
60	51	Отражается оплата полученных материалов с НДС
08-4	10, 69, 70, 76 и др.	Отражаются затраты, связанные с созданием НМА, принимаемые к учету как нематериальные активы
04	08-4	Отражается ввод в действие нематериальных активов
04	91-1	Отражается превышение оценочной стоимости над суммой затрат по созданию объектов нематериальных активов
18	68	Отражается начисление НДС по введенным в действие объектам нематериальных активов
68	18	Принимается к вычету НДС при условии наличия принятого покупателем электронного счета фактуры

в) внесение учредителями нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал организации (табл. 1.33).

Таблица 1.33. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с внесением учредителями нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал организации

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
75-1	80	Отражается объявленный в учредительных документах размер уставного капитала
08-4	75-1	Отражен взнос в уставный капитал организации нематериальными активами
04	08-4	Приняты к учету нематериальные активы, отнесенные в счет вклада в уставный капитал

г) поступление нематериальных активов по договорам мены (табл. 1.34).

Таблица 1.34. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с поступлением нематериальных активов по договорам мены

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
62	90, 91	Отражена выручка от реализации объектов, подлежащих обмену на нематериальные активы
90, 91	04, 10, 41, 58	Отражается списание стоимости имущества, подлежащего обмену на нематериальные активы
02, 05	01, 04	Отражается списание начисленной суммы амортизации по объектам, подлежащим обмену
90, 91	68	Отражается начисление налоговых платежей по переданному имуществу
08-4	60	Отражается получение объектов нематериальных активов взамен обмениваемого имущества
08-4	60, 76, 70, 69 и др.	Отражаются дополнительные расходы, связанные с получением и доведением нематериальных активов до состояния пригодности к использованию
18	60, 76	Отражается НДС по нематериальным активам, приобретенным на территории Республики Беларусь у организаций-плательщиков НДС
04	08-4	Отражается ввод в действие нематериальных активов, полученных по договорам мены
60	62	Отражается зачет дебиторской и кредиторской задолженности
68-3	18	Принимается к вычету НДС при условии наличия принятого покупателем электронного счета фактуры

д) безвозмездное поступление объектов нематериальных активов (табл. 1.35).

Таблица 1.35. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с безвозмездным поступлением нематериальных активов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
08-4	91-1	Отражается безвозмездное получение нематериальных активов
18	91-1	Отражается сумма НДС, выделенная передающей организацией
08-4	60, 70, 69 и др.	Отражаются дополнительные расходы, связанные с безвозмездным получением объекта нематериальных активов и доведением его до состояния пригодности к использованию
18	60, 76	Отражается сумма НДС по произведенным расходам
60, 76	51	Отражается оплата услуг сторонних организаций
04	08-4	Отражается ввод в действие безвозмездно полученных нематериальных активов
20, 26, 44 и др.	05	Начислена амортизация по безвозмездно полученным нематериальным активам за отчетный период
68-2	18	Принимается к вычету НДС при условии наличия принятого покупателем электронного счета фактуры

6.5. Бухгалтерский учет выбытия нематериальных активов

Выбытие (снятие с учета) *инвентарных объектов нематериальных активов* осуществляется в случае:

- *реализации;*
- *безвозмездной передачи;*
- *списания по истечении нормативного срока службы или срока его полезного использования;*
- *внесения в качестве вклада в уставный капитал другой организации;*
- *окончания срока действия патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора и т.д.*

Выбытие НМА оформляется следующими документами:

- при списании по истечении срока полезного использования, окончания срока действия патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора – *акт о списании имущества;*
- при реализации, безвозмездной передаче – *акт о приеме-передаче НМА.*

Результаты (доходы и расходы) от выбытия нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, в котором произошло выбытие.

Информация о доходах и расходах, связанных с выбытием нематериальных активов (за исключением недоамортизированной стоимости НИ-ОКТР, подлежащей списанию), отражается на сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» открываются следующие субсчета:

- 91-1 – «Прочие доходы»;
- 91-2 – «НДС»;
- 91-3 – «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»;
- 91-4 – «Прочие расходы»;
- 91-5 – «Сальдо прочих доходов и расходов».

На счетах бухгалтерского учета производятся следующие записи:

а) выбытие нематериальных активов в результате реализации (табл. 1.36).

Таблица 1.36. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с реализацией нематериальных активов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
05	04	Отражается списание суммы начисленной амортизации
91-4	04	Отражается списание остаточной стоимости нематериальных активов
62	91-1	Отражается выручка от реализации нематериальных активов при методе «по отгрузке»
91-2	68	Отражен НДС по реализованным нематериальным активам
91-5 99	99 91-5	Отражен финансовый результат от реализации нематериальных активов (прибыль или убыток)
51	62	Отражается погашение дебиторской задолженности покупателя за реализованные нематериальные активы

б) безвозмездная передача нематериальных активов (табл. 1.37).

Таблица 1.37. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с безвозмездной передачей нематериальных активов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
05	04	Отражается списание суммы начисленной амортизации
91-4	04	Отражается списание остаточной стоимости нематериальных активов
91-4	70, 76, 69 и др.	Отражаются расходы, связанные с безвозмездной передачей нематериальных активов
91-5 99	99 91-5	Отражается финансовый результат (прибыль или убыток) от безвозмездной передачи нематериальных активов

в) передача нематериального актива в качестве вклада в уставный капитал организации (табл. 1.38).

Таблица 1.38. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с передачей нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал других организаций

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
05	04	Отражается списание суммы накопленной амортизации
58, 06	04	Отражается сумма остаточной стоимости передаваемых нематериальных активов.
58, 06 (91)	91-1 (58, 06)	Отражена разница между оценочной и остаточной стоимостью переданных нематериальных активов
91-5	99	Отражен финансовый результат (прибыль)

УЭ-7. Бухгалтерский (финансовый) учет долгосрочных финансовых вложений

Каждая организация в процессе своей деятельности может осуществлять инвестиции, т.е. финансовые вложения. Финансовые вложения классифицируются по различным признакам:

1) *по участию в уставном капитале*: долевые (акции, вклады в уставный капитал других организаций, сертификаты и др.) и долговые (обязательства, закладные, векселя, депозитные сертификаты и др.);

2) *по форме собственности*: государственные и негосударственные;

3) *по срокам вложения*: долгосрочные и краткосрочные;

4) *по категориям*: предназначенные для торговли и удерживаемые до погашения и др.

5) *по периодам инвестирования*: краткосрочные и долгосрочные.

Долгосрочные финансовые вложения – затраты инвестора на приобретение ценных бумаг (акций, облигаций др.), вложения в уставный капитал других организаций, предоставление займов другим организациям, вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества. Различают следующие виды долгосрочных финансовых вложений (рис. 1.4).

К долгосрочным финансовым вложениям *не относят*:

– долгосрочные вложения в основные средства, нематериальные активы;

– собственные акции, выкупленные у акционеров;

– векселя, выданные продавцу организацией при расчетах за товары, работы, услуги.



Рисунок 1.4. – Виды долгосрочных финансовых вложений

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве долгосрочных финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих *условий*:

- наличие правильно оформленных первичных и сопроводительных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

Учет долгосрочных финансовых вложений отражается на активном сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения превышает 12 месяцев), уставный капитал других организаций, а также предоставленных другим организациям займов (на срок более 12 месяцев), вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества.

Финансовые вложения в ценные бумаги других организаций, по которым срок погашения не установлен, учитываются на сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения», если по этим вложениям организация намеревается получать доходы более 12 месяцев.

В соответствии с типовым планом счетов к сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» могут быть открыты субсчета:

06-1 «Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;

06-2 «Предоставленные долгосрочные займы»;

06-3 «Вклады по договору о совместной деятельности».

На первом субсчете учитываются долгосрочные вложения в ценные бумаги. Ценной бумагой в соответствии с Гражданским кодексом Республики Беларусь признается документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и (или) обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении. С передачей ценной бумаги переходят все удостоверяемые ею права в совокупности.

Ценные бумаги – одно из самых надежных вложений денежных средств, которое представляет собой документы, выражающие имущественные и неимущественные права. Ценные бумаги могут быть объектом купли-продажи, источником получения разового или регулярного дохода, а также самостоятельно обращаться на рынке.

Различают две точки зрения на сущность данной категории: *юридическую* и *экономическую*. С юридической точки зрения ценная бумага может рассматриваться как титул имущественных прав, а также как движимое имущество. С экономической точки зрения ценная бумага – это право на долю совокупного капитала, полученного в результате первичного размещения ценных бумаг, а также на распределение и перераспределение прибыли, которую дает такой капитал.

Существующие в современной мировой практике ценные бумаги делятся на 2 класса: основные ценные бумаги и производные ценные бумаги

или деривативы. **Основные ценные бумаги** – это ценные бумаги, в основе которых лежат имущественные права на какой-либо актив, обычно на товар, деньги, капитал, имущество, различного рода ресурсы и др. Основные ценные бумаги, в свою очередь, можно разбить на две подгруппы: первичные и вторичные ценные бумаги. *Первичные ценные бумаги* основаны на активах, в число которых не входят сами ценные бумаги (обеспеченные активами). Например, акции, облигации, векселя, закладные и др. *Вторичные ценные бумаги* – это ценные бумаги, выпускаемые на основе первичных ценных бумаг; это ценные бумаги на сами ценные бумаги: варранты на ценные бумаги, депозитарные расписки и др.

Производная ценная бумага или дериватив – это бездокументарная форма выражения имущественного права (обязательства), возникающего в связи с изменением цены лежащего в основе данной ценной бумаги биржевого актива. К производным ценным бумагам относятся фьючерсные контракты (товарные, валютные, процентные, индексные и др.), свободно обращающиеся опционы и свопы.

Согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь к основным видам ценных бумаг относятся:

- акция;
- государственная облигация;
- облигация;
- вексель;
- чек;
- депозитный и сберегательный сертификаты;
- банковская сберегательная книжка на предъявителя;
- коносамент;
- приватизационные ценные бумаги и др.

В настоящее время в соответствии с законодательством Республики Беларусь Министерство финансов от имени Правительства выпускает следующие государственные ценные бумаги:

- а) для юридических лиц:
 - государственные краткосрочные облигации (резиденты и нерезиденты);
 - государственные долгосрочные облигации (резиденты и нерезиденты);
 - государственные облигации, номинированные в свободно конвертируемой валюте;
 - векселя Правительства Республики Беларусь;

б) для физических лиц:

– облигации государственного выигрышного валютного займа Республики Беларусь;

– облигации государственного сберегательного займа Республики Беларусь.

Ценные бумаги выпускаются в виде записей на счетах с дисконтным или процентным доходом. По облигациям с дисконтным доходом при погашении выплачивается номинальная стоимость. Процентный доход выплачивается ежемесячно, ежеквартально, а также при погашении ценных бумаг.

Государственные краткосрочные облигации (ГКО) и государственные долгосрочные облигации (ГДО) приобретаются:

1) *на аукционах*, которые проводятся на ОАО «Белорусская валютно-фондовая биржа» в соответствии с постановлением Министерства финансов, через участников аукционов – членов секции фондового рынка;

2) *по договору* с Министерством финансов Республики Беларусь.

Ценная бумага обладает двумя стоимостями: номинальной (нарицательной) стоимостью (стоимостью в качестве представителя действительного капитала) и курсовой (рыночной) стоимостью (стоимостью в качестве фиктивного капитала). Наричательная стоимость ценной бумаги (номинал) представляет собой ту сумму денег, которую ценная бумага обеспечивает при обмене ее на действительный капитал на стадии ее выпуска или погашения. Рыночная стоимость ценной бумаги — это результат капитализации ее имущественных прав. Она рассчитывается как сумма капитализации имущественных и прочих прав ценной бумаги. Рыночная цена ценной бумаги — это денежная оценка ее рыночной стоимости, которая рассчитывается по следующей формуле:

Цена = Рыночная стоимость × (1 + Процент отклонений рыночной цены от стоимости).

В бухгалтерском учете ценные бумаги, предназначенные для продажи, оцениваются по справедливой стоимости, а удерживаемые до погашения – по цене приобретения.

Рассмотрим наиболее используемые ценные бумаги: акции и облигации. **Акция** – ценная бумага, удостоверяющая право владельца на долю собственности акционерного общества, а при его ликвидации, дающая право ее владельцу на получение части прибыли общества в виде дивиденда и на участие в управлении обществом.

Данное определение раскрывает следующие фундаментальные свойства акций:

- акция – это титул собственности на имущество акционерного общества в размере номинальной стоимости акции;
- акция – это бессрочная ценная бумага;
- акция предполагает ограниченную ответственность акционера, т.е. инвестор не может потерять больше, чем он вложил в акции;
- акция – неделимая ценная бумага, т.е. совместное владение акцией не связано с делением прав между собственниками, все они вместе выступают как одно лицо;
- акции могут расщепляться и консолидироваться;
- собственник акции имеет право на получение части чистой прибыли в виде дивидендов;
- владелец акции не имеет права изъять свою часть из общего капитала акционерного общества. Выйти из состава его участников он может, продав, передав законодательным способом свои акции.

Акции классифицируются по следующим признакам:

1. По способу первичного размещения среди инвесторов при выпуске:

- *открытая подписка* – эмитируются в форме открытого (публичного) размещения ценных бумаг среди потенциально неограниченного круга инвесторов с публичным объявлением, рекламной кампанией и регистрацией проспекта эмиссии;
- *закрытая подписка* – эмитируются в форме закрытого (частного) размещения, т.е. без публичного объявления, без рекламной кампании, публикации и регистрации проспекта эмиссии среди заранее известного ограниченного круга инвесторов в пределах ограниченной суммы.

2. По способности свободно обращаться:

- *акции открытых акционерных обществ* – могут переходить от одного лица к другому без согласия других акционеров;
- *акции закрытых акционерных обществ* – могут переходить от одного лица к другому только с согласия большинства акционеров.

3. В зависимости от порядка владения (способа легитимации):

- *именные* – переход от одного владельца к другому предполагает обязательную фиксацию этого процесса в реестре акционерного общества и внесение имени владельца в текст бумаги;
- *на предъявителя* – для реализации и подтверждения прав владельца достаточно простого представления ценной бумаги.

4. В зависимости от формы выпуска:

– *документарные* – форма эмиссионных ценных бумаг, при которой владелец устанавливается на основании предъявления оформленного надлежащим образом сертификата ценной бумаги или в случае депонирования такового;

– *бездокументарные* – форма эмиссионных ценных бумаг, при которой владелец устанавливается на основании записи в системе ведения реестра владельцев ценных бумаг или в случае депонирования ценных бумаг.

5. В зависимости от стадии выпуска акций в обращение и их оплаты:

– *объявленные* – предельное число акций соответствующего типа, которые могут быть выпущены акционерным обществом дополнительно к уже размещенным акциям;

– *размещенные* – акции, приобретенные акционерами;

– *полностью оплаченные* – размещенные акции, по которым их владелец произвел полную оплату денежными средствами или неденежными активами.

6. По объему прав:

– *простые (обыкновенные)* – акции, дающие право держателю на долю в уставном капитале акционерного общества, на участие в управлении обществом путем голосования при принятии решений общим собранием акционеров, на получение доли прибыли от деятельности общества после пополнения резервного фонда, выплаты процентов по облигациям и дивидендов держателям привилегированных акций. Размер дивидендов зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности общества за отчетный период, а также дивидендной политики общества;

– *привилегированные (преференциальные)* – акции, держатель которых имеет преимущественное право перед держателем обыкновенных акций при распределении дивидендов и имущества общества в случае его ликвидации, но не имеет права голоса на общем собрании акционеров. Эти акции дают право голоса только в том случае, если дивиденды на них не объявлялись определенное число раз. Дивиденды устанавливаются по фиксированной ставке и выплачиваются до выплаты дивидендов по обыкновенным акциям.

Существует несколько видов стоимости акций.

Номинальная стоимость. Она определяется учредителями и зависит от величины уставного капитала. Номинальная стоимость всех размещенных акций должна равняться размеру уставного капитала акционерно-

го общества, зафиксированному в учредительных документах. Номинальная стоимость отражается в проспекте эмиссии.

Эмиссионная стоимость (цена размещения) – цена, по которой размещаются акции нового выпуска при формировании или увеличении уставного капитала. Цена размещения может быть выше номинальной стоимости, в этом случае формируется эмиссионный доход, который учитывается в составе добавочного капитала акционерного общества.

Первоначальная стоимость – стоимость, по которой акции принимаются к учету у инвестора. Формирование первоначальной стоимости зависит от способа поступления ценной бумаги.

Рыночная (курсовая) стоимость – цена, определяемая соотношением спроса и предложения на рынке ценных бумаг. Фактическая рыночная цена акций называется курсовой стоимостью (курсом) акций. Рыночная стоимость акции является основой для исчисления капитализации компаний, которая определяется умножением числа акций, находящихся в обращении, на их рыночную стоимость. В настоящее время показатель капитализации является основным измерителем ценности компании.

Ликвидационная стоимость показывает величину денежных средств в расчете на одну акцию, которую получит владелец привилегированных акций в случае ликвидации акционерного общества. Ликвидационная стоимость определяется в твердой денежной сумме или в процентах к номинальной стоимости привилегированных акций. Ликвидационная стоимость по привилегированным акциям считается определенной, если уставом общества установлен порядок ее определения.

Балансовая (бухгалтерская) стоимость определяется отношением стоимости чистых активов акционерного общества к общему числу акций (Чистые активы / Число размещенных обыкновенных акций).

Эмиссионная, рыночная и балансовая стоимость акций формируются на рынке ценных бумаг под воздействием спроса и предложения.

Широко в Республике Беларусь используется такая ценная бумага, как **облигация**. Облигации – ценные бумаги (ст. 144 Гражданского кодекса Республики Беларусь), подтверждающие обязательство эмитента возместить владельцу ценной бумаги ее номинальную стоимость в установленный срок с уплатой фиксированного процента. Облигации являются эмиссионными ценными бумагами, поэтому они выпускаются сериями с равной номинальной стоимостью и равными условиями выпуска и погашения. Форма выпуска документарная или бездокументарная.

Функцией выпуска облигаций является привлечение заемных средств. Облигационеры:

а) имеют:

- гарантированную величину дохода по облигации;
- преимущество в случае принудительного удовлетворения требований при неплатежеспособности эмитента;

б) не имеют:

- право на участие в управлении юридическим лицом – эмитентом.

Номинальная стоимость облигаций выражается как в белорусских рублях, так и в иностранной валюте.

В Республике Беларусь выпускаются следующие виды облигаций:

- государственные ценные бумаги, выпускаемые Минфином от имени Республики Беларусь;

- облигации, выпускаемые Национальным банком Республики Беларусь в целях урегулирования денежной массы и формирования золотовалютных резервов страны;

- облигации, выпускаемые банками, в установленном порядке осуществляющими привлечение во вклады средств физических лиц в белорусских рублях, обеспеченные обязательствами по возврату основной суммы долга и уплате процентов по предоставленным ими кредитам на строительство, реконструкцию или приобретение жилья под залог недвижимости;

- облигации местных исполнительных и распорядительных органов.

Для целей бухгалтерского учета облигации различаются:

- предназначенные для торговли с целью продажи или погашения в краткосрочном периоде (до 1 года) и получения дохода от краткосрочного колебания цен или учета их по справедливой стоимости и получения дохода от изменения справедливой стоимости;

- удерживаемые до погашения, т.е. определены суммы и даты платежей владельцу, включая сумму и дату погашения основного долга.

Бухгалтерский учет облигаций осуществляется:

- *по справедливой стоимости (ценные бумаги для торговли с последующей переоценкой);*

- *по цене приобретения (облигации, удерживаемые до погашения).*

Инвестор для предварительного учета фактических затрат по приобретению ценных бумаг и формированию их первоначальной стоимости использует сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Приобретение ценных бумаг».

Единицу бухгалтерского учета ценных бумаг организация выбирает самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации, а также надлежащий контроль наличия и движения. В зависимости от вида ценных бумаг, порядка их приобретения и использования, единицей учета может быть серия, партия и другая подобная однородная совокупность ценных бумаг.

В аналитическом учете формируется следующая информация:

- название ценной бумаги;
- наименование эмитента;
- номер, серия и т.д.;
- номинальная стоимость;
- цена покупки;
- расходы, связанные с приобретением ценных бумаг;
- общее количество;
- дата покупки;
- дата продажи или иного выбытия;
- место хранения и др.

Аналитический учет ведется по видам, типам ценных бумаг, категориям, сериям и эмитентам, организациям, которым предоставлены долгосрочные финансовые вложения. Рассмотрим отражение операций по приобретению и выбытию ценных бумаг на счетах бухгалтерского учета (табл. 1.39).

Таблица 1.39. – Корреспонденция счетов по учету ценных бумаг

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
1. Учет облигаций по справедливой стоимости		
06	76	Отражена покупная стоимость приобретенных облигаций
76	51	Произведены расчеты за приобретенные облигации
76	90	Начислен процентный доход по облигациям
51	76	Получен процентный доход
06 90 (91)	90 (91) 06	Отражена переоценка облигаций в связи с увеличением или уменьшением справедливой стоимости
2. Учет облигаций по цене приобретения		
06	76	Отражена фактическая цена приобретения облигаций, за вычетом уплаченного при приобретении накопленного дохода (процента)
06	51	Отражена сумма уплаченного при приобретении накопленного дохода (процента)
51	06	Получены проценты (доход)
06	90 (91)	Отражена разница между полученным и уплаченным процентом (доходом)

Окончание таблицы 1.39

1	2	3
3. Внесение основных средств в уставный капитал других организаций		
02	01	Списана сумма накопленной амортизации
91-4	01	Отражена остаточная стоимость основных средств в счет покупки ценных бумаг
76	91-1	Отнесена задолженность в части разницы между стоимостью акций по договору, а также остаточной стоимости основных средств на прочие доходы по инвестиционной деятельности
06	76	Отражена задолженность по подписке на акции, вклады в уставный капитал других организаций
91-5 99	99 91-5	Определен финансовый результат
4. Приобретение акций		
06	76	Отражена фактическая цена приобретения акций
76	51	Произведены расчеты за приобретенные акции
51	06	Получены проценты (доход)
06	90 (91)	Отражена разница между полученным и уплаченным процентом (доходом)
5. Выбытие ценных бумаг		
62	91-1	Отражена дебиторская задолженность на стоимость реализуемых финансовых вложений (если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг, то применяется сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»)
91-4	06-1	Списана текущая рыночная стоимость финансовых вложений
51	62	Поступила оплата от покупателя финансовых вложений
91-5 99	99 91-5	Определен финансовый результат

На втором субсчете учитываются операции по предоставленным займам другим организациям. На основании ст. 760 Гражданского кодекса Республики Беларусь по договору товарного займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) вещи, а заемщик обязуется возвратить займодавцу равное количество других вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи вещей. Если займодавцем выступает юридическое лицо, то договор займа заключается в письменной форме.

В бухгалтерском учете производятся записи (табл. 1.40).

Таблица 1.40. – Корреспонденция счетов по учету предоставленных займов другим организациям

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
06-2	01, 10, 41	Предоставлены в заем другим организациям основные средства, материалы, товары
06-2	68	Отражен НДС при передаче товаров по договору займа
01, 10, 41	06-2	Поступили товары в счет погашения займа
18	06-2	Отражен НДС по поступившим товарам
68	18	Принят НДС к зачету
06-2	91-1	Отражена разница между стоимостью переданных и возвращенных товаров
91-2	68	Отражен НДС от разницы между стоимостью переданных и возвращенных товаров

УЭ-8. Бухгалтерский (финансовый) учет оборудования к установке и строительных материалов

Для отражения операций по учету оборудования к установке и строительных материалов предназначен активный сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы».

На счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» учитывается движение технологического, энергетического и производственного оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки на строящиеся объекты основных средств. К оборудованию, требующему монтажа, относится вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В состав его включаются контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

На счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» может учитываться оборудование, не требующее монтажа: транспортные средства, свободно стоящие станки, строительные механизмы, сельскохозяйственные машины, производственный инструмент, измерительные и другие приборы, производственный инвентарь и др.

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

- 07-1 – «Оборудование на складе»;
- 07-2 – «Оборудование, переданное для монтажа»;
- 07-3 – «Строительные материалы».

Оборудование к установке принимается к бухгалтерскому учету по дебету сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» по фактической стоимости приобретения, складывающейся из стоимости по ценам приобретения и расходов по приобретению и доставке этих ценностей на склады организации.

Аналитический учет по сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» ведется по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям (видам, маркам и т.д.).

Строительные материалы учитываются только те, которые находятся у заказчика, застройщика и используются ими в процессе выполнения строительно-монтажных работ. **Заказчик** – юридическое или физическое лицо, финансирующее возведение, реконструкцию, ремонт, реставрацию, благоустройство объекта, снос, осуществляющее строительную деятельность с привлечением подрядчика. **Застройщик** - юридическое или физическое лицо, финансирующее возведение, реконструкцию, ремонт, реставрацию, благоустройство объекта, снос, осуществляющее строительную деятельность самостоятельно с привлечением инженера, с привлечением или без привлечения подрядчика.

Поступление оборудования, требующего монтажа, в учете отражается корреспонденцией счетов, показанной в таблице 1.41.

Таблица 1.41. – Корреспонденция счетов по учету поступившего оборудования, требующего монтажа

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
07-1	60	Отражена стоимость оборудования, приобретенного у поставщика без учета НДС
18	60	Отражен НДС по оборудованию, приобретенному на территории Республики Беларусь у организаций-плательщиков НДС
60	51	Произведены расчеты с поставщиками
07-2	07-1	Передано оборудование, требующее монтажа, подрядной организации для проведения работ по монтажу по покупной стоимости
08	07-2 или 07-1	Сдано оборудование в монтаж
08	10, 70, 76, 69, 60	Отражены затраты по монтажу оборудования, выполненного хозяйственным или подрядным способом (стоимость материалов, израсходованных на монтажные работы, начислена заработная плата работникам занятым монтажными работами, произведены отчисления от заработной платы и др.)
01	08	Принято оборудование в состав основных средств после монтажа
07 -3	60	Отражена стоимость поступивших строительных материалов
18	60	Отражен НДС по строительным материалам, приобретенным на территории Республики Беларусь у организаций-плательщиков НДС

Окончание таблицы 1.41

1	2	3
68	18	Отражен НДС при условии наличия принятого покупателем электронного счета фактуры
08- 1	07 -3	Израсходованы строительные материалы на строительство объекта

**УЭ-9. Бухгалтерский (финансовый) учет
вложений в долгосрочные активы**

9.1. Учет приобретения и создания основных средств

Для отражения операций по учету вложений в долгосрочные активы предназначен калькуляционный инвентарный активный сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

На счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражаются активы, которые будут признаны в качестве основных средств, нематериальных активов, земельных участков и др. до их обязательной государственной регистрации, сертификации и т.п. (ч. 4 п. 4 Инструкции № 26). Подлежат государственной регистрации:

- транспортные средства;
- объекты недвижимости.

Датой приемки в эксплуатацию объекта считается дата утверждения акта приемки объекта в эксплуатацию.

К счету рекомендуется открывать субсчета:

- 08-1 «Приобретение и создание основных средств»;
- 08-2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости»;
- 08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)»;
- 08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов»;
- 08-5 «Приобретение и создание иных долгосрочных активов».

Рассмотрим отражение операций на счетах бухгалтерского учета, не учтенные в предыдущих разделах.

1) Приобретение объектов, не требующих монтажа (табл. 1.42).

Таблица 1.42. – Корреспонденция счетов по учету приобретения основных средств, не требующих монтажа

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
08-1	60	Приобретены основные средства, не требующие монтажа, у поставщиков без учета НДС
18	60	Отражен НДС по основным средствам, приобретенным на территории Республики Беларусь у организаций-плательщиков НДС

Окончание таблицы 1.42

1	2	3
60	51	С расчетного счета перечислена задолженность поставщикам с учетом НДС
08-1	60	Отражена стоимость услуг транспортных организаций без учета НДС
18	60	Отражен НДС
60	51	Перечислена задолженность транспортной организации за оказанные услуги с учетом НДС
08-1	66, 67	Отражены проценты банку за пользование кредитом и займами до ввода объекта в эксплуатацию. После ввода объектов в эксплуатацию проценты в соответствии с учетной политикой отражаются: Дт 91 Кт 66, 67
08-1	70	Начислена заработная плата рабочим, занятым погрузо-разгрузочными работами
08-1	69	От суммы начисленной заработной платы произведены отчисления в Фонд социальной защиты населения
08-1	76	От суммы начисленной заработной платы произведен платеж Белгосстраху за страхование работников от несчастных случаев
01	08-1	Зачислены объекты основных средств на баланс предприятия
68	18	Зачет НДС при условии наличия принятого покупателем электронного счета фактуры

2) Приобретение объектов за иностранную валюту (табл. 1.43).

Таблица 1.43. – Корреспонденция счетов по учету приобретения основных средств за иностранную валюту

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
08-1	60	Оприходованы основные средства по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату таможенного оформления, приобретенные у поставщиков-нерезидентов
18	68	– отражен НДС, подлежащий уплате в бюджет при ввозе основных средств с территории государств-членов Таможенного союза; – отражен НДС, уплаченный в бюджет при приобретении основных средств на территории Республики Беларусь у нерезидентов, не являющихся плательщиками НДС в Республике Беларусь
18	51, 52, 55, 76	Отражен НДС, подлежащий уплате в бюджет при ввозе основных средств на территорию Республики Беларусь (кроме ввезенных с территории государств-членов Таможенного союза)
60	52	С текущего валютного счета перечислена задолженность поставщикам
57-2	51	Списаны денежные средства для покупки иностранной валюты с расчетного счета
52	57-2	На текущий валютный счет зачислена приобретенная иностранная валюта
52,57 91-4	91-1 52,57	Произведена дооценка денежных средств в связи с изменением официального курса Национального банка Республики Беларусь
01	08-1	Зачислены объекты основных средств на баланс предприятия по первоначальной стоимости

3) *Безвозмездное поступление основных средств от других организаций*

Для учета безвозмездно поступивших основных средств, применяется бюджетно-распределительный пассивный сч. 98 «Доходы будущих периодов». Суммы, учтенные на сч. 98 «Доходы будущих периодов», списываются на прочие расходы. В бухгалтерском учете операции по безвозмездному поступлению отражаются в корреспонденции счетов (табл. 1.44).

Таблица 1.44. – Корреспонденция счетов по учету безвозмездного поступления основных средств

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
08-1	98	От другого собственника безвозмездно поступили объекты основных средств, если амортизация начисляется в соответствии с законодательством (если амортизация начисляется не в соответствии с законодательством, то отражается Дт 08 Кт 91-1)
18	91-1	Отражена сумма НДС
01	08-1	Зачислено основное средство на баланс организации
20, 23, 25, 26, 44	02	Начислена амортизация по безвозмездно поступившим объектам основных средств с месяца, следующего за месяцем постановки на учет
98	91-1	Одновременно в доходы организации относится сумма начисленной амортизации по безвозмездно поступившим объектам основных средств
09	99	Отражена величина отложенного налогового актива
99	09	Отражена сумма ежемесячно погашаемого отложенного налогового актива
<i>В случае переоценки безвозмездно поступивших объектов</i>		
01	83	Увеличена стоимость объекта в результате переоценке
83	02	Отражена величина суммы амортизации в результате переоценке
83	98	Одновременно отражена величина изменения остаточной стоимости
20, 23, 25, 26, 44	02	Начислена амортизация от переоцененной стоимости по безвозмездно поступившим объектам основных средств
98	91-1	Одновременно в доходы организации относится сумма начисленной амортизации по безвозмездно поступившим объектам основных средств
99	09	Отражена сумма ежемесячно погашаемого отложенного налогового актива после переоценки объекта

4) Создание организацией основных средств

Организации, изготавливающие основные средства собственными силами, отражают затраты на их изготовление на калькуляционном сч. 23 «Вспомогательные производства», субсчете «Изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей и конструкций». В бухгалтерском учете производят следующие записи (табл. 1.45).

Таблица 1.45. – Корреспонденция счетов по учету созданных организацией основных средств

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
23	70, 69, 76, 10	Отражены затраты по изготовлению основных средств
08-1	23	Включены затраты по изготовлению основных средств в первоначальную стоимость объекта
01	08-1	Зачислены изготовленные основные средства на баланс организации

5) Строительство и создание объектов для реализации

На отдельном субсчете учитываются затраты по строительству и созданию объектов, которые будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве готовой строительной продукции (объекта), предназначенной для реализации. У собственника построенный объект, предназначенный для реализации, учитывается на активном сч. 43 «Готовая продукция» по сумме всех затрат. В таблице 1.46 показана корреспонденция счетов по строительству объектов для реализации.

Таблица 1.46. – Корреспонденция счетов по учету строительства и создания объектов для реализации

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
08-1	60	Отражена сумма фактических затрат на строительство объектов основных средств, выполненного подрядным способом без учета НДС
18	60	Отражена сумма НДС по затратам на строительство объектов основным средствам, выполненным на территории Республики Беларусь организациями-плательщиками НДС
60	51, 52	Произведены расчеты с подрядчиком
08	76	Отражены расходы по государственной регистрации объектов основных средств
43	08-1	Принят готовый строительный объект, предназначенный для реализации
68	18	Зачет НДС при условии наличия принятого покупателем электронного счета фактуры

б) Приобретение по товарообменному договору

В соответствии с договором при товарообменных операциях одновременно обе стороны являются поставщиком и подрядчиком.

Первоначальная стоимость при товарообменных операциях определяется исходя из учетной стоимости отгруженных товаров и других активов. Бухгалтерский учет товарообменных операций организуется в соответствии с Инструкцией о порядке отражения в бухгалтерском учете и налогообложении товарообменных операций, утвержденной Минфином Республики Беларусь и Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь от 03.05.2008 г. № 78/ 49.

При товарообменных операциях в бухгалтерском учете используется метод «по отгрузке», независимо от метода определения выручки, который закреплен в учетной политике, т.к. датой исполнения товарообменной операции является дата совершения каждой отгрузки товара. Каждая отгрузка товара оформляется сопроводительным документом.

В бухгалтерском учете товарообменные операции отражаются корреспонденцией счетов (табл. 1.47).

Таблица 1.47. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с приобретением по товарообменному договору

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
08-1	60	Отражена сумма приобретенных основных средств без НДС
18	60	Отражена сумма НДС по основным средствам, приобретенным на территории Республики Беларусь у организаций-плательщиков НДС
68	18	Отражен зачет НДС, при условии наличия принятого покупателем электронного счета фактуры
01	08-1	Оприходованы приобретенные основные средства на баланс организации
02	01	Списана сумма накопленной амортизации по выбывающим основным средствам согласно товарообменному договору
91-4	01	Отражена сумма остаточной стоимости переданного основного средства по товарообменному договору
91-2	68	Отражена сумма НДС
60	62	Зачет сумм по товарообменным операциям

7) Создание резерва по выводу основных средств из эксплуатации

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств от 30.04.2012 г. № 26 организации могут создавать резерв по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам.

При этом необходимо одновременное выполнение условий:

- организация имеет обязательство по выполнению работ по демонтажу и ликвидации основного средства, восстановлению природных ресурсов на занимаемом им земельном участке;
- предполагается выбытие активов для погашения обязательства;
- сумма обязательства может быть достоверно определена.

Сумма резерва определяется исходя из расчетной оценки затрат, необходимых на конец отчетного периода для погашения обязательства. Если погашение обязательства предполагается через 12 месяцев после отчетной даты, то сумма создаваемого резерва на отчетную дату определяется путем умножения ставки дисконтирования (ставка рефинансирования Национального банка Республики Беларусь) на расчетную оценку затрат, необходимых для погашения обязательства. В бухгалтерском учете производятся записи в корреспонденции счетов (табл. 1.48).

Таблица 1.48. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных созданием резерва по выводу основных средств из эксплуатации

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
08	96	Отражена сумма созданного резерва
91	96	Отражена сумма увеличения резерва в связи с сокращением периода дисконтирования
91, (96)	96, (91)	Отражена сумма изменения резерва в случае изменения ставки дисконтирования, если основное средство учитывается по первоначальной стоимости
83, (96)	96, (83)	Отражена сумма изменения резерва в случае изменения ставки дисконтирования, если основное средство учитывается по переоцененной стоимости: – сумма изменения резерва в пределах остатка добавочного капитала;
91, (96)	96, (91)	– оставшаяся сумма изменения резерва

8) Поступление в качестве вклада в уставный капитал

При внесении в уставный капитал юридического лица неденежного вклада обязательно проводится оценка. Обязательную экспертизу достоверности оценки неденежного вклада проводят:

- Фонд государственного имущества Государственного комитета по имуществу, если вносится имущество государственной собственности в уставный капитал коммерческой организации с иностранными инвестициями;

– государственное учреждение «Национальный центр интеллектуальной собственности», если объекты интеллектуальной собственности, находящиеся в государственной собственности, вносятся имущество в уставный капитал юридического лица;

– уполномоченные исполнители экспертизы (государственные организации, организации, доля государственной собственности, в уставном фонде которых составляет более 50%, организации, созданные Белорусской торгово-промышленной палатой), если вносятся имущество государственной собственности в уставный капитал юридического лица;

– уполномоченные исполнители экспертизы, если вносятся имущество, находящееся в частной собственности юридического лица в уставный капитал юридического лица.

В бухгалтерском учете поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал отражается следующими записями (табл. 1.49).

Таблица 1.49. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с поступлением основных средств в качестве вклада в уставный капитал организации

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
75	80	Отражена сумма задолженности учредителя по взносам в уставный капитал
08-1	75	Отражена сумма поступивших основных средств от учредителей по стоимости равной размеру взноса в уставный капитал
08-1	91-1	Отражена стоимость, превышающая размер взноса в уставный капитал
08-1	60, 76, 10, 23, ...	Отражены транспортные и другие дополнительные затраты, связанные с поступлением основных средств
01	08-1	Отражена первоначальная стоимость введенных в эксплуатацию основных средств

9) Объекты внешнего благоустройства, учитываемые в составе основных средств

Активы, расположенные в местах общественного пользования и предназначенные для создания комфортных условий в среде обитания человека, непосредственно не участвующие в предпринимательской деятельности организации и не являющиеся собственностью частных домовладений и субъектов хозяйственной деятельности (кроме организаций коммунальной и республиканской формы собственности, которым выделяются средства из

бюджета на их строительство) относят к объектам внешнего благоустройства, которые числятся в составе основных средств [28].

Земельные участки, вложения в земельные участки, в улучшение земель, в объекты природопользования принимаются к учету в качестве основных средств. Многолетние дикорастущие объекты растительного мира, произрастающие в естественных условиях на территории организации, к бухгалтерскому учету в качестве основных средств не принимаются.

В бухгалтерском учете объекты внешнего благоустройства отражаются корреспонденцией счетов (табл. 1.50).

Таблица 1.50. – Корреспонденция счетов по учету объектов внешнего благоустройства

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
08-1	60, 76	Отражена стоимость работ по благоустройству территории (например, гравийное покрытие) без привлечения бюджетных средств и без учета НДС
18	60, 76	Отражена сумма НДС по стоимости работ по благоустройству территории, выполненным на территории Республики Беларусь организациями-плательщиками НДС
01	08-1	Отражена стоимость введенных в эксплуатацию объектов внешнего благоустройства
90-10	02	Начислена амортизация по объектам внешнего благоустройства

9.2. Учет затрат по строительству объектов основных средств

9.2.1. Учет затрат по капитальному строительству, выполняемому хозяйственным способом

Хозяйственный способ строительства – организационная форма строительства, выполнения работ, при которой строительные, монтажные, иные специальные работы выполняются собственными силами застройщика, обладающего правом собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления на объекты строительства либо приобретающего эти права по окончании строительства.

Бухгалтерский учет затрат на строительство осуществляется заказчиком, застройщиком.

При хозяйственном способе строительства создается специальное строительное подразделение на период осуществления строительства. Создается оно в рамках отдела капитального строительства либо управления капитального строительства (ОКС или УКС). Все затраты по производству

строительно-монтажных работ учитываются отдельно от текущих затрат организации и собираются по дебету сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы», при этом для учета выполняемых строительных работ по сч. 08 законодательно предусмотрен субсчет 1 «Приобретение и создание основных средств». Затраты на новое строительство учитываются нарастающими итогами с начала строительства до его завершения в разрезе конкретных объектов. Сюда же относят затраты на проектно-изыскательские работы, которые учитываются сначала обособленно в суммах, оплачиваемых соответствующим проектным организациям. Если эти работы относятся одновременно к нескольким объектам, затраты распределяют пропорционально сметной стоимости каждого объекта.

Затраты, понесенные заказчиком, застройщиком при строительстве, в бухгалтерском учете подразделяются:

- на затраты, увеличивающие стоимость объекта учета;
- на затраты, не увеличивающие стоимость объекта учета.

Затраты, *увеличивающие стоимость объекта учета*, подразделяются:

- на затраты, предусматриваемые сводным сметным расчетом стоимости строительства, т.е. включаемые в установленном порядке в сводный сметный расчет;
- на затраты, не предусматриваемые сводным сметным расчетом стоимости строительства.

К затратам, не предусматриваемым сводным сметным расчетом, относят:

- начисленные до даты утверждения акта приемки объекта в эксплуатацию проценты по полученным заказчиком, застройщиком кредитам и займам, направленным на оплату товаров, работ, услуг, непосредственно связанных со строительством. Проценты, подлежащие уплате за пользование кредитами и займами, включаются в стоимость незавершенного строительства ежемесячно (если условиями договора предусмотрена ежемесячная уплата процентов), ежеквартально, но не позднее даты утверждения акта приемки объекта в эксплуатацию (если условиями договора не предусмотрена ежемесячная уплата процентов);
- начисленные до даты утверждения акта приемки объекта в эксплуатацию проценты по кредитам и займам, полученным подрядчиком и возмещаемым заказчиком в соответствии с условиями договора строительного подряда, заключенного в соответствии с законодательством;
- суммы налога на добавленную стоимость, включаемые в стоимость объекта учета в установленном порядке;

- суммы земельного налога и арендной платы, исчисленные за земельные участки, предоставленные для возведения объектов строительства;
- затраты на управление строительством;
- стоимость услуг инженера (инженерной организации) по договору об оказании инженерных услуг;
- затраты на консервацию (расконсервацию) незавершенного строительства;
- государственная пошлина за выдачу органами государственного строительного надзора заключения о соответствии объекта, принимаемого в эксплуатацию, проекту, требованиям безопасности и эксплуатационной надежности. Государственная пошлина исчисляется от фактической стоимости строительно-монтажных работ по объекту для статистической отчетности, определенной на дату обращения за выдачей указанного заключения;
- курсовые разницы, возникающие до даты утверждения акта приемки объекта в эксплуатацию, по обязательствам, выраженным в иностранной валюте, за приобретаемые товары, работы, услуги, непосредственно связанные со строительством;
- разницы в белорусских рублях, возникающие до даты утверждения акта приемки объекта в эксплуатацию, при расчетах по обязательствам, за приобретаемые товары, работы, услуги, непосредственно связанные со строительством, оплата которых осуществляется в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной договором сумме в иностранной валюте или условных денежных единицах;
- другие затраты, непосредственно связанные со строительством.

По способу включения в стоимость объекта учета затраты, увеличивающие стоимость объекта учета, делятся:

- на прямые, т.е. затраты, которые в момент их возникновения можно прямо отнести к конкретному объекту учета;
- на косвенные, т.е. затраты, которые в момент их возникновения нельзя прямо отнести к конкретному объекту учета.

В бухгалтерском учете затраты на строительство объекта группируются по технологической структуре и подразделяются на:

- строительно-монтажные работы;
- работы по монтажу оборудования;
- приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа, предусмотренного в проектно-сметной документации на строительство;

- приобретение мебели, инструмента, инвентаря, предусмотренных в проектно-сметной документации на строительство;
- прочие работы и затраты.

Аналитический учет затрат по объекту ведется по каждому объекту учета, а именно:

- по части объекта основного назначения;
- по части объекта вспомогательного и обслуживающего назначения;
- по части объекта энергетического хозяйства;
- по части объекта транспортного хозяйства и связи;
- по наружным сетям и сооружениям водоснабжения, канализации, теплоснабжения, газоснабжения и другим инженерным сетям и сооружениям;
- по благоустройству и другим частям объекта.

При хозяйственном способе строительства прямые и косвенные затраты на выполнение строительно-монтажных работ и работ по монтажу оборудования учитываются по статьям:

- 1) «Материалы»;
- 2) «Заработная плата рабочих основного производства»;
- 3) «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов»;
- 4) «Прочие прямые затраты»;
- 5) «Косвенные общепроизводственные затраты».

На статью «Материалы» относят стоимость израсходованных на производство строительных работ строительных материалов по перечню, предусмотренному сметными нормами на строительство.

Списание строительных материалов в затраты строящихся объектов в организации, осуществляющей строительство, производится по отчету о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с производственными нормами.

Отчет составляется и подписывается прорабом или мастером, являющимся материально ответственным лицом на строящемся объекте. По истечении отчетного месяца отчет со всеми приходными и расходными документами передается в бухгалтерию организации, где сверяют фактический расход материалов с нормативным в зависимости от объема выполненных работ. Нормативный расход материалов предварительно рассчитывается в форме М-29.

Отчет ведется отдельно по каждому объекту. Отклонения между фактическим расходом и расходом, рассчитанным по производственным нормам, является экономией (показывается со знаком «минус») или пере-

расходом (показывается со знаком «плюс»). В отчете приводится объяснение материально ответственного лица о технически обоснованном перерасходе и экономии материалов по объекту строительства. Отчет подписывается всеми ответственными исполнителями и утверждается руководителем организации.

На статью «Заработная плата рабочих основного производства» относят затраты, связанные с оплатой труда основных производственных рабочих по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, дополнительная заработная плата (в том числе надбавки всех видов) и премии за производственные результаты, выплачиваемые рабочим основного производства.

На статью «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов» относят затраты на содержание и эксплуатацию собственных и арендованных строительных машин и механизмов.

При использовании собственных строительных машин и механизмов затраты на их содержание предварительно учитываются по дебету сч. 25 «Общепроизводственные затраты» (в корреспонденции с Кт 02, 10, 70 и др.). По окончании месяца эти расходы списываются записью: Дт 08 «Вложения в долгосрочные активы» – Кт 25 «Общепроизводственные затраты».

По статье «Прочие прямые затраты» относят затраты, связанные с обслуживанием процесса строительного производства, а также часть накладных расходов, прямо относящихся к конкретному объекту строительства (стоимость энергии, воды, газа, израсходованных на производство работ; стоимость услуг сторонних организаций; отчисления на социальное страхование рабочих и др.).

По статье «Косвенные общепроизводственные затраты» учитывают общепроизводственные затраты, связанные с выполнением строительных работ, которые невозможно прямо отнести к конкретному объекту учета. Эти затраты учитываются на сч. 25 «Общепроизводственные затраты» (субсчет «Косвенные общепроизводственные затраты») и распределяются между объектами учета в соответствии с методами, определенными учетной политикой организации, а далее списываются в дебет сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

После окончания строительства объекты подлежат приемке и зачислению в основные средства. Здания и сооружения подсобного производственного или обслуживающего назначения (склады, электроподстанции, ремонтные цехи и т.п.) принимает в эксплуатацию рабочая комиссия, назначаемая приказом (распоряжением) руководителя организации, а все

остальные объекты – Государственная приемочная комиссия с предварительной приемкой рабочей комиссией организации.

Для оформления приемки объекта рабочая комиссия составляет *акт приемки объекта*. В акте дают подробную характеристику принимаемого в эксплуатацию объекта, а также указывают следующие данные (по проекту и фактические): строительную кубатуру, полезную площадь, вместимость (скотомест, тонн и др.); материалы, из которых сделаны важнейшие конструктивные элементы (фундамент, стены и т.д.); стоимость элементов (объекта); сроки строительства и т.д. В конце акта дают оценку качества строительства, записывают выявленные в процессе приемки недоделки, указывают порядок и сроки их устранения, дату комплексного опробования объектов.

Окончательно принимает объект в эксплуатацию Государственная приемочная комиссия.

Приемочные комиссии по объектам, застройщиками по которым выступают юридические лица, назначаются юридическими лицами, утвердившими проектную документацию. В их состав включаются представители застройщика, проектной организации (проектировщика), государственного пожарного надзора, а при приемке в эксплуатацию объектов социальной сферы также представитель исполкома соответствующего местного Совета депутатов.

На основании актов рабочей комиссии и осмотра объекта Государственная приемочная комиссия составляет специальный документ – акт приемки в эксплуатацию Государственной приемочной комиссией законченного строительством объекта. В нем фиксируются все сведения о принимаемом в эксплуатацию объекте, отраженные в актах рабочей комиссии, а также отмечается соответствие вводимых в эксплуатацию мощностей данным проекта, приводится полный перечень недоделок и стоимость строительства объекта (по смете и по фактическим данным бухгалтерского учета). В заключение указывается решение комиссии о приемке объекта в эксплуатацию с общей оценкой (отлично, хорошо, удовлетворительно). К акту прилагают всю необходимую техническую документацию.

На основании документации о приемке объекта в эксплуатацию составляют акт приема-передачи основных средств. Построенные новые объекты должны пройти государственную регистрацию в бюро технической инвентаризации, с момента которой, согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь, возникает право собственности на объект.

Построенные новые объекты могут быть включены в состав основных средств, т.е. введены в эксплуатацию, и до прохождения государственной регистрации в бюро технической инвентаризации.

Рассмотрим корреспонденцию счетов (табл. 1.51).

Таблица 1.51. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных со строительством основных средств хозяйственным способом

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
07-3	60	Приобретены строительные материалы для строительства объекта основных средств и отражены без учета НДС
18	60	Отражен НДС по приобретенным материалам
60	51	Произведены расчеты с поставщиком за материалы
08-1	07-3	Списаны строительные материалы, связанные со строительством объекта
08-1	70, 69, 76	Отражены затраты на оплату труда с отчислениями
08-1	23, 02, 51, 76	Отражены другие затраты, связанные со строительством объекта
08-1	76	Отражены затраты на государственную регистрацию объекта
01	08-1	Принят объект на баланс организации
68	18	Принят НДС к вычету, при условии наличия принятого покупателем электронного счета фактуры
76	51	Оплачены расходы на государственную регистрацию объекта

9.2.2. Учет капитальных вложений при подрядном способе строительства

При подрядном способе строительства формируются капитальные вложения, которые представляют собой совокупность затрат, направляемых на создание новых, модернизацию и реконструкцию действующих основных средств, на их техническое перевооружение, т.е. на расширенное воспроизводство.

Бухгалтерский учет при подрядном способе строительства организуется двумя субъектами хозяйствования:

- застройщиком (заказчиком);
- строительной организацией (подрядчиком).

Рассмотрим учетные операции *с позиции застройщика (заказчика)*.

При подрядном способе строительства капитальные вложения учитывает застройщик (заказчик), т.е. та организация, которая ведет строительство для себя и осуществляет его финансирование. Между подрядчи-

ком и застройщиком (заказчиком) заключается договор строительного подряда.

Стоимость капитальных вложений определяется в двух уровнях цен:

– по *сметной стоимости*. Учет капитальных вложений по сметной стоимости осуществляют, как правило, работники инженерных служб заказчика.

– по *фактическим затратам* (сметная стоимость в текущих ценах плюс дополнительные работы, не учтенные сметой, плюс непредвиденные работы и затраты, плюс сумма налогов, включаемая подрядчиком в акт выполненных работ).

Бухгалтерский учет при подрядном способе строительства является специфичным в общей системе бухгалтерского учета и служит для правильного определения инвентарной стоимости объекта строительства (реконструкции).

Типовым планом счетов для учета инвентарной стоимости объекта строительства (реконструкции) застройщиком (заказчиком) предусмотрен сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» субсчет 1 «Приобретение и создание основных средств». До окончания работ по строительству объектов затраты по их возведению, учтенные на сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы», составляют незавершенное строительство.

Основанием для записей на сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» по каждому объекту строительства являются следующие *первичные учетные документы*:

1. Покупка строительных материалов в пределах Республики Беларусь – *товарно-транспортная накладная ТТН-1 или товарная накладная ТН-2*.

2. Передача материалов заказчика подрядной организации для выполнения строительных работ оформляется *товарно-транспортной накладной ТТН-1 или товарной накладной ТН-2*. При оформлении этих документов учитываются следующие особенности:

– при передаче материалов заказчика для выполнения работ на объекте, работы по строительству которого облагаются налогом на добавленную стоимость, указываются наименование, количество, цена и стоимость материала. Ставка и сумма налога на добавленную стоимость не указываются;

– при передаче материалов заказчика для выполнения работ на объекте, работы по строительству которого не облагаются налогом на добавленную стоимость или облагаются налогом на добавленную стоимость частично,

указываются наименование, количество, цена, стоимость материала и ставка налога на добавленную стоимость, по которой заказчиком был уплачен налог при приобретении этих материалов.

Стоимость передаваемых материалов заказчика определяется по стоимости, числящейся в бухгалтерском учете заказчика, с учетом способов оценки материалов при выбытии.

По каждому факту передачи материалов заказчика (за исключением передачи материалов от заказчика генеральному подрядчику) передающая организация обязана письменно уведомить получающую организацию об основаниях и цели передачи, а также подтвердить принадлежность передаваемых материалов к материалам заказчика.

3. Для включения стоимости материалов заказчика в стоимость строительно-монтажных работ или работ по монтажу оборудования предназначены принятые в отчетном (расчетном) периоде *акты сдачи-приемки строительных работ*, к которым прилагается *ведомость материалов заказчика, израсходованных подрядчиком при выполнении строительных работ*. При этом по каждой позиции наименование, единица измерения и стоимость материала, включенного в ведомость, должны соответствовать наименованию, единице измерения и стоимости этого же материала, указанных заказчиком в накладной на передачу материалов. Если единицы измерения по строительным нормам не совпадают, то инженерные службы должны осуществить перевод количества израсходованных материалов из сметных единиц измерения в единицы измерения, используемые в бухгалтерском учете заказчика.

4. По окончании строительных работ – *акты сдачи-приемки строительных работ*. При наличии в объекте нескольких частей объекта в *актах сдачи-приемки* выполненных строительных и иных специальных монтажных работ указывается стоимость строительных работ по каждой части объекта.

В бухгалтерском учете затраты по строительству необходимо группировать по *технологической структуре затрат*, определяемой сметной документацией. Основными статьями в технологической структуре затрат являются следующие затраты:

I. Стоимость приобретенных материалов. В договоре строительного подряда обеспечение строительными материалами (указывается полностью или частично) возложено на застройщика (заказчика).

Материалы, приобретенные застройщиком (заказчиком) для строительства объекта, учитываются на сч. 07 «Оборудование к установке

и строительные материалы» субсчете 07-3 «Строительные материалы» по фактической себестоимости.

В зависимости от варианта учетной политики к сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» может быть открыт субсчет «Отклонение в стоимости оборудования и строительных материалов». В этом случае на сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» субсчете 07-3 «Строительные материалы» материалы учитываются по учетным ценам, порядок формирования которых определяется учетной политикой организации. Разница между фактической себестоимостью приобретаемых материалов и их стоимостью по учетным ценам отражается на сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» субсчете «Отклонение в стоимости оборудования и строительных материалов».

На счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» субсчете «Затраты на хранение» отдельно учитываются затраты заказчика, застройщика на хранение материалов и оборудования в организации, которые включаются в стоимость строительных работ по каждому объекту учета, по каждому виду оборудования. В бухгалтерском учете такие затраты списывают в дебет сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» в сумме, исчисленной с учетом остатка на начало отчетного периода и поступления в отчетном периоде пропорционально стоимости материалов и оборудования, списанной в отчетном периоде на сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

К фактическим затратам на приобретение материалов относят:

- стоимость материалов по ценам приобретения;
- таможенные сборы и пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материалы;
- затраты на страхование;
- затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях;
- транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов.

Строительные материалы заказчик может передавать подрядчику. Поэтому с целью обеспечения сохранности и целевого использования подрядчиком материалов заказчика стороны договора строительного подряда обязаны не реже двух раз в год (в т.ч. перед составлением годовой отчетности) проводить сверку учетных данных об остатках в натуральном и денежном выражении переданных (полученных) для выполнения строительных работ материалов заказчика. При этом составляется *акт сверки*.

II. Стоимость приобретенного оборудования. Затраты на приобретение оборудования учитываются в разрезе наименований приобретаемого и монтируемого оборудования. Оборудование подразделяется на оборудование, требующее и не требующее монтажа. Затраты по его приобретению может нести либо застройщик (заказчик), либо подрядная организация.

Состав, перечень видов и наименований оборудования определяются проектно-сметной документацией.

Оборудование, требующее и не требующее монтажа, оценивается по фактической себестоимости. К фактическим затратам на приобретение оборудования относят:

- стоимость оборудования по ценам приобретения;
- таможенные сборы и пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретено оборудование;
- затраты на страхование;
- транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением оборудования.

Затраты на приобретение оборудования, требующего монтажа, отражаются по сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» по фактической себестоимости. К счету 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» в соответствии с планом счетов открываются субсчета:

07-1 «Оборудование к установке на складе»;

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

Вместе с тем если организация в учетной политике выбирает вариант учета по учетным ценам, то необходимо открыть к сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» дополнительный субсчет «Отклонение в стоимости оборудования и строительных материалов». Сумма отклонений, приходящаяся на стоимость установленного оборудования, определяется в сумме, исчисленной с учетом остатка на начало отчетного (расчетного) периода и поступления в отчетном (расчетном) периоде пропорционально стоимости установленного оборудования, списанной в отчетном (расчетном) периоде на сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, отражаются по сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

III. Прочие работы и затраты. К прочим затратам и работам следует отнести:

- проектно-изыскательские работы. Разрешительная документация на строительство при возведении, реконструкции, реставрации, капитальном ремонте на предоставленном земельном участке включает в себя решение исполкома о разрешении проведения проектно-изыскательских работ и строительства объекта. Затраты заказчика (застройщика) на подготовку и оформление разрешительной документации на проектно-изыскательские работы и строительство по объекту отражаются на сч. 97 «Расходы будущих периодов», но после даты начала строительства относятся на увеличение стоимости объекта строительства, т.е. на сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы». Данные затраты признаются косвенными и распределяются на дату приемки объекта строительства в эксплуатацию между соответствующими объектами учета;

- подготовку территории строительства;
- управление строительством;
- авторский и технический надзор за строительством;
- уплату средств, определяемых решениями местных исполнительных и распорядительных органов власти, инвестиционными договорами в связи с предоставлением земельных участков для строительства;
- другие косвенные затраты.

Прочие работы и затраты учитываются по каждому их виду в целом по объекту без распределения по объектам учета. По окончании строительства эти затраты распределяются между отдельными объектами учета и включаются в их стоимость.

Заказчик, застройщик вправе учесть отдельные виды прочих работ и затрат в составе прямых затрат по объекту учета, если из первичных учетных документов, подтверждающих произведенные расходы, следует их прямая связь с конкретным объектом учета.

В общем виде бухгалтерские записи при осуществлении капитальных вложений подрядным способом представлены в таблице 1.52.

Таблица 1.52. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных со строительством основных средств подрядным способом с позиции застройщика (заказчика)

Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3
97	76	Отражены затраты на оформление разрешительной документации на проектно-изыскательские работы и строительство объекта

Окончание таблицы 1.52

1	2	3
08-1	97	Отнесены затраты после даты начала строительства на увеличение стоимости объекта строительства (основание – разрешение на производство строительно-монтажных работ, а если это не представляется возможным – не позднее последнего дня месяца выдачи разрешения)
91-4	97	Отнесены затраты по разработке проектной документации в случае, когда не было начато выполнение строительных работ
08-1	60	Отражена стоимость принятых к оплате актов выполненных работ подрядчика и проектной организации
07-1	60	Отражена стоимость приобретенного заказчиком оборудования, требующего монтажа
07-2	07-1	Отражена стоимость переданного заказчиком оборудования, требующего монтажа, подрядной организации для проведения работ по монтажу оборудования
07-3	60	Отражена стоимость приобретенных заказчиком строительных материалов
07	07-3	Отражена стоимость материалов заказчика, переданных подрядной организации для выполнения строительных работ. При этом по дебету сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» открывается субсчет «Строительные материалы, переданные для производства работ»
08-1	60	Приняты к оплате счета энерго-, теплоснабжающих и других организаций. Расходы на оплату указанных услуг могут включаться заказчиком в состав капитальных вложений самостоятельно, а могут выставляться для компенсации подрядчику.
18	60	Отражен НДС
60	51	Произведена оплата выполненных работ, оказанных услуг
08-1	07-3	Отражена стоимость материалов заказчика, израсходованных подрядной организацией, и включена заказчиком в стоимость строительно-монтажных работ или работ по монтажу оборудования. К счету 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» открыт субсчет «Строительные материалы, переданные для производства работ»
08-1	07-1	В состав капитальных вложений включается стоимость смонтированного оборудования
01	08-1	Отражена первоначальная стоимость законченных строительством объектов введенных в эксплуатацию
68	18	Принят к вычету накопленный НДС при условии наличия принятого покупателем электронного счета фактуры

9.2.3. Бухгалтерский учет и оценка незавершенного строительства. Понятие и состав инвентарной стоимости объекта строительства

Бухгалтерский учет незавершенного строительства независимо от способа производства строительных работ осуществляется на сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы».

До окончания строительства затраты, учтенные на сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» и увеличивающие стоимость объекта строительства, составляют в бухгалтерском учете стоимость незавершенного строительства.

Бухгалтерский учет незавершенного строительства ведется по фактическим затратам нарастающим итогом до ввода объекта в эксплуатацию или полного производства соответствующих работ на основании первичных учетных документов.

Аналитический учет затрат по незавершенному строительству ведется по каждому объекту строительства, а именно:

- по основному объекту строительства;
- по объектам вспомогательного и обслуживающего назначения;
- по объектам энергетического хозяйства;
- по объектам транспортного хозяйства и связи;
- по наружным сетям и сетям водоснабжения, канализации, теплоснабжения и газоснабжения и др.;
- по благоустройству, озеленению и другим объектам.

Аналитический учет затрат по незавершенному строительству должен обеспечить получение данных о технологической структуре затрат, а именно по затратам:

- на строительные-монтажные работы;
- на работы по монтажу оборудования;
- на приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа, предусмотренного сметами на строительство.

Аналитический учет прочих работ и затрат, а также затрат на приобретение инструмента и инвентаря, включаемых в сметы на строительство, ведется в целом по стройке в *ведомости учета затрат на строительство, реконструкцию объекта*. В ведомости указывают наименование объекта строительства, видов затрат с начала строительства, с начала года и за месяц. По окончании года и по окончании строительства в ведомости дополнительно отражаются суммы переоценки незавершенного строительства, произведенные в соответствии с законодательством, а также учетная стоимость объекта.

По завершении строительства и подписании в установленном порядке *акта приемки объекта, законченного строительством, рекон-*

струкцией, реставрацией формируется учетная стоимость каждого вновь созданного или реконструируемого объекта, выделенного в составе стройки, путем суммирования прямых и доли косвенных затрат.

Доля косвенных затрат, включаемых в стоимость объекта строительства, определяется на основании коэффициента, рассчитанного как отношение суммы прямых затрат по объекту ко всей сумме прямых затрат по стройке. При этом расчет может быть произведен на основании данных сводного сметного расчета в базисных ценах или аналитических данных бухгалтерского учета в текущих ценах.

По окончании строительства отдельно стоящие здания, встроенные и пристроенные помещения подсобного назначения (котельные, электростанции, насосные и компрессорные станции), входящие в состав строящегося объекта, отражают в бухгалтерском учете как принятые одновременно с вводом основных объектов в эксплуатацию. Инвентарная стоимость складывается из фактических затрат на строительные-монтажные работы и другие затраты капитального характера.

В случае наличия у одного объекта строительства нескольких частей, которые имеют разные сроки полезного использования, каждая такая часть принимается на учет в качестве самостоятельного объекта учета.

Созданные в процессе строительства наружные инженерные сети и сооружения водоснабжения, канализации, теплоснабжения, газоснабжения и другие инвестор, заказчик, застройщик передают специализированным эксплуатирующим организациям или оставляют у себя на балансе в качестве отдельного объекта учета основных средств.

Стоимость наружных инженерных сетей и сооружений не увеличивает учетную стоимость основного объекта строительства и других объектов, выделенных в составе стройки.

Инженерные сети и сооружения на баланс эксплуатирующих организаций передаются как сумма затрат по их строительству. При этом оформляется акт на передачу затрат, произведенных при создании объекта, формы С-17.

Эксплуатирующие организации на основании полученных документов оформляют акт о приеме-передаче объекта основных средств.

Формирование предварительной учетной стоимости инженерных сетей и сооружений до завершения строительства основного объекта осуществляется, если инженерные сети и сооружения входят в состав пускового комплекса или очереди либо выделены в отдельный пусковой комплекс или очередь.

При приемке объекта в эксплуатацию по пусковым комплексам или очередям предварительная учетная стоимость пускового комплекса (оче-

реди) на момент принятия объекта строительства к учету определяется как сумма прямых фактических затрат по объектам, выделенным в составе стройки и входящим в пусковой комплекс (очередь).

Отнесение косвенных затрат на стоимость объектов, входящих в пусковой комплекс (очередь), производится по окончании строительства на основании расчета с использованием данных сводного сметного расчета в базисных ценах.

Временные титульные здания и сооружения, возведение которых предусмотрено сводным сметным расчетом, в зависимости от способа оплаты работ по их возведению, могут числиться в период строительства объекта как на балансе заказчика, так и на балансе подрядчика.

Если по окончании строительства титульные временные здания и сооружения, которые находились на балансе подрядчика, не ликвидированы, они подлежат передаче заказчику.

В учетную стоимость объекта строительства не включаются текущие затраты, к которым относятся:

- расходы по сносу, демонтажу и охране объекта, прекращенного строительством, кроме случаев, когда работы по сносу, демонтажу и охране объекта производятся новым заказчиком в целях строительства нового объекта или реконструкции существующего и предусмотрены сводным сметным расчетом стоимости строительства (реконструкции) нового объекта;

- затраты по устранению недостатков в проектной документации, в строительных и монтажных работах, по исправлению дефектов оборудования, допущенных по вине организаций-изготовителей и исполнителей, а также повреждений и деформаций оборудования, полученных при его перевозке до приобъектного склада, и другие аналогичные затраты, которые производятся за счет организаций, нарушивших условия поставок, выполнения работ, оказания услуг;

- затраты на подготовку и переподготовку кадров для работы на строящемся предприятии;

- затраты на приобретение инструмента и инвентаря, предусмотренные сводным сметным расчетом и предназначенные в качестве первого комплекта для вводимых в действие объектов строительства.

Учетная стоимость оборудования, требующего монтажа, формируется на основании данных о фактических затратах по приобретению оборудования, а также о сумме затрат по его монтажу, прямо относимых на стоимость оборудования.

Если затраты по монтажу оборудования оформлены одним первичным документом и относятся к нескольким видам оборудования, то стоимость

работ по монтажу распределяется между отдельными видами оборудования пропорционально стоимости оборудования по ценам поставщиков.

Ввод в эксплуатацию оборудования, требующего и не требующего монтажа, и списание его стоимости со сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» производятся одновременно с вводом в эксплуатацию законченных строительством объектов (пусковых комплексов) или окончанием работ по реконструкции действующих объектов, приемка которых в эксплуатацию оформлена в установленном порядке.

При проведении пусконаладочных работ без пробного выпуска предусмотренной проектом продукции их стоимость относится на увеличение стоимости оборудования.

Учетная стоимость земельных участков и объектов природопользования состоит из расходов по их приобретению, включая затраты по отведению, и других платежей, установленных законодательством. Стоимость этих участков учитывается отдельно от стоимости строительства.

Принятие на учет объекта (части объекта) инвестором, осуществляющим строительство в качестве дольщика, производится на основании оформленного заказчиком акта приема-передачи объекта долевого строительства и акта на передачу затрат, произведенных при создании объекта, формы С-17.

9.2.4. Состав и учет затрат, не увеличивающих инвентарную стоимость основных средств

В целях полного и достоверного формирования стоимости объекта строительства затраты на строительство в бухгалтерском учете подразделяются на затраты, увеличивающие стоимость объекта строительства, и затраты, не увеличивающие стоимость объекта строительства.

К затратам, не увеличивающим стоимость объекта строительства, относятся следующие:

- ❖ *затраты на снос и охрану объекта, прекращенного строительством, кроме случаев, когда затраты на снос и охрану объекта несет новый заказчик, застройщик в целях возведения или реконструкции нового объекта и эти затраты включены в сводный сметный расчет;*
- ❖ *затраты по устранению недостатков в проектной документации, в строительных работах, по исправлению дефектов оборудования, допущенных по вине организаций-изготовителей и исполнителей, а также повреждений и деформаций оборудования, полученных при его перевозке, и другие аналогичные затраты,*

- которые возмещаются за счет организаций, нарушивших условия поставок, выполнения работ, оказания услуг;*
- ❖ затраты на подготовку и переподготовку кадров для эксплуатации возводимых и реконструируемых объектов и в случае, когда они предусмотрены сводным сметным расчетом;*
 - ❖ затраты на приобретение мебели, инструмента, инвентаря, предназначенных в качестве первого комплекта для вводимых в действие объектов и предусмотренных проектно-сметной документацией на строительство;*
 - ❖ суммы налога на недвижимость, исчисленные по зданиям и сооружениям сверхнормативного незавершенного строительства;*
 - ❖ суммы земельного налога на земельные участки (части земельного участка), занятые объектами сверхнормативного незавершенного строительства.*

На счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» открывается отдельный субсчет «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств». Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств, отражаются по дебету сч. 08 субсчет «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств», а списываются Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 08 «Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств».

УЭ-10. Бухгалтерский (финансовый) учет операций, связанных с проведением инвентаризации долгосрочных активов

Инвентаризации подлежат долгосрочные активы (основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, вложения в долгосрочные активы (в т.ч. незавершенное строительство), прочие долгосрочные активы) независимо от их местонахождения, а также полученные в пользование, арендованные. Инвентаризация долгосрочных активов – сопоставление фактического наличия с данными бухгалтерского учета.

Инвентаризацию долгосрочных активов проводят в следующих случаях:

- перед составлением годовой отчетности;
- при реорганизации либо ликвидации организации;
- при выявлении фактов порчи, хищения имущества;
- при смене материально ответственных лиц.

В результате инвентаризации долгосрочных активов проверяется:

- наличие регистров аналитического учета (инвентарные карточки, инвентарные книги и пр.);

– наличие и состояние технических паспортов, документов на правообладание. Если имеются расхождения в регистрах бухгалтерского учета и технической документации, то необходимо внести исправления и уточнения;

– наличие документов на долгосрочные активы, сданные или принятые в аренду (лизинг), пользование, хранение. Если таковые отсутствуют, следует обеспечить их оформление;

– наличие объектов основных средств и проводится их осмотр (оформляется инвентаризационная опись основных средств);

– наличие основных средств, находящихся на ответственном хранении, аренде, и оформляется инвентаризационная опись. Один экземпляр высылается собственнику (арендодателю), второй остается в организации;

– наличие документов, подтверждающих сумму произведенных затрат в доходные вложения в материальные ценности (договора, первичные документы на приобретение, возврат и т.д.), а также своевременность их принятия в основные средства;

– акты инвентаризации незавершенного капитального строительства. В ходе инвентаризации проверяется состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов, выявляются причины и основание консервации объектов;

– отдельно составленные акты на законченные строительством объекты, но не введенные в эксплуатацию, не оформленные надлежащими документами;

– отдельно составленные акты на прекращенные строительством объекты, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства. Для этого проверяются чертежи, сметы, сметно-финансовые расчеты, акты сдачи выполненных работ, журналы учета выполненных работ на объектах строительства и др.;

– состояние работ по незаконченным ремонтам зданий, сооружений, машин, оборудования, установок и др. и оформляется акт инвентаризации незаконченных ремонтов.

При проведении инвентаризации заполняются *инвентаризационные описи*. По результатам инвентаризации в случаях расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическими данными составляются *сличительные ведомости*.

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором было принято решение руководителем организации по

регулированию инвентаризационных разниц. По инвентаризации, проведенной перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, результаты отражаются не позднее 31 декабря текущего года. При этом основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство инвентаризировать нужно не менее одного раза в год и не ранее 1 ноября (абзац 2 п. 7 Инструкции № 180) [29]. Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п.), должны быть инвентаризованы до момента их временного выбытия или после проведения инвентаризации.

Согласно Закону № 57-3 (абзац 6 п. 4 ст. 9) порядок проведения инвентаризации, в том числе количество инвентаризаций в отчетном году, периодичность их проведения, перечень проверяемых объектов, отражают в учетной политике приказом (распоряжением) руководителя. В состав комиссии по инвентаризации нельзя включать материально ответственных лиц для проверки находящихся у них в подотчете товарно-материальных ценностей. Инвентаризация возможна только в присутствии всех членов комиссии и материально ответственных лиц.

Инвентаризация также может проводиться на основании решения контролирующих (надзорных) органов и ревизионной группы в ходе проведения проверки в порядке, установленном законодательством, ее результаты отражаются корреспонденцией счетов (табл. 1.53).

Таблица 1.53. – Корреспонденция счетов по учету результатов инвентаризации

ДТ	КТ	Содержание хозяйственных записей
01, 04, 06, 07, 08	91-1	Отражена первоначальная стоимость излишков основных средств, выявленных в результате инвентаризации
94	01, 04	Отражена остаточная стоимость недостающих долгосрочных активов
02, 05	01, 04	Отражены суммы накопленной амортизации и обесценения по выявленным недостающим долгосрочным активам
91-4	94	Отражена недостача долгосрочных активов, если виновное лицо отсутствует
73-2	94	Отражена недостача долгосрочных активов, если виновное лицо известно
73-2	91-1	Отражена разница между взыскиваемой стоимостью и стоимостью недостающих долгосрочных активов
83	84	Отражена сумма числящегося по недостающим долгосрочным активам добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об установлении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 28 июня 2011 г., № 50 (с изм. и доп.) // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

2. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2016 г., № 104 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

3. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь и Национального банка Респ. Беларусь от 19.08.2016 г. № 657/20 // Нац. правовой информ. Интернет-портал Респ. Беларусь.

4. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04.2012 г. № 26 // Главный бухгалтер. – 2012. – № 34.

5. О растительном мире : Закон Республики Беларусь от 14.06.2003 г. № 205-3 [Электронный ресурс] : одобр. Советом Республики 29 мая 2003 г. : в ред. Закон Республики Беларусь от 18 июля 2018 г. № 402-3 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. – 21.07.2016. – 2/2400.

6. Аб зацвярджэнні Інструкцыі па уліку і захаванню бібліятэчных фондаў Рэспублікі Беларусь [Электронный ресурс] : приказ М-ва культуры Республики Беларусь от 28.08.1998 г. № 300 // ПРАВО. Законодательство Республики Беларусь. – Минск, 2007.

7. Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление М-ва экономики Респ. Беларусь от 30.09.2011 г. № 161 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь от 04.11.2011 г. № 8/24359.

8. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 57-3 (с изм. и доп.) : в ред. Закона Республики Беларусь от 04.06.2015 г. № 268-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь 19 июля 2013 г. № 2/2055.

9. Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов [Электронный ресурс] : утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 30.09.2011 г. № 102 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

10. Об утверждении перечня первичных учетных документов [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 24.03.2011 г. № 360 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.

11. Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.04.2011 г. № 23 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.

12. О некоторых вопросах документального оформления хозяйственных операций, внесении дополнений и изменений в отдельные постановления Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.06.2016 г. № 58 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.

13. Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04.2012 г. № 25 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.

14. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 7 дек. 1998 г., № 218-3 [Электронный ресурс] : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобрен Советом Респ. 19 нояб. 1998 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 17.07.2018 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

15. Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 19 дек. 2002 г., № 166-3 : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобрен Советом Респ. 2 дек. 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 18.10.2016 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

16. О предоставлении и использовании безвозмездной (спонсорской) помощи : Указ Президента Респ. Беларусь от 01.07.2005 г. № 300 // Нац. реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2005 г. – № 105. – 1/6586.

17. О предоставлении безвозмездной (спонсорской) помощи : Указ Президента Респ. Беларусь от 13.07.2005 г. № 779 (с изм. и доп. от 27.02.2012 № 113) // Главный бухгалтер. – 2013. – № 37.

18. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [Электронный ресурс] : утв. постановлениями М-ва экономики, М-ва финансов, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6 (с изм. и доп.) // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.

19. Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности Республики Беларусь [Электронный ресурс] : Закон Республики Беларусь от 05.07.2004 г. № 300-З (с изм. и доп.) // ПРАВО. Законодательство Республики Беларусь. – Минск, 2004.

20. Система технического нормирования стандартизации Республики Беларусь. Национальный комплекс технических нормативных правовых актов в области. Основные положения : ТКП 45-1.01-4-2005 (02250). – Введ. 18.07.2005 г. (с отменой СНБ 1.01.01-97). – Минск : Минстройархитектуры, 2005.

21. Положение о порядке консервации основных средств [Электронный ресурс] : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 22.05.2003 № 683 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.

22. О вопросах регулирования лизинговой деятельности [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь от 25.02.2014 г. № 99 // ПРАВО. Законодательство Республики Беларусь. – Минск, 2018.

23. О внесении дополнений в постановления Совета Министров Республики Беларусь и признании утратившим силу постановления Совета Министров Республики Беларусь от 4 июня 2010 г. № 865 [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 07.08.2014 № 766 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.

24. Правила осуществления лизинговой деятельности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 19.09.2018 № 417 // ПРАВО. Законодательство Республики Беларусь.

25. Конвенция о межгосударственном лизинге [Электронный ресурс] : [заключена в Москве 25.11.1998 г.] // // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.

26. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)» и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 30 ноября 2018 г. № 73 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

27. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04.2012 г. № 25 // ПРАВО. Законодательство Республики Беларусь.

28. Инструкция о порядке отнесения отдельных инвентарных объектов основных средств к объектам внешнего благоустройства [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва жилищно-коммунального хозяйства и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 29.12.2001 г. № 22/22 // ПРАВО. Законодательство Республики Беларусь.

29. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.11.2007 г. № 180 (в ред. постановлений Минфина от 05.01.2010 г. № 1, от 18.03.2010 г. № 29, от 22.04.2010 г. № 50) // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. На данном этапе в бухгалтерском учете под долгосрочными активами понимают:

а) средства труда не имеющие материально-вещественную форму, но приносящие доход;

б) собственные средства предприятия, изъятые из оборота, но продолжающие числиться на бухгалтерском балансе;

в) активы, имеющие срок службы более 1 года, приобретаемые не для продажи, а для использования на предприятии и имеющие или не имеющие физическую форму;

г) совокупность вещей, сохраняющих свою натуральную форму и используемых в хозяйственной деятельности в течение длительного периода.

2. Что из ниже перечисленного не относится к основным средствам:

а) рабочий и продуктивный скот;

б) библиотечные фонды;

в) комбайн для уборки зерна;

г) многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала.

3. Какой из методов не применяется для оценки основных средств:

а) индексный метод;

б) метод прямой оценки;

в) метод пересчета валютной стоимости;

г) метод Лифо.

4. Основные средства в текущем учете оцениваются по:

а) первоначальной стоимости;

б) дисконтированной стоимости;

в) остаточной стоимости;

г) текущей рыночной стоимости без учета НДС.

5. Переоценке не подлежат:

а) основные средства, находящиеся на консервации;

б) основные средства, находящиеся на балансе организации, но сданные в аренду;

в) находящиеся в собственности организаций земельные участки и объекты природопользования;

г) основные средства, которые подготовлены к списанию в виду их фактического износа, но не оформлены в установленном порядке.

6. Первичными документами на поступление основных средств не являются:

а) акт о приеме-передаче объекта основных средств;

б) личная карточка учета спецодежды, спецобуви;

в) акт на списание имущества.

7. Составить соответствующую корреспонденцию счетов "Принято оборудование на баланс предприятия после монтажа":

- а) 01-08-1;
- б) 01-08-4;
- в) 01-07;
- г) 08-1-07.

8. Исключите из четверки «лишнее» выражение:

- а) сельскохозяйственные машины и орудия;
- б) рабочий и продуктивный скот;
- в) многолетние насаждения, выращиваемые в питомнике в качестве посадочного материала;
- г) библиотечные фонды.

9. Соотнесите первоначальную стоимость объектов основных средств с составляющими ее элементами

1. При строительстве объектов подрядным способом	а) Оцениваются экспертным путем
	б) Оцениваются по сумме всех фактических затрат на их изготовление
	в) Текущая стоимость без учета НДС + расходы по монтажу и установке + таможенные пошлины и платежи + % за кредит; прочие расходы
	г) Фактические затраты на строительство + расходы на проектно-изыскательские работы + работы по благоустройству территории

10. Какого метода переоценки не существует:

- а) индексный;
- б) метод прямой оценки;
- в) производительный;
- г) метод пересчета валютной стоимости.

11. Единицей бухгалтерского учета основных средств является:

- а) инвентарный объект;
- б) штука;

- в) стоимость единицы времени;
- г) количество.

12. Как начисляется амортизация по используемым в предпринимательской деятельности объектам амортизируемого имущества:

а) исходя из их амортизируемой стоимости и рассчитанных в соответствии с установленными нормативными сроками службы годовых (месячных) норм (сумм) амортизации данных объектов;

б) исходя из их амортизируемой стоимости и рассчитанных в соответствии с установленными диапазонными сроками полезного использования годовых (месячных) норм (сумм) амортизации (по укрупненным группам или инвентарным объектам, числящимся в учете).

13. Амортизационная ликвидационная стоимость это:

а) оценочная величина в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта;

б) переоцененная стоимость, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта;

в) первоначальная стоимость, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств.

14. Расходами на приобретение нематериального актива являются:

а) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);

б) таможенные пошлины и таможенные сборы;

в) невозмещаемые суммы налогов, государственных, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;

г) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив.

15. Возврат нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный фонд других организаций, отражается:

а) Дт 04 Кт 83;

б) Дт 04 Кт 06;

в) Дт 04 Кт 91;

г) Дт 04 Кт 79.

16. Какой бухгалтерской записью можно отразить операцию «Оприходованы на склад вспомогательные материалы, полученные при разборке объекта основные средства»:

- а) Дт 10 – Кт 91-1;
- б) Дт 91-4 – Кт 10;
- в) Дт 10 – Кт 90-1;
- г) Дт 20 – Кт 10.

17. Нематериальные активы, поступившие в организацию в счет вклада в уставный капитал, оцениваются по:

- а) сумме фактических затрат на приобретение;
- б) экспертной оценке;
- в) остаточной стоимости;
- г) согласованной стоимости.

18. По каким признакам классифицируются основные средства:

- а) по натурально-вещественным признакам;
- б) по степени использования;
- в) по срокам;
- г) по функциям.

19. К основным средствам не относят:

- а) библиотечные фонды;
- б) готовая продукция;
- в) земельные участки.

20. По данным какого счета определяется стоимость вводимых в действие объектов основных средств:

- а) 08; б) 07; в) 60; г) 01.

21. Каким образом производится расчет сумм амортизации за отчетный месяц?

а) сумма амортизации, начисленная за прошлый месяц, плюс сумма амортизации, начисленная за отчетный месяц;

б) сумма амортизации, начисленная за прошлый месяц, корректируется на сумму амортизации по движению основных средств;

в) сумма амортизации, начисленная за прошлый месяц, корректируется на сумму амортизации по выбывшим основным средствам в отчетном месяце;

г) сумма амортизации начисляется за прошлый месяц, корректируется на сумму амортизации по поступившим основным средствам в отчетном месяце.

22. Что из следующего наиболее соответствует описанию амортизации?

- а) физический износ основных средств;
- б) постепенное устаревание (моральное) основных средств;

в) уменьшение стоимости основных средств в течение полезного срока;

г) распределение стоимости основных средств в течение полезного срока использования.

23. Грузовик приобретен за 25 000. Его срок полезной службы 6 лет. При использовании прямого метода по сумме чисел, расходы на амортизацию за 5 год будут составлять:

а) 2000;

б) 5000;

в) 2381;

г) 5952.

24. Начисление амортизации по основным средствам, которые используются в предпринимательской деятельности, относится на:

а) себестоимость продукции (работ, услуг);

б) финансовые результаты;

в) прибыль после налогообложения.

25. Составить корреспонденцию счетов. Начислена амортизация основных средств, используемых на участке освоения производства новых видов продукции.

а) Дт25 Кт02-1;

б) Дт20 Кт02-1;

в) Дт 97 Кт02-1.

26. Для начисления амортизации необходимо определить:

а) норму амортизации;

б) амортизируемую стоимость;

в) срок службы;

г) срок полезного использования.

27. Амортизируемая стоимость может быть изменена в случае:

а) выявления ошибки в определении амортизируемой стоимости;

б) проведение переоценки основных средств;

в) модернизации, реконструкции, достройки, частичной ликвидации и т.п.;

г) а + б + в.

28. Нелинейные способы начисления амортизации не распространяются:

а) на предметы интерьера, отдыха, досуга, развлечений;

б) здания, сооружения, за исключением антенн и взлетно-посадочных полос;

в) на машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы свыше 3-х лет, легковые автомобили (в т.ч. специальные, а также используемые для услуг такси);

г) все перечисленное.

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

- а) существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация;
- б) уменьшение рыночных процентных ставок;
- в) незначительное (менее чем на 20 процентов) уменьшение текущей рыночной стоимости нематериального актива;
- г) существенное изменение способа использования нематериального актива.

30. Амортизационные отчисления от стоимости не используемых в предпринимательской деятельности коммерческих организаций объектов основных средств включаются в состав:

- а) Дт 90-10 Кт 02-1;
- б) Дт 20-1 Кт 02-1;
- в) Дт 91-4 Кт 02-1.

31. На лизинговый платеж влияют следующие факторы:

- а) процентная ставка финансирования;
- б) срок лизингового договора;
- в) контрактная стоимость объекта;
- г) все вышеперечисленные.

32. К нематериальным активам не относят:

- а) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду;
- б) селекционные достижения;
- в) литературные, драматические, музыкально-драматические, музыкальные, аудиовизуальные, фотографические и иные произведения;
- г) экземпляры произведений, содержащихся на любых носителях, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, приобретаемые и используемые в деятельности организации;

33. Начисление амортизации не производится:

- а) во время проведения модернизации объектов основных средств;
- б) во время их дооборудования, полной или частичной реконструкции, достройки, технического диагностирования и освидетельствования с полной остановкой объекта или его части, а также при консервации объектов в соответствии с законодательством;
- в) по не введенным в эксплуатацию объектам государственного и мобилизационного материальных резервов, резерва, создаваемого для ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций, и объектам, предназначенным для хранения и утилизации вооружения, военной и специальной техники;
- г) все вышеперечисленные.

МОДУЛЬ 2

БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Студент *должен знать*:

- теоретические вопросы и нормативные правовые документы по бухгалтерскому учету производственных запасов;
 - на каких счетах учитываются производственные запасы;
 - какие методы оценки материалов может предусмотреть организация в учетной политике;
 - когда создаются резервы под снижение стоимости материальных ценностей;
 - в каких случаях применяются счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов»;
 - как отражается НДС по приобретенным товарам, работам, услугам.
- должен уметь*:
- правильно производить оценку при поступлении и выбытии материалов;
 - правильно отражать на счетах бухгалтерского учета движение материалов;
 - правильно производить учет НДС по приобретенным товарам, работам, услугам.

УЭ-1. Сущность и классификация производственных запасов

Производственные запасы являются частью запасов организации. Под запасами следует понимать – активы, учтенные в составе краткосрочных активов, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации [1].

Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 г. № 133 определены методологические основы и порядок формирования в бухгалтерском учете информации о запасах в коммерческих и некоммерческих организациях, а также их состав:

производственные запасы:

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

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

прочие запасы:

– животные на выращивании и откорме;

– незавершенное производство;

– готовая продукция;

– товары.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50, запасы отражаются во II разделе плана счетов «Производственные запасы» [2]. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Минфина Республики Беларусь от 12.12.2016 № 104 предусматривает отражение запасов во II разделе актива баланса «Краткосрочные активы» (строки 210 – 216) [3].

К запасам *не относятся* следующие активы:

– не завершенные строительством объекты и иные вложения в долгосрочные активы;

– строительные конструкции и детали, части и агрегаты машин, оборудования и подвижного состава, предназначенные для строительства, реконструкции и модернизации;

– оборудование, требующее монтажа, а также смонтированное, но не введенное в эксплуатацию;

– финансовые инструменты;

– природные объекты: земельные участки, недра, некультивируемые (естественные) биологические ресурсы, водные ресурсы под землей;

– инвентарь, инструменты и хозяйственные принадлежности, оснастка и специальные приспособления, которые в соответствии с учетной политикой организации относятся к основным средствам.

Особое место в составе запасов занимают производственные запасы. В широком смысле слова под производственными запасами понимают

предметы труда, которые составляют вещественную основу изготавливаемой продукции, однократно участвуют в процессе производства и полностью переносят свою стоимость на себестоимость изготавливаемой продукции.

В соответствии с Инструкцией № 50 к производственным запасам относят:

- материалы;
- животные на выращивании и откорме;
- резервы под снижение стоимости запасов;
- заготовление и приобретение материалов;
- отклонение в стоимости материалов;
- налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам.

Для правильной организации учета производственных запасов огромное значение имеет их научно обоснованная классификация, оценка и выбор единиц учета.

Классификаций любого объекта может быть множество. Достаточно выделить классификационный признак, и возникает новая классификация.

Каждая организация на основании классификации разрабатывают систематизированный перечень используемых ими производственных запасов, в котором они приводятся по группам, подгруппам и наименованиям.

В настоящее время принято выделять следующие классификационные признаки производственных запасов (табл. 2.1).

Таблица 2.1. – Классификация производственных запасов

Классификационный признак	Выделяемые группы
1	2
По юридическим признакам	<ul style="list-style-type: none"> – отечественные; – импортные; – принадлежащие организации на праве собственности; – не принадлежащие организации на праве собственности; – на ответственном хранении; – в оперативном управлении
По отраслевым признакам	– используемые в промышленности, сельском хозяйстве, транспорте, телекоммуникации, строительстве, торговле и в других отраслях

Окончание таблицы 2.1

1	2
По направлению использования в деятельности организации	<ul style="list-style-type: none"> – в производственной деятельности; – в непроизводственной сфере; – в управлении организацией
По функционально-технологическому назначению	<ul style="list-style-type: none"> – материалы, полностью употребляемые в производственном процессе (сырье и основные материалы); – материалы, входящие в продукцию без изменений (комплектующие изделия, детали, запасные части); – материалы, способствующие изготовлению и хранению продукции (тара, инвентарь и хоз. принадлежности)
По местам нахождения в организации	<ul style="list-style-type: none"> – находящиеся в организации; – находящиеся в пути; – переданные другим организациям на ответственное хранение; – переданные другим организациям в переработку и др.
По видам	<ul style="list-style-type: none"> – материалы (сырье, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты, специальная оснастка и специальная одежда, лом и отходы, содержащие драгоценные металлы и т.д.); – животные на выращивании и откорме; – резервы под снижение стоимости запасов; – заготовление и приобретение материалов; – отклонение в стоимости материалов; – налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам
По техническим свойствам	вид, сорт, размер и т.д.
По местам хранения	склады, лари, цеха и т.д.
По срокам хранения	<ul style="list-style-type: none"> – с определенным сроком годности; – с неопределенным сроком годности
По применению норм естественной убыли	<ul style="list-style-type: none"> – предрасположенные к естественной убыли; – не предрасположенные к естественной убыли
По источникам поступления	<ul style="list-style-type: none"> – приобретенные у поставщиков; – изготовленные в цехах организации; – полученные безвозмездно; – излишки при инвентаризации и т.д.
По обременению	<ul style="list-style-type: none"> – обремененные залогом; – не обремененные залогом

УЭ-2. Сущность, классификация, оценка, документальное оформление и учет материалов

Материалы – это предметы труда, предназначенные для обработки, переработки или использования в производстве либо хозяйственных нужд, средств труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав краткосрочных активов, а также операций, связанных с их заготовлением (приобретением). В бухгалтерском балансе материалы учитываются во втором разделе актива баланса по строке 211.

К бухгалтерскому учету материалов предъявляются определенные требования:

1) сплошное, непрерывное и полное отражение движения и наличия материалов;

2) учет количества и оценка материалов;

3) оперативность (своевременность) учета материалов;

4) соответствие синтетического учета данным аналитического учета на начало каждого месяца;

5) соответствие данных складского и оперативного учета движения материалов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

Перед учетом материалов стоят следующие задачи:

– правильное формирование фактической себестоимости материалов;

– своевременное и правильное документальное оформление операций по движению материалов;

– обеспечение достоверных данных при документальном оформлении операций;

– контроль сохранности материалов в местах хранения и на всех этапах движения;

– контроль соблюдения установленных организацией норм запасов;

– своевременное выявление излишков материалов с целью их возможной реализации;

– проведение анализа эффективности использования материалов.

Для целей бухгалтерского учета немаловажна правильная классификация материалов. На основе анализа нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета приведем общепризнанные классификации материалов (рис. 2.1).

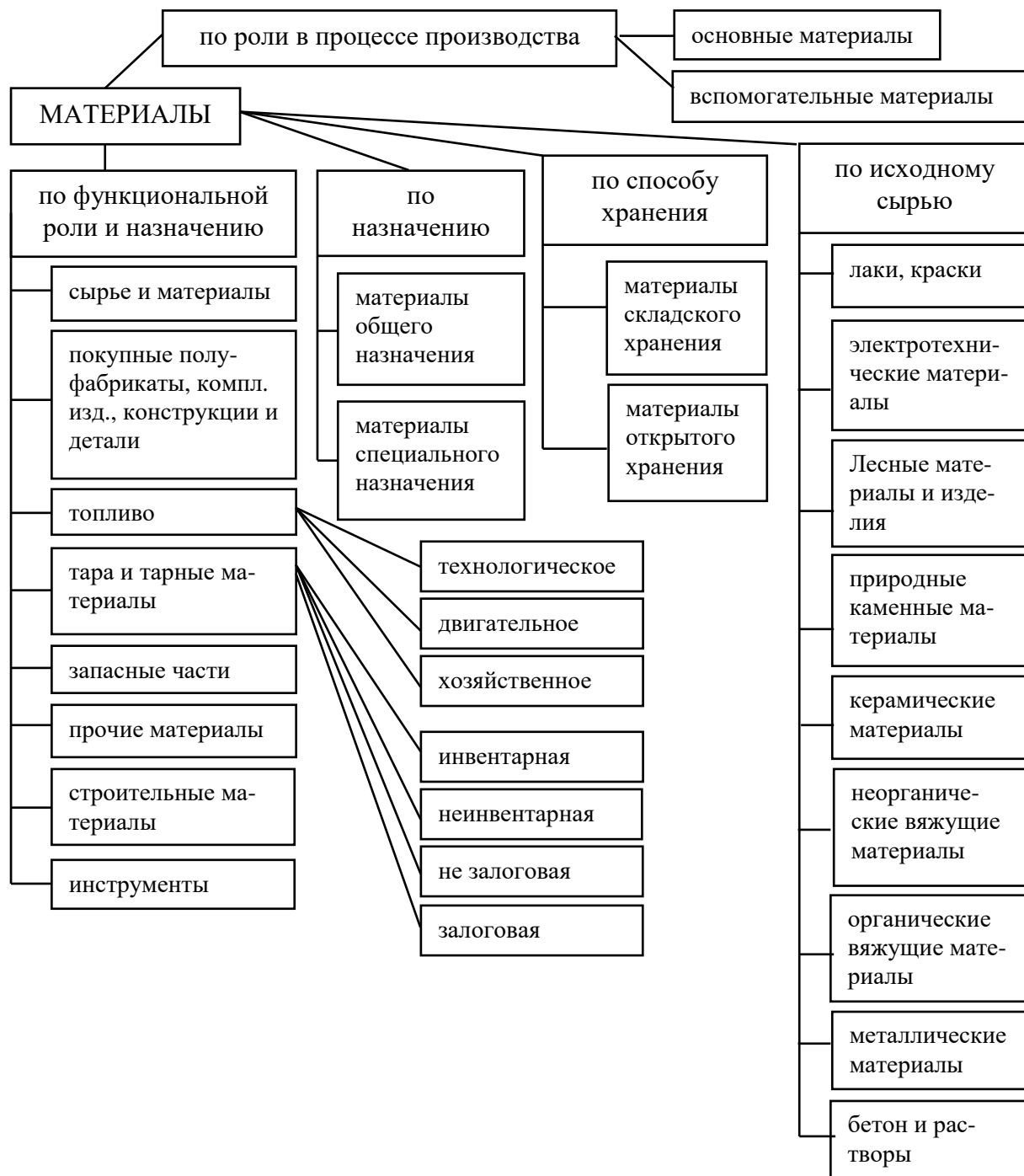


Рисунок 2.1. – Классификация материалов

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной Постановлением Министерства финансов РБ от 12.11.2010 г. № 133 поступающие материалы принимаются к учету по фактической себестоимости приобретения.

Фактическая себестоимость приобретенных по договору купли – продажи материалов за вычетом налога на добавленную стоимость складывается из:

I. Стоимости материалов при приобретении. К стоимости материалов при приобретении относятся:

- стоимость материалов по ценам приобретения;
- таможенные пошлины и сборы;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы. *Не включаются в фактические затраты на приобретение запасов торговые и другие аналогичные скидки.*

II. Транспортно-заготовительные затраты (ТЗЗ). К ТЗЗ относятся:

- затраты по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов;
- расходы по страхованию;
- вознаграждения за оказанные услуги, причитающиеся посредническим организациям;
- затраты на хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах;
- другие затраты.

ТЗЗ принимаются к учету путем:

- отнесения на отдельный счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» согласно расчетным документам поставщика и (или) 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- прямого включения в фактическую себестоимость материала с отражением ТЗЗ на отдельном аналитическом счете (в организациях с небольшой номенклатурой материалов).

III. Затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию. К затратам по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию, включаются:

- затраты организации по переработке;
- затраты по обработке;
- затраты по доработке;
- затраты по улучшению технических характеристик приобретаемых материалов, не связанные с производственным процессом
- стоимость выполненных работ сторонними организациями.

Не включаются в фактическую себестоимость материалов, а относятся к расходам того периода, в котором они были осуществлены:

- проценты за пользование кредитами, займами, полученными для приобретения этих материалов, а также вознаграждения банкам за обслуживание этих кредитов;

- вознаграждения банкам по открытию и исполнению аккредитивов по расчетам за приобретенные материалы;
- затраты на содержание отделов снабжения и других служб организации с аналогичными функциями, а также на хранение материалов в организации;
- курсовые разницы по обязательствам в иностранной валюте перед поставщиками за приобретенные материалы;
- затраты, связанные с приобретением иностранной валюты для расчетов с поставщиками или погашения кредитов за приобретенные материалы;
- расходы на реализацию;
- другие затраты, непосредственно не связанные с приобретением и доставкой материалов и доведением их до состояния, пригодного для использования.

Кроме приобретения материалы могут поступать от других источников и оцениваться следующим образом:

а) при изготовлении материалов в организации: сумма фактических затрат, связанных с их производством + затраты на доставку + затраты на приведение их в состояние, пригодное для использования;

б) при внесении материалов в уставный капитал другой организации: исходя из оценки их стоимости, произведенной в соответствии с законодательством + затраты на доставку + затраты на приведение их в состояние, пригодное для использования;

в) при безвозмездном поступлении материалов: исходя из рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету или цены аналогичных запасов + затраты на доставку + затраты на приведение их в состояние, пригодное для использования;

г) при приобретении материалов в обмен на другие неденежные активы: исходя из рыночной стоимости полученных запасов + затраты на доставку + затраты на приведение их в состояние, пригодное для использования. Если рыночную стоимость запасов определить невозможно, то запасы принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости передаваемых неденежных активов, отраженной в бухгалтерском учете передающей стороны.

д) в случае выявления недостачи и порчи материалов при их приемке в организации, учет организуется в следующем порядке:

- *сумма недостач и порчи в пределах норм естественной убыли* – количество недостающих и (или) испорченных материалов × на отпускную цену поставщика (без налога на добавленную стоимость);

– *сумма недостач и порчи материалов сверх норм естественной убыли* учитывается по фактической себестоимости. В фактическую себестоимость включаются:

– стоимость недостающих и испорченных материалов, определяемая путем умножения их количества на отпускную цену поставщика (без налога на добавленную стоимость). По подакцизным товарам в отпускную цену включаются акцизы. Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или реализованы, они приходятся по ценам возможного использования с уменьшением на эту сумму потерь от порчи материалов;

– сумма транспортно-заготовительных затрат, подлежащая оплате покупателем, в доле, относящейся к недостающим и испорченным материалам. Эта доля определяется путем умножения стоимости недостающих и испорченных материалов на процентное отношение транспортных расходов, сложившееся на момент списания, к стоимости материалов по отпускным ценам поставщика по данной поставке (без налога на добавленную стоимость).

В аналитическом учете и местах хранения следует применять учетные цены. В качестве учетных цен на материалы применяются:

– **цены приобретения.** Все другие затраты, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных затрат;

– **фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего отчетного периода.** Отклонения между фактической себестоимостью материалов отчетного периода и их учетной ценой учитываются в составе транспортно-заготовительных затрат;

– **планово-расчетные цены.** Отклонения цен приобретения от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных затрат;

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

– **средняя цена каждого наименования материалов.** Разница между фактической себестоимостью материалов и его ценой распределяется пропорционально стоимости списанных материалов по средним ценам.

Если учет материалов организован по учетным ценам, то в конце отчетного периода определяется процент отклонений от учетных цен.

Такие отклонения не должны превышать 10% к учетной стоимости материалов. Если удельный вес ТЗЗ или отклонений не превышает 5%, то их можно полностью ежемесячно списывать на увеличение стоимости израсходованных материалов.

Учет материалов по учетным ценам предусматривает разработку номенклатуры-ценника в разрезе субсчетов счета 10 «Материалы», а субсчета подразделяются по группам (видам) материалов. В номенклатуре-ценнике указывается: марка, сорт, размер и другие признаки материалов, номенклатурный номер, единица измерения, учетная цена, последующие изменения цен.

При отпуске материалов в производство или прочем выбытии они оцениваются одним из следующих способов (рис. 2.2).

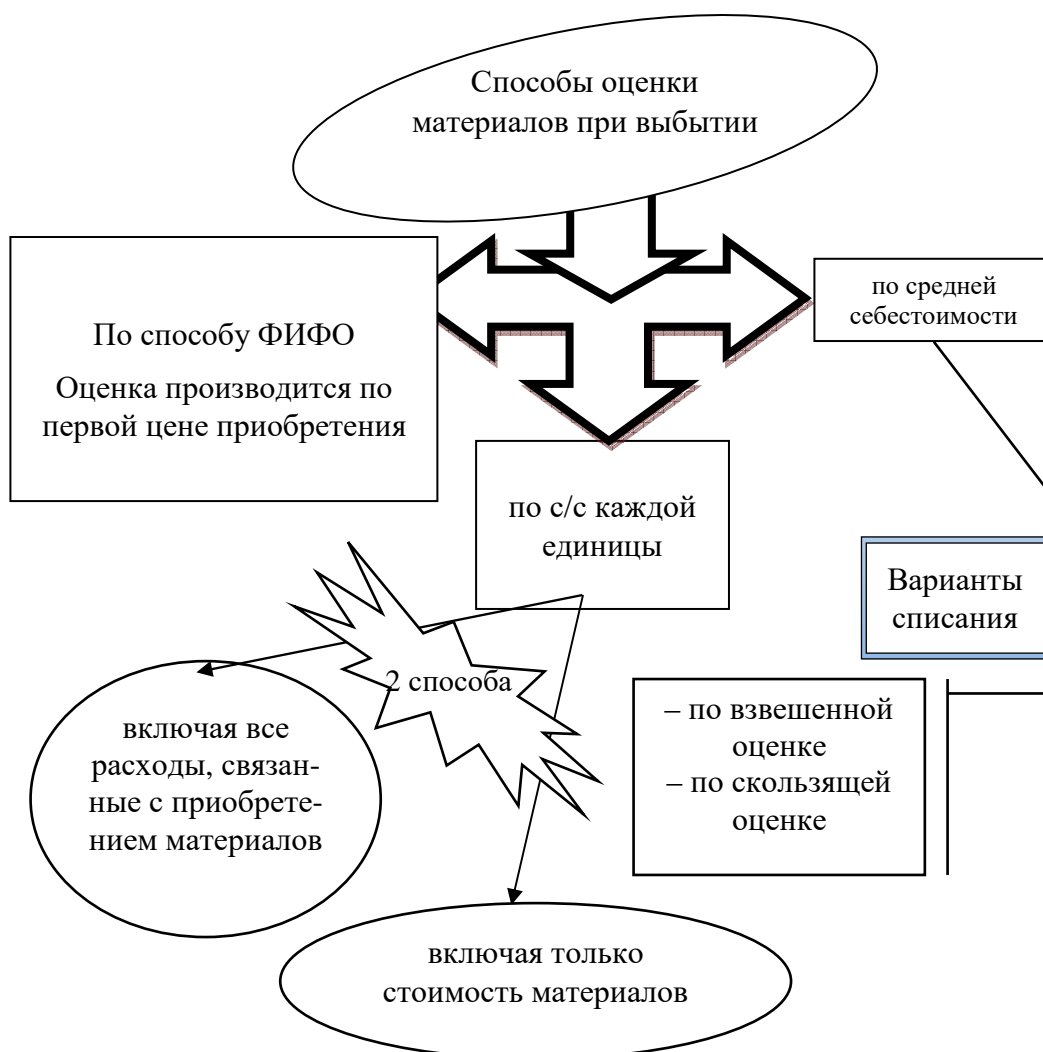


Рисунок 2.2. – Способы оценки материалов при выбытии

Оценка способом *ФИФО* основана на том, что материалы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления). Иными словами, первыми списываются в производство (реализацию) материалы, которые будут оценены по себестоимости первых в последовательности приобретений с учетом себестоимости материалов, числящихся на начало отчетного периода. Оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Применение способа *по каждой себестоимости единицы*, включая стоимость материалов, допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других затрат, связанных с приобретением материалов, на их себестоимость. В этом случае величина отклонения (разница между фактическими затратами по приобретению материала и его ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов по ценам приобретения.

Оценка *по средней себестоимости* C_c производится по каждой группе (виду) материалов следующим образом:

$$C_c = O_n + Z_n / K_n + K_n, \quad (2.1)$$

где O_n – остаток материалов по себестоимости на начало отчетного периода;
 Z_n – материалы, поступившие в течение этого отчетного периода;
 K_n – количество материалов на начало отчетного периода;
 K_n – количество материалов, поступивших в течение этого отчетного периода.

При оценке по средней себестоимости распространены два варианта списания: по взвешенной оценке и по скользящей оценке.

При взвешенной оценке в расчет включается количество и стоимость материалов на начало отчетного периода и все поступления за отчетный период. Тогда как при скользящей оценке в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало отчетного периода и все поступления до момента отпуска.

Вариант исчисления средних оценок фактической себестоимости материалов должен раскрываться в учетной политике организации.

Если организация ведет учет по учетным ценам, то материалы списываются в производство с учетом отклонений.

При учете строительных материалов следует учитывать рекомендации Инструкции о порядке бухгалтерского учета строительных материалов, утвержденной постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 24.01.2008 № 4 (с учетом изменений и дополнений).

Каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом согласно п. 1 ст. 10 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности».

Перечень первичных учетных документов, обязательных к применению всеми субъектами хозяйствования, утвержден постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011 № 360. Формы первичных учетных документов, не указанных в Перечне № 360, могут утверждаться республиканскими органами государственного управления по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь либо руководителем организации.

Поскольку для оформления движения материалов первичных учетных документов не предусмотрено (кроме ТТН-1, ТН-2), то субъекты хозяйствования разрабатывают их самостоятельно в учетной политике.

Рассмотрим общую схему документального оформления материалов (табл. 2.2).

Таблица 2.2. – Документальное оформление движения материалов

Источники движения материалов	Первичные документы
1	2
<i>Поступление материалов от поставщиков резидентов</i>	Контракт, спецификации к контракту с указанием ассортимента товаров, цены, сроки поставок, дополнительное соглашение по условиям изменения контракта, сертификат качества, полис страховой фирмы, карантинные требования по некоторым материалам, счет-фактуры, товарно-транспортные накладные (<i>ТТН-1 и ТН-2 составляют все организации</i>), железнодорожная накладная, при необходимости отгрузочная спецификация и упаковочные листы.
<i>Поступление материалов от поставщиков нерезидентов стран ЕвразЭС</i>	Контракт, спецификации к контракту с указанием ассортимента товаров, цены, сроки поставок, дополнительное соглашение по условиям изменения контракта, сертификат качества, полис страховой фирмы, карантинные требования по некоторым материалам, международная железнодорожная накладная, международная автомобильная накладная (CMR), счет-фактуры, коносамент, при необходимости отгрузочная спецификация и упаковочные листы, товарно-транспортные накладные (ТТН-1).

Окончание таблицы 2.2

1	2
<i>Поступление материалов от поставщиков нерезидентов кроме стран ЕврАзЭС</i>	Контракт, спецификации к контракту с указанием ассортимента товаров, цены, сроки поставок, дополнительное соглашение по условиям изменения контракта, паспорт сделки, сертификат качества, полис страховой фирмы, карантинные требования по некоторым материалам, счет, спецификация к счету, международная железнодорожная накладная, международная автомобильная накладная (CMR), счет-фактуры, коносамент, при необходимости отгрузочная спецификация и упаковочные листы, инвойс, авианакладная, грузовая таможенная декларация (ГТД).
<i>При установлении несоответствия поступивших материалов данным указанным в документах поставщика приемку осуществляет комиссия</i>	Акт о приемке материалов (служит основанием для предъявления претензий к поставщикам или транспортным организациям).
<i>Поступление на склад материалов собственного изготовления, материалов оприходованных после демонтажа оборудования, возврат материалов подразделениями на склад, сдача отходов, брака</i>	Накладная на внутреннее перемещение материалов.
<i>Отходы, образующиеся в подразделениях, собираются и сдаются на склад</i>	Акт на списание материалов, накладная на внутреннее перемещение материалов
<i>Приобретение материалов, закупленных за наличный расчет</i>	Товарные чеки и платежный документ, квитанции к приходному кассовому ордеру, акты о закупке товаров у физических лиц т.д. (прилагаются к авансовому отчету)
<i>Отпуск материалов в производство</i>	Лимитно-заборная карта, требование-накладная и др. Лимит на отпуск распространяется на основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и инструменты. Материалы могут отпускаться в производство сверх лимита по особому требованию, при наличии соответствующего письменного разрешения (исправление брака). На требованиях проставляется штамп «сверх лимита».
<i>Реализация на сторону</i>	ТТН-1 и ТН-2.
<i>При замене материала, предусмотренного технологией, другим материалом</i>	Требование на замену.
<i>Пришедшие в негодность материалы по истечении сроков хранения</i>	Акт на списание материалов.
<i>Списание материалов, передаваемых по договору дарения или безвозмездно</i>	Товарно-транспортные и товарные накладные и др.(ТТН-1 и ТН-2)

Все первичные учетные документы по движению материалов на складах (кладовых) организации и подразделений передаются в бухгалтерию организации в соответствии с *графиком документооборота*.

Аналитический (количественный и суммовой) учет материалов ведется в разрезе каждого склада, подразделения, других мест хранения материалов, а внутри их – в разрезе каждого наименования (номенклатурного номера), групп материалов, субсчетов и синтетических счетов с использованием:

- оборотных ведомостей;
- сальдового метода.

Аналитический учет на основе использования *оборотных ведомостей* предусматривает два способа ведения учета:

1) в бухгалтерии ведутся карточки количественно-суммового учета по номенклатурным номерам материалов. В карточках на основании первичных документов отражается движение материалов. Ежемесячно подсчитываются обороты за месяц и определяются остатки на начало следующего месяца. На основании карточек ежемесячно составляются оборотные ведомости отдельно по каждому складу и подразделению. На основании указанных оборотных ведомостей составляется сводная оборотная ведомость, которая сверяется с данными синтетического учета. При автоматизированной системе бухгалтерского учета учет ведется на платформе «1С Предприятие» в карточках складского учета в автоматизированном режиме. Одновременно ведется картотека запасов;

2) в бухгалтерии карточки складского учета не ведутся. Первичные документы группируются по номенклатурным номерам, подсчитываются итоги по приходу и расходу за месяц и записываются в оборотные ведомости.

При использовании *сальдового метода* количественный и суммовой учет движения материалов в разрезе их номенклатуры не ведется, вместо оборотных ведомостей составляются сальдовые и сводные ведомости. На основании сальдовых ведомостей составляется сводная сальдовая ведомость, в которую переносятся итоги сальдовых ведомостей складов и подразделений по группам материалов, по субсчетам и складам, подразделениям в целом.

Обобщение и группировка информации о движении материалов осуществляются в *ведомостях движения материалов* (накопительных ведомостях) ежемесячно отдельно по каждому складу, подразделению, другим местам хранения материалов. Формы ведомостей движения материалов устанавливаются организацией самостоятельно.

Сводная ведомость движения материалов, в которую переносятся итоги из ведомостей движения материалов по складам и подразделениям, со-

ставляется ежемесячно. В сводных ведомостях движения материалов приводятся данные об остатках материалов на начало и конец месяца (отчетного периода) в разрезе групп материалов по соответствующим субсчетам. Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с данными оборотных и сальдовых ведомостей.

В зависимости от вида материалов, порядка их приобретения и использования единицей бухгалтерского учета материалов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа.

Синтетический учет материалов ведется на активном счете 10 «Материалы».

К счету 10 «Материалы» открываются субсчета:

10-1 «Сырье и материалы»;

10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;

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 «Временные сооружения»;

10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты»;

10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;

10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»;

10-12 «Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы».

На отдельном субсчете к счету 10 «Материалы» субсчет 13 «Прочие материалы» могут учитываться почтовые марки, оплаченные авиабилеты, грамоты, приобретенные бланки с определенной степенью защиты, проездные билеты и другие аналогичные документы в сумме фактических затрат на их приобретение. При этом организации в учетной политике утверждают перечень документов, относящихся к «денежным», и порядок их бухгалтерского учета.

На субсчете 10-1 «Сырье и материалы» учитывается сырье и основные материалы, которые входят в состав вырабатываемой продукции. На этом же субсчете учитываются и вспомогательные материалы, которые участвуют в производстве продукции или потребляются для хозяйственных нужд или технологических целей. Перерабатывающие организации на этом субсчете учитывают приобретенную сельскохозяйственную продукцию, скот, птицу, предназначенную для дальнейшей переработки; подрядные организации – **строительные материалы**. Также на этом субсчете учитываются возвратные отходы, которые используются в качестве полно-

ценного сырья, предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, барж, судов и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности отгружаемой продукции (товаров).

На субсчете 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия» учитываются наличие и движение полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий, приобретаемых для комплектации выпускаемой продукции, которые требуют затрат по их обработке или сборке. Изделия, приобретаемые для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно, учитываются на счете 41 «Товары». На этом же субсчете учитывают:

- подрядные организации – строительные конструкции и детали;
- научно-исследовательские и конструкторские организации – специальное оборудование, инструменты, приспособления и другие приборы (стенды, приборы, двигатели, электромоторы, насосы и другие виды механизмов).

При приобретении сырья, материалов, комплектующих изделий за иностранную валюту за пределами Республики Беларусь при наличии таможенного оформления и таможенного контроля стоимость материалов, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в белорусские рубли по официальному курсу Национального Банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операции. Датой совершения операции считается дата таможенного оформления, указанная в грузовой таможенной декларации.

Каждая организация отражает движение материалов на корреспондирующих *счетах с учетом метода оценки*. Рассмотрим некоторые варианты движения материалов.

1) *учет по фактической себестоимости приобретения и изготовления материалов* (табл. 2.3):

Таблица 2.3. – Корреспонденция счетов по учету материалов по фактической себестоимости приобретения и изготовления

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
10	60	Приобретены материалы у поставщиков и учтены без НДС
18	60	Учтен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
60	51	Проведены расчеты с поставщиками
20, 23, 25, 26	10	Списаны материалы в производство
68	18	Зачет НДС при наличии электронного счета фактуры

2) *учет материалов по учетным ценам с учетом отклонений:*

Для учета материалов по учетным ценам предназначены два счета: активный счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» и регулирующий счет 16 «Отклонение в стоимости материалов».

По дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» отражают покупную стоимость поступивших материалов, а по кредиту счета – учетную стоимость поступивших материалов и разницу между фактической себестоимостью приобретенных материалов и их учетной стоимостью.

Как правило, счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» остатков не имеет, но при наличии материалов в пути может быть дебетовое сальдо.

По дебету счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» отражается разница между фактической себестоимостью приобретенных материалов и учетной стоимостью, а по кредиту – списание отклонений в производство.

В бухгалтерском учете производятся записи (табл. 2.4):

Таблица 2.4. – Корреспонденция счетов по учету материалов по учетным ценам с учетом отклонений

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
15	60	Отражена покупная стоимость поступивших материалов от поставщиков без НДС
18	60	Учтен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
60	51	Произведены расчеты с поставщиками
10	15	Отражена стоимость материалов по учетным ценам
16	15	Отражены отклонения от учетных цен
20	10	Отражена стоимость списанных материалов в производство по учетным ценам
20, 23, 28, 29, 44, 91, 90, 94	16	Отражена сумма отклонений списанных в производство, приходящихся на стоимость израсходованных материалов
68	18	Произведен зачет НДС при наличии электронного счета фактуры

3) *учет материалов с применением при списании метода ФИФО* (табл. 2.5):

Таблица 2.5. – Корреспонденция счетов по учету материалов с применением метода ФИФО при их списании

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
10	60	Отражена покупная стоимость поступивших материалов от поставщиков без НДС
18	60	Учтен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
60	51	Произведены расчеты с поставщиками
20, 23	10	Отражена сумма списанных материалов в производство последовательно по цене первого приобретения
68	18	Зачет НДС при наличии электронного счета фактуры

4) учет безвозмездно полученных материалов

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 112 организации могут получать и учитывать безвозмездно полученные материалы, открыв отдельные аналитические счета к субсчетам счета 10 «Материалы» [9]. В учетной политике закрепляется способ отражения в бухгалтерском учете безвозмездно полученных материалов.

Для целей налогового учета полученные безвозмездно материалы признаются внереализационными доходами, которые определяются на основании документов бухгалтерского и налогового учета (ст. 128 Налогового кодекса Республики Беларусь) [10]. Датой отражения внереализационных доходов по безвозмездно полученным материалам признается дата поступления запасов.

В бухгалтерском учете безвозмездно полученные материалы отражаются (табл. 2.6):

Таблица 2.6. – Корреспонденция счетов по учету безвозмездно полученных материалов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
10	98	Получены безвозмездно материалы
20,23, 25,26	10	Отражена фактическая себестоимость использованных материалов на производство продукции, выполнения работ, оказания услуг
98	90-7	Учтенная в составе доходов будущих периодов безвозмездная помощь относится по мере использования материалов на прочие доходы по текущей деятельности

5) учет трудовых книжек

На территории Республики Беларусь с сентября 2014 года действует Инструкция о порядке ведения трудовых книжек, утвержденная постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 16. 06. 2014 г. № 40 [11].

При выдаче работнику организации трудовой книжки или ее вкладыша он производит оплату в сумме, которую наниматель затратит на ее приобретение. Однако исключение составляют случаи, когда утрата трудовой книжки происходит по вине нанимателя (п. 77) [11]. Запись выданных трудовых книжек производится в *книге учета движения трудовых книжек и вкладышей к ним*. Бланки трудовых книжек и вкладышей являются бланками документов с определенной степенью защиты.

Для учета трудовых книжек к счету 10 «Материалы» может быть открыт отдельный субсчет.

В бухгалтерском учете трудовые книжки и вкладыши к ней отражаются (табл. 2.7):

Таблица 2.7. – Корреспонденция счетов по учету трудовых книжек

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
10	60	Оприходованы бланки трудовых книжек и вкладыши к ним без НДС
18	60	Учтен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
68	18	Принят НДС к зачету при наличии электронного счета фактуры
60	51	Произведены расчеты за поступившие трудовые книжки и вкладыши к ним
006		По номинальной стоимости или в условной оценке учтены поступившие трудовые книжки и вкладыши к ним на забалансовом счете
90-10	10	Выданы трудовые книжки работникам организации
	006	Списаны с забалансового учета выданные трудовые книжки работникам организации
73	90-7	В прочие доходы по текущей деятельности отнесена возмещаемая работниками стоимость трудовых книжек
50, 70	73	Внесена в кассу или удержана из заработной платы возмещаемая работниками стоимость трудовых книжек
99 (90-11)	90-11 (99)	Отражен финансовый результат

б) учет материалов по договору товарного займа

Иногда в организации могут возникать ситуации, когда по договору товарного займа поступают от другой организации сырье и материалы. Такие сырье и материалы следует вести на отдельных аналитических счетах, которые необходимо открыть к субсчетам счета 10 «Материалы».

В бухгалтерском учете материалы по договору товарного займа отражаются (табл. 2.8):

Таблица 2.8. – Корреспонденция счетов по учету материалов по договору товарного займа

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
10	66-2	Получены сырье и материалы по договору товарного займа
18	66-2	Учтен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
68	18	Зачет НДС при наличии электронного счета фактуры
90-4	43,20	Реализована продукция, выполнены работы, оказаны услуги
62	90-1	Отражена по отпускным ценам выручка за реализованную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги
66-2	62	Погашено обязательство по договору товарного займа
90-2	68	Начислен НДС за реализованную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги
99 (90-11)	90-11 (99)	Отражен финансовый результат

7) учет бланков с определенной степенью защиты

Для учета приобретенных бланков с определенной степенью защиты может быть предусмотрен счет 10 «Материалы» субсчет 10-13 «Прочие материалы».

Аналитический учет бланков с определенной степенью защиты коммерческими организациями ведется по каждому виду бланков и местам их хранения (материально ответственным лицам) на забалансовом счете 006 «Бланки с определенной степенью защиты». На забалансовом счете 006 «Бланки с определенной степенью защиты» учет бланков ведется по номинальной стоимости или условной оценке, а списание с подотчета материально ответственных лиц (списание конкретных серий и номеров бланков) отражается коммерческими организациями по расходу забалансового счета 006 «Бланки с определенной степенью защиты» на основании акта на списание использованных бланков.

В бухгалтерском учете производятся записи (табл. 2.9):

Таблица 2.9. – Корреспонденция счетов по учету бланков с определенной степенью защиты

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
10-13 006	60	Отражена стоимость приобретенных бланков с определенной степенью защиты Одновременно учтена стоимость приобретенных бланков на забалансовом учете
18	60	Учен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
20,23,25,26, 29,44	10-13 006	Отражена стоимость списанных бланков с определенной степенью защиты Одновременно с забалансового учета списана стоимость израсходованных бланков

УЭ-3. Особенности учета топлива

При поступлении топлива работники организации, с которыми заключены договоры о полной материальной ответственности, обязаны:

- проверить соответствие поступивших горюче-смазочных материалов (ГСМ) по количеству, сортам и маркам, указанным в сопроводительных документах поставщика-отправителя;
- обеспечить полный слив горюче-смазочных материалов, а по окончании слива осмотреть транспортные резервуары (цистерны) для проверки полноты слива;

– своевременно оприходовать поступившие горюче-смазочные материалы.

Учет топлива ведется на активном счете 10 «Материалы» субсчет 10-3 «Топливо» по видам ГСМ, местам хранения и материально ответственным лицам. К нему могут открываться аналитические счета третьего, четвертого порядка. Например:

10-3-1 «Топливо на складах»;

10-3-2 «Топливо в баках транспортных средств»;

10-3-3 «Топливо для заправки по кредитным картам»;

10-3-4 «Топливо под отчет» и прочие.

На субсчете 10-3-1 «Топливо на складах» горюче-смазочные материалы приходятся на основании сопроводительных документов поставщиков: *товарно-транспортная накладная унифицированной формы ТТН-1*.

Хранение горюче-смазочных материалов осуществляется на специально оборудованных и огражденных нефтескладах, стационарных пунктах (постах) заправки транспортных средств, машин, механизмов. Если у организации не имеются стационарные пункты заправки транспортных средств, то учет топлива организуется на субсчете 10-3-3 «Топливо для заправки по кредитным картам».

Складской, а также бухгалтерский учет горюче-смазочных материалов в натуральном выражении ведется на нефтескладах, в кладовых в единицах массы и в единицах объема. Горюче-смазочные материалы, находящиеся в других местах хранения (в пунктах заправки, производственных участках, отделениях, бригадах и т.п.), учитываются в тех единицах, в которых они получены материально ответственными лицами.

На субсчете 10-3-1 «Топливо на складах» учет горюче-смазочных материалов ведется по видам горюче-смазочных материалов, местам хранения и по материально ответственным лицам.

На субсчете 10-3-2 «Топливо в баках транспортных средств» учитывается топливо, заправленное в баки транспортных средств на основании *«Ведомости учета выдачи ГСМ»*, в которой за полученные горюче-смазочные материалы расписывается водитель, а в путевом листе расписывается материально ответственное лицо, отпустившее горюче-смазочные материалы.

Учет горюче-смазочных материалов в местах хранения ведется материально ответственными лицами в карточках (книгах) складского учета раздельно по каждому наименованию и марке горюче-смазочных материалов.

При списании топлива, израсходованного на работу автомобилей, составляется «*Карточка учета расхода топлива автомобилем*», в которой организуется аналитический учет.

Снятие остатков бензина и дизтоплива в баках транспортных средств, а также проверка показаний спидометров по состоянию на первое число каждого месяца осуществляет постоянно действующая комиссия транспортного цеха. Результаты снятия остатков ежемесячно оформляются «**Актом о снятии остатка**», один экземпляр которого передается бухгалтерии. Ежемесячно по состоянию на последний день месяца по каждому транспортному средству, которое находилось в эксплуатации в течение месяца хотя бы один день, должны производиться замер остатков топлива в топливных баках и сверка остатка с данными путевых листов. На практике замеры производятся с помощью металлической рейки или метрштоков (щупов), которые прошли проверку в уполномоченных органах Государственного комитета по стандартизации Республики Беларусь. Если имеется своя автозаправка, то замер можно производить путем заполнения бака автомобиля до полного объема. А затем, зная объем бака и количество топлива, заправленного в бак при контрольной проверке, выводят фактический остаток топлива, имевшийся в баке.

Остатки ГСМ в баках автотранспортных средств, которые отражены в актах, сверяются бухгалтером с остатками, отраженными в карточке учета работы автомобиля. Выявленные расхождения регулируются в соответствии с актами законодательства.

Топливо и смазочные материалы на эксплуатацию автомобилей, автотракторной техники, машин, механизмов и оборудования списываются на основании линейных норм расхода топлива на автомобили, автотракторную технику, машины, механизмы и оборудование, утвержденных Постановлениями Министерства транспорта и коммуникаций.

Порядок применения линейных норм расхода топлива устанавливается законодательством. Повышение нормы расхода топлива работы механического транспортного средства, машины, механизма и оборудования производится при отрицательных температурах воздуха в период с 1 ноября по 31 марта. При положительной температуре воздуха в указанный период данное повышение не применяется. Температура воздуха определяется по результату собственного измерения, произведенного ответственным лицом на момент выпуска механического транспортного средства на линию, с регистрацией результата измерения в журнале.

Основанием для списания горюче-смазочных материалов на затраты производства являются:

- накопительные ведомости данных путевых листов о фактическом расходе горюче-смазочных материалов;
- карточка учета расхода топлива за отчетный период.

Данные документы принимаются к бухгалтерскому учету после сверки записей в них с путевыми листами, о чем на ведомостях или карточках работником организации, ведущим оперативный учет горюче-смазочных материалов, делается соответствующая отметка.

Основанием для списания горюче-смазочных материалов на работу оборудования, машин и механизмов, которая не оформляется путевым листом, может являться *отчет о расходе горюче-смазочных материалов на производство*.

На рисунке 2.3 показана общая схема движения топлива с элементами документального оформления.

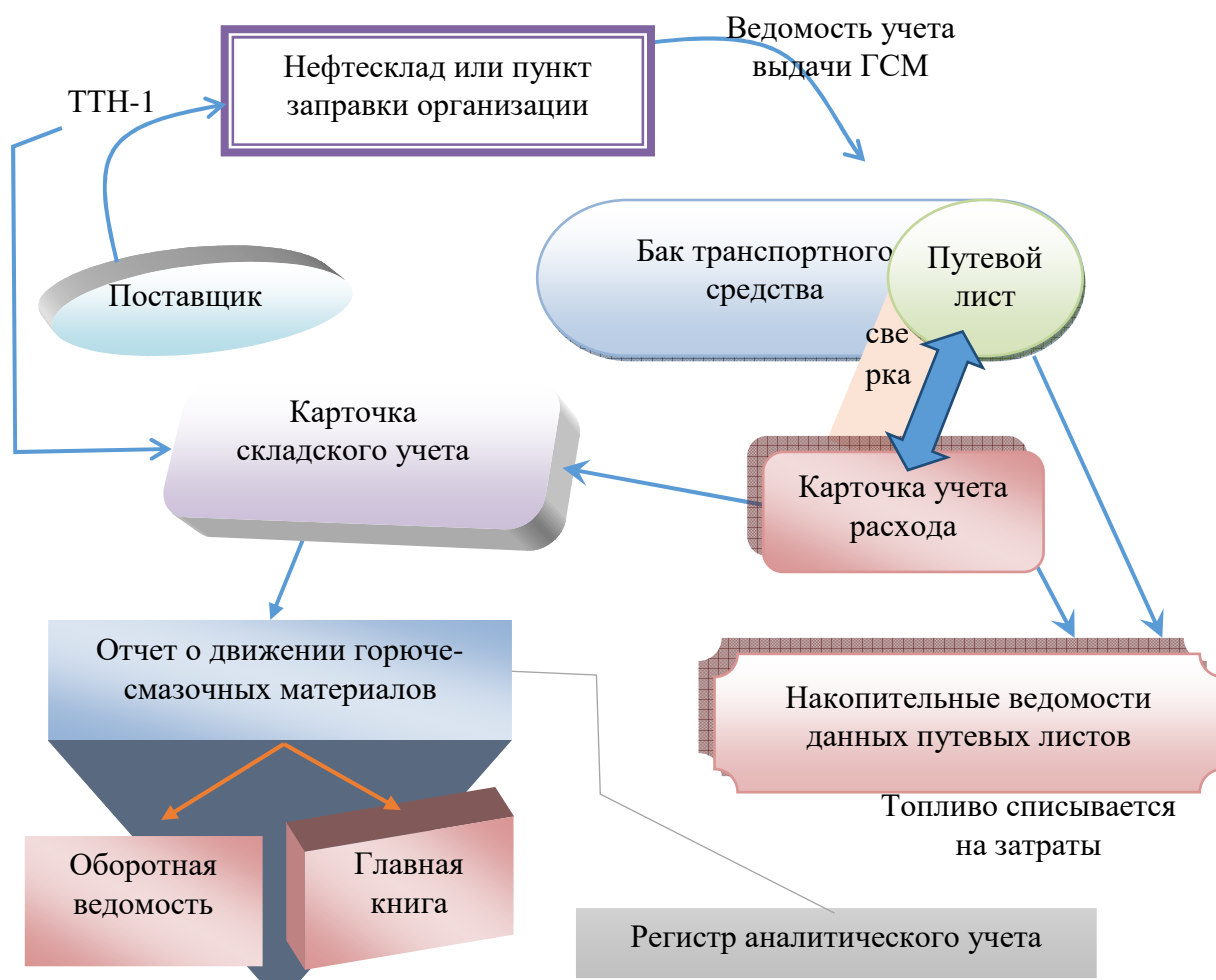


Рисунок 2.3 – Схема движения и документального оформление ГСМ, регистры учета

Таким образом, движение ГСМ оформляется следующими первичными учетными документами, регистрами (табл. 2.10):

Таблица 2.10. – Первичные учетные документы по движению ГСМ, регистры учета

Вид хозяйственной операции	Первичный учетный документ, регистры учета
Поступление и оприходование ГСМ	1) ТТН (унифицированная форма) 2) другие первичные учетные документы в соответствии с законодательством
Отпуск ГСМ со склада организации	1) товарно-транспортные накладные; 2) требования; 3) лимитно-заборные карты; 4) ведомости учета выдачи горюче-смазочных материалов
Учет наличия и движения ГСМ материально ответственными лицами	1) карточки (книги) складского учета; 2) отчет о движении горюче-смазочных материалов
Подтверждение фактического расхода ГСМ и наличия топлива в баках транспортных средств	1) путевые листы; 2) накопительные ведомости данных путевых листов о фактическом расходе горюче-смазочных материалов 3) карточки учета расхода топлива за отчетный период; 4) акты снятия остатков топлива в баках транспортных средств

Рассмотрим порядок отражения движения топлива на счетах бухгалтерского учета:

Таблица 2.11. – Корреспонденция счетов по учету топлива

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
10-31	60, 76	Отражена стоимость поступившего топлива без учета НДС
16	60, 76	Отражена разница между стоимостью поступившего топлива и учетной стоимостью
18	60, 76	Учтен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
60, 76	51	Произведены расчеты с поставщиками
10-32	10-31	Отражена стоимость заправленного топлива в баки транспортных средств
20, 23, 25, 26, 44	10-32	Отражена стоимость списанного топлива на затраты производства
68	18	Зачет НДС при наличии электронного счета фактуры
В случае недостачи топлива производятся записи:		
94	10-3, 2, 1	Списан перерасход топлива на виновное лицо
94	18	Отражены восстановленные суммы налоговых вычетов
73-2	94	Отнесена недостача на виновное лицо
70, 50	73-2	Отражена рыночная стоимость погашения задолженности по недостачам
73-2	90-7	Отражена разница между рыночной и учетной стоимостью недостающего топлива

На третьем субсчете счета 10-3-3 учитывается приобретенное топливо по кредитным карточкам (электронным).

При заправке транспортных средств на автозаправочных станциях с использованием электронных карт автоматизированных систем поступление горюче-смазочных материалов производится на основании «**Отчета по отпуску нефтепродуктов, сжиженного автомобильного газа, товаров и оказанию услуг по электронным картам**» формы НТУ-АЗС.

Заключается договор с АЗС. Предприятие перечисляет предварительно денежные средства за топливо. По окончании месяца АЗС представляет справку-расшифровку, в которой указывается количество и стоимость отпущенного топлива, а также остаток денежных средств. Рассмотрим отражение операций по вышеуказанному субсчету (табл. 2.12).

Таблица 2.12. – Корреспонденция счетов по учету приобретенного топлива по кредитным карточкам (электронным)

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
60	51	Отражена сумма предоплаты поставщику (АЗС) согласно договору, включая стоимость кредитной карты
10	60, 76	Отражена стоимость приобретенной кредитной карты
10	10	Отражена стоимость кредитной карты, переданной в эксплуатацию
Поступление топлива по распечатке АЗС:		
10-33	60, 76	Отражена сумма оприходованного бензина (без НДС)
18	60, 76	Учен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
60, 76	60	Отражена сумма заченного аванса
68	18	Зачет НДС при наличии электронного счета фактуры

На четвертом субсчете счета 10-3-4 отражают топливо, выданное под отчет.

Многие организации заправляют свои автотранспортные средства за наличный расчет или путем перечисления денежных средств специализированным предприятиям (АЗС), так как не имеют собственных хранилищ. В этом случае денежные средства выдаются водителям под отчет. Подотчетные лица – водители – обязаны составлять отчеты с приложением к ним платежных документов об оплате за приобретенное топливо.

Рассмотрим корреспонденцию счетов по учету топлива, выданного под отчет (табл. 2.13).

Таблица 2.13. – Корреспонденция счетов по учету топлива, выданного под отчет

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
71	50	Отражена сумма наличных денежных средств выданных по расходному кассовому ордеру под отчет
10-34	71	Отражена сумма оприходованного топлива на основании отчета с приложенными к нему платежными документами
18	71	Учтен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
50	71	Отражена сумма, принятого в кассу остатка неиспользованных подотчетных денежных средств
20,23, 25, 26	10-34	Отражена сумма израсходованного топлива на собственные нужды
68	18	Зачет НДС при наличии электронного счета фактуры

На счете 10-3 «Топливо» на отдельном субсчете могут учитываться отработанные масла, т. е. вторичное сырье. Отработанным маслом считается:

- любое масло, полученное из сырой нефти;
- синтетические масла, использованные и в результате такого использования загрязненные физическими или химическими примесями, утратившие потребительские свойства. Если качество масел не соответствует установленным требованиям и отсутствует возможность их использования по назначению, то они являются отходами.

УЭ-4. Учет тары и тарных материалов

Предприятия в процессе предпринимательской деятельности получают товарно-материальные ценности и реализуют их в упакованном виде.

В качестве основного элемента упаковки используют различные виды тары (бочки, ящики, бутылки, фляги, мешки и т. д.).

Бухгалтерский учет тары осуществляется в соответствии с нормативными правовыми актами, стандартами и внутренними локальными законодательными документами.

Основными задачами учета тары являются:

- правильное и своевременное отражение операций по поступлению и отпуску тары на складах, в цехах и других местах ее хранения;
- обеспечение контроля сохранности тары на всех этапах ее движения и хранения;
- снижение себестоимости готовой продукции за счет исключения стоимости тары из стоимости сырья и материалов.

Для целей бухгалтерского учета под тарой понимается вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей. Тара под продукцией (товаром) может совершать однократный или многократный оборот (многооборотная тара).

Тара классифицируется по следующим признакам (табл. 2.14):

Таблица 2.14. – Признаки классификации тары

Признаки классификации	Наименование тары
По видам	– внутренняя (обертки, картонные коробки, жестяные банки, флаконы, тюбики и др.) – внешняя (ящики, бочки, мешки и др.)
По назначению	– для хранения, упаковки и транспортировки продукции и др. материальных ценностей
По степени эксплуатации (количеству оборотов)	– однооборотную (однократного использования) – многооборотную (многократного использования)
По принадлежности многооборотной тары	– инвентарная – имеет собственную маркировку, тару-оборудование поставщика; – специальная и залоговая (бочки, бидоны, бутылки) – подлежит возврату предприятиям-изготовителям; – не залоговая – не подлежит возврату и реализуется вместе с товаром; – тара-оборудование поставщика
По условиям договора	– возвратная – невозвратная

К бухгалтерскому учету тара принимается по фактической себестоимости независимо от источников приобретения.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению для учета всех видов тары предназначен активный счет 10 «Материалы» субсчет 4 «Тара и тарные материалы» за исключением:

- тары, используемой как хозяйственный инвентарь, который учитывается на счете 10/ 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;
- тары, используемой для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд, которая учитывается на счете 01 «Основные средства»;
- предметов, предназначенных для дополнительного оборудования вагонов, барж, судов и других транспортных средств, с целью обеспечения сохранности отгруженной продукции, которые учитываются на счете 10/1 «Сырье и материалы»;
- деталей и материалов, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта, которые учитываются на счете 10/1«Сырье и материалы», счете 10/2«Покупные изделия и полуфабрикаты»;

– тары организаций, занимающихся торговлей и торгово-производственной деятельностью, которая учитывается на счете 41 «Товары», субсчет 3 «Тара под товаром и порожня».

Учет тары на складах организуют по ее видам (из древесины, из картона и бумаги, из металла, из пластмассы, из стекла, из тканей и нетканых материалов и т.д.), исходному материалу и категориям.

Фактическая себестоимость приобретаемой тары (кроме тары, поступившей с поставленной продукцией) определяется путем суммирования всех затрат по ее покупке и доставке в организацию или затрат по ее изготовлению.

Стоимость тары однократного использования, приобретенной вместе с запасами и включенной в стоимость этих запасов, отдельно в бухгалтерском учете не отражается.

Многооборотная тара, являющаяся предметом залога, учитывается по залоговой стоимости. При приобретении многооборотной тары, являющейся предметом залога, разница между фактической себестоимостью приобретения с учетом НДС и залоговой стоимостью тары у организации списывается на финансовые результаты.

Приемка тары от поставщиков и покупателей, от тарных цехов и участков своей организации, отпуск тары на сторону и в производство для упаковки продукции, а также перемещение тары внутри организации оформляются первичными учетными документами: ТТН-1, ТН-2, накладные, акты и др.

Движение тары на корреспондирующих счетах отражается (табл. 2.15):

Таблица 2.15. – Корреспонденция счетов по учету операций с тарой

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
<i>1. Тара, приобретаемая со стороны, оприходована по фактической себестоимости ее приобретения</i>		
10-4	60	– Отражена стоимость тары, указанная в документах поставщика без НДС; – Отражена сумма тары, поступившей от поставщиков вместе с продукцией по цене указанной в договоре
18	60	Учтен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
60	51	Отражена сумма оплаченная поставщику
68	18	На сумму НДС, подлежащего вычету при наличии электронного счета фактуры
10-4	90-7	Отражена сумма тары (если тара поставщику отдельно не оплачена) в оценке по чистой стоимости реализации в случае, когда тара предназначена для реализации, либо по цене возможного использования

Продолжение таблицы 2.16

1	2	3
<i>2. Тара, приобретаемая со стороны, оприходована по учетным ценам (в зависимости от учетной политики с использованием или без счета 15 «Заготовление и приобретение материалов»)</i>		
15	60	Отражена фактическая себестоимость тары, указанная в документах поставщика без НДС
10-4	15	Отражена тара по учетным ценам
16	15	Отражена сумма отклонений между фактической себестоимостью учетной ценой поступившей тары
18	60	Учтен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
68	18	Отражена сумма НДС, подлежащая к вычету при наличии электронного счета фактуры
<i>3. Тара, изготавливаемая на предприятии</i>		
23, 20	10-1, 10-2, 10-4	Отражена стоимость материалов и предметов, которые использованы при изготовлении тары
23, 20	70, 69, 76	Отражена начисленная заработная плата с отчислениями
23, 20	02, 05, 25, 71	Отражены прочие затраты на изготовление тары
10-4, 43	23, 20	Оприходована изготовленная тара по фактической себестоимости
<i>4. Многооборотная тара (залоговая тара), обращающаяся по залоговой стоимости</i>		
10-4	60	Приобретена тара по залоговой стоимости у поставщика без НДС
18	60	Учтен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
68	18	Отражена сумма НДС, подлежащая к вычету при наличии электронного счета фактуры
90-10	23, 44	В соответствии с условиями договора отражены затраты по ремонту залоговой тары (ремонт производится покупателем). Затраты покупателя продукции по очистке, промывке и ремонту залоговой тары, полученной от поставщиков вместе с поставленной продукцией, включаются в транспортно-заготовительные затраты данной группы материалов.
10-4	90-7	Отражена сумма превышения залоговой стоимости над фактической стоимостью тары
20	10-4	Отражена стоимость тары, используемой для упаковки продукции в производственных подразделениях организации
44	10-4	Отражена стоимость тары, израсходованной при упаковке продукции после сдачи ее на склад готовой продукции
23	10-4	Отражена стоимость тары переданной в цех фасовки
<i>5. Реализация тары</i>		
90-10	10-4	Отражена стоимость реализованной тары покупателям
90-6	44	Списаны коммерческие расходы
62	90-7	Начислена плата тароперерабатывающим организациям за сданную им тару
51	62	На расчетный счет зачислена денежная сумма, поступившая за сданную тару
90-8	68	Отражен НДС
90-11, 99	99, 90-11	Отражен финансовый результат

Окончание таблицы 2.16

1	2	3
<i>6. Списание тары</i>		
90-10	10-4	Списана тара, пришедшая в негодность вследствие износа
10-6 и др.	90-7	Оприходованы материалы от разборки тары
90-11(99)	99(90-11)	Отражен финансовый результат от разборки
<i>7. Недостача тары</i>		
94	10-4	Отражена недостача тары или тары, пришедшей в негодность до истечения срока службы в результате ее порчи
94	18	Отражены восстановленные суммы налоговых вычетов
73-2	94	Отнесена недостача на виновное лицо
90-10	94	Отнесена недостача на расходы организации
<i>8. Излишки тары</i>		
10-4	90-7	Оприходованы излишки тары, выявленные в результате инвентаризации

УЭ-5. Особенности учета автомобильных шин и запасных частей

Для поддержания рабочего состояния транспортных средств, оборудования, находящихся на балансе организации, необходимы запасные части. Учет запасных частей ведется на активном счете 10 «Материалы» субсчет 10-5 «Запасные части». Согласно Инструкции № 50 на субсчете 10-5 «Запасные части» учитываются наличие и движение запасных частей, используемых при проведении ремонта для замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т.п., а также шин транспортных средств в запасе и обороте. На этом субсчете учитывается также движение обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, агрегатов, создаваемого в ремонтных подразделениях организаций, на технических обменных пунктах и ремонтных заводах.

Шины транспортных средств (покрышка, камера и ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе при транспортном средстве, включаемые в его первоначальную стоимость, учитываются в составе основных средств.

Приемка шин производится в соответствии с Положением о приемке товаров по количеству и качеству, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 03.09.2008 № 1290 [4].

Учет автомобильных шин, предназначенных для установки на транспортные средства производится в зависимости от категории. Наиболее часто используются категории М, N, O.

Классификация механических транспортных средств и прицепов по категориям приведена в Межгосударственном стандарте ГОСТ 31286-2005 «Транспорт дорожный. Основные термины и определения. Классификация», утвержденном постановлением Комитета по стандартизации, метрологии и сертификации при Совете Министров Республики Беларусь от 28.02.2006 № 9 (п. 5):

– к категории **М** относятся механические транспортные средства, имеющие не менее 4 колес и используемые для перевозки пассажиров (подп. 5.1.2);

– к категории **Н** относятся механические транспортные средства, имеющие не менее 4 колес и предназначенные для перевозки грузов (подп. 5.1.3);

– к категории **О** относятся прицепы (включая полуприцепы) (подп. 5.1.4) [5].

Приобретенные для замены автомобильные шины различаются по принципам классификации (рис. 2.4):



Рисунок 2.4. – Классификация автомобильных шин

В соответствии с Указом Президента РБ от 15.03.2011 г. № 114 «О некоторых вопросах применения первичных учетных документов» постановления Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011 г. № 360 утвержден перечень первичных учетных документов, которые обязательны к применению всеми субъектами хозяйствования. Запасные части, поступившие в организацию, приходуются на основании ТТН-1, ТН-2 [6, 7]. Для отражения других операций по движению запасных частей (кроме реализации, поступлений от поставщиков) формы первичных учетных документов организация разрабатывает самостоятельно. При этом первичные учетные документы должны содержать следующие сведения (подп. 1.4 п. 1 Указа Президента Республики Беларусь от 15.03.2011 г. № 114 «О некоторых вопросах применения первичных учетных документов»):

- наименование документа, дату его составления;
- наименование организации, фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя;
- содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее оценку в натуральных и (или) стоимостных показателях;
- должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и (или) правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и подписи.

На складах учет шин организуется по количеству, размерам, моделям, маркам резины и стоимости, обособленно – новые и бывшие в употреблении. Каждая шина, находящаяся в эксплуатации, закрепляется за транспортным средством, прицепом и работающими на них лицами. Закрепление шин отражается в *карточке учета работы шины автомобиля*, которая является регистром аналитического учета. В процессе эксплуатации допускается вести карточки учета в электронном виде. Без ведения карточки учета и применения эксплуатационных норм пробега допускается эксплуатация шин, установленных на транспортных средствах, на которых владельцы транспортных средств перевозят грузы и пассажиров для собственных нужд. Однако организации, принявшие решение осуществлять учет эксплуатации шин без ведения карточек, обязаны обеспечить наличие информации, подтверждающей фактический пробег автомобиля, для обоснования отнесения на затраты расходов при замене автомобильных шин.

Ежемесячно в карточке на основании показаний спидометра указывается фактический пробег автомобиля. На основании карточки определяется пробег шины, степень годности и обоснованности списания. Если шина подлежит восстановлению или направляется в утиль, то на основа-

нии данных составляется *акт на списание шины*. На шины, поступившие после восстановления, заводится новая карточка учета их работы.

При преждевременном выходе шин из строя по производственным причинам комиссия определяет причины, по которым шина не выдержала гарантийного пробега, установленного государственным стандартом, и составляет *акт рекламации*. В акте указываются: адрес и наименование организации, предъявившей рекламацию на шину, модель автомобиля, наименование предприятия, изготовившего шину, дату составления акта, размер и модель шины, заводской номер, пробег шины в т/км, причины.

При выходе шин из строя по эксплуатационным причинам комиссия составляет заключение, в котором указывает причины списания в утиль или причины сдачи в ремонт на восстановление.

При списании запасных частей на ремонт транспортных средств можно оформлять *заказ-наряд* в 2-х экземплярах.

При замене негодных шин их отпускают со склада по *акту-требованию или накладной-требованию на отпуск*. При этом обязательно на склад сдаются старые шины.

Согласно установленным правилам критериями старения шин являются:

- срок эксплуатации;
- высота рисунка протектора;
- наличие повреждений и дефектов.

Ресурс шины снижается в следующих случаях:

- если поврежден борт при монтаже до 10%;
- если обнаружены сколы, трещины на протекторе или трещины и износ боковины без оголения корда – 20%;
- при обнаружении местного износа (пятнистости) протектора – до 25%;
- шины с расслоением каркаса – 100%.

К выявленному проценту износа прибавляется процент износа по сроку эксплуатации шины.

Практика показывает, что за три года эксплуатации шина от старения теряет пропорционально сроку до 10% ресурса. В интервале от трех до пяти лет старение шины увеличивается до 25%. Шина со сроком эксплуатации свыше пяти лет может достигать износа до 50%. Процент износа шины определяется по высоте рисунка протектора.

Аналитический учет шин ведется по местам хранения, материально ответственным лицам, наименованиям.

К субсчету 10-5 «Запасные части» могут открываться следующие аналитические счета:

- 10.5.1 «Автомобильные шины в запасе»;
- 10.5.1.1 «Автомобильные шины новые»;
- 10.5.1.2 «Автомобильные шины, подлежащие восстановлению»;
- 10.5.1.3 «Восстановленные автомобильные шины»;
- 10.5.2 «Автомобильные шины в эксплуатации».

Шины поступают на предприятие:

- вместе с новыми автомобилями или прицепами на колесах; в качестве дополнительного запасного комплекта (включаются в инвентарную стоимость о.с.);
- снятые с автомобилей (прицепов) (учитываются на счете 10-5);
- в результате приобретения у поставщиков за плату для замены износившихся (учитываются на счете 10-5).

Новые шины и/или колеса, как и все запасы, принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость запасных частей, приобретенных за плату, определяется в сумме фактических затрат организации на приобретение.

При отпуске запасных частей в производство и в случае иного выбытия они оцениваются одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения запасных частей (способ ФИФО).

Применение одного из перечисленных способов по группе (виду) запасных частей производится в течение отчетного года и определяется в учетной политике организации (п. 14 Инструкции № 133) [1].

В учетной политике следует также закрепить способы отражения в учете снятия шин с автомобиля в результате смены поры года, т.е. отразить замену летних шин на зимние и наоборот.

Например,

- фиксировать в карточках учета работы автомобильной шины с указанием даты и причины снятия их с автомобиля;
- списать стоимость шины на счета учета затрат пропорционально их пробегу на основании данных путевых листов и пр.

Движение запасных частей отражается на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке (табл. 2.17):

Таблица 2.17. – Корреспонденция счетов по учету запасных частей

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
Оприходованы шины после восстановления:		
10.5.1.2	20, 23, 25, 26, 44	Отражена стоимость шин, снятых с автомобиля переданных для восстановления;
10-7	10.5.1.2	Отражена передача шин для восстановления
10-7	60	Отражена стоимость работ по восстановлению шин без учета НДС
18	60	Учен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
60	51	Произведена оплата выполненных работ по восстановлению шин
68	18	Принят к учету НДС при наличии электронного счета фактуры
10.5.1.3.	10-7	Оприходованы восстановленные шины
Приобретение шин у поставщика		
10.5.1.1.	60	Приобретены шины у поставщика и отражены без НДС
18	60	Учен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
60	51	Произведены расчеты с поставщиком
68	18	Принят к учету НДС при наличии электронного счета фактуры
Замена автомобильных шин		
10.5.2.	10.5.1.1.	Произведена замена изношенных шин новыми
20, 23, 25...	10.5.2.	Отражено списание новых шин на затраты по эксплуатации автомобилей
20, 23, 25...	60, 70...	Отражены расходы по балансировке, шиномонтажу и т.д.
Замена летних автомобильных шин на зимние		
10.5.1	10.5. 2	Отражена остаточная стоимость снятых шин и оприходованных на склад
20, 23, 25...	10.5.2.	Отражено списание шин на затраты пропорционально их пробегу на основании данных путевых листов

На субсчете 10-5 «Запасные части» к счету 10 «Материалы» кроме шин могут учитываться и другие запасные части. Например, двигатели, аккумуляторы и т.д.

УЭ-6. Учет материалов, переданных в переработку на сторону

В соответствии с п. 1 ст. 657 ГК Республики Беларусь на переработку (обработку) вещи либо на выполнение другой работы с передачей ее результата заказчику заключается договор подряда. В п. 1 ст. 656 Гражданского кодекса Республики Беларусь сказано, что «по договору подряда од-

на сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику в установленный срок, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его (уплатить цену работы)». Как правило, при выполнении работ по договору подряда используются материалы заказчика.

Передачу материалов подрядчику на доработку или давальческую переработку предприятие-заказчик оформляет товарно-транспортными накладными ТТН-1 и ТН-2.

После окончания работы предприятие-подрядчик представляет предприятию-заказчику *«Отчет об израсходовании материала»*, а также возвращает остаток материалов или по согласованию с предприятием-заказчиком уменьшает цену (смету) работы с учетом стоимости остающегося у подрядчика неиспользованного материала.

В ст. 673 Гражданского кодекса установлено, что заказчик обязан в порядке и сроки, предусмотренные договором подряда, с участием подрядчика осмотреть и принять результат выполненной работы, а при обнаружении отступлений от договора, ухудшающих результат работы, или иных недостатков в работе немедленно заявить об этом подрядчику и отразить в акте.

Первичным учетным документом, которым оформляется результат переработки давальческих материалов, является *«Акт выполненных работ»*, разработанный самостоятельно предприятием-заказчиком.

Доработанные или переработанные материалы, а также неиспользованные остатки передаются подрядчиком заказчику по товарно-транспортным накладным ТТН-1 и ТН-2.

В случае если переработка сырья производится нерезидентом Республики Беларусь в соответствии с заключенным договором, необходимо производить декларирование вывозимого сырья и ввозимых продуктов переработки.

Движение материалов, переданных в переработку другим лицам, стоимость которых в последующем включается в затраты на производство полученных из них изделий, учитывается на субсчете 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону».

В бухгалтерском учете делаются следующие записи (табл. 2.18):

Таблица 2.18. – Корреспонденция счетов по учету доработки (переработки) сырья и материалов на давальческой основе у предприятия-заказчика

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
Доработка материалов, если заказчик применяет счет 15		
15	60	Приняты к учету материалы, поступившие от поставщиков без учета НДС. Отражена стоимость работ по доработке материалов.
15	15	Переданы материалы на доработку и отражены на отдельном субсчете. Отражен возврат материалов с доработки.
18	60	Учен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
10	15	Приняты к учету материалы по фактической себестоимости
Доработка материалов, если заказчик не применяет счет 15		
10-1	60	Приняты к учету материалы, поступившие от поставщиков без учета НДС.
18	60	Учен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
10-7	10-1	Переданы материалы на доработку
10-7	60	Отражена стоимость работ по доработке материалов
10-1	10-7	Отражен возврат материалов после доработки
Переработка материалов на давальческой основе, если заказчик в последствии использует такие материалы при производстве продукции		
10-1	60	Приняты к учету материалы, поступившие от поставщиков без учета НДС.
18	60	Учен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
10-7	10-1	Переданы материалы на переработку
20	60	Отражена стоимость работ по переработке материалов
18	60	Учен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
10-1	10-7	Отражен возврат неиспользованных материалов после переработки
20	10-7	Отражена стоимость использованных материалов при производстве продукции
10-6	20	Оприходованы возвратные отходы, полученные при переработке сырья на давальческих условиях

УЭ-7. Учет временных нетитульных сооружений

В соответствии с Инструкцией 50 временные (нетитульные) сооружения и приспособления относятся к запасам и учитываются на субсчете 10-8 «Временные сооружения» к счету 10 «Материалы», а затраты по возведению учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства» с открытием субсчетов по видам вспомогательных производств, площадок строительства и объектов временных нетитульных сооружений.

Временное нетитульное сооружение принимается к учету актом формы С-5 «Акт об устройстве нетитульного временного здания и со-

оружения», который является первичным учетным документом. Акт формы С-5 составляется комиссией в двух экземплярах по каждому возводимому нетитульному временному зданию и сооружению. Первый экземпляр акта формы С-5 прилагается к материальному отчету лица, сдавшего объект в эксплуатацию, в качестве основания для списания материалов, а второй экземпляр служит основанием для принятия объекта к бухгалтерскому учету и начисления амортизации.

К акту формы С-5 прикладывается чертеж (схема) возводимого временного объекта. В акте формы С-5 указываются:

– общая сумма расходов на создание объекта, которая расшифровывается по видам затрат, в разделе «Расчет фактической стоимости нетитульного временного здания и сооружения»;

– предполагаемая стоимость возвратных материалов. Она определяется на основании данных таблицы, в которой напротив каждого вида материала, предполагаемого к возврату после разборки объекта, указываются его количество и процент годности, определяемые комиссией;

– цена материалов, по которой они числятся в бухгалтерском учете в момент устройства объекта.

По нетитульным сооружениям необходимо начислять амортизацию и включать в затраты на строительство объекта в течение срока строительства. Для отражения амортизации по временным нетитульным сооружениям необходимо открывать отдельный субсчет к счету 10 «Материалы», например, субсчет 10-13.

Для учета переноса стоимости в части амортизации можно использовать один из двух возможных вариантов:

1) по остаточной стоимости;

2) по первоначальной стоимости с открытием субсчета для учета амортизации.

При разборке временных нетитульных сооружений материалы от разборки приходятся на основании акта С-6 «*Акт о разборке нетитульного временного здания и сооружения*». Акт С-6 составляется комиссией в трех экземплярах по каждому разбираемому нетитульному временному зданию и сооружению. Первый экземпляр акта С-6 служит основанием для списания нетитульного временного сооружения с подотчета материально ответственного лица. Второй экземпляр служит основанием для принятия на учет материалов, полученных от разборки, материально ответственным лицом. Третий экземпляр служит основанием для осуществления бухгалтерией перерасчета суммы амортизации. В акте С-6 указываются количество и процент годности материалов, фактически полученных от разборки объекта.

Заборы и ограждения (кроме специально и архитектурно оформленных) включаются в состав работ и затрат на строительство нетитульных временных зданий и сооружений, приспособлений и устройств, учтенных сметными нормами накладных расходов. Расходы по ограждению выделенного земельного участка являются обязательными расходами по организации и ведению процесса строительства.

Рассмотрим операции по возведению временных не титульных сооружений (табл. 2.19).

Таблица 2.19. – Корреспонденция счетов по учету временных не титульных сооружений

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
23	10	Отражена стоимость списанных материалов, используемых при возведении временных нетитульных сооружений
23	70, 69, 76	Начислена заработная плата с отчислениями рабочим, осуществляющим строительство временных нетитульных сооружений
23	25	Отражены расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов, использованных при возведении временных нетитульных сооружений
10-8	23	В соответствии установленными требованиями принято к учету временное нетитульное сооружение
08-1	10-8	Ежемесячно на стоимость строительства переносится часть стоимости временного (нетитульного) сооружения, рассчитанная исходя из срока строительства объекта
08-1	10-13	Ежемесячно на стоимость строительства переносится часть стоимости временного (нетитульного) сооружения, рассчитанная исходя из срока строительства объекта в части начисленной амортизации
Учет разборки временного сооружения, при условии, что учет ведется по остаточной стоимости		
10	10-8	Оприходованы материалы от разборки временного сооружения
90-10	10-8	Остаточная стоимость временного сооружения списана на прочие расходы по текущей деятельности в месяце изъятия земельного участка
Учет разборки временного сооружения, при условии, что учет ведется по первоначальной стоимости		
10	10-8	Оприходованы материалы от разборки временного сооружения
10-13	10-8	Отражена остаточная стоимость временного сооружения
90-10	10-8	Остаточная стоимость временного сооружения списана на прочие расходы по текущей деятельности в месяце изъятия земельного участка

УЭ-8. Учет движения инвентаря и хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки и специальной одежды

Для учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей предназначен счет 10 «Материалы» субсчет 10–9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты». Инвентарь, инструмент и хозяйственные принадлежности включаются в состав предметов в обороте и являются краткосрочными активами организации. К ним относят:

- орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи, иные орудия);
- белье и постельные принадлежности, полотенца, одежда и обувь для выдачи контингенту в организациях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и др. организациях;
- специальные инструменты, специальные приспособления, сменное оборудование;
- технологическая тара (в том числе контейнеры для транспортировки отдельных деталей, поддоны и т.п.);
- посуда, кухонный, столовый инвентарь и принадлежности;
- предохранительные принадлежности.

К счету 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты» организация может открывать субсчета:

- 10-91 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты на складах»;
- 10-92 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты в эксплуатации».

В учетной политике организации закрепляется один из способов переноса стоимости инструментов, инвентаря, хозяйственных принадлежностей на затраты по производству, реализации продукции (товаров):

- 100% стоимости – при передаче в эксплуатацию (материально ответственными лицами учет указанных предметов осуществляется в количественном выражении);
- 100% стоимости – при списании в связи с непригодностью;
- 50% стоимости – при передаче в эксплуатацию, 50% стоимости – при списании;
- равными долями (суммами) – в течение нормативного срока службы по предметам сезонного использования. При этом стоимость предметов, приходящаяся на текущий год, включается в расходы на реализацию равными частями за период эксплуатации предметов в году. Стоимость предмета, приходящаяся на текущий год, определяется делением стоимости предмета (за вычетом предполагаемой цены возможного использования предмета в конце срока эксплуатации) на установленный комиссией организации срок полезного использования предмета в годах;

– по предметам – стоимостью до 2-х базовых величин списывается единовременно по мере передачи их в эксплуатацию;

– иным способом.

Рассмотрим корреспонденцию счетов по движению инструментов и хозяйственных принадлежностей (табл. 2.20).

Таблица 2.20. – Корреспонденция счетов по учету инструментов и хозяйственных принадлежностей

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
инвентарь приобретен у сторонних организаций		
10-91	60(71)	Отражена стоимость инвентаря, полученного от поставщиков или приобретенного подотчетным лицом без учета НДС
18	60(71)	Отражен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
68	18	Зачет НДС при наличии электронного счета фактуры
60(71)	51, 52	Произведены расчеты с поставщиком
инвентарь изготовлен в организации		
10-91	20, 23 и др.	Отражена стоимость инструментов, изготовленных в организации
учет инвентаря в эксплуатации по остаточной стоимости		
10-92	10-91	Отражена стоимость переданного инвентаря со склада в эксплуатацию
20, 23, 25, 26, 44	10-92	Отражено списание на затраты производства в размере 50% стоимости инвентаря, переданного в эксплуатацию, который используется в предпринимательской деятельности. Последующие 50% доначисляются в момент выбытия инвентаря
90-10	10-92	Отражено списание в размере 50% стоимость инвентаря, переданного в эксплуатацию, который не используется в предпринимательской деятельности. Последующие 50% доначисляются в момент выбытия инвентаря

Для выполнения специфических технологических операций при производстве продукции собственного производства организации используют спецоснастку, а также специальную одежду и специальную обувь.

Для этого к счету 10 «Материалы» открывают следующие субсчета:

– 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»: учитываются наличие и движение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной (защитной), форменной и фирменной одежды и обуви, находящихся на складах организации или в иных местах хранения;

– 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»: учитываются наличие и движение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной (защитной), форменной и фирменной одежды и обуви в эксплуатации.

Необходимо отметить, понятие «специальная оснастка» и их классификация нормативными правовыми актами не регулируется. Поэтому организация самостоятельно решает, что, исходя из специфики ее производства, технологического процесса и иных аспектов, можно относить к специальной оснастке. Исходя из практической хозяйственной деятельности под специальной оснасткой понимают специальные инструменты, специальные приспособления и специальное оборудование (штампы, стапели, пресс-формы, модельная, опоки, кокили, плазово-шаблонная оснастка, контрольно-испытательная аппаратура, реакторное и дезактивационное оборудование и др.). Отличительная особенность активов, которые рассматриваются в качестве специальной оснастки, от иных средств в обороте – их уникальность, индивидуальность, специфичность и иные характеристики, которые позволяют рассматривать такие активы именно как специальные, а не типовые.

Специальная оснастка принимается к учету по фактической себестоимости, которая определяется как сумма фактических затрат на их приобретение или изготовление. Специальная оснастка в эксплуатации может учитываться организациями по первоначальной или остаточной стоимости.

Выбытие специальной оснастки может происходить по разным причинам:

- в связи с непригодностью в результате полного износа по окончании срока использования, на который она была рассчитана, и невозможностью дальнейшего использования;
- в результате преждевременного износа по причинам, не связанным с действиями виновных лиц;
- в результате неправомерных действий третьих лиц (хищения, умышленной порчи, непреднамеренной поломки и т.п.);
- при обнаружении недостачи при инвентаризации;
- при реализации;
- при внесении в качестве вклада в уставный капитал организации;
- при безвозмездной передаче и т. п.

Стоимость отдельных предметов в составе средств в обороте переносится на счета учета затрат на производство и расходов на реализацию в следующем порядке:

- по специальным инструментам и специальным приспособлениям (инструменты и приспособления целевого назначения, штампы, пресс-формы и подобные им предметы) – в соответствии с нормативными став-

ками, рассчитанными исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и срока их полезного использования до двух лет;

– стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов, погашается в момент передачи их в производство данного заказа;

– по приспособлениям целевого назначения (сосуды для выплавки стекла, фильеры, фильерные питатели, катализаторные сетки твердого агрегатного состояния и другие аналогичные приспособления целевого назначения), изготовленным из сплавов драгоценных металлов, – в соответствии с нормативными ставками, рассчитанными исходя из части стоимости приспособлений, приходящихся на экономически обоснованные технологические потери драгоценных металлов, в течение нормативного срока их службы. При выбытии данных приспособлений в результате непригодности оставшаяся часть их стоимости переносится в состав финансовых результатов. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы, принимаются к учету в порядке, установленном законодательством;

– по остальным предметам – в соответствии с учетной политикой организации [1, п. 107].

Рассмотрим порядок отражения движения специальной оснастки на счетах бухгалтерского учета (табл. 2.21).

Таблица 2.21. – Корреспонденция счетов по учету движения специальной оснастки

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
спецоснастка приобретена у сторонних организаций		
10-10	60(71)	Отражена стоимость приобретенной спецоснастки у поставщиков (приобретена подотчетным лицом) без НДС
18	60(71)	Отражен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
68	18	Зачет НДС при наличии электронного счета фактуры
60(71)	51, 52	Произведены расчеты с поставщиком
спецоснастка изготовлена в организации		
10-10	20, 23 и др.	Отражена стоимость спецоснастки, изготовленной в организации
списание спецоснастки в эксплуатацию пропорционально выпущенной продукции		
10-11	10-10	Передана спецоснастка со склада в эксплуатацию
20, 23, 25, 26, 44	10-11	Начислен износ по спецоснастке (ежемесячно)

Окончание таблицы 2.21

1	2	3
списание спецоснастки в момент передачи в эксплуатацию		
10-11	10-10	Передана спецоснастка со склада в эксплуатацию
20,23,	10-11	Отнесена стоимость спецоснастки на себестоимость согласно учетной политике
списание спецоснастки в результате реализации		
62	90-7	Отражена выручка от реализации специальной оснастки
90-10	10-10, 10-11	Отражена остаточная стоимость списанной специальной оснастки
90-8	68	Отражена сумма НДС
списание спецоснастки в результате передачи в уставный капитал другой организации		
06	10-10, 10-11	Отражено списание фактической себестоимости специальной оснастки при внесении в качестве вклада в уставный капитал другой организации
06	91-7	Отражено превышение оценочной стоимости специальной оснастки, вносимой в качестве вклада в уставный капитал, над ее фактической себестоимостью по данным бухгалтерского учета организации
91-10	06	Отражена отрицательная разница между фактической себестоимостью специальной оснастки и ее оценочной стоимостью, вносимой в качестве вклада в уставный капитал другой организации

В соответствии со ст. 55 и 226 Трудового кодекса РБ наниматель обязан обеспечить безопасные условия труда своим работникам, соблюдать требования охраны труда, принимать меры по профилактике производственного травматизма. При этом в обязанности нанимателя входит обеспечение работников специальной одеждой, специальной обувью и средствами индивидуальной защиты.

Порядок обеспечения средствами индивидуальной защиты работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, а также на работах, связанных с загрязнением или осуществляемых в неблагоприятных температурных условиях, установлен Инструкцией о порядке обеспечения работников средствами индивидуальной защиты, утвержденной постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.12.2008 № 209.

Вместе с тем ст. 404 Трудового кодекса РБ предусматривает материальную ответственность работников за сохранность выданных им предметов в обороте. Если срок полезного использования не закончен, а работник уволен или произошла недостача специальной одежды, специальной обуви, то их стоимость взыскивается нанимателем с работника.

В бухгалтерском учете следует сделать записи (табл. 2.22):

Таблица 2.22. – Корреспонденция счетов по учету специальной одежды

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
списание специальной одежды, специальной обуви при увольнении работника		
10-10	60(71)	Отражена стоимость специальной одежды, специальной обуви приобретенных у поставщиков или подотчетным лицом без учета НДС
18	60(71)	Отражен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
68	18	Зачет НДС при наличии электронного счета фактуры
60(71)	51, 52	Произведены расчеты с поставщиком или подотчетным лицом
10-11	10-10	Выданы в под отчет работнику специальная одежда, специальная обувь
20, 23, 25, 26, 44	10-11	Начислен износ по специальной одежде, специальной обуви за время эксплуатации
90-10	10-11	Списана специальная одежда, специальная обувь по остаточной стоимости при увольнении работника
73-2	90-7	Отражена задолженность работника за специальную одежду, специальную обувь
90-8	68	Отражен НДС
70	73-2	Удержана из заработной платы стоимость специальной одежды, специальной обуви
90-11(99)	99 (90-11)	Отражен финансовый результат
списание специальной одежды, специальной обуви в случае ее недостачи		
10-10	60(71)	Получены специальная одежда, специальная обувь от поставщиков (приобретены подотчетным лицом) без НДС
18	60(71)	Отражен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
68	18	Зачет НДС при наличии электронного счета фактуры
60(71)	51,52	Произведены расчеты с поставщиком
10-11	10-10	Выданы в под отчет работнику специальная одежда, специальная обувь
20, 23, 25, 26, 44	10-11	Начислен износ по специальной одежде, специальной обуви за время эксплуатации
94	10-11	Отражена недостача по остаточной стоимости
94	18	Отражено восстановление суммы НДС
73-2	94	Отнесена недостача на виновное лицо
70(50)	73-2	Погашена недостача

УЭ-9. Особенности учета драгоценных металлов и драгоценных камней

Для правильной организации учета драгметаллов и драгкамней следует руководствоваться Инструкцией о порядке использования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 15.03.2004 г. № 34 [12]. К драгметаллам относят золото, серебро, платину, палладий, иридий, рутений, осмий.

К драгкамням относят алмазы, бриллианты, рубины, изумруды, сапфиры и жемчуг.

Драгметаллы могут содержаться:

- в сырье и материалах;
- в полуфабрикатах;
- в незавершенном производстве;
- в готовой продукции;
- в приборах и запчастях;
- в машинах при ликвидации;
- в солях и растворах (азотнокислое серебро, хлористое серебро и т.д.);
- фиксажных растворах, фотобумаге, рентгено-, фото-, кинолентах, фотопластинках и т.д.

Алмазы используются на предприятиях в инструментах (алмазные иглы, алмазные металлические карандаши, отходы алмазов, гребешки).

На предприятиях заключаются договоры о коллективной материальной ответственности со всеми лицами, осуществляющими хранение, транспортировку, использование ценностей, содержащих драгметаллы и камни. Учет драгметаллов и драгкамней ведется в местах их хранения материально ответственными лицами.

Сырье, материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, материалы, состоящие из драгметаллов или их сплавов, принимает материально ответственное лицо от поставщиков. Оформляется приемка специальным актом или приходным орденом, в котором указывается наименование поставщика, номер и дата сопроводительного документа, наименование, количество, масса и другие реквизиты, характеристика принятых ценностей.

Акт составляется в двух экземплярах: первый – в бухгалтерию, второй – материально ответственному лицу. В документах на поступление материальных ценностей указывается масса драгметаллов по их видам (серебро, золото) согласно паспорту и другим сопроводительным документам.

При поступлении основных средств содержание драгметаллов указывается в *актах приема-передачи объектов основных средств* в строке «Краткая характеристика объекта». На основании технической документации, паспорта и руководства по эксплуатации вносятся соответствующие данные и в правом верхнем углу ставится штамп «Драгметаллы» или «Драгкамни». Если в технической документации не проставлено содержание драгоценных камней и металлов, то на основании решения руководителя их содержание в составе оборудования определяется после списания.

При списании устаревшего, вышедшего из строя и непригодного для дальнейшей эксплуатации оборудования, инструментов и т.д., предприятия обязаны обеспечить полный сбор, учет и предварительную обработку всех видов лома и отходов драгметаллов и драгкамней и своевременную сдачу их на специализированные предприятия-переработчики.

В бухгалтерском учете операции по списанию объектов и учету драгкамней и драгметаллов отражаются следующим образом (табл. 2.23):

Таблица 2.23. – Корреспонденция счетов по учету лома и отходов, содержащих драгоценные металлы

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
при списании основных средств, содержащих драгметаллы и драгкамни		
91-4	01	На остаточную стоимость списывают основные средства
02	01	На сумму накопленной амортизации списывают основные средства
10-6	90-7	Оприходованы драгметаллы по цене возможной реализации (по цене сдачи предприятиям-переработчикам без НДС)
при списании инвентаря с последующей реализацией		
90-10	10-9	По учетной стоимости списан хозяйственный инвентарь
10-6	90-7	Оприходованы драгметаллы, драгкамни

Реализация драгметаллов предприятиям-переработчикам отражается через счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (табл. 2.24):

Таблица 2.24. – Корреспонденция счетов по учету реализации драгметаллов предприятиям-переработчикам

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
62	90-7	Начислена выручка за отгруженные лом и отходы
90-10	10-6	Отражена учетная стоимость
51	62	Поступила выручка на текущий (расчетный) счет
90-11, 99	99, 90-11	Отражен финансовый результат

УЭ-10. Учет резервов под снижение стоимости запасов

В случае снижения текущей (рыночной) стоимости запасов на отчетную дату по отношению к фактической себестоимости приобретения этих ценностей на момент принятия их к бухгалтерскому учету создаются резервы на основании данных о величине и состоянии запасов. Резерв создается на конец каждого отчетного периода (месяц, квартал, год). Резервы под снижение стоимости запасов образуются на величину разницы между фактической себестоимостью приобретенных запасов и текущей (рыночной) себестоимостью, так как имеется вероятность уменьшения экономических выгод организации. Цена возможной реализации запасов определяется с учетом информации о конъюнктуре рынка.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей (P_c) образуется за счет финансовых результатов организации и определяется:

$$P_c = Ч_{cp} - \Phi_{cz}, \quad (2.2)$$

где $Ч_{cp}$ – чистая стоимость реализации;

Φ_{cz} – фактическая себестоимость запасов, если она выше чистой стоимости реализации.

Чистая стоимость реализации по каждой единице или группе запасов ($Ч_{cp}$) определяется:

$$Ч_{cp} = O_{up} - O_p, \quad (2.3)$$

где O_{up} – ожидаемая цена реализации;

O_p – ожидаемые расходы на завершение производства и (или) реализацию.

При определении чистой стоимости реализации учитываются изменения цены или себестоимости запасов, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания отчетного периода, если эти события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода.

В каждом последующем периоде пересматривается чистая стоимость реализации запасов. Если чистая стоимость реализации запасов, которые

ранее были уценены и числятся в запасах на конец отчетного периода, в дальнейшем увеличивается, списанная ранее сумма сторнируется (в пределах суммы первоначальной уценки) таким образом, чтобы новая фактическая себестоимость материалов соответствовала наименьшей из фактической себестоимости или пересмотренной возможной чистой стоимости реализации.

Для отражения на счетах сумм снижения стоимости запасов предназначен регулирующий контрактивный счет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов». По кредиту счета отражается образование резерва, а по дебету – восстановление зарезервированной суммы. Аналитический учет по счету 14 ведется по каждому созданному резерву.

Организация может предусмотреть к счету 14 субсчета. Например:

- 14-1 «Резерв под снижение стоимости сырья и материалов»;
- 14-2 «Резерв под снижение стоимости незавершенного производства»;
- 14-3 «Резерв под снижение стоимости готовой продукции»;
- 14-4 «Резерв под снижение стоимости товаров».

Счет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» используется для учета резервов:

- под отклонение стоимости запасов от их рыночной стоимости;
- под снижение стоимости незавершенного производства, готовой продукции, товаров и пр.

В учетной политике организации создание резервов под снижение стоимости запасов отражают:

- способ создания: по каждому наименованию запасов или по группе однородных;
- оформление расчета резерва;
- порядок установления рыночной стоимости запасов;
- методику отражения создания резерва по снижению стоимости запасов в бухгалтерском учете;
- раскрытие информации о резервах в бухгалтерской отчетности.

Материалы, которые устарели, повреждены или цена реализации которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода за вычетом резерва под снижение стоимости запасов. Материалы, предназначенные для использования в производстве продукции, не уцениваются до уровня ниже их себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается реализовать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости.

В бухгалтерском учете результаты образования резервов под снижение стоимости материальных ценностей отражают следующим образом (табл. 2.25):

Таблица 2.25. – Корреспонденция счетов по учету резервов под снижение стоимости материальных ценностей

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
90-10	14	– на основании приказа руководителя по окончании периода, предшествующего отчетному, создан резерв под снижение стоимости материалов; – отражена сумма уценки фактической себестоимости запасов до чистой стоимости реализации; – откорректирована методом «красное сторно» сумма уценки фактической себестоимости запасов до чистой стоимости реализации
14	90-7	согласно бухгалтерской справке и необходимым расчетам восстановлена сумма ранее образованного резерва

УЭ-11. Учет НДС по приобретенным товарам (работам, услугам)

Для учета причитающихся к оплате и оплаченных организацией сумм налога на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным товарам, принятым работам и оказанным услугам предназначен активный счет 18 «НДС по приобретенным товарам (работам, услугам)». По дебету счета 18 «НДС по приобретенным товарам (работам, услугам)» отражают суммы НДС, причитающиеся к оплате организацией, а по кредиту – не подлежащие вычетам суммы НДС, а также суммы оплаченного НДС, подлежащего к вычету.

К счету 18 «НДС по приобретенным товарам (работам, услугам)» организации могут самостоятельно открывать субсчета. Например:

18-1 «НДС по приобретенным основным средствам»;

18-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»;

18-3 «НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам»;

18-4 «НДС по приобретенным товарам»;

18-5 «НДС по полученным имущественным правам на объекты интеллектуальной собственности» и др.

Внутри каждого субсчета суммы НДС, приходящиеся к определенному обороту по реализации или виду деятельности, должны быть учтены на отдельном аналитическом счете. Например, «НДС по товарам, приобре-

тенным в Республике Беларусь или ввезенным из стран ЕАЭС»; «НДС по товарам, ввезенным на таможенную территорию Республики Беларусь».

Таким образом, исходя из п. 24 ст. 107 НК, если плательщик прописал в учетной политике метод раздельного учета налоговых вычетов, то необходимо наличие в бухгалтерском учете и книге покупок (если ее ведение осуществляется плательщиком) информации о суммах НДС, уплаченных (предъявленных) при приобретении (ввозе) товаров (работ, услуг), имущественных прав, принятие к вычету которых, включение в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, либо отнесение которых на увеличение стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав производятся в одинаковом порядке.

На субсчете 18-1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к строительству, созданию и приобретению объектов основных средств (включая отдельные объекты основных средств, земельные участки и объекты природопользования), причитающиеся к оплате и оплаченные организацией поставщикам (подрядчикам) или в бюджет Республики Беларусь, в том числе при ввозе основных средств на таможенную территорию Республики Беларусь.

На субсчете 18-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к приобретению (созданию) нематериальных активов, причитающиеся к оплате и оплаченные организацией поставщикам (подрядчикам) или в бюджет Республики Беларусь, в том числе при ввозе нематериальных активов на таможенную территорию РБ.

На субсчете 18-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к приобретению сырья, материалов, полуфабрикатов и других видов производственных запасов, а также к принятию работ и услуг, причитающиеся к оплате и оплаченные организацией поставщикам (подрядчикам, исполнителям) или в бюджет Республики Беларусь, в том числе при ввозе материальных ценностей на таможенную территорию Республики Беларусь.

На субсчете 18-4 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, относящиеся к приобретению товаров, причитающиеся к оплате и оплачен-

ные организацией поставщикам или в бюджет Республики Беларусь при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь.

На субсчете 18-5 «НДС по полученным имущественным правам на объекты интеллектуальной собственности» учитываются суммы налога на добавленную стоимость по полученным имущественным правам на объекты интеллектуальной собственности.

В бухгалтерском учете производятся записи (табл. 2.26):

Таблица 2.26. – Корреспонденция счетов по учету НДС по приобретенным товарам (работам, услугам)

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
18-1, 2, 3, 4, 5	60, 76, 71	Отражена сумма НДС по приобретенным товарам, работам, услугам у продавцов, являющихся плательщиками НДС на территории Республики Беларусь
18-1, 2, 3, 4, 5	68	Отражена сумма НДС, подлежащая уплате в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств-членов Таможенного союза; Отражена сумма НДС, исчисленная при оплате за приобретенные на территории Республики Беларусь товары, работы, услуги у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь
18-1, 2, 3, 4, 5	51, 52, 55	Отражена сумма НДС, уплаченная на основании таможенной декларации при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь (за исключением НДС, подлежащего уплате (уплаченного) в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств-членов Таможенного союза)
18-1, 2, 3, 4, 5	66, 67	Отражена сумма НДС, предъявленная заимодавцем при получении заемщиком товаров по договору займа
18-1, 2, 3, 4, 5	71	Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом при приобретении товаров, работ, услуг через подотчетное лицо
18-1, 2, 3, 4, 5	90-7	Отражена сумма НДС, приходящаяся на безвозмездно полученные товары, работы, услуги (за исключением инвестиционных активов)
18-1, 2, 3, 4, 5	91	Отражена сумма НДС, приходящаяся на безвозмездно полученные инвестиционные активы
68	18-1, 2, 3, 4, 5	Отражена сумма НДС, подлежащая вычету при наличии электронного счета фактуры
20, 23, 25, 26	18-1, 2, 3, 4, 5	Отражена сумма НДС, уплаченная при приобретении товаров, освобожденных от налогообложения

Окончание таблицы 2.26

1	2	3
07, 08, 10, 15,16	18-1, 2, 3, 4,5	Отражена сумма НДС, включаемая в стоимость оборудования к установке, вложений в долгосрочные активы, материалы, предусмотренных законодательством
60	18-1, 2, 3, 4,5	Отражена сумма НДС, приходящаяся на стоимость товаров, возвращенных поставщику
90,91,98	18-1, 2, 3, 4,5	Отражена сумма НДС, уплаченная (подлежащая уплате) при приобретении (ввозе) товаров, работ, услуг за счет безвозмездно полученных средств из республиканского бюджета либо государственных внебюджетных фондов, если иное не установлено законодательством
94	18-1, 2, 3, 4,5	Отражено восстановление суммы НДС при недостатке, порче имущества по вине материально ответственных лиц
68	18	В случае если на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» не приняты к вычету суммы НДС отсутствуют, то сумму НДС, приходящуюся на утратившие свои качества товары (имущество) и принятую к вычету, следует сторнировать и отнести в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».
94	18	– методом «красное сторно» на сумму НДС, принятую к вычету; – отнесена сумма НДС в состав недостачи

УЭ-12. Учет животных на выращивании и откорме

К животным на выращивании и откорме относят молодняк животных, птицы; зверей, кроликов, семей пчел, служебных собак; взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле; выбракованный из основного стада взрослый скот для реализации; скот, принятый от населения для реализации.

Наличие и движение таких животных отражается на инвентарном активном счете 11 «Животные на выращивании и откорме». По дебету отражается поступление животных, по кредиту – их выбытие. Все затраты по выращиванию и откорму животных отражаются на счете 20 «Основное производство».

К счету 11 «Животные на выращивании и откорме» открывают следующие субсчета:

11-1 «Молодняк животных» (по видам и по возрастным группам).
Крупный рогатый скот: телки старше двух лет, телки до двух лет (по годам

рождения), бычки (по годам рождения) и другие. Свины: свиноматки проверяемые, поросята в возрасте до двух месяцев, поросята в возрасте от двух до четырех месяцев, ремонтный молодняк, молодняк на откорме. Овцы и козы: молодняк рождения прошлого года и ярки (до перевода в основное стадо), ягнята или козлята рождения отчетного года. Учет по каждой группе ведут по направлениям выращивания: тонкорунные, полутонкорунные, грубошерстные, полугрубошерстные.

Молодняк лошадей учитывается по годам рождения и полу, племенных животных учитывают также по породам;

11-2 «Животные на откорме» (крупный рогатый скот на откорме, свины на откорме, овцы на откорме и т.д.);

11-3 «Птицы». Учет ведется всей птицы (молодняка и взрослой);

11-4 «Звери»;

11-5 «Семьи пчел»;

11-6 «Кролики»;

11-7 «Животные, принятые у граждан для реализации» (по видам с указанием количества, живой массы, стоимости);

11-8 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам» (по видам и группам скота и птицы, а также по каждому лицу, принявшему животных на выращивание);

11-9 «Животные, переданные в переработку на сторону» (по видам скота и перерабатывающим организациям);

11-10 «Служебные собаки и прочие виды животных»;

11-11 «Прочие животные».

В бухгалтерском учете по движению животных производятся записи (табл. 2.27).

Таблица 2.27. – Корреспонденция счетов по учету животных на выращивании и откорме

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
11	60, 76	Приобретены животные у других предприятий и лиц (по первоначальной стоимости – продуктовый скот и по фактическим суммам от выбраковки и продажи – рабочий скот)
11	01	Выбракованы животные из основного стада
11	20, 23	Оприходован приплод животных
11	20, 23	По плановой себестоимости отражен прирост живой массы молодняка крупного рогатого скота, свиней, жеребят и животных на откорме (нагуле). В конце года после определения фактической себестоимости производится сторнирование или дополнительная запись

Окончание таблицы 2.27

1	2	3
08	11	Переведен молодняк животных в основное стадо
01	08	Зачислен молодняк животных в основное стадо
90-4	11	Сдан скот заготовительным организациям. Выбракован скот из основного стада
94	11	Отражена стоимость погибших, павших и забитых животных
90-4	11	Отражена стоимость животных, павших и погибших в связи с эпидемией или стихийными бедствиями
20	11	Списана стоимость забитых животных
11	76	Поступил молодняк животных от населения для последующей перепродажи
11	20	Оприходован прирост животной массы

УЭ-13. Инвентаризация материалов

Инвентаризация материалов осуществляется в соответствии с нормативными правовыми актами Республики Беларусь, в том числе с Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 г. № 180 [8].

В ходе инвентаризации документально подтверждаются наличие, состояние и оценка материалов путем:

- сопоставления с данными бухгалтерского учета;
- выявления материалов, частично потерявших свое первоначальное назначение (потребительские свойства) и устаревших морально;
- выявления сверхнормативных и неиспользуемых запасов материалов с целью их учета и последующей реализации или списания;

Инвентаризация проводится:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- по решению руководителя предприятия;
- по решению контролирующих органов или ревизионной группы в ходе проведения проверки (ревизии) в порядке, установленном законодательством;

– при коллективной (бригадной) материальной ответственности, в случае смены руководителя (бригадира), выбытии из коллектива (бригады) более пятидесяти процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады);

- в иных случаях, установленных законодательством.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности инвентаризация сырья и материалов проводится не ранее **1 ноября**.

Перед началом проведения инвентаризации руководителем издается приказ, в котором указываются:

- сроки проведения инвентаризации;
- перечень активов и обязательств, подлежащих инвентаризации;
- состав центральной инвентаризационной комиссии;
- сроки создания рабочих инвентаризационных комиссий и ответственных за их соблюдением;
- порядок осуществления отпуска товарно-материальных ценностей в период проведения инвентаризации;
- перечень подготовительных работ перед проведением инвентаризации и ответственных за их проведение;
- сроки и ответственных за проведение инструктажа членов инвентаризационных комиссий;
- обязанности председателей рабочих инвентаризационных комиссий;
- сроки принятия решений по результатам инвентаризации;
- сроки проведения контрольных проверок правильности проведения инвентаризации рабочими инвентаризационными комиссиями.

Инвентаризации подлежат материалы организации независимо от их местонахождения, а также материалы, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете за балансом (принятые на ответственное хранение, в переработку и др.).

До начала проверки фактического наличия материалов, в том числе бланков строгой отчетности, первичные документы на их поступление должны быть сданы материально ответственным лицом в бухгалтерию (бухгалтеру).

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на материалы сданы в бухгалтерию или переданы рабочей инвентаризационной комиссии и все материалы, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Инвентаризация материалов проводится по порядку их расположения в помещении. Материалы заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, сорта, количества. На каждый внесенный в опись вид материала материально ответственным лицом крепится инвентаризационный ярлык.

В бухгалтерии до начала проведения инвентаризации составляются *инвентаризационные описи* или акты инвентаризации с отметками о наличии материалов по данным бухгалтерского учета, которые составляются не менее чем в двух экземплярах. Сведения о фактическом наличии материа-

лов записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации инвентаризационными комиссиями.

На материалы, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете за балансом (полученные в пользование, принятые на ответственное хранение, в переработку и др.), составляются отдельные описи.

По материалам, которые на момент инвентаризации оказались непригодными к эксплуатации и неподлежащими восстановлению, составляется отдельная опись с указанием причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.), а сами эти активы в местах хранения размещаются обособленно.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица, которые принимали участие в непосредственном пересчете (перевесе) инвентаризируемых ценностей. В описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией активов в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

По окончании инвентаризации, а также в межинвентаризационный период могут проводиться контрольные проверки с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц на складе, кладовой, секции и т.п., где проводилась инвентаризация.

Материалы, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке, наименованию, количеству и стоимости, дате отгрузки, номерам документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета, заносятся инвентаризационными комиссиями в «Акты инвентаризации материалов и товаров, находящихся в пути».

Тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.). На многооборотную тару, пришедшую в негодность, тару, подлежащую ремонту, составляются отдельные акты с указанием выявленных дефектов.

Оборотные активы, находящиеся в эксплуатации, пользовании (специальная одежда, специальная обувь, средства индивидуальной защиты, специальный инструмент и инвентарь, т.п.), инвентаризируются по их количеству, наименованию в местах их эксплуатации и хранения.

При инвентаризации специальной одежды, специальной обуви, средств индивидуальной защиты, специального инструмента и инвентаря и т.п., выданных в индивидуальное пользование работникам, допускается составление групповых инвентаризационных описей.

Специальная одежда, столовые белье и принадлежности, отправленные в стирку или ремонт, записываются в инвентаризационную опись инвентаризационной комиссией на основании ведомостей-накладных или квитанций организаций, осуществляющих соответствующие услуги.

Проверка фактического наличия бланков строгой отчетности производится по видам бланков с учетом их начальных и конечных номеров, а также по каждому месту хранения, за которое отвечает материально ответственное лицо.

По результатам инвентаризации в *сличительных ведомостях* инвентаризационной комиссией отражаются расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическими данными, отраженными в инвентаризационных описях. По каждому случаю выявленных отклонений комиссия берет объяснения от материально ответственных лиц: о сумме недостач, излишков и пересортице.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия материалов и данных бухгалтерского учета оформляются протоколом заседания инвентаризационной комиссии и представляются на рассмотрение руководителю организации, который принимает соответствующее решение.

В результате инвентаризации могут быть установлены:

Излишек. Излишек материалов приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты в качестве внереализационных доходов.

При определении рыночной стоимости могут быть использованы:

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

Недостача. Недостача материалов и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на затраты производства, сверх норм – взыскивается за счет виновных лиц по рыночной стоимости.

Списание убытков от недостач и порчи ценностей сверх норм естественной убыли, а при отсутствии установленных норм – в полном размере недостачи может быть произведено за счет виновных лиц если:

- лица признаны виновными решениями суда (при этом любое лицо, совершившее преступление (правонарушение), предполагается невинов-

ным до тех пор, пока его вина не будет доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда);

– лица являются виновными в силу принятия на себя полной материальной ответственности;

– работники, в соответствии с главой 37 Трудового кодекса Республики Беларусь, могут быть привлечены к полной или ограниченной материальной ответственности.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты в качестве внереализационных расходов.

Пересортица. При оформлении итоговых документов следует учитывать пересортицу товарно-материальных ценностей, а также списание потерь в пределах норм естественной убыли.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. Если при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, то эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть произведен только по решению руководителя предприятия.

Если лица, виновные в допущении пересортицы, не установлены, то положительные суммовые разницы относятся на внереализационные доходы и отрицательные суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли.

Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. Если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

В документах, представляемых для оформления списания недостач и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть указаны решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи материалов, полученное от отдела технического кон-

троля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

Рассмотрим отражение результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета (табл. 2.28):

Таблица 2.28. – Корреспонденция счетов по отражению результатов инвентаризации

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
а) излишки производственных запасов		
10, 11	90-7	Оприходованы излишки
б) недостача производственных запасов сверх норм естественной убыли		
94	10, 11	Установлена недостача производственных запасов
94	18	Отражены восстановленные суммы налоговых вычетов
73-2	94	Отнесена недостача на виновное лицо
70, 50	73-2	Возмещена недостача виновным лицом
73-2	90-7	Отнесена разница в ценах в доходы по текущей деятельности
в) недостача производственных запасов в пределах норм естественной убыли		
94	10,11	Установлена недостача производственных запасов
20, 23, 25, 26	94	Списана недостача производственных запасов в пределах норм естественной убыли в случае выявления при хранении
44	94	Списана недостача производственных запасов в пределах норм естественной убыли в случае выявления при реализации

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов : утв. постановлением Министерства финансов Респ. Беларусь 12.11.2010 г., № 133 : с изм. и доп.
2. Об установлении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений М-ва финансов Респ. Беларусь и их отдельных структурных элементов, утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 28.06.2011 г., № 50 : с изм. и доп.
3. Индивидуальная бухгалтерская отчетность : национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 12.12.2016 г., № 104.
4. Положение о приемке товаров по количеству и качеству, утвержденным постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 03.09.2008 г., № 1290.
5. Транспорт дорожный. Основные термины и определения. Классификация : Межгосударственный стандарт ГОСТ 31286-2005 : утв. постановлением Комитета по стандартизации, метрологии и сертификации при Совете Министров Респ. Беларусь от 28.02.2006 г., № 9.
6. О некоторых вопросах применения первичных учетных документов Указ Президента Респ. Беларусь, 15 марта 2011 г., № 114.
7. Постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 24. 03. 2011 г., № 360.
8. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30.11. 2007 г., № 180 : с изм. и доп.
9. Инструкция по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 31.10.2011 г., № 112.
10. Налоговый кодекс Республики Беларусь.
11. Инструкция о порядке ведения трудовых книжек : утв. постановлением М-ва труда и социальной защиты Респ. Беларусь, 16. 06. 2014 г., № 40.
12. Инструкция о порядке использования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 15.03.2004 г., № 34.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Производственные запасы могут поступать на предприятие от поставщиков, подотчетных лиц, закупающих материалы в порядке наличного расчета. Себестоимость закупки производственных запасов (ПРЗ) складывается из:

- а) стоимости закупаемых ПРЗ;
- б) прямых транспортных и погрузочно-разгрузочных расходов предприятия по доставке ПРЗ на склад;
- в) налога на добавленную стоимость по приобретенным ПРЗ;
- г) все выше перечисленное.

2. Счет 16 «Отклонение в стоимости материалов» предназначен для отражения разницы между:

- а) ценой приобретения и списания материалов;
- б) учетной ценой и фактической себестоимостью;
- в) учетной и договорной ценой;
- г) учетной ценой и ценой списания.

3. К производственным запасам в бухгалтерском учете относят:

- а) материалы;
- б) основные средства;
- в) оборудование к установке;
- г) финансовые инструменты.

4. Оценка израсходованных материалов по стоимости первых по времени приобретения материалов – это оценка способом:

- а) ФИФО;
- б) ЛИФО;
- в) по фактической себестоимости.

5. Списание превышения фактических затрат на приобретение материалов над их учетной оценкой отражается записью:

- а) Д-т 16 – К-т 15;
- б) Д-т 15 – К-т 16;
- в) Д-т 16 – К-т 10.

6. Остаток материалов на начало месяца 6 шт. по цене 1.20 руб. Поступили материалы за месяц:

- 1-я партия – 8 шт. по цене 1.50 руб.
- 2-я партия – 6 шт. по цене 1.80 руб.

Израсходовано за месяц 9 шт. Оценка израсходованных материалов производится методом ФИФО. Остаток материалов на конец месяца составляет:

- а) 17.50 руб.;
- б) 13.20 руб.;
- в) 18.30 руб.

7. На складе выявлена недостача материалов в пределах норм естественной убыли отражается записью:

- а) Д-т 91 – К-т 10;
- б) Д-т 94 – К-т 10;
- в) Д-т 20 – К-т 10;
- г) Д-т 70 – К-т 10;

8. При безвозмездном получении материалов они принимаются к учету:

- а) по фактической себестоимости;
- б) по согласованной стоимости;
- в) по текущей рыночной стоимости;
- г) по первоначальной стоимости.

9. Списание отклонений фактической себестоимости от учетной оценки на израсходованные в производстве материалы отражается записью:

- а) Д-т 20 – К-т 16;
- б) Д-т 25 – К-т 10;
- в) Д-т 26 – К-т 16.

10. Поступление материалов от учредителей в качестве вклада в уставный капитал отражается записью по дебету счета 10 и кредиту счета:

- а) 60;
- б) 75;
- в) 80;
- г) 83;

11. Единицей бухгалтерского учета запасов может быть

- а) инвентарный объект;
- б) номенклатурный номер;
- в) личный номер.

12. Предметы труда, предназначенные для обработки, переработки или использования в производстве либо хозяйственных нужд, средств труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в со-

став краткосрочных активов, а также операций, связанных с их заготовлением (приобретением), – это:

- а) основные средства;
- б) долгосрочные финансовые вложения;
- в) материалы;
- г) денежные средства.

13. По роли в производственном процессе материалы можно классифицировать на:

- а) основные и вспомогательные;
- б) материалы общего назначения и материалы специального назначения;
- в) материалы складского и открытого хранения;
- г) сырье, топливо, запасные части и т.д.

14. По назначению материалы можно классифицировать на:

- а) основные и вспомогательные;
- б) материалы общего назначения и материалы специального назначения;
- в) материалы складского и открытого хранения;
- г) сырье, топливо, запасные части и т.д.

15. По способу хранения материалы можно классифицировать на:

- а) основные и вспомогательные;
- б) материалы общего назначения и материалы специального назначения;
- в) материалы складского и открытого хранения;
- г) сырье, топливо, запасные части и т.д.

16. В фактическую себестоимость материалов включается:

а) проценты за пользование кредитами, займами, полученными для приобретения этих материалов, а также вознаграждения банкам за обслуживание этих кредитов;

б) курсовые разницы по обязательствам в иностранной валюте перед поставщиками за приобретенные материалы;

в) стоимость материалов по ценам приобретения;

г) затраты на содержание отделов снабжения и других служб организации с аналогичными функциями, а также на хранение материалов в организации.

17. При установлении несоответствия поступивших материалов данным, указанным в документах поставщика, приемку осуществляет комиссия и составляется:

- а) приходный ордер;
- б) акт о приемке материалов;
- в) товарно-транспортная накладная;
- г) товарная накладная.

18. Пришедшие в негодность материалы по истечении сроков хранения списываются на основании документа:

- а) лимитно-заборная карта;
- б) требование-накладная на отпуск материалов;
- в) товарно-транспортная накладная;
- г) акт на списание материалов.

19. На основании первичных документов материально ответственными лицами на складах и в подразделениях организации учет материалов ведется в:

- а) карточках складского учета;
- б) инвентарных карточках;
- в) личных карточках кладовщика;
- г) инвентаризационной описи.

20. Синтетический учет материалов ведется:

- а) на счете 10;
- б) на счете 11;
- в) на счете 20;
- г) на счете 43.

21. На каком субсчете ведется учет топлива:

- а) 10-1;
- б) 10-2;
- в) 10-3;
- г) 10-4.

22. Топливо и смазочные материалы на эксплуатацию автомобилей, автотракторной техники, машин и механизмов и оборудования списывается на основании:

- а) фактического расхода топлива;
- б) линейных норм расхода топлива.

23. Линейные нормы расхода топлива устанавливаются:

- а) на законодательном уровне;
- б) приказом директора организации;
- в) учетной политикой организации.

24. Подтверждение фактического расхода горюче-смазочных материалов производится документом:

- а) товарно-транспортная накладная;
- б) путевой лист;
- в) лимитно-заборная карта;
- г) карточка складского учета.

25. Списание топлива по норме отражается корреспонденцией счетов:

- а) Д-т 20, 23, 25, 26, 44 – К-т 10-32;
- б) Д-т 10-32 – К-т 20, 23, 25, 26;
- в) Д-т 94 – К-т 10-32;
- г) Д-т 90-7 – К-т 10-32.

26. Списание перерасхода топлива на виновное лицо производится корреспонденцией счетов:

- а) Д-т 20 – К-т 10-32;
- б) Д-т 90-7 – К-т 10-32;
- в) Д-т 94 – К-т 10-32;
- г) Д-т 73 – К-т 10-32.

27. Оприходование бензина на основании авансового отчета с приложенными к нему чеками отражается корреспонденцией счетов:

- а) Д-т 10-3 – К-т 60;
- б) Д-т 10-3 – К-т 51;
- в) Д-т 71 – К-т 10-3;
- г) Д-т 10-3 – К-т 71.

28. Вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей, – это:

- а) сырье;
- б) топливо;
- в) тара;
- г) полуфабрикаты.

29. По степени эксплуатации тару можно классифицировать на:

- а) внутренняя и внешняя;
- б) однооборотная и многооборотная;
- в) возвратная и невозвратная;
- г) залоговая и не залоговая.

30. К бухгалтерскому учету тара принимается по:

- а) фактической себестоимости;
- б) учетной цене;
- в) фиксированной цене, указанной в учетной политике организации.

31. Отражение стоимости тары, указанной в документах поставщика, производится записью на счетах:

- а) Д-т 10-4 – К-т 76;
- б) Д-т 10-4 – К-т 51;
- в) Д-т 10-4 – К-т 60;
- г) Д-т 10-4 – К-т 15.

32. Списание тары, пришедшей в негодность в следствии износа, отражается записью:

- а) Д-т 10-4- К-т 90-1;
- б) Д-т 90-4 – К-т 10-4;
- в) Д-т 90-10 – К-т 10-4;
- г) Д-т 91-4 – К-т 10-4.

33. Отражена недостача тары или тары, пришедшей в негодность до истечения срока службы в результате ее порчи:

- а) Д-т 94 – К-т 10-4;
- б) Д-т 73 – К-т 10-4;
- в) Д-т 90-10 – К-т 10-4;
- г) Д-т 91-4 – К-т 10-4.

34. Передача сырья в переработку отражается записью:

- а) Д-т 10-1 – К-т 10-4;
- б) Д-т 10-7 – К-т 10-1;
- в) Д-т 10-7 – К-т 20;
- г) Д-т 20 – К-т 10-7.

35. Стоимость материалов, переданных в переработку, включается в:

- а) расходы по текущей деятельности;
- б) расходы по финансовой деятельности;
- в) управленческие расходы;
- г) затраты на производство полученных из них изделий.

36. Для отражения на счетах сумм снижения стоимости запасов предназначен счет:

- а) 10;
- б) 14;
- в) 15;
- г) 16.

37. Создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается записью:

- а) Д-т 90-10 – К-т 14;
- б) Д-т 14 – К-т 90-7;
- в) Д-т 10 – К-т 14;
- г) Д-т 14 – К-т 10.

МОДУЛЬ 3 БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

После изучения данного учебного модуля студент

должен знать:

- общие принципы организации учета затрат на производство;
- методы калькулирования себестоимости продукции;
- учет затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям;
- состав затрат, включаемых и не включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).
- методы оценки незавершенного производства;
- базы распределения и списания косвенных расходов.

должен уметь:

- правильно и своевременно отражать затраты на производство продукции (работ, услуг);
- достоверно оценивать незавершенное производство;
- правильно калькулировать себестоимость продукции (работ, услуг).

УЭ-1. Общие положения учета затрат на производство

Производство предназначено для изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг в целях удовлетворения потребностей людей.

В процессе производства используются основные, оборотные средства и труд работников. Все затраты материальных и трудовых ресурсов образуют издержки производства. Совокупные затраты предприятия (организации) на изготовление и реализацию продукции (работ и услуг) в денежном выражении называются себестоимостью продукции.

Величина себестоимости – один из показателей эффективности производства – определяет, во что обходится предприятию (организации) изготовление и сбыт продукции. Чем ниже себестоимость, тем эффективнее производство. Снижение себестоимости позволяет предприятию уверенно чувствовать себя на конкурентном рынке.

УЭ-2. Организация бухгалтерского учета производственных затрат

Затраты – стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение

ние экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах [3].

Учет затрат – это документальное отражение всех затрат, группировка их по статьям калькуляции и по элементам, выявление калькуляционных разниц от действующих норм затрат.

Калькулирование – это последовательные расчеты по исчислению себестоимости единицы продукции.

Между учетом затрат и калькулированием фактической себестоимости продукции существует тесная взаимосвязь. Это проявляется с одной стороны в том, что основанием для исчисления себестоимости продукции являются данные бухгалтерского учета затрат на производство, с другой стороны, учет затрат организуется с такой детализацией, которая необходима для калькулирования, контроля и управления себестоимостью.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции организуются по следующим принципам:

- согласованность фактических объектов учета затрат с плановыми;
- непосредственная связь затрат с процессами производства и обращения;
- четкое разграничение издержек предприятия (организации) по сферам хозяйственной деятельности;
- включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;
- расширение состава затрат, относимых на объекты их учета по прямому признаку;
- определение влияния изменений норм и отклонений от норм на себестоимость;
- согласованность объектов учета затрат с объектами калькулирования и исчисление на этой основе себестоимости продукции по данным бухгалтерского учета производственных расходов;
- развитие методологии и организации учета затрат на производство с целью их приближения к международным стандартам и мировой практике.

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) регламентирован Типовым планом счетов и Инструкцией его применения № 50; Ин-

струкцией № 102; методическими рекомендациями по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях и другими нормативными правовыми актами [1–3].

Основные задачи бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) представлены на рисунке 3.1.



Рисунок 3.1. – Задачи учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)

Под правильной организацией производственных затрат следует понимать систему используемых организацией счетов бухгалтерского учета, объекты учета затрат, подходы к группировке и классификации затрат.

Все затраты на производство продукции (работ, услуг) классифицируются в соответствии с таблицей 3.1:

Таблица 3.1. – Классификация затрат на производство

Признак классификации	Виды классификации	Классификационные группы
1	2	3
По составу	1) одноэлементные 2) комплексные	
По экономическим элементам	1) элементные затраты	1) заработная плата 2) стоимость израсходованных материалов 3) начисление амортизации и т.д.
	2) комплексные затраты	1) общепроизводственные затраты
По отношению к технологическому процессу	1) основные	1) заработная плата 2) материалы и т.д.
	2) накладные	1) общепроизводственные затраты
По отношению к объему производства	1) условно-постоянные	1) расходы на освещение 2) расходы на отопление 3) заработная плата управленческого персонала и т.д.
	2) условно-переменные	1) затраты на основные материалы 2) заработная плата производственных рабочих и т.д.
По способу включения в себестоимость продукции (работ, услуг)	1) прямые	1) заработная плата 2) материалы и т.д.
	2) косвенные	1) расходы на освещение 2) расходы на отопление 3) работа машин и оборудования и т.д.
По характеру затрат	1) производственные 2) внепроизводственные	
По степени охвата	1) планируемые 2) непланируемые	
В зависимости от времени возникновения и отнесения на себестоимость	1) текущие 2) будущие	
По месту возникновения затрат	1) по центрам ответственности	1) производство 2) цеха 3) участки 4) прочие
	2) по характеру производства	1) основные 2) вспомогательные

Окончание таблицы 3.1

1	2	3
По статьям калькуляции		1) сырье и материалы 2) покупные полуфабрикаты 3) возвратные отходы (вычитаются) 4) транспортно-заготовительные затраты 5) итого материалы 6) заработная плата рабочих 7) отчисления на заработную плату рабочих 8) расходы по освоению производства 9) резерв на гарантийный ремонт 10) потери от брака 11) общепроизводственные затраты 12) общехозяйственные затраты 13) итого производственная себестоимость 14) коммерческие расходы 15) всего – полная себестоимость
По отражению в бухгалтерском учете	- текущие; - затраты будущих периодов; - затраты, рассчитываемые для направления в резервы непредвиденных потерь	- затраты отчетного периода, включая остатки незавершенного производства; - затраты, приходящиеся на будущий период - резерв по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам, резерв на плату за время в отпуске, т.п.

УЭ-3. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)

Затраты, которые включаются в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг, формируются путем группировки их по экономическим элементам и калькуляционным статьям затрат в разрезе направлений: основное или вспомогательное производство, структурное подразделение организации.

Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- прочие затраты.

В элементе «*Материальные затраты*» (за вычетом стоимости возвратных отходов) отражается стоимость:

- приобретаемых со стороны сырья и материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг);

- покупных материалов, используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального технологического процесса и для упаковки продукции или расходуемых на другие производственные и хозяйственные нужды;

- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями или производствами и хозяйствами предприятия, не относящимися к основному виду деятельности, а также индивидуальными предпринимателями;

- природного сырья;

- приобретаемого со стороны топлива всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии;

- затраты на подготовку и освоение производства;

- покупной энергии всех видов (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), расходуемой на технологические нужды предприятия;

- потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли;

- платежи предприятий за добычу природных ресурсов и выбросы (сбросы) в окружающую среду в пределах установленных лимитов.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

В элементе «*Расходы на оплату труда*» отражаются:

- выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми на предприятии формами и системами оплаты труда; стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты работникам;

- выплаты по системам премирования рабочих, руководителей, специалистов и служащих за производственные результаты в размерах, преду-

смотренных действующим законодательством, за экономию сырья и материалов, топливно-энергетических ресурсов, надбавки за профессиональное мастерство, за высокие достижения в труде и т.д.;

– выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе: надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда и т.д.;

– оплата в соответствии с действующим законодательством трудовых отпусков, социальных отпусков с сохранением заработной платы, компенсация за неиспользованный отпуск, оплата льготных часов подростков, оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей; выплаты работникам, высвобождаемым с предприятий и из организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов; надбавки к заработной плате за продолжительность непрерывной работы (вознаграждения за выслугу лет, стаж работы) в соответствии с действующим законодательством.

В элементе «*Отчисления на социальные нужды*» отражаются сумма обязательных страховых взносов, взносов на профессиональное пенсионное страхование в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь.

В элементе «*Амортизация основных средств и нематериальных активов*» отражается сумма амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности, а также амортизационные отчисления от стоимости основных средств (помещений), предоставляемых бесплатно организации общественного питания, обслуживающей трудовую коллектив организации, от стоимости помещений и инвентаря, предоставляемых организацией организациям здравоохранения для деятельности медпунктов непосредственно на территории организации.

К элементу «*Прочие затраты*» в составе себестоимости продукции (работ, услуг) относятся:

– налоги, сборы и другие платежи в бюджет и внебюджетные фонды, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком и относимые на себестоимость продукции;

– сумма арендной платы за все арендованное имущество, а также сумма ежемесячных отчислений средств на финансирование работ по капитальному ремонту вспомогательных помещений, конструктивных элементов, инженерных систем жилых домов;

- вознаграждения за рационализаторские предложения и выплата авторских гонораров (сумма вознаграждений за создание и использование объектов права промышленной собственности, рационализаторские предложения, а также сумма выплат авторских гонораров);
- суммы подъемных пособий и единовременных пособий в связи с переездом работника на работу в другую местность, а также затраты на служебные командировки, связанные с производственной деятельностью, в соответствии с установленными законодательством Республики Беларусь нормами;
- представительские расходы;
- затраты на оплату услуг связи, включая затраты на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, роуминг, услуги факсимильной и спутниковой связи, Интернет, услуги электронной почты и другие подобные услуги;
- по созданию и обновлению web-сайтов – затраты на оплату услуг по регистрации доменного имени в домене BY, организационно-техническую поддержку функционирования домена, создание и обновление web-сайта;
- затраты организации на научные исследования и разработки, выполненные сторонними организациями;
- затраты на оплату услуг по охране имущества;
- сумма оплаты услуг банков, связанных с обслуживанием организации, оплаты услуг банков по осуществлению в соответствии с заключенными договорами факторинговых операций и операций по учету векселей (покупка векселей банком до наступления срока платежа), в том числе разница между суммой денежного обязательства должника и суммой, выплачиваемой фактором (банком) кредитору (векселедержателю);
- затраты на оплату консультационных услуг, аудиторских услуг по проведению обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- затраты на оплату услуг организаций, осуществляющих уборку территории, вывоз мусора, отвод и очистку сточных вод;
- сумма оплаты обучения кадров, в том числе плата за обучение на основе договоров с учреждениями образования по подготовке, повышению квалификации и переподготовке работников, состоящих в штате организации, выпускников учреждений среднего, профессионально-технического, высшего и среднего специального образования;
- сумма оплаты предварительных (при поступлении на работу) и периодических в течение трудовой деятельности медицинских осмотров работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда;

– компенсация за амортизацию использованных для нужд предприятия личных транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений в соответствии с законодательством, принадлежащие работникам организации;

– данные о выходном пособии, выплачиваемом в случае прекращения трудового договора (контракта);

– затраты на приобретение методической, справочной литературы, нормативных документов, в том числе на подписку на периодические издания;

– сборы за проезд по платным автомобильным дорогам;

– роялти;

– расходы на подготовку и освоение производства и т.д.

Затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) того отчетного периода, к которому они относятся независимо от времени оплаты – предварительной (арендная плата и т.п.) или последующей (оплата отпусков работников и др.).

Отдельные виды затрат (затраты на подготовку и освоение производства, погашение стоимости специальных инструментов и приспособлений и т.п.), в отношении которых нельзя точно установить, к какому калькуляционному периоду они относятся, включаются в затраты на производство в порядке, определенном учетной политикой, или в сметно-нормативном порядке, определяемом в Методических рекомендациях [3].

Номенклатура статей калькуляции на большинстве организаций может быть представлена в следующем виде:

– сырье и материалы;

– покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты, работы и услуги производственного характера;

– возвратные отходы (вычитаются);

– топливо и энергия на технологические цели;

– основная заработная плата производственных рабочих;

– дополнительная заработная плата производственных рабочих;

– налоги, отчисления в бюджет и во внебюджетные фонды, отчисления местным органам власти;

– расходы на подготовку и освоение производства;

– износ инструментов и приспособлений целевого назначения;

– общепроизводственные затраты;

– потери от брака;

– прочие производственные расходы;

– производственная себестоимость;

– коммерческие расходы.

Перечень калькуляционных статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг), а также порядок оценки остатков незавершенного производства, определяются с учетом характера и структуры производства в учетной политике организации.

В таблице 3.2 представлена примерная характеристика некоторых статей калькуляции:

Таблица 3.2. – Характеристика статей калькуляции по номенклатуре

Наименование статьи затрат	Содержание и характеристика затрат
1	2
1. Сырье и материалы	Включается стоимость приобретенных сырья и (или) материалов, использованных в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для обеспечения технологического процесса, для упаковки продукции, для маркировки продукции штриховыми идентификационными кодами или израсходованных на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний; ремонт и эксплуатация основных средств, используемых в предпринимательской деятельности)
2. Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера	Относится стоимость приобретенных комплектующих изделий, подвергшихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергшихся дополнительной обработке, стоимость импортных комплектующих изделий и полуфабрикатов
3. Возвратные отходы	Относится стоимость остатков сырья, материалов и полуфабрикатов, образовавшихся в процессе превращения исходного материала (полуфабриката) в готовую продукцию, если они полностью или частично утратили потребительские качества исходного материала и в силу этого используются с повышенными затратами (понижением выхода продукции или вовсе не используемые по прямому назначению). Стоимость возвратных отходов вычитается из производственной себестоимости продукции (работ, услуг)
4. Топливо и энергия на технологические цели	Топливо – стоимость приобретенного топлива всех видов (включая дрова), расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), отопление производственных зданий. В целях калькулирования необходимо выделять импортное топливо. Электрическая энергия – стоимость покупной электрической энергии, расходуемой на технологические, производственные и хозяйственные нужды организации. Тепловая энергия – стоимость покупной тепловой энергии, расходуемой на технологические, производственные и хозяйственные нужды организации. Затраты на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемой самой организацией, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до места ее потребления включаются в соответствующие элементы затрат на производство продукции (работ, услуг)

Продолжение таблицы 3.2

1	2
<p>5. Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих</p>	<p>Включается основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих.</p> <p><u>Основной</u> является заработная плата производственных рабочих, непосредственно связанных с изготовлением (выработкой) продукции (работ, услуг). В ее состав включаются: оплата операций и работ по сдельным нормам и расценкам, а также оплата труда по тарифным ставкам (окладам) рабочих-повременщиков, занятых непосредственно выполнением производственного процесса и отдельных технологических операций; доплаты и выплаты, предусмотренные законодательством о труде и положениями об оплате труда, принятыми на предприятии, за неблагоприятные условия труда (работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, работу в многосменном режиме, в ночное время, интенсивность труда и др.), отклонение от нормальных условий труда (в связи с отступлениями от установленного технологического процесса и др.), прочие доплаты (за совмещение профессий, должностей, расширение зон обслуживания или увеличение объема работ, классность, руководство бригадой и др.); премии рабочим за производственные результаты (включая премии за экономию конкретных видов материальных ресурсов), начисленные в соответствии с действующими на предприятии премиальными системами; оплата по договорам (контрактам) работ, непосредственно связанных с производством продукции (работ, услуг).</p> <p><u>Дополнительной</u> является заработная плата производственных рабочих, предусмотренная законодательством о труде и положениями по оплате труда, принятыми на предприятии, за непроработанное на производстве (неявочное) время. Сюда входят: оплата очередных и дополнительных отпусков; оплата льготных часов подростков; оплата перерывов в работе кормящих матерей; оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров; выполнением государственных и общественных обязанностей; единовременные вознаграждения за выслугу лет; оплата учебных отпусков и т.п.</p>
<p>6. Отчисления на социальное страхование</p>	<p>Отражается сумма обязательных страховых взносов, взносов на профессиональное пенсионное страхование в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь</p>
<p>7. Расходы на подготовку и освоение производства</p>	<p>К затратам на подготовку и освоение производства относятся затраты на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые затраты), затраты на подготовку и освоение новых видов продукции и технологий, за исключением затрат, финансируемых из иных источников:</p>

Продолжение таблицы 3.2

1	2
	<p>– проверку готовности новых предприятий, производств, цехов и агрегатов к вводу их в эксплуатацию путем комплексного опробования (под нагрузкой) всех машин и механизмов (пробная эксплуатация) с пробным выпуском предусмотренной проектом продукции, наладкой оборудования, а также без пробного выпуска продукции в случае, если выпуск продукции технологически не предусмотрен;</p> <p>– затраты на подготовку и освоение производства продукции, новых технологических процессов;</p> <p>– на содержание группы технического надзора, если затраты на ее содержание не предусмотрены в сводных сметных расчетах стоимости строительства.</p> <p>Затраты, производимые до начала осуществления деятельности организации, по освоению новых производств, цехов и агрегатов (пусковые), включаются в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг с момента начала осуществления деятельности, производства, работы цехов и агрегатов.</p> <p><i>Не относятся</i> к затратам на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковым затратам) и возмещаются за счет средств, направленных на финансирование капитальных вложений:</p> <p>– затраты на индивидуальное опробование отдельных видов машин и механизмов и на комплексное опробование (вхолостую) всех видов оборудования и технических установок с целью проверки качества их монтажа;</p> <p>– затраты на шефмонтаж, осуществляемый заводами-поставщиками оборудования или по их поручению специализированными предприятиями;</p> <p>– затраты на содержание дирекции строящегося предприятия, а при ее отсутствии – группы технического надзора, затраты на содержание которой предусматриваются в сводных сметных расчетах стоимости строительства, а также затраты, связанные с приемкой новых предприятий и объектов в эксплуатацию;</p> <p>– затраты по подготовке кадров для работы на вновь вводимом в действие предприятии.</p> <p>Учет затрат на подготовку и освоение производства при необходимости может осуществляться отдельно по видам осваиваемых изделий, объектов. В таких случаях утвержденная в смете сумма затрат доводится до подразделений (отделов, цехов). В случае поэтапного выполнения работ по окончании каждого этапа работ производственного характера, связанных с подготовкой и освоением производства, оформляется акт и производится списание затрат.</p> <p>Изготовленные в процессе освоения опытные образцы или партии изделий (соответствующие стандартам или техническим условиям) включаются в объем выпуска продукции по фактической себестоимости.</p> <p>Затраты на подготовку и освоение выпуска продукции, предназначенной для массового и серийного производства, относятся на себестоимость в порядке, установленном учетной политикой организации</p>

Продолжение таблицы 3.2

1	2
8. Износ инструментов и приспособлений целевого назначения	<p>Стоимость отдельных предметов в составе средств в обороте переносится на счета учета затрат на производство, расходов на реализацию в следующем порядке:</p> <ul style="list-style-type: none"> – по специальным инструментам и специальным приспособлениям (штампы, пресс-формы и подобные им предметы) – в соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и срока их полезного использования до двух лет; – стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов, погашается в момент передачи их в производство данного заказа; – по приспособлениям целевого назначения (сосуды для выплавки стекла, фильтры, фильтрные питатели, катализаторные сетки твердого агрегатного состояния и другие аналогичные приспособления целевого назначения), изготовленным из сплавов драгоценных металлов, – в соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из части стоимости приспособлений, приходящихся на экономически обоснованные технологические потери драгоценных металлов, в течение нормативного срока их службы. При выбытии данных приспособлений в результате непригодности оставшаяся часть их стоимости относится на финансовые результаты. – по остальным предметам – в соответствии с учетной политикой организации
9. Общепроизводственные затраты	<p>Затраты по содержанию и эксплуатации оборудования включают затраты на содержание, обслуживание и ремонт основных средств, используемых непосредственно в производственном (технологическом) процессе, затраты по внутризаводскому перемещению грузов, амортизацию используемых основных средств, погашение стоимости инструментов и приспособлений общего назначения, а также затраты на электрическую и тепловую энергию, расходуемую на общепроизводственные нужды организации, затраты по оплате труда работников, занятых обслуживанием и управлением производствами, цехами, мастерскими и другими подобными им структурными подразделениями в основных и вспомогательных производствах.</p>
10. Потери от брака	<p>В состав статьи затрат могут входить:</p> <ul style="list-style-type: none"> – стоимость окончательно забракованной продукции (изделий, полуфабрикатов и т.п.); – стоимость некачественно выполненных работ, услуг; – стоимость материалов, покупных изделий и полуфабрикатов, а также полуфабрикатов собственного производства, испорченных при наладке оборудования сверх технических норм, установленных на эти цели; – затраты на исправление брака; – затраты по ремонту проданной с гарантией продукции в период гарантийного срока.

Продолжение таблицы 3.2

1	2
11. Прочие производственные затраты	Включают затраты на стандартизацию, централизованную техническую пропаганду и прочие затраты, не относящиеся ни к одной из предыдущих статей. Эти затраты обычно распределяют между отдельными видами продукции пропорционально сумме затрат по всем предыдущим статьям
Сумма затрат по перечисленным выше статьям образует <i>производственную себестоимость продукции</i>	
12. Коммерческие затраты	<p>Статья расходов включает затраты, связанные с реализацией продукции (работ, услуг). К ним относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> – затраты на тару и упаковку, хранение, транспортировку продукции до пункта, обусловленного договором, погрузку продукции в транспортные средства (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателями сверх цены), а также затраты по ее хранению в местах погрузки; – оплата услуг банков, иных кредитных организаций по осуществлению в соответствии с заключенными договорами факторинговых операций, в том числе разницы между суммой денежного обязательства должника и суммой, выплачиваемой фактором кредиторам (дисконт); – оплата в соответствии с заключенными договорами комиссии и поручения вознаграждения; – затраты, связанные с исследованием рынка (маркетинговые операции), участием в аукционах, выставках, ярмарках и выставках-продажах; – стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами непосредственно покупателям или посредническим организациям в целях рекламы и не подлежащих возврату; – консульские, аэродромные сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами и другими подобными сооружениями, портовые сборы, услуги лоцмана и иные аналогичные платежи и сборы; – затраты на рекламу производимой и реализуемой продукции (на разработку и издание рекламных изделий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, открыток; на разработку и изготовление эскизов этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов, упаковки; на рекламные мероприятия (объявления в печати, передачи по радио и телевидению); на световую и иную наружную рекламу, выполненную другими организациями и т.д.
Сумма затрат по всем статьям калькуляции составляет <i>полную себестоимость</i> продукции, показывающую общие затраты предприятия на производство и реализацию данной продукции.	

Окончание таблицы 3.2

1	2
13. Общехозяйственные затраты	Включают затраты на содержание аппарата управления и прочего (не управленческого) персонала предприятия, отчисления на содержание вышестоящих организаций, амортизационные отчисления от стоимости основных средств общезаводского назначения, затраты на их содержание и текущий ремонт, затраты на содержание и общезаводских лабораторий, охрану труда, подготовку кадров и прочие затраты общезаводского характера (почтово-телеграфные, канцелярские, командировочные и т.п.). Общезаводские затраты списывают на прочие расходы по текущей деятельности организации

Себестоимость произведенной продукции представляет собой выраженные в денежной форме используемые в процессе производства сырье, материалы, топливно-энергетические и трудовые ресурсы, а также другие затраты на ее производство и реализацию.

В зависимости от объема затрат на предприятиях различают себестоимость производственную и полную. Производственная себестоимость отражает затраты на производство продукции. Полная себестоимость включает производственную себестоимость и расходы предприятия, связанные с реализацией продукции (затраты на тару и упаковку, перевозку готовой продукции, затраты на сбыт). Полную себестоимость исчисляют по реализованной продукции.

УЭ-4. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Технология и организация производства требуют различного сочетания способов и приемов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости. Используются следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости: позаказный, попередельный, простой, нормативный, котловой и др.

Позаказный метод применяется чаще всего в индивидуальном и мелкосерийном производстве, а также для калькулирования себестоимости работ ремонтного и экспериментального характера. Объектом учета и калькулирования при позаказном методе является отдельный производственный заказ, который создается на заранее определенное количество продукции. Фактическая себестоимость заказа определяется по окончании изготовления изделий или работ, относящихся к этому заказу, путем суммиро-

вания всех затрат по данному заказу. Для исчисления себестоимости единицы продукции общая сумма затрат делится на количество выпущенных изделий. В аналитическом учете затраты группируются по заказу в разрезе статей калькуляции.

Попередельный метод калькулирования себестоимости находит применение в массовом производстве с коротким, но законченным технологическим циклом, когда выпускаемая предприятием продукция однородна по исходному материалу и характеру обработки, например в металлургии, текстильной, деревообрабатывающей промышленности и др. Учет затрат при этом методе осуществляется по стадиям (фазам) производственного процесса. Например, на текстильных комбинатах – по трем стадиям: прядильное, ткацкое, отделочное производство; в деревообрабатывающей промышленности: внешняя обработка древесины – распиловка (брус, доски), отделка и изготовление готовых изделий (двери, рамы). Каждый передел за исключением последнего, представляет законченную фазу обработки сырья, в результате организация получает полуфабрикаты собственного производства, которые используются в дальнейших переделах либо реализуются на сторону.

Простой метод применяется на предприятиях, вырабатывающих однородную продукцию, не имеющих полуфабрикатов и незавершенного производства. В этих предприятиях все производственные расходы за отчетный период составляют себестоимость всей выработанной продукции (работ, услуг). Себестоимость единицы продукции исчисляется путем деления суммы производственных расходов на количество единиц продукции.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования является наиболее прогрессивным, ибо позволяет вести повседневный контроль над ходом производственного процесса, за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции. Он применяется на предприятиях с массовым и серийным характером производства. Обязательным условием его применения является составление нормативной калькуляции по действующим на начало месяца нормам и последующее систематическое выявление в текущем порядке отклонений от этих норм (экономии или перерасхода). В конце месяца отклонения от установленных норм учитываются по их причинам и виновникам, что дает возможность оперативно анализировать причины отклонений, предупреждать их в процессе работы. При этом фактическая себестоимость изделий при нормативном методе учета определяется путем суммирования затрат по нормам и затрат в результате отклонений и изменений текущих нормативов.

УЭ-5. Аналитический и синтетический учет затрат на основное производство

Для учета затрат на производство по калькуляционным статьям и экономическим элементам предназначен активный счет 20 «Основное производство». Сальдо по счету означает незавершенное производство на начало и конец отчетного периода. По дебету счета отражаются затраты по статьям по выпуску промышленной продукции, сельскохозяйственной продукции, строительно-монтажных работ и прочее, а по кредиту счета – выход продукции, работ, услуг. К счету 20 «Основное производство» могут открываться следующие субсчета:

- 20-1 промышленное производство;
- 20-2 сельскохозяйственное производство;
- 20-3 эксплуатация транспорта и средств связи;
- 20-4 эксплуатация строительных и монтажных работ;
- 20-5 производство проектных и изыскательских работ;
- 20-6 производство геолого-разведывательских работ;
- 20-7 производство научно-исследовательских и конструкторских работ;
- 20-8 содержание и ремонт автомобильных дорог;
- 20-9 общественное питание и т.д.

На первом субсчете отражаются прямые затраты по изготовлению, обработке, сборке и отделке продукции основного производства промышленного характера, а также расходы по обслуживанию производства и управлению, которые учтены на счетах 25, 26, 29.

На втором субсчете учитываются затраты в растениеводстве и животноводстве, а также по переработке сельскохозяйственной продукции в отдельных отраслях земледелия, например в питомниках, где выращиваются саженцы (садоводство). На этом же субсчете отражают затраты по урожаю будущих лет, которые учитываются как незавершенное производство, например, расходы на посев озимых и многолетних трав, подъем зяби, внесение органических и минеральных удобрений, снегозадержание, освоение новых земель и т.д.

На третьем субсчете учитываются затраты самостоятельных организаций, имеющих обособленный баланс, которые оказывают услуги путем эксплуатации железнодорожного, воздушного, автомобильного и другого транспорта, а также затраты транспортных организаций, которые выполняют экспедиционные и погрузо-разгрузочные работы. Организации связи на этом субсчете учитывают затраты по оказанию услуг связи.

На четвертом субсчете подрядные строительные организации учитывают затраты на производство работ по строительству и монтажу объектов, осуществляемых для заказчика. Предприятия-застройщики затраты по строительно-монтажным работам на этом субсчете не отражают.

На пятом субсчете проектные и изыскательские организации учитывают затраты по производству работ, которые являются основной деятельностью для этой организации.

На шестом субсчете учитываются затраты по производству геолого-разведочных работ, осуществляемых хозяйственным способом.

На седьмом субсчете учитываются расходы, осуществляемые в порядке хозрасчетной деятельности, научно-исследовательских, проектно-конструкторских и технологических организаций.

На восьмом субсчете дорожные хозяйства учитывают эксплуатационные затраты по содержанию и ремонту автомобильных дорог (капитальный, средний, текущий ремонт дорог, расходы по озеленению, расходы по зимнему содержанию дорог и прочие).

На девятом субсчете учитывается стоимость сырья, поступившего под отчет заведующему производством. По дебету субсчета отражается стоимость поступившего сырья, а по кредиту – стоимость израсходованного сырья для приготовления проданных блюд. В организациях общественного питания расходы по приготовлению блюд и реализации пищи учитываются на счете 44 «Расходы на реализацию» в разрезе статей.

При определении состава затрат, включаемых в производство и отражаемых на счете 20 «Основное производство», следует руководствоваться Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 [2].

В соответствии с Инструкцией № 102, затраты – это стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах.

При этом затраты подразделяются на прямые и косвенные:

косвенные затраты – затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением нескольких видов работ, оказанием

нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг по определенной базе распределения;

прямые затраты – затраты, связанные с производством определенного вида продукции, выполнением определенного вида работ, оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

К прямым затратам относятся:

– прямые материальные затраты – стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг;

– прямые затраты на оплату труда – затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат;

– прочие прямые затраты – иные затраты, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Кроме того, следует различать затраты, относящиеся к текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.

Расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

На счете 20 «Основное производство» отражаются затраты, относящиеся к текущей деятельности организации и формирующие фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Себестоимость произведенной продукции, товаров, работ, услуг в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, включает прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты могут включаться в себестоимость продукции, работ, услуг или относиться к управленческим расходам [3]. Порядок учета общепроизводственных затрат следует определять в учетной политике организации.

Аналитический учет ведется в развитии всех синтетических счетов по учету затрат на производство. Каждая организация объем, содержание, вид и форму аналитической информации формирует самостоятельно, исходя из технологического процесса. Особое значение имеет правильная организация учета затрат по видам продукции, работ, услуг и подразделениям. Данные аналитического учета используют при составлении внутренней отчетности, строящейся на информации о видах, количестве, единицах измерения, цехах-изготовителях, статьях затрат выпускаемой продукции. Аналитический учет организуют по каждому заказу, виду работ, виду продукции в разрезе статей калькуляции и местам выполнения работ (по цехам). При этом аналитический учет должен обеспечить группировку информации по остаткам незавершенного производства на начало и конец периода, по затратам за отчетный месяц, по суммам, списанным в виде затрат на окончательный брак, по стоимости сэкономленных материалов в производстве и т.д.

Учетная информация, которая содержится в первичных учетных документах, своевременно вносится в регистры аналитического учета. Регистрами аналитического учета могут служить производственные отчеты, карточки учета производства, а при журнально-ордерной форме учета – ведомость 12, в которой ведется учет затрат по цехам; ведомость 14, в которой ведется учет потерь в производстве; ведомость 15, в которой ведется учет общепроизводственных, общехозяйственных затрат; ведомость 13, в которой ведется учет обслуживающих производств и хозяйств.

Синтетический учет при автоматизированной системе бухгалтерского учета учет ведется на платформе «1С Предприятие» в оборотных ведомостях.

В бухгалтерском учете затраты на производство и выход продукции отражаются (табл. 3.3):

Таблица 3.3. – Корреспонденция счетов по учету затрат на производство и выход продукции

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
20	10	На производство продукции основного производства списаны материалы и сырье, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и детали, топливо, тара, инвентарь и хозяйственные принадлежности и т.д.
20	16	Списана сумма отклонений фактической себестоимости материалов от учетной их стоимости, израсходованных на основное производство
20	23	На основное производство списаны услуги вспомогательных производств
20	18	Списаны суммы НДС, предъявленные продавцом и оплаченные покупателем при приобретении материалов, использованных на основное производство, обороты по реализации которых освобождены от НДС
20	25	На основное производство распределены общепроизводственные затраты
20	28	На себестоимость выпущенной продукции списаны окончательные потери от брака
20	70, 69, 76	Начислена заработная плата с отчислениями рабочим, занятым производством продукции
20	94	Отнесены потери от порчи ценностей на затраты основного производства в пределах естественной убыли
20	96	Начислен резерв на оплату отпусков
20	90-7	Отражены излишки, выявленные при инвентаризации затрат по незавершенному производству
10	20	Оприходованы возвратные отходы по ценам возможного использования
43	20	Оприходована готовая продукция из производства по фактической себестоимости.
94	20	Установлена недостача незавершенного производства в цехах
90-10	20	Отражены расходы, связанные с аннулированием производственных заказов (договоров), прекращением производства, не давшего продукции
79	20	Переданы обособленным подразделениям организации, состоящим на отдельном балансе, головной организации затраты основных производств
21	20	Приняты на склад полуфабрикаты собственного производства

В настоящее время в состав затрат по производству и реализации дополнительно включаются расходы, связанные с *покупкой иностранной валюты*, в сумме разницы между курсом покупки и официальным курсом белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленным Национальным банком Республики Беларусь на момент покупки, для расчетов по налогам, сборам и другим обязательным платежам в бюджет или внебюджетные фонды иностранных государств. Единовременная выплата (мате-

риальная помощь, пособие) на оздоровление, производимая с соблюдением порядка, установленного ст. 182 Трудового кодекса Республики Беларусь, при исчислении налога на прибыль в *составе затрат не учитывается*.

Также в составе затрат, учитываемых при налогообложении, не учитываются:

- любые выплаты, носящие характер вознаграждения по итогам работы за год, независимо от их названия;
- расходы по оплате дополнительных отпусков за ненормированный рабочий день, продолжительный стаж работы в одной организации, поощрительных отпусков;
- расходы на питание, организацию досуга, отдыха, в том числе при проведении рекламных акций, конференций, семинаров, переговоров, учебы и других аналогичных мероприятий. Исключение составляют расходы, которые относятся к представительским расходам; расходы, которые связаны с обеспечением питания отдельных категорий физических лиц в случаях, предусмотренных законодательством; расходы, которые включены в стоимость указанных выше мероприятий и оплачиваются их участниками.

УЭ-6. Учет и распределение общепроизводственных затрат

Типовым планом счетов учет общепроизводственных затрат ведется на собирательно-распределительном активном счете 25 «Общепроизводственные затраты», который предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного и вспомогательных производств организации. На конец и начало отчетного периода счет остатков не имеет. По дебету счета отражаются общепроизводственные затраты в разрезе статей, а по кредиту – распределение или списание общепроизводственных затрат.

К счету 25 организации могут открывать необходимые им субсчета. В частности, это могут быть:

- 25-1 «Содержание и эксплуатация оборудования»;
- 25-2 «Общещеховые затраты».

Использование субсчета 25-1 «Содержание и эксплуатация оборудования» целесообразно для учета и контроля выполнения сметы расходов по содержанию и эксплуатации производственного оборудования в основных и вспомогательных цехах промышленного производства. В строительных организациях на этом субсчете следует отражать затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов.

Для учета расходов по обслуживанию производства и управлению цехами и другими подобными им структурными подразделениями основного и вспомогательного производства, а также простоев по внутренним причинам можно использовать субсчет 25-2 «Общехеховые затраты».

С учетом отраслевых особенностей организации к счету 25 могут открывать и иные субсчета.

В бухгалтерском учете общепроизводственные затраты ведутся в разрезе следующих статей затрат:

Расходы по содержанию и эксплуатации производственного оборудования:

– оплата труда работников, занятых обслуживанием производства (наладчиков; электромонтеров; слесарей; рабочих, занятых ремонтом оборудования и других вспомогательных рабочих, обслуживающих производственное оборудование; водителей грузовых автомобилей, авто- и электрокаров, автопогрузчиков и других видов подъемно-транспортных средств, занятых перемещением сырья, материалов, инструментов, деталей, заготовок и т.п.; кладовщиков в кладовых; механика и энергетика). К этой статье относят: доплаты за работу в сверхурочное время, в выходные и праздничные (нерабочие) дни; доплаты за выполнение обязанностей временно отсутствующего работника; оплата за дни выполнения государственных обязанностей и др.; оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров; выплаты, производимые в соответствии с законодательством, работникам, высвобожденным в связи реорганизацией, сокращением численности штатов, расторжением контрактов; компенсация работникам за неиспользованный отпуск; отчисления на социальное страхование и пр.;

– начисленная амортизация и ремонт зданий, сооружений, инвентаря и др., используемых в производстве;

– освещение, отопление и содержание зданий и сооружений;

– плата за арендованные помещения, машины, оборудование;

– затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования (стоимость смазочных, обтирочных материалов, эмульсии для охлаждения и иных вспомогательных материалов, необходимых для эксплуатации и технического обслуживания оборудования, стоимость потребленного топлива, электроэнергии, воды, пара, сжатого воздуха и других видов энергии, необходимых для работы производственного оборудования, расходы на профилактические осмотры, испытания оборудования, его регулировку и др., стоимость запасных частей и других материалов, использованных при ремонте);

– прочие затраты (затраты на переналадку оборудования, обеспечение рабочих мест дополнительными приспособлениями и устройствами, средствами контроля качества и т.д., связанные с подготовкой к выпуску ранее освоенной продукции при изменении номенклатуры, модификации изделий, изготовлении продукции с изменением ее характеристик и параметров по условиям заказчиков, расходы по добровольному страхованию оборудования и пр.).

Цеховые расходы по организации, обслуживанию и управлению производством (табл. 3.4):

Таблица 3.4. – Состав цеховых расходов по организации, обслуживанию и управлению производством

Статья расходов	Характеристика и содержание расходов
1	2
Цеховые расходы по организации, обслуживанию и управлению производством	
Содержание аппарата управления цеха	Затраты на оплату труда управленческого персонала цеха
	Разница в окладах, выплачиваемая работникам при временном замещении
	Доплаты за работу: – в сверхурочное время; – в выходные и праздничные (нерабочие) дни
	Оплата за дни выполнения государственных обязанностей и др.
	Оплата времени, связанного с прохождением работниками медицинских осмотров
	Выплаты, производимые в соответствии с законодательством, работникам аппарата управления цеха, высвобожденным в связи с реорганизацией, сокращением численности штатов, расторжением контрактов
	Компенсация за неиспользованный отпуск
	Оплата отдыха, предоставляемого по окончании государственного учреждения образования выпускникам, получившим направление на работу
	Расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров в соответствии с законодательством
	Отчисления в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты РБ (далее – ФСЗН), начисленные на заработную плату управленческого персонала цеха
	Страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на заработную плату управленческого персонала цеха

Продолжение таблицы 3.4

1	2
	<p>Другие расходы по управлению цехом, в частности:</p> <ul style="list-style-type: none"> – расходы на командировки работников аппарата цеха; – расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков учета, отчетности и других документов, почтово-телеграфные и телефонные расходы; – содержание и обслуживание технических средств управления цехом (вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации, других технических средств управления); – приобретение проездных билетов на транспорт общего пользования, за исключением такси, для работников, работа которых в соответствии с должностными инструкциями носит разъездной характер (кроме водителей и экспедиторов), если эти работники на время выполнения служебных обязанностей не обеспечиваются специальным транспортом; – другие расходы
Содержание прочего цехового персонала	Затраты на оплату труда специалистов и других работников цеха (не относящихся к управленческому персоналу)
	Расходы на командировки работников цехов (за исключением работников аппарата управления цеха)
	Доплаты за работу: <ul style="list-style-type: none"> – в сверхурочное время; – в выходные и праздничные (нерабочие) дни
	Доплаты за выполнение обязанностей временно отсутствующего работника
	Оплата за дни выполнения государственных обязанностей и др.
	Оплата времени, связанного с прохождением работниками медицинских осмотров
	Выплаты, производимые в соответствии с законодательством, работникам, высвобожденным в связи с реорганизацией, сокращением численности штатов, расторжением контрактов
	Компенсация работникам за неиспользованный отпуск
	Оплата отдыха, предоставляемого по окончании государственного учреждения образования выпускникам, получившим направление на работу
	Расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров в соответствии с законодательством
	Отчисления на социальное страхование, начисленные от заработной платы указанной категории работников
Страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, управленческого персонала	

Продолжение таблицы 3.4

1	2
Амортизация и содержание зданий, сооружений и производственного инвентаря	Амортизационные отчисления, исчисленные в соответствии с законодательством, по зданиям, сооружениям, участвующим в предпринимательской деятельности
	Износ производственного инвентаря
	Расходы на ремонт производственного инвентаря цеха
	Стоимость материалов, израсходованных для ремонта помещений, отопительных трубопроводов, осветительных сетей и арматуры водоснабжения, канализации и других хозяйственно-бытовых устройств цехов
	Затраты на оплату труда рабочих, выполняющих ремонтные работы указанных объектов
	Отчисления на социальное страхование, начисленные от заработной платы рабочих, выполняющих ремонтные работы
	Страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные от заработной платы рабочих, выполняющих ремонтные работы
	Стоимость услуг других цехов предприятия и хозяйств по ремонту
	Оплата услуг сторонних организаций по проведению ремонта
Расходы на испытания, опыты, исследования, рационализацию и изобретательство	<p>Расходы, связанные с проведением испытаний, опытов и исследований цехового назначения:</p> <ul style="list-style-type: none"> – стоимость материалов, полуфабрикатов, изделий, инструмента, топлива и электроэнергии, расходуемых на осуществление анализов, опытов, испытаний, исследований; – стоимость услуг других цехов предприятия по проведению опытов, испытаний, исследований; – оплата труда работников цеховых лабораторий, оплата труда рабочих, занятых на испытаниях, опытах и исследованиях; – отчисления в ФСЗН, начисленные от заработной платы указанных работников; – страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные от заработной платы указанных работников; – оплата услуг сторонних организаций по проведению опытов и исследований, оплата экспертиз и консультаций
	<p>Расходы по рационализации, изобретательству, техническим усовершенствованиям и рационализаторским предложениям цехового назначения, не являющиеся капитальными затратами:</p> <ul style="list-style-type: none"> – расходы на проведение опытно-экспериментальных работ;

Продолжение таблицы 3.4

1	2
	<p>– изготовление и испытание моделей и образцов, в т.ч. стоимость расходуемых материалов, полуфабрикатов изделий, инструментов, топлива и электроэнергии, стоимость услуг других цехов</p> <p>Оплата услуг сторонних организаций по проведению испытаний опытных образцов</p> <p>Выплата авторских вознаграждений, оплата экспертиз и консультаций</p> <p>Расходы на организацию выставок, смотров, конкурсов, техническую информацию и наглядные пособия</p> <p>Затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства и управления, а также с улучшением качества продукции, повышением ее надежности, долговечности и других эксплуатационных свойств, осуществляемые в ходе производственного процесса</p> <p>Затраты на проведение испытаний органами, осуществляющими государственное регулирование и управление в области технического нормирования и стандартизации, в порядке, определяемом законодательством</p> <p>Оплата работ по аккредитации и подтверждению соответствия объектов оценки соответствия требованиям технических нормативных правовых актов в области технического нормирования и стандартизации</p>
<p>Затраты на создание и поддержание здоровых и безопасных условий труда</p>	<p>Затраты на материалы, оплату труда рабочих, услуги других цехов и сторонних организаций, прочие денежные расходы на мероприятия по охране труда цехового назначения (некапитального характера), включая расходы на:</p> <ul style="list-style-type: none"> – мероприятия по предупреждению несчастных случаев; – погашение износа и затраты на стирку и ремонт спецодежды, спецобуви и индивидуальных защитных приспособлений; – мероприятия по общему улучшению условий труда; молоко или другие равноценные пищевые продукты, а также лечебно-профилактическое питание или в соответствующих законодательству случаях сумму денежных затрат по их приобретению; – стоимость других средств индивидуальной защиты, мыла, смывающих и обезжиривающих средств, безвозмездно выдаваемых работникам (в установленных законодательством случаях); – содержание установок по газированию воды и другие расходы; – дезинфекцию мест общего пользования, озеленение цехов; – стоимость материалов на содержание и уборку помещений; – другие расходы <p>Расходы на проведение обязательных медицинских осмотров</p>

Окончание таблицы 3.4

1	2
	Расходы на профилактические прививки, проводимые в соответствии с законодательством
	Расходы на обеспечение противопожарной и сторожевой охраны, в т.ч. расходы на оплату услуг по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, услуг пожарной охраны, других специальных требований, предусмотренных правилами технической эксплуатации производств, надзора и контроля за их деятельностью
	Затраты на содержание помещений и инвентаря, предоставляемых медицинским организациям (как состоящим, так и не состоящим на балансе организации) для создания медицинских пунктов непосредственно на их территории
Непроизводительные затраты	
Потери от простоев	Затраты на оплату труда рабочих за время простоя
	Доплата рабочим, которые за время простоя были использованы на работах, требующих применения менее квалифицированного труда
	Отчисления в ФСЗН, начисленные от сумм оплаты труда за время простоя
	Страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные от сумм оплаты труда за время простоя
	Стоимость топлива и энергии, непроизводительно затраченных в период простоя
Потери материальных ценностей	Стоимость испорченных материалов, полуфабрикатов и изделий при хранении в цеховых кладовых в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством
	Недостача ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством, выявленных при инвентаризации в цехах и цеховых кладовых

Аналитический учет общепроизводственных затрат организован по отдельным подразделениям организации, статьям затрат и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации в ведомости 15. Синтетический учет при автоматизированной системе бухгалтерского учета ведется на платформе «1С Предприятие» в оборотных ведомостях.

При выборе метода распределения общепроизводственных затрат следует руководствоваться отраслевыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Если отраслевые рекомендации отсутствуют, организация самостоятельно определяет метод их распределения.

В частности, общепроизводственные затраты организации могут ежемесячно распределять между объектами калькуляции пропорционально:

- расходам на оплату труда работников, непосредственно занятых производством продукции (зарботной плате основных работников);
- прямым материальным затратам;
- прямым материальным и трудовым затратам;
- объемам выпуска продукции по плану (отчету) в фактических ценах.

Могут использоваться и другие методы распределения, которые наиболее полно будут учитывать особенности структуры организации, материало- или трудоемкость продукции (работ, услуг).

В учете делаются записи согласно таблицы 3.5:

Таблица 3.5. – Корреспонденция счетов по учету общепроизводственных затрат

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
25	02, 05	Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам, эксплуатируемым в цехах производства.
25	10,16	Израсходованы материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности для общепроизводственных нужд.
25	21	Расход полуфабрикатов для общепроизводственных нужд.
25	23	Списана стоимость услуг вспомогательных производств.
25	43	Внутризаводской отпуск готовой продукции для общепроизводственных нужд.
25	60	Приняты к оплате счета поставщиков и подрядчиков за выполненные работы, оказанные услуги без учета НДС.
25	70, 69, 76	Начислена заработная плата и премии специалистам общепроизводственного назначения; произведены отчисления от заработной платы.
25	96	Начислен резерв на оплату отпусков
25	94	Списана недостачи и потери от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли.
25	71	По авансовым отчетам списаны командировочные расходы работникам общепроизводственного назначения.
20	25	На основное производство распределены общепроизводственные расходы в конце отчетного периода.
23	25	На вспомогательное производство распределены общепроизводственные расходы в конце отчетного периода.
28	25	Списаны затраты по исправимому браку.
90-5	25	Списаны условно-постоянные расходы в реализацию продукции, работ, услуг.

УЭ-7. Учет и списание общехозяйственных затрат

Состав затрат по управлению производством, организацией и ее структурными подразделениями определен в Методических рекомендациях по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь, утвержденных приказом Минпрома Республики Беларусь утвержденным приказом Министерства промышленности Республики Беларусь от 05.06.2015 N 273. К ним относятся:

– затраты по материально-техническому содержанию аппарата управления организации и ее структурных подразделений, включая: затраты на содержание служебного легкового автотранспорта; суммы компенсации за использование для нужд организации оборудования, инструментов и приспособлений, принадлежащих работникам, за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей в соответствии с законодательством; приобретение проездных билетов на транспорт общего пользования, за исключением такси, для работников, работа которых в соответствии с должностными инструкциями носит разъездной характер (кроме водителей и экспедиторов), если эти работники на время выполнения служебных обязанностей не обеспечиваются специальным транспортом; содержание и обслуживание технических средств управления (вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации, других технических средств управления); затраты на оплату услуг связи, включая затраты на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, услуги факсимильной и спутниковой связи, роуминга, Интернета, электронной почты и другие подобные услуги; оплата услуг вычислительных центров, банков, связанных с обслуживанием организации; иные, не оговоренные выше, затраты по материально-техническому содержанию аппарата управления организации и ее структурных подразделений, установленные законодательством;

– затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, по нормам, установленным законодательством. К расходам на командировки относятся также фактические затраты по оформлению заграничных паспортов и других выездных документов, уплате государственной пошлины, сборы иностранных представительств, комиссионные при обмене чеков в банке на иностранную валюту;

– затраты на представительские цели, связанные с приемом и обслуживанием делегаций и отдельных лиц, участвующих в переговорах для установления и поддержания сотрудничества, а также затраты по организации проведения собраний, конференций, семинаров, коллегий, совещаний;

– затраты на проведение аудита организациями, осуществляющими ведомственный контроль;

– стоимость консультационных, информационных, а также аудиторских услуг по проведению обязательной аудиторской проверки в соответствии с законодательством и аудита, проводимого в соответствии с международными стандартами бухгалтерской (финансовой) отчетности (Консультационные услуги – услуги, имеющие своей целью консультирование на договорной основе субъектов хозяйствования по вопросам их производственно-хозяйственной деятельности (составление договоров, ведение бухгалтерского учета, участие в консультационных семинарах, конференциях, юридические консультации и др.). Информационные услуги – услуги по предоставлению субъектам хозяйствования на договорной основе деловой (биржевой, финансовой, коммерческой, экономической, статистической, нормативно-правовой и т.д.), научно-технической (документальной, библиографической, реферативной информации и данных в области фундаментальных и прикладных, естественных, технических и общественных наук отраслей производства и сфер человеческой деятельности), политической и потребительской информации (информации о проходящих научных конференциях и симпозиумах, банковской информации и т.д.), затраты по приобретению, в т.ч. подписке периодических и непериодических изданий, приобретению методической, справочной литературы, нормативных документов).

– затраты на оплату услуг по управлению организацией или отдельными ее подразделениями, в т.ч. затраты на услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, оказываемые сторонними организациями и (или) индивидуальными предпринимателями, в тех случаях, когда выполнение аналогичных функций не предусмотрено должностными обязанностями работников организации;

– затраты на оплату арендной платы, а также затраты, связанные с арендой имущества, возмещаемые арендодателю сверх арендной платы в соответствии с законодательством, а также платежи за право заключения договора объектов аренды;

– лизинговые платежи в порядке, установленном законодательством;

– затраты по набору работников, включая оплату услуг специализированных организаций по подбору персонала;

– стоимость составления проектов сделок, заявлений, изготовления копий документов, выписок из них, оказания других правовых и технических услуг, связанных с совершением нотариальных действий, согласно тарифам, утвержденным в порядке, установленном законодательством;

- затраты, связанные с организацией торгов и участием в торгах;
- проценты по простым и переводным векселям (их копиям и экземплярам переводного векселя), выданным организацией, при их оплате, а также облигациям, выданным (выпущенным) организацией, если иное не установлено учетной политикой организации.

Пунктом 10 Инструкции №102 к управленческим расходам в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность относят условно – постоянные косвенные общехозяйственные затраты, которые списываются Дт 90 -5 «Управленческие расходы» Кт 26.

Аналитический учет общехозяйственных затрат организован по отдельным подразделениям организации, статьям затрат и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации в ведомости 15 при журнально-ордерной форме учета или в производственных отчетах. Синтетический учет при автоматизированной системе бухгалтерского учета ведется на платформе «1С Предприятие» в оборотных ведомостях.

Типовым планом счетов общехозяйственные затраты учитываются на собирательно-распределительном активном счете 26 «Общехозяйственные затраты», который предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с управлением организацией. Счет сальдо не имеет. К счету могут быть открыты субсчета по отражению управленческих затрат по видам деятельности. В бухгалтерском учете делаются записи (табл. 3.6):

Таблица 3.6. – Корреспонденция счетов по учету общехозяйственных затрат

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
26	02,05	Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам общехозяйственного назначения.
26	10	Израсходованы материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности для общехозяйственных нужд.
26	21	Израсходованы полуфабрикаты собственного производства для общехозяйственных нужд.
26	23	Списана стоимость услуг вспомогательных производств.
26	43	Внутризаводской отпуск готовой продукции для общехозяйственных нужд.
26	60	Приняты к оплате счета поставщиков и подрядчиков за выполненные работы, оказанные услуги без учета НДС.
26	70, 69, 76	Начислена заработная плата и премии специалистам; произведены отчисления от заработной платы.
26	71	По авансовым отчетам списаны командировочные расходы. На себестоимость относят командировочные расходы в пределах и сверх установленных норм, но учет ведется отдельно.
26	94	Списана недостача в пределах норм естественной убыли.
90-5	26	Списаны общехозяйственные затраты

УЭ-8. Учет брака в производстве

Брак представляет собой непроизводительные затраты производственных ресурсов. Он уменьшает выпуск годной продукции и повышает ее себестоимость.

Браком в производстве принято считать продукцию (изделия), полуфабрикаты, узлы, детали и конструкции, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению либо применяются лишь после дополнительных затрат на устранение имеющихся дефектов.

Требования к качеству продукции возрастают, поэтому перед отделами технического контроля и другими службами организации стоит задача по своевременному выявлению, анализу и профилактике брака. В частности, производится работа по предотвращению брака на основе внедрения комплексной системы управления качеством продукции и эффективного использования ресурсов.

В деле эффективной борьбы с браком большое значение имеет правильно организованный учет потерь, установление причин и виновников. Немаловажная роль отводится его оперативному учету по местам возникновения, который осуществляет служба отдела технического контроля организации.

Во всех остальных случаях выявленный в производстве брак должен быть документально зафиксирован. При выявлении брака работники отдела технического контроля делают соответствующие отметки в первичных документах по учету выработки (нарядах, рапортах, маршрутных листах).

Наиболее распространенным документом оформления брака является *акт (извещение) о браке*, в котором работники службы технического контроля указывают наименование забракованного изделия, его технический номер, номер операции, на котором брак выявлен; коды вида и причины брака; виновников брака; себестоимость брака; суммы, подлежащие взысканию с виновников; отметка цеха-получателя или склада о приемке забракованной продукции.

В акте о браке выделяется специальный раздел для калькуляции брака по статьям прямых затрат. Акт выписывается в двух экземплярах и подписывается контролером отдела технического контроля, мастером и начальником участка или цеха. Один экземпляр вместе с бракованной продукцией направляется в кладовую брака, другой в диспетчерское бюро (производственный отдел), а затем в бухгалтерию. Акт утверждается руководителем предприятия, который принимает решение о порядке списания потерь от брака – за счет виновных лиц или за счет производства.

Большое значение в деле организации учета брака и определения потерь от него по местам возникновения, причин и виновников имеет его классификация.

По характеру выявленных дефектов брак подразделяется на исправимый и неисправимый (окончательный). К исправимому браку относят детали, узлы, изделия, которые могут удовлетворять требованиям стандартов или технических условий после исправления дефектов, если такое исправление технически возможно и экономически целесообразно. Если исправить дефект невозможно или расходы по исправлению будут превышать потери от брака, эти детали, узлы, изделия, работы относят к окончательному браку.

По месту выявления различают внутренний брак, обнаруженный на любом участке производства до отправки потребителю, и внешний, выявленный у потребителя (покупателя) в процессе приемки или использования.

Кроме того, брак классифицируется по видам, причинам и виновникам его возникновения.

Все операции по браку учитываются на синтетическом активном калькуляционном счете 28 «Брак в производстве». По дебету этого счета отражают: по неисправимому браку – расходы, себестоимость забракованных изделий, а по исправимому – расходы, связанные с его исправлением. По кредиту счета отражают суммы, частично уменьшающие потери от брака: удержания с виновников брака (работников предприятия, поставщиков сырья и материалов и др.) и стоимость возвратных отходов по цене возможного использования, а также стоимость неисправимого брака, относимую на затраты основного производства.

Разность между дебетовым и кредитовым оборотами, т.е. предварительное сальдо по счету 28 «Брак в производстве», представляет собой потери от брака в конце месяца, включаемые в себестоимость продукции по одноименной статье калькуляции. Таким образом, счет 28 «Брак в производстве» закрывают путем переноса сальдо (суммы потерь от брака) в себестоимость продукции.

Аналитический учет на счете 28 «Брак в производстве» ведут по отдельным цехам, видам продукции, статьям расходов и виновникам в ведомости 14 «Потери от брака» при применении журнально-ордерной формы учета.

Ведомость 14 «Потери от брака» предназначена для учета выявленных потерь:

- от недостачи незавершенного производства за вычетом его излишков;
- от списания с производства деталей и узлов вследствие модернизации выпускаемых изделий;
- от брака в производстве, в том числе потерь, связанных с порчей полуфабрикатов при наладке оборудования.

Себестоимость брака и потери от него отражаются в ведомости 12 «Затраты по цехам» и журнале-ордере 10, а возмещение потерь – в журнале-ордере 10/1 при применении журнально-ордерной формы учета.

В ведомости 12 «Затраты по цехам», открываемой на месяц, учитываются затраты на производство в разрезе цехов, для отражения затрат по отдельным цехам используются предусмотренные к ведомости вкладные листы. Учет затрат цехов основного производства осуществляется в обособленных ведомостях отдельно от затрат цехов вспомогательных производств. При значительном количестве цехов могут открываться ведомости на отдельные группы.

В бухгалтерском учете потери от брака отражают (табл. 3.6):

Таблица 3.6. – Корреспонденция счетов по учету брака в производстве

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
28	10, 16, 21, 60	1.1 Расходы на исправление внутреннего и внешнего брака: - материальные затраты, включая стоимость работ и услуг, сторонними предприятиями, а также обслуживающими производствами и хозяйствами;
28	70, 96	- начисления по заработной плате рабочим и суммы резерва на оплату отпусков;
28	69, 76	- отчисления из заработной платы рабочих;
28	71	- командировочные расходы (представительство при браковке продукции, выполнении работ по исправлению брака у потребителя);
28	60	- транспортные расходы, связанные с исправлением внешнего брака по месту нахождения покупателей;
28	25	- часть общепроизводственных затрат, относимая на себестоимость брака;
28	20, 23, 29	1.2 Стоимость по нормативной (плановой) себестоимости внутреннего окончательного брака продукции
28	76	1.3 Некомпенсируемые расходы на брак, связанные с качеством и номенклатурой поставляемых материалов (суммы неудовлетворенных арбитражных исков)
28	76	1.4 Суммы транспортных расходов, возмещаемые покупателям в связи с возвратом забракованной продукции
10-12, 6	28	2. Суммы, отнесенные на уменьшение потерь от брака
94	28	2.1 Стоимость материальных ценностей по ценам возможного использования или реализации, поступивших на склад вторичных ресурсов и полученных от разборки забракованной продукции;
73	94	2.2 Суммы, удержанные из заработной платы виновников брака в соответствии с действующим законодательством в возмещение потерь от брака
70	73	
20, 23	28	3 Списание потерь от брака на издержки производства Итоговые суммы потерь от брака в основных, вспомогательных производствах (стоимость окончательного брака плюс расходы по исправимому браку минус суммы, относимые на уменьшение потерь от брака)

УЭ-9. Учет и оценка незавершенного производства

Для целей бухгалтерского учета определение понятия «незавершенное производство» в нормативных документах не закреплено. Вместе с тем отметим, что «продукция, подлежащая сдаче заказчикам на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства» при условии, что в организации нет склада готовой продукции [1]. К незавершенному основному производству относится следующая продукция, не прошедшая всех стадий обработки по технологическому процессу:

- детали собственного изготовления, законченные и незаконченные обработкой;
- детали покупные и полуфабрикаты, прошедшие обработку на соответствующих технологических операциях;
- узлы, находящиеся на различных стадиях сборки;
- изделия, сборка которых еще не закончена, изделия полностью законченные, принятые контрольным аппаратом и упакованные, но по каким-либо причинам не сданные на склады готовой продукции до 24 часов последнего месяца при односменной и двухсменной работе предприятия. При трехсменной работе предприятия – до 8 часов утра первого месяца, следующего за отчетным.

К составу незавершенного производства не относятся:

- материалы, находящиеся у рабочих мест, не подвергшиеся обработке;
- покупные комплектующие детали и полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, но не прошедшие первой операции обработки или сборки в узлы и изделия;
- окончательный (подлежащий к сдаче в изоляторы) брак деталей, узлов и изделий, вызванный технологическими причинами, и неисправимый брак производства [3, п. 31].

Детали и узлы, подлежащие исправлению, включаются в состав незавершенного производства.

Учет незавершенного производства подразделяют на оперативный и бухгалтерский.

Оперативный учет ведется в цехах в натуральном исчислении. Он осуществляется под руководством производственно-диспетчерского отдела предприятия, аппаратом производственно-диспетчерских бюро цехов и работниками промежуточных складов деталей, узлов и изделий.

Бухгалтерский учет ежемесячно отражает все изменения в составе незавершенного производства по группам изделий в ценностном выражении при одновременном отражении натуральных показателей.

На предприятиях машиностроительного комплекса применяются два основных вида учета движения полуфабрикатов в производстве с составлением баланса деталей: подетальный и подетально-пооперационный.

В поточно-массовом производстве непосредственно на производственных участках осуществляется подетальный учет. При этом в документах отражаются: исходный остаток деталей, установленный по данным инвентаризации; поступление деталей на участок; передача годных деталей на склад или на другие участки; количество выявленного брака; потери; новый остаток.

В серийном производстве применяется подетально-пооперационный учет. В этом случае используются маршрутные листы, которые позволяют учитывать не только выработку, но и межоперационное движение деталей. Учет ведется по отдельным деталям и их комплектам.

Детали, поступающие из других цехов, приходуются на основании сдаточных накладных, а поступающие из своего цеха – на основании маршрутных листов, рабочих нарядов и других документов.

В индивидуальном и мелкосерийном производстве детали отпускаются сборочным цехам по спецификациям (комплектовочным картам), которые вписываются в соответствии с производственным заданием. При этом перечисляются все детали и их количество (по норме), необходимое для выполнения запланированной работы.

На основании спецификаций полуфабрикаты списываются в расход по заводской карточке количественного учета. После выполнения работы, установленной по спецификациям, расход деталей по нормам сопоставляется с фактическим. В конце отчетного периода спецификации закрываются. При этом в них на основе данных приемки выполненных работ записывается переходящий остаток деталей.

В массово-поточных производствах детали и узлы передаются на сборку без оформления документов. Здесь составляются месячные документы на передачу деталей и узлов.

Инвентаризация незавершенного производства осуществляется в соответствии с законодательством, указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

В зависимости от типа производства инвентаризации незавершенного производства рекомендуется проводить на 1 июля, на 31 декабря.

Для проведения инвентаризации по каждому цеху создаются постоянно действующие комиссии с участием представителя технического контроля. Состав цеховых комиссий утверждается руководителем предприятия.

При инвентаризации незавершенного производства необходимо:

- определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;

- определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);

- выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, выполнение которых приостановлено.

Объем работ по инвентаризации незавершенного производства по местам хранения деталей в промежуточных складах, кладовых и у рабочих мест можно подразделить на три этапа:

- снятие фактических остатков деталей и внесение просчитанных наименований в соответствующие документы;

- составление акта (ведомости, описи) инвентаризации и оценка остатков незавершенного производства;

- выявление результатов инвентаризации (излишков и недостач).

Результаты инвентаризации незавершенного производства оформляются актом, в котором указываются обнаруженные недостачи и излишки, причины их образования, лица-виновники, предложения и мероприятия по устранению выявленных потерь. К акту прилагается сводная ведомость результатов инвентаризации незавершенного производства, а к ней – протокол комиссии по рассмотрению результатов инвентаризации.

Остатки незавершенного производства после проведения количественной инвентаризации подлежат денежной оценке.

Остатки незавершенного производства оценивают обычно в том же порядке, который установлен для калькуляции себестоимости готовой продукции.

Чаще всего при единичном и мелкосерийном выпуске продукции незавершенное производство оценивается по фактической себестоимости по всем статьям калькуляции, за исключением статей «Потери от брака», «Расходы на подготовку и освоение производства», «Износ инструментов и приспособлений целевого назначения», «Прочие производственные расходы» и «Внепроизводственные расходы», затраты по которым в состав незавершенного производства не включаются, а относятся полностью на товарный выпуск.

На предприятиях массового и крупносерийного производства детали, находящиеся в обработке, оцениваются исходя из норм расхода по каждой статье прямых затрат с учетом степени готовности детали; при этом материалы оцениваются по действующим на конец месяца нормам, зарплата исчисляется по каждой операции исходя из расценки, накладные расходы включаются в незавершенное производство при наличии экономии в сумме фактических расходов, а в случае перерасхода – в размерах нормы или планового процента.

Данные оценки незавершенного производства группируются по типам или по другим группам однородных изделий.

Учет незавершенного производства ведется по:

- прямым статьям затрат;
- прямым материальным затратам в материалоемком производстве;
- производственной себестоимости (нормативной или плановой);
- прямым трудовым затратам в трудоемком производстве;
- иными способами.

Порядок бухгалтерского учета и оценки незавершенного производства на всех стадиях технологического цикла устанавливается учетной политикой организации. Выявленные при инвентаризации недостачи незавершенного производства списываются с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Впоследствии потери, возникшие по вине ответственных лиц, списываются Дт 73-2 – Кт 94. Излишки незавершенного производства приходятся Дт 20, 23 – Кт 90-7.

УЭ-10. Особенности учета и распределения затрат вспомогательных производств

Для учета и распределения затрат вспомогательных производств используется счет 23 «Вспомогательные производства». К счету 23 «Вспомогательные производства» открываются субсчета по видам вспомогательных производств. Наиболее распространенными видами вспомогательных производств являются:

- *ремонтные*: ремонтно-механические, ремонтно-строительные, деревообрабатывающие, электроремонтные, контрольно-измерительных приборов и автоматики и др.;
- *транспортные*: автотранспортные цеха, железнодорожные цеха, цеха карьерного транспорта, участки эксплуатации железнодорожных вагонов (цистерн) и др.;

– *энергетические*: котельные, водонасосные, цеха водо-, паро-, электроснабжения, водоканализации, цеха очистки воды, телефонные станции, электроцеха с подстанциями и др.;

– *инструментальные*: инструментальные, спецоснастки, цеха прессформ и др.;

– *тарные* (по видам: металлическая, деревянная, стеклянная и пр.);

– *хозяйственного обслуживания*: цеха по благоустройству и озеленению территории, прачечные, горноспасательные службы и др.

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражают прямые расходы, связанные с выпуском продукции, работ, услуг, косвенные расходы, связанные с обслуживанием и управлением вспомогательных производств и потери от брака.

В зависимости от технологического процесса и однородности вырабатываемой продукции, работ, услуг вспомогательные производства подразделяются на простые и сложные. К простым производствам можно отнести транспортные и энергетические производства, поскольку они массово выпускают однородную продукцию, работы, услуги в условиях кратковременного технологического процесса, отсутствуют полуфабрикаты и незавершенное производство. К сложным производствам относятся ремонтные, инструментальные, тарные, участки по пошиву одежды и др., т.к. они выпускают разнородную продукцию в условиях продолжительного технологического процесса, имеют полуфабрикаты и незавершенное производство.

Затраты вспомогательных производств группируются по местам их возникновения (производствам, участкам, цехам), видам вырабатываемой продукции, работ, услуг, элементам затрат, калькуляционным статьям затрат.

По затратам вспомогательных производств составляются: сметы затрат по каждому производству, калькуляции затрат единицы отдельных видов продукции, работ, услуг (например, в транспортном цехе – 1 тонно-километр; в энергетических цехах – 1000 киловатт часов электроэнергии, 1 Гкал тепловой энергии; в тарном – 100 единиц изготовленной тары соответствующего вида и размера; в ремонтном – объект, 1 000 руб. работ по текущему ремонту и пр.), сводная смета затрат по цехам вспомогательных производств, баланс распределения затрат по структурным подразделениям и направлениям деятельности организации.

Номенклатура статей затрат вспомогательных производств устанавливается организацией самостоятельно в зависимости от удельного веса той или иной статьи в затратах на производство продукции, работ, услуг данного вспомогательного производства, а также в соответствии с Методическими указаниями.

По окончании месяца на основании первичных документов (накладных, приемо-сдаточных актов и др.) и извещений соответствующих служб организации о потреблении услуг составляют ведомость «*Распределение услуг вспомогательных производств*».

При наличии на предприятии нескольких вспомогательных цехов может иметь место оказание взаимных (встречных) услуг. Они оцениваются в одном из цехов (как правило, кто получил меньше услуг) по плановой производственной себестоимости или по фактической себестоимости прошлого месяца.

При распределении затрат сложных вспомогательных производств предварительно оценивают остатки незавершенного производства. Порядок их оценки такой же, как и в основном производстве, за исключением некоторых упрощений. В частности, прямые затраты в незавершенном производстве допускается исчислять по укрупненным нормативам, распределять общепроизводственные затраты – пропорционально заработной плате производственных рабочих. Продукция и работы, сданные по частично выполненным заказам, оцениваются по плановой себестоимости, а фактическая себестоимость определяется после выполнения всего заказа.

Затраты, относящиеся к сданной продукции, работам и услугам, распределяются по потребителям согласно выполненным заказам или пропорционально количеству отпущенной продукции (оказанных услуг, выполненных работ).

Аналитический учет затрат вспомогательных производств ведется по объектам учета в карточках или ведомостях сводного учета затрат. Синтетический учет при автоматизированной системе бухгалтерского учета ведется на платформе «1С Предприятие» в оборотных ведомостях.

Затраты вспомогательных производств в учете отражены в таблице 3.7:

Таблица 3.7. – Корреспонденция счетов по учету затрат вспомогательного производства

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
23	02	Отражена начисленная сумма амортизации по основным средствам вспомогательных производств
23	05	Отражена начисленная сумма амортизации по нематериальным активам, используемым в цехах вспомогательного производства
23	10	Отражена сумма использованных товарно-материальных ценностей в цехах вспомогательных производств
23	16	Отражена сумма списанных отклонений по израсходованным материалам во вспомогательном производстве
23	21	Отражена сумма использованных полуфабрикатов собственного производства в цехах вспомогательного производства
23	23	Отражена сумма оказываемых услуг (работ) цехами вспомогательного производства друг другу

Продолжение таблицы 3.7

1	2	3
23	25	Отражена доля общепроизводственных затрат при включении в себестоимость продукции цехов вспомогательного производства
23	28	Отражена сумма списания потерь от брака, учтенного в цехах вспомогательного производства
23	43	Отражена стоимость готовой продукции отпущенной в цех вспомогательного производства
23	60	Отражены суммы принятых к оплате счетов поставщиков и подрядчиков за работы, услуги, выполненные для цехов вспомогательных производств
23	70	Отражена сумма начисленной заработной платы работникам вспомогательного производства
23	69	Отражена сумма отчислений в Фонд социальной защиты населения
23	76	Отражена сумма отчислений на страхование работников от несчастных случаев
23	71	Отражены расходы, связанные со служебными командировками работников цеха вспомогательного производства
23	94	Отражены суммы при списании на затраты вспомогательного производства потерь от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли
23	96	Отражены суммы отчислений в резерв на оплату отпусков работников цехов вспомогательных производств
07	23	Отражена стоимость услуг вспомогательного производства по доставке оборудования, требующего монтажа
10	23	Отражена стоимость услуг вспомогательного производства на произведенные товарно-материальные ценности для внутриводского потребления
20	23	Отражена стоимость услуг вспомогательного производства списанная на затраты основного производства
21	23	Отражена стоимость услуг вспомогательного производства на стоимость полуфабрикатов, изготовленных этими цехами
25, 26	23	Отражена стоимость услуг вспомогательного производства, отнесенная на общепроизводственные и общехозяйственные затраты
28	23	Отражена стоимость выявленного брака в инструментальных и ремонтных производствах
29	23	Отражена стоимость услуг вспомогательного производства, отнесенная на затраты обслуживающих производств и хозяйств
08	23	Отражена стоимость продукции, работ и услуг вспомогательных производств, отнесенной на затраты по возведению временных титульных и нетитульных сооружений, сносу и демонтажу прекращенных строительством объектов, стоимость работ и услуг для нужд капитального строительства
44	23	Отражена стоимость погрузочно-разгрузочных и транспортных расходов по доставке товаров в снабженческих, сбытовых и торговых предприятиях

Окончание таблицы 3.7

1	2	3
90-4	23	Отражена стоимость фактической производственной себестоимости работ, услуг, энергии, воды и других энергоносителей, выполненных и отпущенных своим обслуживающим производствам и хозяйствам, капитальному строительству, если последние выделены на самостоятельный баланс, а также субъектам хозяйствования на договорных началах
91-4	23	Отражена стоимость работ, услуг ремонтных и других вспомогательных цехов по ликвидации и реализации основных средств; по затратам на производство, не давшим продукции и т.д.
76	23	Отражено списание потерь незавершенного производства по продукции, снятой с производства по инициативе заказчика, который признан в добровольном порядке или на основании решения хозяйственного суда; на стоимость по действующим тарифам транспортных услуг, оказанных автотранспортным хозяйством для работников своего предприятия
94	23	Отражена стоимость выявленных недостатков незавершенного производства во вспомогательных цехах
43	23	Отражена стоимость готовой продукции, выработанной цехами вспомогательных производств и сданной на склад

УЭ-11. Сводный учет затрат на производство

Согласно методическим рекомендациям по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях системы Министерства промышленности Республики Беларусь под сводным учетом затрат на производство понимается «группировка всех затрат по видам вырабатываемой продукции, работ и услуг, по заказам, переделам, цехам и т.п. и по калькуляционным статьям» [3]. Данные сводного учета являются основой для составления калькуляций фактической себестоимости продукции.

Методика сводного учета затрат на производство и порядок составления на его основе калькуляций фактической себестоимости продукции отражается в учетной политике предприятия и зависит от типа и характера производства, применяемого организацией метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, а также количества видов выпускаемой продукции, структуры управления производством и пр. В организациях с цеховой структурой управления сводный учет затрат предусматривает выделение затрат отдельных цехов. В организациях с бесцеховой структурой

рой управления сводный учет осуществляется по видам продукции в целом по организации.

Группировка затрат по видам продукции и калькуляционным статьям производится с учетом особенностей производства и отражается в учетной политике. Возможно применение следующей группировки затрат:

в организациях с серийным и массовым характером производства может осуществляться учет нормативным методом, группировка может производиться по однородным группам изделий;

в организациях с индивидуальным и мелкосерийным характером производства – по заказам.

Данные, полученные в результате обработки первичных учетных документов (ведомостей распределения материалов, заработной платы и других затрат или иных документов), являются основой для организации сводного учета затрат.

Сводный учет затрат на производство зависит от применяемого организацией варианта учета полуфабрикатов собственной выработки (бесполуфабрикатный и полуфабрикатный).

При бесполуфабрикатном варианте затраты учитываются по месту их возникновения до выпуска продукции в целом по цеху (переделу), фактическая себестоимость полуфабрикатов не исчисляется, а их движение в производстве отражается лишь в оперативном учете в натуральном выражении в основе незавершенного производства.

Затраты на полуфабрикаты, переданные другим цехам, продолжают числиться в составе производственных расходов цехов-изготовителей до момента выпуска готовой продукции. При исчислении себестоимости готовой продукции затраты цехов, принимающих участие в ее изготовлении, суммируются с учетом остатков незавершенного производства.

При полуфабрикатном варианте учета затрат применяется активный счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Этот счет открывают те организации, которые ведут обособленный учет полуфабрикатов, например, в черной металлургии попередельно учитывается чугун, в резиновой промышленности – резина и клей, в химической (на азотно-туковом заводе) – серная кислота, в текстильной – пряжа и суровье.

На основании ежемесячной информации цехов о затратах на производство сводный учет затрат на производство продукции, работ, услуг организуется централизованно на счетах:

– 20 «Основное производство». Определяется себестоимость выпускаемой продукции, выполненных работ и услуг. По дебету счета отража-

ются прямые затраты (связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и услуг), а также в соответствии с учетной политикой предприятия – соответствующая часть услуг вспомогательных производств (сч. 23 «Вспомогательные производства»), затрат по обслуживанию производства и управлению (сч. 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты»), а также потери от брака (сч. 28 «Брак в производстве»). Ежемесячно на счетах 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства» определяется **фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции, сданных работ и услуг;**

– 21 «Полуфабрикаты собственного производства». По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражают расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов, а по кредиту – стоимость полуфабрикатов, переданных в переработку или реализованных.

Аналитический учет ведется по местам хранения полуфабрикатов, по видам, сортам, размерам и т.д. (табл. 3.8).

Таблица 3.8. – Корреспонденция счетов по учету полуфабрикатов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
90-4	21	Реализованы полуфабрикаты собственного производства.
94	21	Произошла недостача полуфабрикатов собственного производства.
20	21	Израсходованы полуфабрикаты на производство продукции.
21	20	Оприходованы полуфабрикаты собственного производства.

Остатки по счетам 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца, подтвержденные данными аналитического учета производственных затрат, отражают величину затрат в незавершенном производстве [3].

УЭ-12. Учет результатов деятельности обслуживающих производств и хозяйств

Для поддержания социального статуса организации и создания дополнительного стимула для качественной и эффективной работы создаются обслуживающие производства. К таким обслуживающим производствам и хозяйствам относятся жилищно-коммунальные хозяйства, осуществляющие эксплуатацию жилых домов и общежитий; столовые и буфеты; детские дошкольные учреждения; дома отдыха, санатории и другие учрежде-

ния оздоровительного и культурно-просветительского назначения и др. При этом их деятельность не должна быть прописана в уставе как отдельный вид деятельности.

Учет результатов деятельности обслуживающих производств и хозяйств ведется на активно-пассивном счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Синтетический учет затрат ведется по видам производств и хозяйств в журнале-ордере 10 или с помощью оборотных ведомостей (при автоматизированной системе учета).

Если обслуживающие производства и хозяйства выделены на отдельный баланс и функционируют как структурные подразделения, то информация об их деятельности отражается с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Затраты по содержанию обслуживающих производств и хозяйств отражаются по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» по статьям, а доходы по кредиту данного счета. В учете производятся следующие записи (табл. 3.9):

Таблица 3.9. – Корреспонденция счетов по учету затрат обслуживающих производств и хозяйств

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
29	70, 69, 76...	Отражены затраты обслуживающих производств и хозяйств
62, 76, 50, 51	29	Отражены доходы обслуживающих производств и хозяйств
86	29	Списаны затраты по содержанию обслуживающих производств и хозяйств за счет источников финансирования (у некоммерческих организаций)
90-4	29	Отнесены затраты по содержанию обслуживающих производств и хозяйств не перекрытые доходами

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об установлении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов РБ и их отдельных структурных элементов : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 28 июня 2011 г. № 50 : с изм. и доп.

2. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 102.

3. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях системы Министерства промышленности Республики Беларусь : утв. приказом Мин-ва промышленности Респ. Беларусь от 05 июня 2015 г. № 273.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Затраты организации в соответствии с установленными требованиями группируются по следующим экономическим элементам:

- а) расходы на НИОКР;
- б) финансовые затраты;
- в) коммерческие расходы;
- г) материальные затраты.

2. Затраты на оплату командировочных расходов сотрудников включаются в состав общехозяйственных затрат:

- а) в пределах установленного в организации лимита;
- б) в полном объеме;
- в) в пределах установленного норматива.

3. Полная фактическая себестоимость реализованной продукции определяется:

- а) суммированием всех затрат на производство;
- б) суммированием производственной себестоимости и расходов на реализацию;
- в) вычитанием из производственной себестоимости остатков незавершенного производства;
- г) суммированием производственной себестоимости, расходов на реализацию и НДС.

4. Не являются элементом затрат, по которым группируются затраты по текущим видам деятельности:

- а) материальные затраты;
- б) затраты на оплату труда;
- в) затраты на реализацию продукции;
- г) амортизация.

5. При отражении списания потерь материалов от стихийных бедствий составляется бухгалтерская проводка:

- а) Дт счета 44, Кт счета 10;
- б) Дт счета 99, Кт счета 10;
- в) Дт счета 90, Кт счета 10;
- г) Дт счета 91, Кт счета 10.

6. При наличии в организации обслуживающих производств и хозяйств общехозяйственные затраты списываются на счет 29:

- а) в любом случае;
- б) не списываются;

в) списываются в части стоимости работ и услуг обслуживающих производств и хозяйств, реализованных на сторону.

7. На какой счет списываются запасные части, израсходованные на текущий ремонт станка, используемого в основном производстве?

- а) Сч. 20.
- б) Сч. 23.
- в) Сч. 25.
- г) Сч. 26.

8. Вспомогательное производство выполняет работы (оказывает услуги) для нужд основного производства. Указать корреспонденцию счетов:

- а) Дт сч. 29 Кт сч. 23.
- б) Дт сч. 20 Кт сч. 23.
- в) Дт сч. 62 Кт сч. 90, Дт сч. 90 Кт сч. 23,

9. Произведены отчисления на социальные нужды в основном производстве:

- а) Дт сч. 70 Кт сч. 69.
- б) Дт сч. 69 Кт сч. 51.
- в) Дт сч. 20 Кт сч. 69.
- г) Дт сч. 69 Кт сч. 70.

10. Какие расходы можно условно отнести к постоянным?

- а) Не запланированные до начала изготовления продукции.
- б) Направленные на получение дохода.
- в) Не изменяющиеся в зависимости от изменения объема производства.
- г) Изменяющиеся в зависимости от изменения объема производства.

11. На каком счете определяется фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства готовой продукции?

- а) 20.
- б) 40.
- в) 43.
- г) 90.

12. Объектами калькулирования себестоимости при попередельном методе являются:

- а) Виды выпускаемой продукции.
- б) Отдельный производственный заказ.
- в) Продукт каждого законченного передела.

13. Под полной фактической себестоимостью продукции понимается:

- а) Сметная себестоимость производства и продажи.
- б) Фактическая себестоимость производства и реализации.
- в) Фактическая себестоимость изготовленной продукции за минусом незавершенного производства.

14. Попроцессный метод чаще всего применяется в:

- а) Отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами.

- б) При изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства.

- в) Добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной и др.) и энергетике, т.е. в отраслях, характеризующихся массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции, единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства.

15. Себестоимость реализации состоит из:

- а) Производственной себестоимости проданной продукции.

- б) Производственной себестоимости проданной продукции и коммерческих затрат, связанных с реализацией.

- в) Выручки от реализации продукции и затрат, связанных с ее реализацией.

16. Что не включается в себестоимость продукции, работ, услуг?

- а) затраты, связанные с управлением производством;

- б) затраты на выполнение работ по строительству, содержанию других непроизводственных объектов;

- в) затраты, связанные с использованием природного сырья;

- г) все включаются.

17. Какой из методов применяется для учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции:

- а) метод прямой оценки;

- б) нормативный метод;

- в) индексный метод;

- г) данный метод отсутствует,

18. Является ли одной из задач учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции определение рентабельности продукции и факторов, обуславливающих ее уровень:

- а) да;
- б) нет;

19. К элементу «Прочие затраты» в составе себестоимости продукции (работ, услуг) относятся:

- а) страховые взносы по видам страхования;
- б) плата за подготовку кадров;
- в) платежи предприятия за добычу природных ресурсов;
- г) оплата услуг связи, связанные с обслуживанием предприятий;

20. На каком счете учитываются расходы по содержанию персонала неуправленческого характера:

- а) 20;
- б) 25;
- с) 26.

21. Что из перечисленного не является видом энергии, расходуемым на технологические нужды предприятия:

- а) электрическая энергия;
- б) холод;
- в) тепловая энергия;
- г) сжатый воздух;

22. В какую статью калькуляции входят вспомогательные затраты и материалы:

- а) возвратные отходы;
- б) расходы на подготовку и освоение производства;
- с) сырье и материалы;
- д) внепроизводственные расходы.

23. Существуют ли следующие виды простоев на предприятиях:

- а) межсменные;
- б) внутрисменные;
- в) целодневные;
- г) целочасовые;

24. Какая корреспонденция отражает операцию отнесения потерь от порчи ценностей на затраты основного производства в пределах естественной убыли:

- а) 20–97;

б) 20– 94;

в) 28–91;

г) 25–94.

25. Общепроизводственные затраты распределяются пропорционально:

а) затратам по переделу;

б) количеству изготовленных изделий;

в) основной заработной плате рабочих без прогрессивно-премиальных доплат;

г) все варианты верны.

26. В состав непроизводственных потерь не входят:

а) потери от брака;

б) не компенсируемые потери от стихийных бедствий;

в) амортизационные отчисления;

г) принужденные штрафы, пени, неустойки.

27. На каком счете будут накапливаться расходы по транспортному цеху, открытому предприятием для доставки сырья в основное производство:

а) 20;

б) 23;

в) 25;

г) 26.

28. Брак:

а) увеличивает выпуск готовой продукции и повышает себестоимость;

б) уменьшает выпуск готовой продукции и уменьшает себестоимость;

в) уменьшает выпуск готовой продукции и увеличивает себестоимость.

29. Затраты на изготовление по индивидуальным заказам объектов инструментальной оснастки, затраты по заготовке древесины, затраты заводского транспорта. Какой это счет?

а) 20; б) 23;

в) 26;

г) 29.

30. К общехозяйственным затратам не относятся:

а) производство опытов, испытаний, исследований, содержание общезаводских лабораторий;

б) подготовка кадров;

в) охрана окружающей среды;

- г) освещение, отопление и содержание зданий и сооружений;
- д) охрана труда и техника безопасности.

31. Что означает корреспонденция Дт 10 – Кт 28:

а) стоимость материальных ценностей, направленных на исправление брака;

б) стоимость материальных ценностей по ценам возможного использования или реализации, поступивших на склад вторичных ресурсов и полученных от разборки забракованной продукции;

в) некомпенсируемые расходы на брак, связанные с качеством и номенклатурой поставляемых материалов.

32. Выявленные при инвентаризации недостатки незавершенного производства отражаются в бухгалтерском учете:

- а) 73/2 – 94; б) 99 – 20; в) 94 – 20; г) 25 – 94.

МОДУЛЬ 4 БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ), ЕЕ ОТГРУЗКИ И РЕАЛИЗАЦИИ

Готовая продукция – это продукция основного и вспомогательного производств предприятия, предназначенная для выпуска на сторону. К ней предъявляются следующие основные требования: она должна быть полностью закончена и укомплектована; соответствовать стандартам и/или техническим условиям и быть принятой службой технического контроля; снабжена соответствующим паспортом, сертификатом, гигиеническим заключением и другими необходимыми документами, удостоверяющими ее качество и комплектность. При передаче готовой продукции на склад или при сдаче покупателю непосредственно из производства должен составляться акт приемки или другой аналогичный документ.

В результате изучения данного элемента студент

должен знать:

- на каких счетах отражается выпуск готовой продукции;
- как провести оценку готовой продукции;
- порядок отражения на счетах бухгалтерского учета расходов на отгрузку и реализацию готовой продукции;
- порядок отражения результатов инвентаризации готовой продукции, товаров отгруженных и расчетов с покупателями.

должен уметь:

- правильно произвести оценку готовой продукции;
- учитывать отгрузку и реализацию готовой продукции одним из выбранных методов;
- своевременно и в полном объеме отражать расходы на реализацию.

УЭ-1. Состав, задачи, оценка и учет готовой продукции (работ, услуг)

Любой производственный процесс заканчивается изготовлением готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Готовой продукцией считаются изделия, прошедшее все стадии обработки, сборки и укомплектования на данном предприятии, соответствующие стандартам, условиям договора или техническим условиям, принятые ОТК и сданные на склад или непосредственно заказчику.

Готовая продукция входит в состав оборотных средств предприятия и учитывается во втором разделе актива баланса.

Готовая продукция, предназначенная для сбыта, составляет основную часть товарной продукции.

В состав продукции (работ, услуг) входят:

- готовая продукция и полуфабрикаты собственного производства;
- работы и услуги промышленного характера, работы и услуги непромышленного характера;
- покупные изделия, приобретенные для комплектации;
- строительно-монтажные, проектно-изыскательские, научно-исследовательские, геологоразведочные и другие работы;
- услуги по перевозке грузов и пассажиров на предприятиях транспорта;
- услуги по прокату и доставке автомобилей;
- транспортно-экспедиционные и погрузо-разгрузочные работы;
- услуги предприятий связи и пр.

Продукция, не прошедшая все стадии обработки, учитывается как незавершенное производство.

Вся продукция изготавливается согласно заданиям. При этом уделяется внимание увеличению ее объема, улучшению качества, расширению ассортимента.

Важной предпосылкой для правильной организации синтетического и аналитического учета выпуска, продажи и хранения продукции, исчисления финансового результата является наличие номенклатуры-ценника, в котором указывают перечень выпускаемой продукции (работ, услуг), определенные признаки выпускаемой продукции (назначение, артикул, сорт и т.д.), единицу измерения, учетную цену, данные о покупателях, номенклатурный номер, облагаемую и необлагаемую налогами продукцию, ставки налога.

Готовая продукция оценивается по фактической производственной себестоимости. Фактическая себестоимость определяется в конце отчетного периода (месяца) [1].

Поэтому в текущем учете готовую продукцию оценивают по нормативной (плановой) себестоимости, по свободным отпускным и розничным ценам (т.е. по учетным ценам) с выделением в регистрах по особой позиции отклонений фактической себестоимости этих изделий от их стоимости по учетным ценам.

Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по ценам, относящиеся к выбывшей и оставшейся на конец отчетного периода готовой продукции, определяются следующим образом:

1. Определяется процент отклонений:

$$X = [(O + O_1) 100] / (C_n + C_{n1}),$$

где O – отклонение в стоимости на начало отчетного периода;

O_1 – отклонение в стоимости по поступившей готовой продукции в отчетном периоде;

C_n – стоимость готовой продукции на начало отчетного периода;

C_{n1} – стоимость готовой продукции, поступившей в отчетном периоде.

2. Устанавливается сумма отклонений, относящаяся к остатку готовой продукции на складе и к отгруженной (реализованной) продукции:

Фактическая себестоимость остатка готовой продукции =
= Остаток готовой продукции по учетной цене $(1 + X)$.

Фактическая себестоимость отгруженной готовой продукции =
= Отгружено готовой продукции по учетной цене $(1 + X)$.

Если фактическая себестоимость выше плановой, то получается перерасход, который отражается дополнительными записями на тех же счетах, где учитывалась готовая продукция и ее реализация. Если наоборот – получается экономия и используется метод «красного сторно».

УЭ-2. Документальное оформление, аналитический и синтетический учет готовой продукции

На склад из производства готовая продукция сдается по *приемо-сдаточным накладным*, которые могут быть разовыми и накопительными. В накладной указывают номер цеха сдатчика, номер склада, наименование продукции, учетную цену и сумму. Подписывается накладная представителем цеха, кладовщиком, работником отдела технического контроля и начальником цеха-сдатчика. Оказанные услуги или выполненные работы фиксируются приемо-сдаточными актами. На некоторых предприятиях по выполненным работам и оказанным услугам выписываются приемо-сдаточные ведомости.

На основании первичных документов заведующий складом (кладовщик) составляет *карточку складского учета*. Документы передаются в бухгалтерию, где на их основании составляется накопительная ведомость выпуска готовой продукции за месяц. В ней указывается наименование продукции, сорт, дата изготовления, номер первичного документа, количество изготовленной продукции. В конце месяца подсчитывается общее количество изготовленной продукции и производится ее оценка по фактической себестоимости.

При сальдовом методе учета в бухгалтерии ведутся сальдовые ведомости, в которых указываются остатки готовой продукции по наименованиям на каждую отчетную дату.

При журнально-ордерном методе учета синтетический учет готовой продукции и ее реализации ведется в *ведомости 16* или оборотных ведомостях при автоматизированной системе учета.

Готовая продукция принимается к учету по фактической себестоимости, которой является сумма фактических затрат, связанных с ее производством. Поэтому на счете 43 «Готовая продукция» учет продукции ведется по фактической себестоимости.

В аналитическом учете по отдельным наименованиям изделий допускается применение учетных цен с отдельным отражением в регистрах отклонений фактической себестоимости этих изделий от их стоимости по учетным ценам.

В качестве учетных цен могут выступать отпускные цены, плановая себестоимость, нормативная себестоимость и др.

Для отражения информации о наличии и движении готовой продукции в учетных ценах и отклонений фактической себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам организация может открывать аналитические счета или субсчета к счету 43 «Готовая продукция».

Для учета готовой продукции используется активный счет 43 «Готовая продукция».

По дебету счета 43 «Готовая продукция» отражают поступление готовой продукции из производства по фактической себестоимости, а по кредиту – отгрузку и реализацию продукции по фактической себестоимости. Сальдо по дебету отражает наличие готовой продукции на начало или конец месяца по фактической себестоимости на складах.

Рассмотрим порядок отражения операций на счетах бухгалтерского учета (табл. 4.1).

Таблица 4.1. – Корреспонденция счетов по учету готовой продукции

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
43	20, 23	По фактической себестоимости из производства оприходована готовая продукция (работы, услуги) в конце или в течение месяца
90-4	43	Списана фактическая себестоимость реализованной готовой продукции
10	43	Переведена готовая продукция в производственные запасы
41	43	Перевод готовой продукции в товары
21	43	Отражена стоимость продукции, направленной в производство как собственные полуфабрикаты

УЭ-3. Учет отгрузки продукции (работ, услуг)

Завершающим этапом кругооборота средств предприятия является реализация продукции (работ, услуг), в результате которой готовые изделия превращаются в деньги.

Процесс реализации – совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции (работ, услуг), на основании которого организуется выпуск определенных видов продукции. Готовая продукция отгружается в соответствии с договором поставки и планом отгрузки. Отдел маркетинга выписывает приказ – накладную, в которой содержится информация о наименовании продукции, фактическое количество отпущенной продукции для отгрузки готовой продукции со склада.

Ряд продукции подлежит сертифицированию. Сертификация – это форма оценки соответствия качества техническим требованиям. Проводится на основе договора на выполнение работ по сертификации. Расходы на сертификацию состоят из стоимости услуги на сертификацию и стоимости образцов продукции, отобранных и использованных для испытаний.

Для учета процесса реализации и отгрузки готовой продукции (товаров, работ, услуг) применяются: счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»; счет 99 «Прибыли и убытки», счет 44 «Расходы на реализацию» [2].

В настоящее время организации отражают реализацию продукции, работ, услуг по методу начисления, при этом используется счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

К счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» открываются субсчета:

- 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров (работ, услуг)»;
- 90-2 «НДС, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров (работ, услуг)»;
- 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров (работ, услуг)»;
- 90-5 «Управленческие расходы»;
- 90-6 «Расходы на реализацию»;
- 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;
- 90-8 «НДС, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»;
- 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»;

- 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;
- 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

В бухгалтерском учете производятся следующие записи (табл. 4.2).

Таблица 4.2. – Корреспонденция счетов по учету готовой продукции

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
а) по методу начисления отражена реализация товаров (услуг)		
90-4	43	Отражена фактическая себестоимость реализованной продукции
90-4	20, 23	Отражена фактическая себестоимость выполненных работ, услуг
62	90-1	Начислена выручка покупателям за реализацию им продукцию, работы, услуги по отпускным ценам
51, 52	62	Поступила выручка от покупателей на счета в банках
90-2	68	Отражен НДС (по одной из утвержденных ставок)
90-5	26	Списаны управленческие затраты
90-6	44	Списаны расходы на реализацию
90-11 (99)	99 (90-11)	Отражены прибыль или убыток – определен финансовый результат от реализации продукции, работ, услуг
20, 90-10, 18	60 60	Отражена стоимости услуг по сертификации
97 20, 90-10	43 97	Отражена фактическая себестоимость образцов, переданных на сертификацию

На счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» сведения по каждому субсчету отражаются за каждый отчетный период (месяц, год) в накопительном порядке, т.е. в течение года субсчета не закрываются. По окончании отчетного периода (месяца) путем сопоставления суммы оборотов по дебету счета 90 субсчета 2–5 и кредиту оборота счета 90-1, 7 определяется финансовый результат, который ежемесячно списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» [2].

УЭ-4. Учет расходов на реализацию

В процессе сбыта продукции, т.е. ее отгрузки и передачи покупателям, возникают расходы на реализацию. Они относятся к расходам по текущей деятельности и возмещаются покупателями. В соответствии с п. 35 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50, для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией продукции, товаров, работ, услуг предназначен счет 44 «Расходы на реализацию» [2].

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 «Расходы на реализацию» отражаются расходы:

- на упаковку изделий на складах готовой продукции;
- доставку продукции к месту отправления, погрузки в транспортные средства;
- содержание помещений для хранения продукции в местах ее реализации;
- рекламу, другие аналогичные по назначению расходы.

Расходы на реализацию в сумме производственной себестоимости образуют полную фактическую себестоимость продукции, которая рассчитывается при составлении отчетных калькуляций. Существуют следующие номенклатуры статей расходов на реализацию:

В производственных организациях:

- по организации сбыта (маркетинговые услуги);
- на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию (пристань) отправления; погрузка в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее реализации и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- рекламные, участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с договорами бесплатно и др.);
- представительские;
- другие аналогичные по назначению (по анализу продукции, ее хранению, подработке, подсортировке и т.п.).

Для учета расходов на реализацию предназначен активный счет 44 «Расходы на реализацию». К нему открываются два субсчета:

- 44-1 «Коммерческие расходы»;
- 44-2 «Издержки обращения».

Ученные коммерческие расходы подлежат распределению. Расходы на тару, упаковку и транспортировку продукции включаются прямо в себестоимость реализации продукции согласно первичным документам. Если невозможно применить прямой метод распределения, то используют косвенный способ, т.е. согласно базе распределения (вес, объем, производственная себестоимость, продажная стоимость и пр.). База распределения

определяется организацией самостоятельно. В зависимости от учетной политики учтенные расходы на реализацию со счета 44 «Расходы на реализацию» относят со счета 44 «Расходы на реализацию» на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 90-6. Рассмотрим операции по счету 44 «Расходы на реализацию» (табл. 4.3).

На втором субсчете в организациях, осуществляющих торговую и торгово-производственную деятельность, отражают расходы на транспортировку товаров, оплату труда, содержание зданий, сооружений, инвентаря, хранение, подработку и упаковку товаров, рекламу и другие аналогичные по назначению расходы. К ним относятся:

1. Плата за хранение груза на станции грузоотправителя, расходы на экспертизу и анализ качества товаров.
2. Расходы на оплату труда (основную, дополнительную).
3. Расходы на аренду и содержание зданий.
4. Амортизация основных средств.
5. Отчисления на ремонт основных средств.
6. Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд.
7. Расходы на хранение, переработку, подсортировку и упаковку товаров.
8. Расходы на торговую рекламу.
9. Расходы на тару.
10. Отчисления на социальные нужды.
11. Налоги, сборы, включаемые в издержки обращения (госпошлина, налог на топливо, экологический налог в пределах норм).
12. Прочие расходы (охрана труда и техническая безопасность, расходы на содержание комнат отдыха, плата медучреждениям за медосмотры, почтовые, телеграфные, аудиторские услуги и пр.).

Таблица 4.3. – Корреспонденция счетов по учету расходов на реализацию

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
44	10	Списаны материалы на упаковку продукции на складе
44	23	Списаны услуги вспомогательных производств по изготовлению тары, доставке продукции по назначению
44	60	Отражена стоимость услуг сторонних организаций по доставке продукции
18	60	Учен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
60	51	Произведены расчеты со сторонними организациями
44	70, 76, 69	Отражены расходы по погрузо-разгрузочным работам
44	71	Отражены командировочные расходы в пределах установленных норм по транспортировке готовой продукции (экспедиторам)
90-6	44	Списаны расходы, если учет выручки ведется по моменту отгрузки

На себестоимость реализованной продукции все расходы, кроме транспортных и процентов за пользование кредитом, относят сразу, а транспортные расходы и проценты по ссудам списываются согласно специальному расчету и распределяются на остаток товаров.

УЭ-5. Инвентаризация готовой продукции и отражение ее результатов в учете

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета о готовой продукции и расчетах, связанных с ее реализацией, проводится их инвентаризация в соответствии с Инструкцией № 180 [3].

При инвентаризации проверяются фактическое наличие готовой продукции на складе, достоверность учетных данных по отгруженной продукции и расчетов с покупателями. Определяется расхождение между фактическими и учетными данными. В ходе проверки на складе проверяются фактические остатки готовой продукции, выявляются изделия, поступившие из производства на склад, но не оформленные сдаточными накладными; факты пересортицы, порчи, излишки и недостачи продукции; залежалые изделия; продукция, не пользующаяся спросом покупателей и морально устаревшая.

Одновременно проверяется состояние складского хозяйства, наличие весоизмерительной техники, приборов, а также условий, обеспечивающих сохранность готовой продукции. При проверке данных по отгруженной продукции и задолженности покупателей устанавливается их документальная обоснованность, факты несвоевременной оплаты расчетно-платежных документов, просроченная задолженность. Документально факты проведения инвентаризации отражаются в инвентаризационных описях. Инвентаризация проводится при смене материально ответственных лиц, установлении фактов хищений, стихийных бедствий, других чрезвычайных случаев.

Инвентаризация готовой продукции, отгруженной продукции и расчетов с покупателями проводится в конце года перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Иногда она проводится в другие сроки согласно распоряжениям руководителя предприятия.

Для проведения инвентаризации создается постоянно действующая комиссия, в которую включаются работники службы маркетинга или сбыта, ОТК, главный технолог, работники бухгалтерской службы, экономической службы и другие. На предприятии состав комиссии утверждается приказом

или распоряжением директора. Если устанавливаются расхождения, то составляется сличительная ведомость на залежалые, не полноценные изделия, составляется отдельная опись. На продукцию, пришедшую в негодность, составляется акт, в котором указываются причины и виновники, а также сумма потерь от порчи. При выявлении изделий, отсутствующих в учетных регистрах, комиссия включает их в инвентаризационную опись с последующим отражением в учете как излишков. При проверке задолженности покупателей проверяются платежно-расчетные документы, справки, составленные бухгалтерией по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», и делаются встречные проверки.

В бухгалтерском учете результаты инвентаризации отражаются на корреспондирующих счетах (табл. 4.4).

Таблица 4.4. – Корреспонденция счетов по учету результатов инвентаризации

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
43	90-7	Отражены излишки готовой продукции
90-11	99	Одновременно зачислены излишки на счет «Прибыли и убытки»
94	43	Установлена недостача готовой продукции на складах
20, 23, 25, 26	94	Отнесена недостача готовой продукции в пределах норм естественной убыли на себестоимость
94	18	Отражено восстановление суммы НДС
73-2	94	Отнесена недостача на виновное лицо по учетным ценам сверх норм естественной убыли
50, 73	73-2	Возмещена недостача виновным лицом
73-2	90-7	Отнесена разница между взыскиваемой и учетной стоимостью в доходы организации
90-10	94	Отражена сумма недостач, если неизвестно виновное лицо или суд отказал в иске в связи с необоснованностью
Если в результате инвентаризации будет установлена задолженность покупателей с просроченным сроком исковой давности (свыше 3 лет), то в учете следует делать запись:		
90-10	62	Установлена стоимость отгруженной продукции, а также задолженность покупателей с просроченным сроком исковой давности
90-10	63	Создан резерв по сомнительным долгам
63	62	За счет резерва погашена задолженность
007		Списана задолженность с баланса с просроченным сроком исковой давности и учитывается за балансом в течение 5 лет
51	90-7	Поступила задолженность от покупателей
	007	Списана задолженность с забалансового учета

УЭ-6. Учет долгосрочных активов, предназначенных для реализации

Для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных активов, а также активов, входящих в выбывающую группу, признанных предназначенными для реализации, предназначен счет 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации». Признание основных средств, нематериальных активов, предназначенных для реализации, осуществляется в соответствии с нормами Инструкции № 25 [4]. Выбывающая группа – группа активов, предназначенных для одновременного выбытия в результате реализации в рамках одной сделки, а также обязательств, связанных с такими активами, которые будут погашены в результате сделки [4]. Доходы и расходы от реализации долгосрочных активов, предназначенных для реализации, включаются в доходы и расходы по инвестиционной деятельности организации.

Аналитический учет по счету 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» ведется по отдельным объектам долгосрочных активов, признанных предназначенными для реализации.

Долгосрочный актив (выбывающая группа) принимается к учету в качестве предназначенного для реализации в том отчетном периоде, в котором начинают выполняться условия признания:

- стоимость его будет возмещена в результате реализации;
- имеется в наличии для реализации в текущем состоянии и на условиях обычных для реализации;
- реализация долгосрочного актива имеет высокую вероятность (имеется решение руководителя, заключен договор, приняты меры по поиску покупателя);
- реализацию долгосрочного актива (выбывающей группы) предполагается завершить в течение 12 месяцев с даты принятия к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации.

Долгосрочный актив (выбывающая группа) на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации отражается по наименьшей стоимости долгосрочного актива и текущей рыночной стоимости за вычетом расходов, связанных с его реализацией. Текущая рыночная стоимость определяется на основании заключения оценщика или иных документов подтверждающих такую стоимость.

В бухгалтерском учете операции отражаются на счетах бухгалтерского учета (табл. 4.5).

Таблица 4.5. – Корреспонденция счетов при принятии долгосрочных активов к бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации и их реализация

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
Принятие долгосрочных активов (выбывающих групп) к бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации		
02, 05	01, 04	Отражена сумма накопленной амортизации по долгосрочным активам (выбывающим группам) принятым к бухгалтерскому учету в качестве предназначенным для реализации
47	01, 04	Отражена балансовая стоимость долгосрочных активов, предназначенных для реализации
91-4	47	Отражена сумма первоначального обесценения долгосрочных активов, предназначенных для реализации (в т.ч. входящие в выбывающие группы)
60, 76	76-7	Отражена сумма обязательств, входящих в выбывающие группы
Реализация долгосрочных активов (выбывающих групп), предназначенных для реализации		
91-4	47	Отражена стоимость долгосрочных активов, предназначенных для реализации
76-7	91-1	Отражена сумма обязательств, входящих в выбывающие группы, отраженная на счете 76-7
62	91-1	Отражены суммы полученных прочих доходов от реализации долгосрочных активов, предназначенных для реализации

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об установлении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 28.06.2011 г. № 50 : с изм. и доп.

2. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 12.11.2010 г. № 133 : с изм. и доп.

3. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.11.2007 г. № 180 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.04.2010 г. № 50.

4. Инструкция по бухгалтерскому учету долгосрочных активов, предназначенных для реализации : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04.2012 г. № 25 : с изм. и доп.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Готовая продукция в текущем бухгалтерском учете оценивается:
 - а) по нормативной себестоимости;
 - б) фактической производственной себестоимости;
 - в) договорной ценой;
 - г) первоначальной стоимости.
2. Реализованная готовая продукция – это продукция:
 - а) принятая отделом технического контроля и сдана на склад;
 - б) продукция находится на складе покупателя на ответственном хранении;
 - в) продукция отгруженная, но еще не оплаченная, или продукция оплаченная, но еще не отгруженная;
3. Бухгалтерская запись Дт 90-5 – Кт 26 означает:
 - а) отгружена готовая продукция;
 - б) возврат продукции покупателем;
 - в) списана себестоимость реализованной продукции;
 - г) списаны управленческие затраты по реализованной готовой продукции.
4. Оприходована готовая продукция из основного производства. Укажите правильную корреспонденцию счетов:
 - а) Дт 43 – Кт 23;
 - б) Дт 43 – Кт 20;
 - в) Дт 10 – Кт 20;
 - г) Дт 43 – Кт 60.
5. Какой корреспонденцией счетов отражается начисление косвенных налогов в бюджет от суммы выручки за реализованную продукцию:
 - а) Дт 90-1 – Кт 68;
 - б) Дт 68 – Кт 90-1;
 - в) Дт 90-2 – Кт 68;
 - г) Дт 90-4 – Кт 68.
6. Какой корреспонденцией счетов отражается списание изготовленной продукции по фактической себестоимости на реализацию покупателям:
 - а) Дт 62 – Кт 43;
 - б) Дт 43 – Кт 20;
 - в) Дт 90-4 – Кт 43;
 - г) Дт 62 – Кт 90-1.

7. В какой части бухгалтерского баланса отражается конечное сальдо по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»:

- а) в активе,
- б) счет 90 сальдо конечного не имеет и в балансе не отражается
- в) в обязательствах,
- г) либо в активе, либо в обязательствах в зависимости от ситуации.

8. Какой корреспонденцией счетов отражается списание расходов, связанных с реализацией:

- а) Дт 90-6 – Кт 44;
- б) Дт 43 – Кт 20;
- в) Дт 90-4 – Кт 44;
- г) Дт 62 – Кт 90-1.

9. Что означает хозяйственная операция: Дт 90-4 – Кт 43:

а) списана фактическая себестоимость отгруженной продукции покупателям;

- б) отражена фактическая себестоимость отгруженных материалов;
- в) выявлена недостача отгруженной продукции;
- г) отражен финансовый результат по отгруженной продукции.

10. Какой корреспонденцией счетов отражается прибыль от реализации продукции:

- а) Дт 90-6 – Кт 99;
- б) Дт 99 – Кт 90-11;
- в) Дт 90-11 – Кт 99;
- г) Дт 99 – Кт 90-1.

МОДУЛЬ 5

БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И КРАТКОСРОЧНЫХ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Студент *должен знать*:

– теоретические вопросы и нормативно-правовые документы по бухгалтерскому учету денежных средств и краткосрочных финансовых вложений;

– безналичные формы расчетов;

– методики по бухгалтерскому учету денежных средств и краткосрочных финансовых вложений;

должен уметь:

– правильно и своевременно оформлять первичные документы по бухгалтерскому учету денежных средств и краткосрочных финансовых вложений;

– правильно расшифровать выписки банка;

– правильно отражать операции по бухгалтерскому учету денежных средств и краткосрочных финансовых вложений на счетах бухгалтерского учета.

УЭ-1. Общие положения и задачи учета денежных средств

Денежные средства играют важнейшую роль в деятельности организации. Денежные средства – это средства, которые легко и быстро могут преобразоваться в любые другие материальные ценности. Поэтому они служат своеобразным показателем ликвидности.

Под ликвидностью активов в бухгалтерском учете понимают скорость их превращения в денежные средства. Это понятие особенно важно при ликвидации организации (иногда в связи с банкротством). Бухгалтерский учет денежных средств требует повышенного внимания.

Под денежными средствами, по мнению Л.Ш. Лозовского и др., следует понимать «аккумулированные в наличной и безналичной формах деньги государства, предприятий, населения и другие средства, легко обрабатываемые в деньги, обладающие высоким уровнем ликвидности» [1]. Аналогичная трактовка дается в других источниках [2–4]. Некоторые экономисты (В.Г. Золотоголов, В.Г. Гавриленко) денежные средства считают особым товаром, который служит всеобщим эквивалентом.

Вместе с тем под денежными средствами следует понимать краткосрочные активы организации, участвующие в их хозяйственной деятельно-

сти и представляющие собой средства в национальной и иностранной валютах, находящиеся в кассе и на счетах в банках.

В соответствии с экономической теорией денежные средства выполняют пять функций:

- являются мерой стоимости товаров;
- используются для обмена товарной продукции;
- способствуют накоплению капитала;
- служат для образования сокровищ;
- являются мировым эквивалентом.

В бухгалтерском учете денежные средства отражаются:

1) по видам:

– *денежные средства в национальной валюте*, которые представляют собой специальные бумажные и металлические банковские знаки, исполняющие роль средства обращения и всеобщего эквивалента в ценообразовании;

– *денежные средства в иностранной валюте*. К ним относятся денежные знаки (бумажные, металлические) зарубежных государств, выполняющие роль средства платежа и взаиморасчетов (доллары США, евро и другие национальные валюты иностранных государств);

2) по месту нахождения:

– *денежные средства в кассе* – это необходимые средства для текущих нужд организации (предприятия), а также средства, поступающие на различные цели и из разных источников;

– *денежные средства в пути* – это денежные средства, сданные в банк через инкассаторов, органы связи, в вечерние кассы банка, которые на конец отчетного периода (месяца) еще не зачислены на расчетный счет предприятия и не подтверждены выпиской банка;

– *денежные средства в банке*. Помимо одного основного расчетного счета предприятие может сохранить денежные средства на различных депозитных счетах в обслуживающих банках.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, находящихся в кассе, на расчетных, валютных и других счетах, открытых в банках на территории Республики Беларусь и за ее пределами, а также краткосрочных финансовых вложениях, предназначены счета раздела V «Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения» Типового плана счетов [5].

Основными задачами бухгалтерского учета денежных средств являются:

– систематический контроль состояния и движения денежных средств;

- контроль своевременной сдачи денежных средств на счета в банках;
- недопущение наличия сверхлимитного остатка денежных средств в кассе, установленного организацией;
- контроль целевого использования денежных средств;
- своевременное и правильное документальное оформление движения денежных средств и краткосрочных финансовых вложений;
- организация материальной ответственности за денежные средства и систематический контроль деятельности материально-ответственных лиц;
- систематический контроль полноты оприходования денежных средств и недопущения их присвоения.

УЭ-2. Документальное оформление и учет кассовых операций

Учет кассовых операций на территории Республики Беларусь регламентируется соответствующими нормативными правовыми актами [6–9].

В соответствии с нормативными документами выручка по кассе сдается юридическим лицом, подразделением, индивидуальным предпринимателем, открывшим текущий (расчетный) банковский счет, частным нотариусом в обслуживающий банк в течение времени, установленного организацией. Выручка может быть сдана:

- в обслуживающие банки;
- работникам службы инкассации;
- в организации Министерства связи и информатизации Республики Беларусь.

Выручку можно использовать на предстоящие расходы при условии отсутствия:

- наложения ареста и обращения взыскания на денежные средства юридического лица, индивидуального предпринимателя, частного нотариуса, находящиеся на текущих (расчетных) банковских счетах;
- приостановления операций по текущим (расчетным) банковским счетам юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, частных нотариусов;
- картотеки к внебалансовому счету «Расчетные документы, не оплаченные в срок»
- отсутствия решения о прекращении деятельности в связи с ликвидацией организации.

Нельзя накапливать выручку сверх установленных организацией размеров для осуществления предстоящих расходов.

Денежные средства из наличной выручки можно расходовать без разрешения банка, руководствуясь только соображениями целесообразности расходов и обеспечения сохранности наличных денег. Субъект хозяйствования может накапливать выручку для осуществления предстоящих расходов: на выплату зарплаты, авансов на командировочные расходы, на хозяйственные нужды. Такие расходы надо осуществлять в соответствии с расчетом потребности в рамках действующего законодательства:

- предстоящих выплат, входящих в фонд заработной платы и подтверждаемых расчетными ведомостями;
- графика предстоящих командировок и расчетов авансовых платежей по ним в соответствии с установленными законодательством нормами;
- заявок руководителей служб о потребностях в канцелярских товарах, других материальных ценностях.

Порядок и сроки сдачи выручки определяются самостоятельно в приказе руководителя юридического лица, подразделения или лица, им уполномоченного, решении индивидуального предпринимателя, открывшего текущий (расчетный) банковский счет, частного нотариуса и оформляются в письменном виде.

Порядок и сроки сдачи выручки могут быть пересмотрены по решению руководителя юридического лица в случае изменения объемов кассовых оборотов и по другим причинам.

Выручка по кассе сдается в обслуживающий банк по *объявлению на взнос наличными*.

Решением руководителя юридического лица устанавливаются:

- размер потребности в разменных наличных деньгах (при необходимости) на одно рабочее место кассира, уполномоченное лицо;
- время начала подготовки и формирования инкассаторской сумки с учетом выписки соответствующих сопроводительных документов и последующей передачи службе инкассации (в случае сдачи выручки работникам службы инкассации в соответствии с законодательством);
- время сдачи выручки кассирами главному (старшему по должности) кассиру;
- время начала подготовки выручки для последующей сдачи в обслуживающий банк, в организацию Министерства связи и информатизации Республики Беларусь либо работникам службы инкассации (при отсутствии должности главного (старшего) кассира) [6].

Сроки сдачи выручки для уполномоченных лиц устанавливаются исходя из необходимости обеспечения сохранности наличных денег, но не реже одного раза в 7 календарных дней.

Полученные в обслуживающем банке по чеку наличные денежные средства, выдаются из касс организаций в течение 3 рабочих дней (для сельскохозяйственных организаций, поселковых и сельских Советов депутатов, поселковых и сельских исполнительных комитетов – в течение 5 рабочих дней), включая день получения денег в обслуживающем банке.

После истечения этого срока (на 4-й и 6-й рабочий день соответственно) не использованные по назначению суммы наличных денег сдаются в обслуживающий банк, работникам службы инкассации либо в организацию Министерства связи и информатизации Республики Беларусь.

По истечении установленных сроков выдачи наличных денег на оплату труда, выплату стипендий, пенсий, пособий, дивидендов, алиментов кассир должен:

- в платежной ведомости напротив фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или учинить запись «Депонировано»;
- составить *реестр депонированных сумм*;
- в *платежной ведомости* учинить запись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах наличных денег, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и подтвердить запись своей подписью. Если наличные деньги выдавались не кассиром, а раздатчиком, то на ведомости дополнительно учиняется запись «Деньги по ведомости выдавал» и учиняется подпись раздатчика. Выдача наличных денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;
- заполнить *расходный кассовый ордер* на отдельном бланке на общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости;
- записать в кассовую книгу, фактически выплаченную сумму наличных денег.

Кассовые операции по приему и выдаче наличных денег оформляются по формам первичных учетных документов. Наличные денежные средства при реализации продукции (работ, услуг) в кассу предприятия могут быть получены:

- по приходно-расходным документам, с подтверждением приема наличных денег квитанцией к *приходному кассовому ордеру формы КО-1 «Приходный кассовый ордер»*. Приходные и расходные кассовые ордера

до передачи в кассу заполняются бухгалтером. Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу регистрируются в *журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров* по форме 1 или форме 1-а. Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров по форме 1 открывается отдельно на приходные и отдельно на расходные кассовые ордера. Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров по форме 1-а открывается один и на приходные, и на расходные кассовые ордера;

– с использованием кассовых суммирующих аппаратов, специальных компьютерных систем, билетопечатающих машин, таксометров, зарегистрированных в налоговых органах – *квитанцией КВ-1*.

Выдача наличных денег из касс производится:

– по расходному кассовому ордеру формы КО-2;
– *платежной ведомости* с приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости (ведомостям) без составления расходного кассового ордера на каждого получателя [6].

Расходы по приобретению (поступлению, изготовлению, выполнению) товаров (работ, услуг) подтверждаются следующими документами:

– *карт-чек либо подтвержденная банком выписка по счету клиента*, к которому выдана банковская платежная карточка, – в случае оплаты товара (работы, услуги) с использованием устройств программно-технической инфраструктуры и систем дистанционного банковского обслуживания (интернет-банкинг, мобильный банкинг, SMS-банкинг, TV-банкинг, банкомат, инфокиоск);

– *платежный документ*, содержащий номер, наименование юридического лица, дату продажи товара (выполнение работы, оказания услуги), наименование, количество и цену товара (выполнения работы, оказания услуги), сумму, идентификатор кассира при осуществлении оплаты товара (работ, услуг) наличными деньгами; платежный документ (его копия, заверенная руководителем юридического лица, подразделения или лицом, им уполномоченным, индивидуальным предпринимателем), содержащий номер, наименование юридического лица, инициалы, фамилию индивидуального предпринимателя, дату продажи товара (выполнения работы, оказания услуги), наименование, количество и цену товара (выполнения работы, оказания услуги), сумму, идентификатор кассира при осуществлении оплаты товара (работ, услуг) наличными деньгами;

– *платежный документ и товарный чек* (в случае отсутствия в кассовом чеке вышеуказанных реквизитов). В товарном чеке указывают номер, наименование юридического лица, инициалы, фамилию индивидуального предпринимателя, дату продажи (выполнения работы, оказания услуги), наименование, количество и цену товара (выполнения работы, оказания услуги), сумму, подписанные лицом, непосредственно осуществившим отпуск товаров (выполнение работ, оказание услуг), с указанием его должности, фамилии и инициалов;

– *квитанция о приеме наличных денежных средств* – в случаях оплаты товара (работ, услуг) без применения кассового оборудования и (или) платежных терминалов;

– *платежный документ и карт-чек либо подтвержденная банком выписка по счету клиента*, к которому выдана банковская платежная карточка, – в случае оплаты товара (работы, услуги) с использованием банковских платежных карточек через кассовое оборудование;

– *проездной документ (билет)*, в т.ч. билет на бумажном носителе, выданный при оформлении электронного билета при автомобильной перевозке пассажира в регулярном сообщении – в случае приобретения проездных билетов;

– *счет на оплату гостиницы и платежный документ* – в случае оплаты услуги гостиничного обслуживания наличными деньгами;

– *счет на оплату гостиницы, платежный документ и карт-чек либо подтвержденная банком выписка по счету клиента*, к которому выдана банковская платежная карточка - в случае оплаты услуги гостиничного обслуживания в безналичном порядке;

– *страховой полис*;

– *маршрут – квитанция на бумажном носителе и посадочный талон* (в случае приобретения электронного билета) – при воздушной перевозке пассажиров;

– *другие документы, установленные в соответствии с законодательством.*

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

Платежная ведомость выписывается либо оформляется с помощью технических средств с указанием по итогу суммы наличных денег цифрами и прописью.

В графе напротив фамилии, собственного имени, отчества (при его наличии) получателя средств цифрами проставляется сумма причитающихся к получению наличных денег.

В случае выдачи наличных денег по доверенности в тексте расходного кассового ордера после фамилии, собственного имени, отчества (при его наличии) получателя наличных денег учиняется запись «По доверенности», указываются фамилия, собственное имя, отчество (при его наличии) лица, которому доверено получение наличных денег. Если выдача наличных денег производится по платежной ведомости, перед подписью получателя наличных денег кассир учиняет запись «По доверенности».

Разовые выдачи наличных денег на оплату труда, выплату алиментов, под отчет на расходы, связанные со служебными командировками работников, и другие выдачи отдельным лицам производятся по *расходным кассовым ордерам*.

Порядок выдачи денежных средств под отчет на предстоящие расходы заключается, как правило, в предварительном обеспечении работников авансом на предстоящие расходы. Выдают наличные деньги под отчет на предстоящие расходы на сроки, которые определяются руководителем юридического лица, включая день выдачи (получения с корпоративной карточки) наличных денег под отчет:

- не более 3 рабочих дней – на расходы, производимые в месте нахождения юридического лица, подразделения, индивидуального предпринимателя, частного нотариуса;
- не более 10 рабочих дней – на расходы, производимые вне места нахождения юридического лица, подразделения, индивидуального предпринимателя, частного нотариуса;
- до 30 рабочих дней – в сумме, не превышающей размера одной базовой величины, в целом по юридическому лицу, подразделению, у индивидуального предпринимателя, частного нотариуса [6].

Не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, необходимо представить в бухгалтерскую службу отчет об израсходованных суммах и возратить в кассу неиспользованные наличные деньги (не позднее 5 рабочих дней представляют работники подразделений юридического лица, расположенных в населенных пунктах вне места нахождения юридического лица).

Лица, получившие денежные средства с использованием корпоративных карточек под отчет на предстоящие расходы, обязаны не позднее 15 рабочих дней после даты проведения оплаты в безналичной форме, исключая день оплаты представлять отчет об израсходованных суммах с приложением карт-чеков.

Расчеты наличными деньгами между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями за товары (работы, услуги), а также по иным обязательственным отношениям осуществляются на территории Республики Беларусь в общей сумме не более 100 базовых величин по каждому платежу.

На основании первичных документов кассир отражает поступление и выбытие наличных денег в *кассовой книге*, в которой организован аналитический учет кассовых операций. Кассовая книга может вестись в электронном виде.

Электронная форма ведения кассовой книги не определена.

Обязательным условием при ведении электронной кассовой книги является выведение остатка наличных денег на начало и конец рабочего дня, а также полная сохранность кассовых документов [7].

При ведении электронной кассовой книги в конце рабочего дня выводятся две выходные формы: «Вкладной лист кассовой книги» и «Отчет кассира». Данные формы имеют одинаковое содержание, листы нумеруются автоматически в порядке возрастания с начала года.

Выходная форма «Вкладной лист кассовой книги» хранится кассиром отдельно за каждый месяц. В этой форме (последней за месяц) автоматически печатается общее количество листов кассовой книги за месяц, за год. Выходная форма «Вкладной лист кассовой книги» брошюруется в хронологическом порядке в течение года. По окончании календарного года или по мере необходимости общее количество листов за год заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера юридического лица и печатью юридического лица.

Некоторые юридические лица в кассах организации хранят наличную иностранную валюту. Порядок ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте регламентируется Инструкцией о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29.03.2013 № 185 [7].

Использовать наличную иностранную валюту разрешено:

- при проведении оперативно-розыскных мероприятий и досудебного производства уполномоченными государственными органами и должностными лицами;
- при расчетах между субъектами валютных операций – резидентами и дипломатическими и иными официальными представительствами, консульскими учреждениями Республики Беларусь, находящимися за пределами Республики Беларусь;
- при проведении валютных операций, связанных:

- с перечислением (возвратом) иностранной валюты в депозит (с депозита) нотариуса, суда, органа принудительного исполнения или органа уголовного преследования, если использование иностранной валюты в отношениях между должником и кредитором предусмотрено законодательством;
- залогом, изъятием, арестом, конфискацией, обращением в доход государства иным способом иностранной валюты;
- перечислением (возвратом) иностранной валюты по решению органов уголовного преследования;
- перечислением (возвратом), взысканием иностранной валюты на основании исполнительных документов по неисполненным денежным обязательствам плательщика, выраженным в иностранной валюте.

Юридические лица представляют в банк *заявку* на установление лимита остатка кассы на конец рабочего дня по видам иностранных валют.

Срок подачи заявки в банк определяется в договоре текущего (расчетного) банковского счета либо в решении банка на основании представленной ранее юридическим лицом, подразделением, индивидуальным предпринимателем заявки.

Если юридическое лицо не представило заявку на установление лимита остатка кассы, порядка и сроков сдачи выручки, поступившей в кассу, то лимит остатка кассы считается нулевым, срок сдачи наличной иностранной валюты – ежедневным со следующего рабочего дня и после календарной даты, установленной для подачи заявки в банк, а не сданная в банк наличная иностранная валюта – сверхлимитной.

Юридические лица, которым установлен лимит остатка кассы, имеют право хранить в своих кассах наличную иностранную валюту сверх установленного лимита остатка кассы не более 3 рабочих дней, включая день получения наличной иностранной валюты в обслуживающем банке, только для оплаты труда. По истечении этого срока (на 4-й рабочий день) не использованная по назначению наличная иностранная валюта депонируется и сдается в обслуживающий банк.

Прием наличной иностранной валюты юридическими лицами, подразделениями, индивидуальными предпринимателями, имеющими право не использовать кассовое оборудование, платежные терминалы, осуществляется по *приходным кассовым ордерам формы КО-1* и другим приходным документам.

Кассир производит разовые выдачи наличной иностранной валюты на оплату труда, под отчет на расходы, связанные со служебными командировками работников за границу с оформлением следующих документов:

- отдельным лицам – *расходный кассовый ордер формы КО-2 в*;
- нескольким лицам – *платежная ведомость либо расходный кассовый ордер, оформленный на каждое лицо.*

Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу заполняются бухгалтером, индивидуальным предпринимателем.

Для получения наличной иностранной валюты со счета организация предоставляет в банк *заявление на получение наличной иностранной валюты*. Заявление может быть представлено как на бумажном носителе, так и в виде электронного документа или электронного сообщения с использованием систем дистанционного банковского обслуживания.

Все поступления и выдачи наличной иностранной валюты юридические лица отражают в *кассовой книге*.

Если работник выезжает в командировку за границу, то он обязан не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, представить в бухгалтерскую службу *отчет об израсходованных суммах иностранной валюты* с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы, и возвратить неизрасходованную иностранную валюту либо белорусские рубли в кассу организации.

К *отчету об израсходованных суммах иностранной валюты* прилагаются следующие подтверждающие документы:

- проездной документ (билет), в т.ч. билет на бумажном носителе, выданный при оформлении электронного билета при автомобильной перевозке пассажира в регулярном сообщении, а в случае приобретения электронного билета – маршрут-квитанция на бумажном носителе и посадочный талон (пассажирский купон посадочного талона) при воздушной перевозке пассажира, в т.ч. посадочный талон, оформленный в электронном виде и распечатанный на бумажном носителе;

- платежный документ (его копия, заверенная руководителем юридического лица, подразделения или лицом, им уполномоченным, индивидуальным предпринимателем), подтверждающий оплату в наличной иностранной валюте;

- документы, подтверждающие факты совершения валютно-обменных операций и свидетельствующие о покупке соответствующей суммы иностранной валюты;

- платежный документ (его копия, заверенная руководителем юридического лица, подразделения или лицом, им уполномоченным, индивидуальным предпринимателем) и карт-чек (его копия, заверенная руководителем юридического лица, подразделения или лицом, им уполномоченным, индивидуальным предпринимателем) в случае оплаты расходов, произведенных в служебной командировке за границу, с использованием банков-

ских платежных карточек посредством кассового оборудования. При отсутствии карт-чека прилагается выписка по счету клиента, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка (в случае использования личной дебетовой карточки выписка, подтвержденная банком);

– карт-чек (его копия, заверенная руководителем юридического лица, подразделения или лицом, им уполномоченным, индивидуальным предпринимателем) в случае оплаты расходов, произведенных в служебной командировке за границу, с использованием устройств программно-технической инфраструктуры и систем дистанционного банковского обслуживания (банкомат, инфокиоск, интернет-банкинг, мобильный банкинг, SMS-банкинг, ТВ-банкинг) либо выписка по счету клиента, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка (в случае использования личной дебетовой карточки выписка, подтвержденная банком);

– договор страхования, в т.ч. страховой полис (свидетельство, сертификат) либо иной документ, подтверждающий заключение договора страхования и другие документы, подтверждающие расходы в соответствии с законодательством.

При получении работником наличной иностранной валюты со счета клиента, открытого в белорусских рублях, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка, сумма иностранной валюты, израсходованная за границей, пересчитывается в белорусские рубли по обменному курсу банка-эмитента, установленному для проведения операций при использовании карточек, и (или) обменному курсу, установленному платежной системой.

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится в иностранной валюте либо белорусских рублях по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты.

По решению руководителя юридического лица определяется необходимость регистрации приходных и расходных кассовых ордеров до передачи их в кассу в журналах регистрации приходных (расходных) кассовых ордеров в иностранной валюте по форме 1 или форме 1-а. Журнал используется для учета движения наличной иностранной валюты по целевому назначению. Журнал регистрации приходных (расходных) кассовых ордеров в иностранной валюте по форме 1 ведется отдельно для приходных и расходных кассовых ордеров. Журнал регистрации приходных (расходных) кассовых ордеров в иностранной валюте по форме 1-а оформляется единый для приходных и расходных кассовых ордеров.

Регистрация приходных и расходных кассовых ордеров может осуществляться посредством программно-технических средств. Выходная форма «Вкладной лист журнала регистрации приходных (расходных) кассовых ордеров в иностранной валюте» составляется за соответствующий день и содержит данные учета движения наличной иностранной валюты по целевому назначению.

Синтетический учет кассовых операций ведется в журнале-ордере № 1 и Главной книге или в оборотной ведомости по счету 50 «Касса» и Главной книге.

Для бухгалтерского учета кассовых операций предназначен активный счет 50 «Касса». По дебету отражается поступление денежных средств в кассу в национальной и иностранных валютах, а по кредиту – выдача денежных средств из кассы.

К счету 50 «Касса» организация самостоятельно может открывать субсчета. Например:

- 50-1 «Касса организации» – отражаются денежные средства в головной кассе;
- 50-2 «Операционная касса» – отражаются денежные средства в кассах вокзалов, аэропортов, автопарков, отделений связи и т.д.;
- 50-3 «Валютная касса» – отражаются кассовые операции в иностранной валюте при осуществлении внешнеэкономической деятельности, в т.ч. при направлении работников в заграничные командировки;
- 50-4 «Касса филиала (представительства)» – отражаются кассовые операции обособленных филиалов при представительствах, выделенных на отдельный баланс и прочие.

В таблице 5.1 показана типовая корреспонденция счетов по учету кассовых операций в национальной и иностранной валютах.

Таблица 5.1. – Корреспонденция счетов по счету 50 «Касса»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
50	90-7	В кассу поступила выручка в части доходов по текущей деятельности (за пользование банями, бассейнами и другими услугами обслуживающих производств, за реализованную готовую продукцию, товары, выполненные работы, оказанные услуги)
	91-1	Поступили в кассу доходы по инвестиционной (за реализованные объекты основных средств, нематериальных активов и др. долгосрочных активов) и финансовой деятельности (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов)

Окончание таблицы 5.1

1	2	3
50	51	В кассу с расчетного счета поступили денежные средства
	52	В кассу с валютного счета поступили денежные средства
	76-3	Поступили в кассу денежные средства в оплату претензий
	62	Получены авансы от покупателей под поставку товаров, продукции, работ, услуг; Согласно акцептованным расчетным документам поступила выручка от реализации продукции, работ, услуг, товаров
	69	Поступили деньги в кассу в виде частичной оплаты стоимости путевок, приобретенных за счет ФСЗН
	70	Возврат в кассу излишне выплаченных сумм по оплате труда
50	71	Возврат в кассу неиспользованных подотчетных сумм
	73-2	В кассу поступила денежная сумма от виновных лиц в части возмещения материального ущерба
	73-1	В кассу поступила денежная сумма в погашение задолженности по предоставленным займам на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, на приобретение и благоустройство садовых домиков и т.д.
50	79	Поступили денежные средства в кассы подразделений от головных организаций
51	50	На расчетный счет возвращена кассовая наличность для соблюдения установленного лимита по кассе, а также неиспользованные средства по целевому назначению
52		Возврат кассовой наличности на валютный счет
57		Сдана выручка инкассаторам для зачисления на текущий счет
58		Приобретены акции, облигации и другие ценные бумаги у других организаций (с краткосрочным сроком обращения); Представлены краткосрочные займы другим организациям.
62		Возврат покупателям излишне полученных сумм или авансов
68		Перечислена задолженность бюджету по налогам и сборам
69		Выплачены пособия при рождении ребенка, по уходу за ребенком, малообеспеченным семьям, на погребение
70		Выдана заработная плата, премии, поощрения, пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, доходы от участия в предприятии
71		Из кассы выданы денежные средства под отчет на командировки и хозяйственные расходы; выданы в подотчет почтовые марки, марки госпошлины и др.
73-1		Выданы работникам ссуды на приобретение имущества, приобретение, строительство и благоустройство садовых домиков и т.д.
75		Выплачены доходы учредителям – юридическим лицам
76		Выдана депонированная заработная плата; Оплачено по исполнительным листам
81		Оплачены выкупленные акционерным обществом у акционеров собственные акции для последующей перепродажи или аннулирования
94	Выявлена недостача денежных средств в кассе	

УЭ-3. Учет денежных средств на расчетных счетах

Юридические лица вправе открывать счета различных видов (текущие (расчетные), специальные, субсчета и др.).

Рассмотрим подробнее некоторые из них.

1. Текущий (расчетный) банковский счет.

Текущий (расчетный) банковский счет предназначен для хранения денежных средств владельца счета и (или) зачисления на этот счет денежных средств, поступающих в пользу владельца счета, а также исполнения поручений владельца счета о перечислении и выдаче соответствующих денежных средств со счета.

На указанный счет зачисляются любые поступления как в безналичном порядке, так и наличными денежными средствами.

Использование денежных средств с указанного счета не ограничено, т.е. может осуществляться перечисление средств на любые цели, не запрещенные законодательством, а также выдача наличных [8].

2. Специальные счета, договор субсчета.

По вышеуказанным счетам одна сторона (банк) обязуется открыть другой стороне (владельцу счета) текущий (расчетный) банковский счет со специальным режимом функционирования.

3. Временный счет.

По договору временного счета банк или небанковская кредитно-финансовая организация обязуются открыть банковский счет учредителю создаваемой коммерческой организации, уполномоченному другими учредителями, – для формирования ими ее уставного капитала, созданной коммерческой организации – для увеличения размера ее уставного капитала, а также в иных случаях, предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь.

4. Благотворительный счет.

По договору благотворительного счета банк или небанковская кредитно-финансовая организация обязуются открыть юридическому лицу банковский счет для сбора, хранения и использования денежных средств, поступающих в виде безвозмездной (спонсорской) помощи или пожертвований.

Если на счет зачисляется спонсорская помощь или пожертвования от резидентов Республики Беларусь, банк не контролирует их использование.

Если же на счет поступает иностранная безвозмездная помощь, то перечисление средств возможно только при представлении документов, предусмотренных законодательством.

Иностранная безвозмездная помощь используется:

- для ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера;
- проведения научных исследований, разработок, обучения, а также реализации научно-исследовательских программ;
- содействия охране, восстановлению, созданию историко-культурных ценностей, развитию природоохранных заповедников;
- оказания медицинской помощи;
- оказания социальной помощи малообеспеченным гражданам, инвалидам, пенсионерам, детям, многодетным, неполным, опекунским и приемным семьям, а также гражданам, оказавшимся в трудной жизненной ситуации, объективно нарушающей их нормальную жизнедеятельность.

Другие счета (транзитные и т.п.) открываются банками самостоятельно с учетом требований законодательства.

Основным для юридических лиц является текущий (расчетный) банковский счет, на котором хранятся свободные денежные средства организации.

По договору текущего (расчетного) банковского счета одна сторона (банк или небанковская кредитно-финансовая организация) обязуется открыть другой стороне (владельцу счета) текущий (расчетный) банковский счет для хранения денежных средств владельца счета и (или) зачисления на этот счет денежных средств, поступающих в пользу владельца счета, а также выполнять поручения владельца счета о перечислении и выдаче соответствующих денежных средств со счета, а владелец счета предоставляет банку или небанковской кредитно-финансовой организации право использовать временно свободные денежные средства, находящиеся на счете, с уплатой процентов, определенных законодательством Республики Беларусь или договором, и уплачивает банку или небанковской кредитно-финансовой организации вознаграждение (плату) за оказываемые ему услуги [8, ст. 197].

В соответствии с нормативными документами *юридические лица для открытия текущих (расчетных) счетов представляют в банк следующие документы:*

- заявление на открытие текущего (расчетного) счета;
- копию (без нотариального засвидетельствования) устава (учредительного договора – для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора), имеющего штамп, свидетельствующий о проведении государственной регистрации, – для юридического лица;
- копию (без нотариального засвидетельствования) свидетельства о государственной регистрации – для индивидуального предпринимателя;

– карточку с образцами подписей должностных лиц юридического лица, имеющих право подписи документов для проведения расчетов, и оттиска печати и иные документы.

Свидетельствование подлинности подписей лиц, имеющих право подписи документов для проведения расчетов, и оттисков печати юридических лиц на карточках с их образцами для открытия счетов в банках осуществляется уполномоченными сотрудниками банков.

Банки в течение 1 рабочего дня с даты открытия текущего (расчетного) и других счетов созданными коммерческими организациями обязаны направить:

- сообщение об открытии текущего (расчетного) и других счетов соответствующему налоговому органу;
- сообщение об открытии текущего (расчетного) счета соответствующему органу Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь.

В некоторых случаях для открытия отдельных видов счетов требуются дополнительные основания и (или) документы.

Для открытия счетов в банках-нерезидентах представляются следующие документы:

- копию документа о государственной регистрации (перерегистрации) юридического лица (свидетельства о государственной регистрации, выписки из решения местного исполнительного или распорядительного органа);
- справку инспекции МНС об отсутствии либо наличии задолженности по уплате налогов, сборов;
- бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках по состоянию на последнюю дату перед датой обращения с заявлением в Нацбанк (подписаны руководителем и гл. бухгалтером и подписи скреплены печатью);
- копию учредительных документов юридического лица;
- смету-расчет и обоснование движения денег по счету (подписанные руководителем и главным бухгалтером) и др.

Списание денежных средств с расчетного счета согласно форм безналичных расчетов производится на основании первичных документов:

- платежных поручений;
- платежных требований;
- платежных требований-поручений;
- аккредитивов;
- чеков;
- банковских платежных карточек и других инструментов.

Банк принимает к исполнению только те документы, операции по которым предусмотрены характером деятельности предприятия и не нарушают действующие правила счетов. Подчистки и исправления в банковских документах не допускаются. Каждый документ на перечисление и выдачу денежных средств с расчетного счета должен иметь две подписи. Право первой подписи принадлежит руководителю предприятия; второй – главному бухгалтеру. На всех банковских документах проставляется печать предприятия. Работники банка до перечисления или выдачи денег сверяют подписи и печать с имеющимся у них оригиналом.

С 2017 г. банками Республики Беларусь к исполнению принимаются платежные инструкции, в которых номер счета указан в международном формате IBAN с кодами Банков BIC SWIFT. Таким образом, в настоящее время используются расчетные счета длиной 28 разрядов: ВУ – код страны, где находится банк получателя; 3–4-й цифровые разряды – контрольный разряд, предназначенный для контроля и обеспечения достоверности номера счета и правильности его указания в платежных и иных документах; 5–8-й буквенно-цифровые разряды – первые четыре символа банковского идентификационного кода; 9–12-й цифровые разряды – балансовый счет; 13–28-й буквенно-цифровые разряды – индивидуальный счет.

Основным источником информации о движении денежных средств на счетах организаций является *выписка банка* из их лицевых счетов с приложениями к ней документами, подтверждающими зачисление или списание средств.

В выписке банка организуется аналитический учет. Синтетический учет при журнально-ордерной форме ведется в журнале-ордере № 2 и Главной книге или в оборотных ведомостях по счету 51 «Расчетные счета».

Для бухгалтерского учета денежных средств на расчетном счете предназначен активный счет 51 «Расчетные счета». По дебету отражаются поступления денежных средств на расчетные счета, а по кредиту – списание денежных средств со счета. Корреспонденция счетов по счету 51 «Расчетные счета» отражена в таблице 5.2.

Таблица 5.2. – Корреспонденция счетов по счету 51 «Расчетные счета»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
51	62	<ul style="list-style-type: none"> – Отражено поступление арендной платы при долгосрочной аренде; – отражены поступившие платежи за проданные основные средства, ценные бумаги, другие активы; – зачислена выручка от реализации продукции (работ, услуг) на расчетный счет

Окончание таблицы 5.2

51	81	Отражено поступление средств от продажи собственных акций, выкупленных у акционеров
	86	Отражено поступление субсидий правительства для осуществления мероприятий целевого назначения в некоммерческих организациях
	75	Зачислены на текущий счет денежные средства, поступившие в качестве вклада в уставный капитал
	90-7	– Зачислен рублевый эквивалент от продажи валюты; – отражено поступление штрафов от других организаций за нарушение условий договора, дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности
	66, 67	Получены долгосрочные и краткосрочные кредиты и займы
	57	Зачислена выручка, сданная инкассаторами в кассы банков и почтовых отделений
	50	На расчетный счет поступили наличные деньги в национальной и иностранной валютах
	62	Поступили платежи от покупателей при учете реализации по мере отгрузки, при расчетах плановыми платежами
	60, 69, 76	Возврат излишка перечисленных сумм и платежей
60	51	– Поступили суммы страховых возмещений по имущественному и личному страхованию
		– Оплачена стоимость приобретенных материальных ценностей, нематериальных активов, основных средств, выполненных работ, оказанных услуг; – перечислен аванс поставщикам и подрядчикам
58,06	51	– Приобретены ценные бумаги других организаций (акции, облигации и др.); – предоставлены займы другим организациям
50		Получены денежные средства в кассу на определенные цели;
66, 67		Погашены краткосрочные и долгосрочные займы, полученные от других организаций, погашены кредиты банков
68		Перечислены налоги в бюджет
69		Перечислены платежи в фонд социальной защиты населения
76		– Перечислены суммы платежей страховым компаниям; – погашена кредиторская задолженность по нетоварным операциям
79		Перечислены суммы производственным объединением своим филиалам
96		Оплачены расходы за счет средств созданных резервов
81		Выкуплены собственные акции у акционеров
91-4		– Направлены средства на содержание управленческих структур, развитие материально-технической базы; – отражены курсовые разницы от пересчета активов и обязательств
76	Оплачены банковские услуги, комиссионные вознаграждения с расчетного счета	

УЭ-4. Учет денежных средств на валютных счетах

Для осуществления внешнеэкономической деятельности юридические лица организуют учет валютных операций.

Субъект валютных операций – резидент вправе открыть один специальный счет для хранения купленной на внутреннем валютном рынке Республики Беларусь иностранной валюты в одном из банков. На валютный счет зачисляется выручка в иностранной валюте, поступающая от организаций-нерезидентов за реализованные им товары (работы, услуги), а также приобретаемая иностранная валюта юридическими лицами.

Средства с указанного счета могут быть направлены на погашение задолженности в иностранной валюте по:

- кредитам, займам (включая проценты за пользование ими), ссудам, предоставленным по решению Президента Республики Беларусь, Правительства Республики Беларусь или под гарантию Правительства Республики Беларусь;

- кредитам, займам (включая проценты за пользование ими), предоставленным нерезидентами или банками Республики Беларусь и использованным на приобретение объектов лизинга либо имущества, относимого к основным средствам, участвующим в предпринимательской деятельности, используемым для собственного производства;

- лизингу.

При необходимости организация может приобретать валюту:

- на биржевых торгах открытого акционерного общества «Белорусская валютно-фондовая биржа» через исполняющий банк. Исполняющий банк покупает валюту на бирже, исходя из курса, установленного по результатам торгов;

- у банка-продавца или исполняющего банка, в котором открыт специальный счет организации для хранения купленной на внутреннем валютном рынке Республики Беларусь валюты. Организация покупает валюту у банка по курсу, согласованному с ним.

Необходимость покупки валюты определяется субъектом валютных операций – резидентом самостоятельно. Субъекты хозяйствования могут приобретать валюту:

- для расчета с другим резидентом (если это допускается п. 25 Правил проведения валютных операций, утвержденных постановлением Правления Нацбанка Республики Беларусь от 30.04.2004 № 72);

- для зачисления на свой текущий валютный счет;

- для размещения в депозит в белорусском или иностранном (как правило, при наличии разрешения Нацбанка) банке;
- для любых других целей с указанием кодов 10010–10502 приложения к Инструкции о совершении валютно-обменных операций.

Срок использования приобретенной валюты не ограничен.

При совершении валютно-обменных операций на внебиржевом рынке вознаграждение не взимается, т.к. заложено в курс сделки, а на биржевом – может взиматься, причем размер его банк определяет самостоятельно.

Между банком и организацией заключается договор о расчетно-кассовом обслуживании, в котором фиксируются перечень услуг банка, тарифы комиссионных вознаграждений за услуги, права и обязанности сторон.

Если организация хочет использовать деньги, находящиеся на валютном счете, для оплаты текущих расходов в рублях, ее необходимо продать. Сделать это можно через обслуживающий банк. При отражении продажи средств, выраженных в денежных знаках другого государства, могут возникать курсовые разницы.

Операции на валютных счетах оформляются первичными документами:

- 1) письмо-извещение – высылает банк и информирует о поступлении валютной выручки;
- 2) уведомление – высылает организация банку, что указанные суммы не подлежат обязательной продаже;
- 3) заявка-документ, в котором юридическое лицо заявляет о том, что указанные суммы иностранной валюты будут использованы на определенные цели в течение указанного срока;
- 4) поручение – выписывается на продажу средств в иностранной валюте на бирже, а также на зачисление оставшейся суммы на текущий валютный счет; на перечисление средств на покупку иностранной валюты;
- 5) платежное поручение – выписывается на перевод иностранной валюты с транзитного счета на текущий счет;
- 6) заявка на покупку валюты и др.

Заявки на покупку, продажу, конверсию иностранной валюты по согласованию с банком представляются в банк на бумажном носителе или в виде электронного документа с соблюдением требований законодательства об электронном документе и электронной цифровой подписи либо электронного сообщения (документа в электронном виде) посредством систем дистанционного банковского обслуживания с соблюдением процедур безопасности и требований законодательства [10].

Ежедневно банк высылает организации выписку с валютных счетов, в которой ведется аналитический учет. Регистром синтетического учета при журнально-ордерной форме учета являются журнал-ордер № 2 и Главная книга.

Для отражения операций по учету денежных средств на валютных счетах предназначен активный счет 52 «Валютные счета». К счету 52 «Валютные счета» могут открываться соответствующие субсчета.

Рассмотрим корреспонденцию счетов по счету 52 «Валютные счета» (табл. 5.3).

Таблица 5.3. – Корреспонденция счетов по счету 52 «Валютные счета»

Дт	Кт	Документы	Содержание хозяйственных операций
1	2	3	4
а) приобретение иностранной валюты			
57-2	51	– заявка на покупку валюты; – платежное поручение	С расчетного счета перечислены белорусские рубли для приобретения иностранной валюты
52	57-2	– выписка банка по текущему валютному счету; – платежное поручение	На текущий валютный счет зачислена приобретенная иностранная валюта по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату зачисления
60	57-2	– платежное поручение на перевод с покупкой	Переведена приобретенная валюта в счет оплаты задолженности поставщику-нерезиденту
75	57-2	– платежное поручение на перевод с покупкой	Переведена приобретенная валюта в счет оплаты дивидендов инвестору-нерезиденту
90-10	57-2	– бухгалтерская справка; – выписка банка	На расходы организации списаны разницы между курсом покупки и курсом Нацбанка Республики Беларусь на дату покупки в случае превышения курса покупки над курсом Нацбанка Республики Беларусь
57-2	90-7	– бухгалтерская справка; – выписка банка	В доходы организации отнесены разницы между курсом покупки и курсом Нацбанка Республики Беларусь на дату покупки – в случае превышения курса Нацбанка Республики Беларусь над курсом покупки. Не позднее даты получения такие доходы относятся к внереализационным доходам, которые учитываются при налогообложении прибыли в качестве других доходов плательщика

Окончание таблицы 5.3

1	2	3	4
52, 91-4	91-1, 52	– бухгалтерская справка; – выписка банка	Отражена переоценка валютных средств, находящихся на валютном счете, между курсами за период на дату поступления и на дату перевода иностранной валюты с текущего валютного счета: – при росте курса иностранной валюты; – при падении курса иностранной валюты. Курсовые разницы относятся к внереализационным расходам, внереализационным доходам, которые учитываются при налогообложении прибыли
76	51	– выписка банка по текущему валютному счету; – платежное поручение	Отражено удержания комиссионного вознаграждения за покупку валюты
б) продажа иностранной валюты			
52	62	– выписка банка; – платежное поручение	На валютный счет зачислена валютная выручка от реализации товаров (работ, услуг)
57-3	52	– платежное поручение; – выписка банка; – заявление о продаже валюты	Перечислена валютная выручка с целью продажи
51	57-3	– выписка банка по расчетному счету	На расчетный счет зачислен рублевый эквивалент за проданную иностранную валюту (размер вознаграждения не более 0,2% от суммы сделки, включая биржевой сбор)
91-4 57-3	57-3 91-1	– платежное поручение; – выписка банка	Отражена курсовая разница

УЭ-5. Учет денежных средств на специальных счетах в банках

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, находящихся на счетах в банках, а также наличии и движении драгоценных металлов и (или) драгоценных камней юридические лица могут открывать в обслуживающих

банках специальные счета в официальной денежной единице Республики Беларусь или иностранных валютах.

Для организации учета на специальных счетах в банках предназначен денежный активный счет 55 «Специальные счета в банках». Законодательно к счету 55 «Специальные счета в банках» открываются субсчета:

55-1 «Депозитные счета»;

55-2 «Счета в драгоценных металлах»;

55-3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения».

На субсчете 55-1 «Депозитные счета» учитываются наличие и движение денежных средств, размещенных в банковские вклады (депозиты). Аналитический учет ведется по каждому вкладу. В таблице 5.4 показана корреспонденция счетов по учету на депозитных счетах.

Таблица 5.4. – Корреспонденция счетов по учету на депозитных счетах

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
55-1	51	Открыты депозитные счета за счет собственных средств
60	55-1	Произведены расчеты с поставщиками за счет открытых депозитных счетов

На субсчете 55-2 «Счета в драгоценных металлах» учитываются наличие и движение драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банках. Аналитический учет ведется по каждому счету. В перечне банковских операций привлечение и размещение драгоценных металлов и (или) драгоценных камней во вклады (депозиты) физических и (или) юридических лиц указано отдельно от аналогичных операций с денежными средствами, однако правовое регулирование осуществляется по правилам гл. 21 Банковского кодекса Республики Беларусь. Ее положения применяются к депозиту драгоценных металлов и камней субсидиарно.

Перечень драгоценных металлов и камней определен в ст. 1 Закона Республики Беларусь от 21.06.2002 № 110-З «О драгоценных металлах и драгоценных камнях». Банковский вклад (депозит) драгоценных металлов и камней отличается следующими особенностями:

– процентный доход по нему выплачивается в виде денежных средств, драгоценных металлов и (или) драгоценных камней по договоренности сторон;

– договор может предусматривать доход в иной форме.

Правила открытия и ведения металлических счетов регламентированы Инструкцией о порядке открытия и ведения счетов в драгоценных металлах, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 04.04.2006 № 57, которая предусматривает так называемые металлические счета, предназначенные для размещения и учета золота, серебра, платины, палладия, которые могут быть трех видов:

– обезличенный – металлический счет, предназначенный для учета золота, серебра, платины и палладия в виде банковских слитков без указания их индивидуальных признаков;

– депозитный – металлический счет, предназначенный для размещения драгоценных металлов в виде *банковских слитков*, привлеченных банками у Национального банка Республики Беларусь, банков, банков-нерезидентов, юридических лиц, физических лиц на условиях банковского вклада (депозита);

– вкладной – металлический счет, предназначенный для размещения драгоценных металлов в виде *мерных слитков*, привлеченных банками у Национального банка Республики Беларусь, банков, банков-нерезидентов, юридических лиц-резидентов и юридических лиц-нерезидентов, физических лиц на условиях банковского вклада (депозита).

Основанием для открытия металлического счета является:

а) договор об открытии и ведении обезличенного, вкладного счета в драгоценных металлах, который заключается в письменной форме с представлением заявления, копии устава, карточки с образцами подписей (открытого ключа проверки электронной цифровой подписи) (для обезличенного и вкладного металлического счета);

б) договор банковского вклада (депозита) драгоценных металлов (для депозитного металлического счета).

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

На третьем субсчете отражается финансовая помощь, полученная *некоммерческими организациями* для приобретения основных средств, нематериальных активов, запасов, оплаты выполненных работ, оказанных услуг (могут быть перечислены поставщику). Аналитический учет ведется по источникам финансирования.

Рассмотрим корреспонденцию счетов по счету 55 «Специальные счета в банках» (табл. 5.5–5.8):

а) *финансовая помощь, полученная некоммерческими организациями;*

Таблица 5.5. – Корреспонденция счетов по учету на счет 55-3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
55-3	86	Поступила финансовая помощь, полученная некоммерческими организациями для приобретения основных средств, нематериальных активов, запасов, оплаты выполненных работ, оказанных услуг, активов, запасов, оплаты выполненных работ, оказанных услуг из различных источников средства целевого финансирования
20	10, 76 и др	Отражено использование некоммерческими организациями финансовой помощи
86	20	Отражено списание затрат

б) *безвозмездная помощь, полученная некоммерческими организациями;*

Таблица 5.6. – Корреспонденция счетов по учету безвозмездной помощи, полученной некоммерческими организациями

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
55-3	86	Отражено безвозмездное поступление денежных средств, активов, запасов, оплаты выполненных работ, оказанных услуг из различных источников средства целевого финансирования
20	10, 76 и др	Отражено использование некоммерческими организациями финансовой помощи
86	20	Отражено списание затрат

в) *финансовая помощь, полученная коммерческими организациями;*

Таблица 5.7. – Корреспонденция счетов по учету финансовой помощи, полученной коммерческими организациями

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
55-3	98	Поступила финансовая помощь, полученная коммерческими организациями для приобретения основных средств, нематериальных активов, запасов, оплаты выполненных работ, оказанных услуг из различных источников
98	91-1	Отражена сумма начисленной амортизации на протяжении срока полезного использования основных средств и нематериальных активов, приобретенных
55-3	98,	Поступила финансовая помощь, полученная коммерческими организациями
98	90-7	Отражена фактическая себестоимость запасов, приобретенных полностью или частично за счет финансовой помощи и использованных на производство продукции, выполненных работ, оказание услуг

г) *безвозмездная помощь, полученная коммерческими организациями.*

Таблица 5.8. – Корреспонденция счетов по учету безвозмездной помощи, полученной коммерческими организациями

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
55-3	90-7	Отражено безвозмездное поступление денежных средств, активов, запасов, оплаты выполненных работ, оказанных услуг из различных источников средства целевого финансирования

УЭ-6. Учет денежных средств в пути

При реализации товаров выручка на лицевой счет предприятия зачисляется банком не в день ее сдачи, а в последующие дни. От момента сдачи в банк до ее зачисления на счет она находится в пути, поэтому такую выручку и другие денежные суммы (депонированная зарплата, неиспользованные подотчетные суммы и др.) предприятия учитывают на активном счете 57 «Денежные средства в пути».

Согласно Типовому плану счетов к счету 57 «Денежные средства в пути» открываются следующие субсчета:

- 57-1 «Инкассированные денежные средства» – учитываются внесение наличных денежных средств в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений и их зачисление на расчетные или иные счета организации;
- 57-2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты» – учитывается движение денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты;
- 57-3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации» – учитывается движение денежных средств в иностранных валютах для реализации.

Основанием для записей на этом счете служат сопроводительные ведомости на сдачу выручки через инкассаторов банка, квитанции банка или почтового отделения связи о приеме наличных денежных средств, заявление о продаже иностранной валюты, выписка банка и др.

Аналитический учет ведется по каждому документу в отдельности. Денежные переводы в иностранной валюте учитываются обособленно.

Рассмотрим движение денежных средств в пути на корреспондирующих счетах (табл. 5.9).

Согласно Типовому плану счетов к счету 57 «Денежные средства в пути» открываются следующие субсчета:

– 57-1 «Инкассированные денежные средства» – учитываются внесение наличных денежных средств в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений и их зачисление на расчетные или иные счета организации;

– 57-2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты» – учитывается движение денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты;

– 57-3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации» – учитывается движение денежных средств в иностранных валютах для реализации.

Таблица 5.9. – Корреспонденция счетов по счету 57 «Денежные средства в пути»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
57-1	50	Отражена сумма наличных денег, сданных из кассы предприятия инкассатору или в кассу почтового отделения
57-1	90-1	Отражена выручка, сданная в банк, но не зачисленная на расчетный счет
51	57-1	Зачислены на расчетный счет денежные средства, сданные инкассатору, на почту, в кассу банка
57-2	51	С расчетного счета перечислены денежные средства для покупки валюты
52	57-2	Зачислена приобретенная валюта на текущий валютный счет по курсу покупки на дату зачисления на валютный счет

УЭ-7. Учет краткосрочных финансовых вложений

Финансовые вложения – затраты инвестора на приобретение ценных бумаг (акций, облигаций др.), вложения в уставные фонды других организаций, дебиторская задолженность в виде предоставленных займов другим организациям, а также средства, внесенные в простое товарищество.

Для учета краткосрочных финансовых вложений предназначен денежный активный счет 58 «Финансовые вложения». В соответствии с типовым планом счетов к нему открываются субсчета:

- 58-1 «Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;
- 58-2 «Предоставленные краткосрочные займы».

На первом субсчете отражаются затраты организации-инвестора на приобретение ценных бумаг, вложения в уставной капитал других организаций.

В ч. 2 Гражданского кодекса Республики Беларусь дается определение ценной бумаги как документа установленной формы и реквизитов, удостоверяющего имущественные права, осуществление или передача которых возможна только при его предъявлении.

В мировой практике ценные бумаги делятся на два класса: основные и производные ценные бумаги. В основе первых лежат имущественные права на товар, деньги, капитал, ресурсы и т.д. (т.е. на активы).

Основные ценные бумаги подразделяются на две группы:

- первичные (акции, облигации, векселя);
- вторичные – выпущены на основе первичных (варрант на ценные бумаги, депозитарные записки и пр.).

Производные ценные бумаги – это бездокументарная форма выражения имущественного права на какой-либо ценный актив (свободно обращающиеся опционы).

Кратко охарактеризуем некоторые ценные бумаги.

С экономической точки зрения, акция – это бессрочная ценная бумага, порожденная развитием акционерных обществ (АО). Акция имеет специфические свойства, которые позволяют ей на рынке ценных бумаг выступать как инвестиционный товар. К таким свойствам относят:

- потребительскую стоимость;
- эмиссионную стоимость;
- курсовую стоимость;
- ликвидационную стоимость;
- обращаемость, ликвидность.

Потребительская стоимость акции состоит в том, что она приносит доход при выплате дивидендов, а также росте курсовой стоимости. Курсовая стоимость выступает в трех формах: номинальная, бухгалтерская и рыночная.

Номинальная курсовая стоимость – цена акции, установленная эмитентом при выпуске и размещении среди инвесторов.

Рыночная курсовая стоимость – цена акции, являющаяся отражением реакции рынка на перепродажу уже выпущенных ценных бумаг (зависит от спроса и предложения на акцию).

Бухгалтерская курсовая стоимость зависит от масштаба реального накопления капитала АО и количества выпущенных ценных бумаг и рассчитывается к началу будущего года.

По курсовой стоимости акции котируются на вторичном рынке ценных бумаг.

Эмиссионная стоимость – стоимость, по которой акции продаются на первичном рынке. Она может отличаться от номинальной стоимости, т.к. акции размещаются через посредническую фирму.

Ликвидационная стоимость определяется при ликвидации АО. Обращаемость – это возможность держателя акций в любой момент обратить их в деньги. Такая возможность зависит от ликвидности рынка ценных бумаг.

Существует два вида акций:

– обыкновенные – это основной тип акций и фундамент АО. Они не дают владельцу гарантии на получение дивидендов, однако в инфляционной ситуации – это наиболее надежный вид ценных бумаг, т.к. погашаются в первую очередь;

– привилегированные – это сочетание акции с облигацией. Они не изменяют балансовую стоимость, лишены права голоса, их можно обменять на обыкновенные, обладают условиями выкупа и кумулятивным условием, т.е. процент при отсутствии прибыли не выплачивается, а накапливается и выплачивается в другие сроки.

Облигации являются формой долгов общества перед покупателем. Поскольку это долг, то по истечении определенного срока облигация должна быть погашена. На протяжении срока созревания облигации владелец получает определенный установленный процент. По существующей схеме приоритетов при банкротстве номинальные облигации выплачиваются в первую очередь, затем – привилегированные акции, в последнюю очередь – обыкновенные. До окончания срока созревания любая облигация, как и акция, может быть продана на бирже или на свободном рынке.

Вексель – это письменное денежное обязательство должника о возврате долга, форма и обращение которого регулируются вексельным правом.

Коносамент – это документ стандартной формы на перевозку грузов (международные перевозки).

Варрант – это документ, выдаваемый складом и подтверждающий право собственности на товар, находящийся на складе; документ, дающий его владельцу право на покупку акций или облигаций в течение определенного срока по установленному номиналу.

Опцион – договор, в соответствии с которым одна из сторон имеет право, но не обязательство, в течение определенного срока продать или купить у другой стороны определенный актив по цене, установленной при заключении договора с уплатой за это право определенной суммы в виде премии.

Фьючерсный контракт – стандартный биржевой договор купли-продажи биржевого актива через определенный срок по цене, установленной в момент заключения сделки.

В бухгалтерском учете при покупке ценных бумаг, вкладов в уставный капитал других организаций, производятся следующие записи:

а) внесены основные средства в счет оплаты приобретенных ценных бумаг, вкладов в уставный капитал других организаций (табл. 5.10);

Таблица 5.10. – Корреспонденция счетов по учету приобретенных ценных бумаг путем вклада основных средств в уставный капитал других организаций

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
02	01	Списана сумма накопленной амортизации
91-4	01	Отражена остаточная стоимость основных средств в счет покупки ценных бумаг
76	91-1	Отнесена задолженность в части разницы между стоимостью акций по договору, а также остаточной стоимости основных средств на прочие доходы по инвестиционной деятельности
58-1	76	Отражена задолженность по подписке на акции, вклады в уставные фонды других организаций
91-5 99	99 91-5	Определен финансовый результат

б) внесены нематериальные активы в части объектов интеллектуальной собственности в счет оплаты приобретенных ценных бумаг, вкладов в уставный капитал других организаций (табл. 5.11);

Таблица 5.11. – Корреспонденция счетов по учету приобретенных ценных бумаг путем вклада нематериальных активов в уставный капитал других организаций

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
05	04	Списана сумма амортизации
91-4	04	Отражена остаточная стоимость нематериальных активов
76	91-1	Отражена задолженность в части остаточной стоимости нематериальных активов и разницы между остаточной стоимостью и стоимостью акции по договору
58-1	76	Отражена задолженность по подписке на акции, вклады в уставные фонды других организаций
91-5 99	99 91-5	Определен финансовый результат

в) внесены денежные средства в уставный капитал и акции других организаций (табл. 5.12);

Таблица 5.12. – Корреспонденция счетов по учету приобретенных ценных бумаг путем вклада денежных средств в уставный капитал других организаций

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
58-1	51, 52	Со счетов в банках перечислены денежные средства для приобретения ценных бумаг

г) внесены материалы в уставный капитал и акции других организаций (табл. 5.13);

Таблица 5.13. – Корреспонденция счетов по учету приобретенных ценных бумаг путем вклада материалов в уставный капитал других организаций

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
90-10	10	Отражена стоимость материалов, внесенных в уставный капитал для покупки акций других организаций
76	91-1	Отражена задолженность в части стоимости материалов и стоимости акций
58-1	76	Отражена задолженность по подписке на акции, вклады в уставный капитал других организаций
91-5 99	99 91-5	Определен финансовый результат

При реализации финансовых вложений в учете производятся записи с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы» или счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (табл. 5.14).

Таблица 5.14. – Корреспонденция счетов по учету реализации финансовых вложений

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
62	91-1	Отражена дебиторская задолженность на стоимость реализуемых финансовых вложений (если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг, то применяется счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»)
91-4	58	Списана текущая рыночная стоимость финансовых вложений
51	62	Поступила оплата от покупателя финансовых вложений
91-5 99	99 91-5	Определен финансовый результат

На втором субсчете отражаются операции, связанные с предоставлением займов другим организациям (табл. 5.15).

Таблица 5.15. – Корреспонденция счетов по учету предоставленных займов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
58-2	51, 52	Предоставлены в заем другим организациям денежные средства
76	91-1	Начислен процент по займам
51, 52	76	Зачислен процент по займам
91-2	68	Отражен НДС
91-5 99	99 91-5	Определен финансовый результат
58-2	10, 41, 43	Предоставлено имущество в заем

Финансовые операции с ценными бумагами относятся к наиболее рискованному вложению средств. Поэтому организации, вкладывающие средства в ценные бумаги, рискуют получить убытки.

Под обесценение вложений в ценные бумаги в бухгалтерском учете предусмотрено создание резервов. Создание резервов происходит в конце отчетного года за счет операционных доходов, если рыночная стоимость ценных бумаг значительно снизилась по сравнению с учетной стоимостью. При этом решение о создании резервов раскрывается в пояснительной записке.

Разница между рыночной и учетной стоимостью подлежит резервированию при условии, что ценные бумаги обращаются на реальном рынке, который обнаруживает устойчивую тенденцию к снижению их стоимости.

Рыночная (курсовая) стоимость ценных бумаг определяется на основе средневзвешенных цен сделки на одну, например, акцию, которая указывается в котировочных таблицах (необходима информация о максимальной и минимальной цене сделки за 1 акцию на дату проведения торгов).

Для учета резервов предназначен регулирующийся контрактивный счет 59 «Резервы под обесценивание финансовых вложений в ценные бумаги». По кредиту отражается создание резерва, а по дебету – восстановление резервируемой суммы.

В бухгалтерском учете производятся следующие записи (табл. 5.16).

Таблица 5.16. – Корреспонденция счетов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
90-10, 91-4	59	Образован резерв под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги (счет 90, если организация признана профессиональным участником рынка ценных бумаг)
59	91-1, 90-7	Восстановление ранее образованного резерва

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Универсальный бизнес словарь. – М. : Инфра, 1997. – 640 с.
2. Большая экономическая энциклопедия. – М. : Эксмо, 2007. – 816 с.
3. Деловой энциклопедический словарь. Ч. 1А. – Минск : Право и экономика, 1995. – 234 с. – (Серия «Язык бизнеса»).
4. Костюк, П.А. Словарь бухгалтера / П.А. Костюк. – 3-е изд., перераб. и доп. – Минск : Выш. шк., 1999. – 240 с.
5. Об установлении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов, утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 28.06.2011 г. № 50 (с изм. и доп.).
6. Инструкция о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь : утв. постановлением Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 29.03.2011 г. № 107 : с изм. и доп.
7. Инструкция о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь : утв. постановлением Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 29.03.2013 № 185 : с изм. и доп.
8. Банковский Кодекс Республики Беларусь : 25 окт. 2000 г., № 441-З : принят Палатой представителей 3 окт. 2000 г. : одобр. Советом Респ. 12 окт. 2000 г. / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2000.
9. Об установлении форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций и Инструкции по заполнению форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций : постановление Министерства финансов Респ. Беларусь от 29.03.2010 № 38 : с изм. и доп.
10. О некоторых вопросах проведения валютных операций : постановление Правления Нац. банка Республики Беларусь от 19.12.2018 № 612.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Остаток по счету «Расчетные счета» отражается:
 - а) в активе баланса в составе долгосрочных активов;
 - б) в активе баланса в составе краткосрочных активов;
 - в) в составе капитала и резервов.
2. К банковским платежным документам относятся документы:
 - а) платежные требования, платежные поручения;
 - б) аккредитивы, чеки;
 - в) платежные требования, платежные поручения, аккредитивы, чеки.
3. Укажите корреспонденцию счетов: Выдана работнику организации депонированная заработная плата:
 - а) Д-т 70 – К-т 50;
 - б) Д-т 76 – К-т 50.
4. Выдача денежных средств из кассы под отчет работнику на командировочные расходы оформляется бухгалтерской записью:
 - а) Д-т 50 – К-т 71;
 - б) Д-т 71 – К-т 50.
5. Лимит расчетов между юридическими лицами наличными денежными средствами на протяжении одного дня ограничен суммой:
 - а) 1000 базовых величин;
 - б) 100 000 000 руб.;
 - в) 100 базовых величин.
6. Укажите корреспонденцию счетов: зачислен рублевый эквивалент от продажи валюты:
 - а) Дт 51 – Кт 86;
 - б) Дт 52 – Кт 91;
 - в) Дт 51 – Кт 90-7.
7. Укажите корреспонденцию счетов: приняты к учету излишки денежных средств в кассе, выявленные в результате инвентаризации:
 - а) Д-т 50 – К-т 76;
 - б) Д-т 50 – К-т 91;
 - в) Д-т 50 – К-т 90-7
8. Укажите корреспонденцию счетов: Сдана выручка инкассатору в соответствии с договором, заключенным организацией с банком:
 - а) Д-т 76 – К-т 90-7;
 - б) Д-т 57-1 – К-т 50.

9. Лимит кассового остатка каждое предприятие:

- а) определяет индивидуально по согласованию с банком;
- б) определяет индивидуально без согласования с банком;
- в) определяет индивидуально по согласованию с учредителями;

10. Первичными документами по учету денежных средств в кассе являются:

а) приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер, платежное поручение;

б) приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер, платежное поручение, накладная, счет-фактура;

в) приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер.

11. Укажите корреспонденцию счетов: получены в кассу средства с расчетного счета на выплату заработной платы:

а) Д-т 70 – К-т 51;

б) Д-т 50 – К-т 51;

в) Д-т 51 – К-т 50.

12. Сдача наличных денежных средств на расчетные счета организации оформляется первичным документом:

а) платежным поручением;

б) объявлением на взнос наличными;

в) расходным кассовым ордером.

13. Обработать выписку банка за один день и выявить остаток денег на расчетном счете на конец дня на основании следующих хозяйственных операций:

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
01.04.20__	Остаток денежных средств на расчетном счете	1566
03.04.20__	Поступили денежные средства от покупателей	286,40
03.04.20__	Оплачена задолженность поставщику	362,80
04.04.20__	Внесены наличные денежные средства из кассы	30
05.04.20__	Перечислены налоги в бюджет	327,60
08.04.20__	Зачислен краткосрочный кредит банка	800
08.04.20__	Перечислено поставщику за приобретение автомобиля	820
14.04.20__	Поступили денежные средства от покупателей	1328,55
14.04.20__	Сняты наличные на выплату заработной платы	284,60
15.04.20__	Перечислены средства в погашение задолженности перед учредителями	65,34
24.04.20__	Перечислены проценты по долгосрочному кредиту	126
26.04.20__	Перечислена депонированная заработная плата	8,46

- а) 2 056,15 руб.;
- б) 2 016,15 руб.;
- в) 3 016,43 руб.

14. Какой документ подтверждает расходы организации по приобретению товаров за наличный расчет:

- а) кассовый чек, квитанция о приеме наличных денежных средств, карт-чек;
- б) кассовый чек;
- в) карт-чек.

15. В какой валюте должен быть проведен окончательный расчет между нанимателем и командированным работником, если аванс выдан в иностранной валюте:

- а) расчет разрешен в белорусских рублях по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату составления отчета;
- б) расчет производится в иностранной валюте;
- в) по усмотрению руководителя.

16. Работнику выдана иностранная валюта для служебной командировки, если не предоставлен полный отчет по ранее выданным суммам:

- а) нельзя выдавать;
- б) можно выдавать при условии соблюдения 15-дневного срока, установленного для представления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты, по каждой из командировок;
- в) решение принимает руководитель.

КЛЮЧИ К ТЕСТАМ

Номер вопроса	Ответы			
	а	б	в	г
Модуль 1. Бухгалтерский (финансовый) учет долгосрочных активов				
1			+	
2				+
3				+
4	+			
5			+	
6		+		
7	+			
8			+	
9				+
10			+	
11	+			
12	+			
13	+			
14		+		+
15		+		
16	+			
17		+		
18	+	+		
19		+		
20	+			
21		+		
22				+
23			+	
24	+			
25		+		
26	+	+	+	+
27				+
28	+	+		
29	+	+	+	
30	+			
31				+
32	+			
33				+
Модуль 2. Бухгалтерский (финансовый) учет производственных запасов				
1	+	+		
2		+		
3	+			
4	+			
5	+			
6			+	
7		+		
8			+	
9	+			

Номер вопроса	ОТВЕТЫ			
	а	б	в	г
10		+		
11		+		
12			+	
13	+			
14		+		
15			+	
16			+	
17		+		
18				+
19	+			
20	+			
21			+	
22	+			
23	+			
24		+		
25	+			
26			+	
27				+
28			+	
29		+		
30	+			
31			+	
32			+	
33	+			
34		+		
35				+
36		+		
37	+			
Модуль 3. Бухгалтерский (финансовый) учет затрат на производство				
1				+
2			+	
3		+		
4			+	
5			+	
6	+			
7	+			
8		+		
9			+	
10			+	
11	+			
12			+	
13		+		
14			+	
15		+		
16		+		

Номер вопроса	ОТВЕТЫ			
	а	б	в	г
17		+		
18		+		
19		+		
20	+			
21		+		
22	+			
23			+	
24		+		
25				+
26			+	
27		+		
28			+	
29		+		
30	+			
31		+		
32			+	
Модуль 4. Бухгалтерский (финансовый) учет готовой продукции (работ, услуг), ее отгрузки и реализации				
1		+		
2			+	
3				+
4		+		
5			+	
6			+	
7		+		
8	+			
9	+			
10			+	
Модуль 5. Бухгалтерский (финансовый) учет денежных средств и краткосрочных финансовых вложений				
1		+		
2			+	
3		+		
4		+		
5			+	
6			+	
7			+	
8		+		
9		+		
10			+	
11		+		
12		+		
13		+		
14	+			
15			+	
16		+		

Учебное издание

САПЕГО Инна Ивановна

**БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ
В ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Учебное пособие

В 2 частях

Часть 1

Редакторы О. П. Михайлова, Д. М. Севастьянова, Т. А. Дарьянова,
Дизайн обложки Н. В. Рожко

Подписано в печать 14.12.2018. Формат 60×84 1/16. Бумага офсетная.
Ризография. Усл. печ. л. 18,13. Уч.-изд. л. 17,98. Тираж 30 экз. Заказ

Издатель и полиграфическое исполнение –
учреждение образования «Полоцкий государственный университет».

Свидетельство о государственной регистрации
издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий
№ 1/305 от 22.04.2014.

ЛП № 02330/278 от 08.05.14.

Ул. Блохина, 29, 211440, г. Новополоцк.