

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 2

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. 2. – 220 с.
ISBN 975-985-531-629-0.

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 975-985-531-629-0 (Ч. 2)
ISBN 975-985-531-627-6

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

СОДЕРЖАНИЕ

МОДУЛЬ 6. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА.....	5
УЭ-1. Общие положения по труду и заработной плате.....	5
УЭ-2. Оперативный учет численности работников и отработанного времени	9
УЭ-3. Документальное оформление и учет выработки рабочих.....	11
УЭ-4. Состав фонда оплаты труда.....	12
УЭ-5. Формы и системы оплаты труда	21
УЭ-6. Единая тарифная сетка (ЕТС) и ее значение в организации оплаты труда	27
УЭ-7. Правила исчисления отдельных видов заработной платы, пособий, оплаты за время отпуска, компенсаций, выплат за время простоев не по вине рабочих.....	31
7.1. Подсчет отдельных видов выплат заработной платы	31
7.2. Порядок расчета пособий по временной нетрудоспособности.....	36
7.3. Порядок начисления оплаты за время отпуска	43
УЭ-8. Бухгалтерский учет расчетов с персоналом по заработной плате.....	46
8.1. Аналитический и синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда.....	46
8.2. Учет удержаний из заработной платы	50
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	63
ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	64
МОДУЛЬ 7. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ РАСЧЕТЫХ ОПЕРАЦИЙ. УЧЕТ КРЕДИТОВ БАНКА И ЗАЙМОВ.....	70
УЭ-1. Бухгалтерский учет расчетных операций	70
1.1. Общие положения и задачи учета расчетных операций	70
1.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.....	75
1.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками	77
1.4. Учет резервов по сомнительным долгам	79
1.5. Учет расчетов по налогам и сборам	81
1.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.....	82
1.7. Учет расчетов с подотчетными лицами.....	86
1.8. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.....	100
1.9. Учет расчетов с учредителями.....	101
1.10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	103
1.11. Учет внутрихозяйственных расчетов.....	107
УЭ-2. Учет расчетов по кредитам и займам	109
2.1. Учет расчетов по краткосрочным кредитам и займам	109
2.2. Учет расчетов по долгосрочным кредитам и займам.....	118
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	119
ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	121

МОДУЛЬ 8. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ	
СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА	128
УЭ-1. Учет собственного капитала.....	128
1.1. Экономическая сущность и состав собственного капитала	128
1.2. Бухгалтерский учет и формирование уставного капитала	130
1.3. Учет собственных акций (доли в уставном капитале)	137
1.4. Учет резервного капитала.	138
1.5. Учет добавочного капитала.....	141
1.6. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).....	143
УЭ-2. Учет целевого финансирования	144
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	146
ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	147
МОДУЛЬ 9. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ	
ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	150
УЭ-1. Учет финансовых результатов и использования прибыли.....	150
1.1. Доходы и расходы организации: состав, классификация, условия признания	150
1.2. Учет доходов и расходов по текущей деятельности	153
1.3. Учет прочих доходов и расходов	160
УЭ-2. Учет недостачи и потери от порчи имущества.....	166
УЭ-3. Доходы и расходы будущих периодов, их виды и порядок учета	167
3.1. Учет расходов будущих периодов.....	167
3.2. Учет доходов будущих периодов	168
3.3. Учет резервов предстоящих платежей.....	170
УЭ-4. Бухгалтерский (финансовый) учет отложенных налоговых активов и обязательств.....	171
УЭ-5. Порядок формирования финансовых результатов за отчетный период.....	177
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	179
ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	180
МОДУЛЬ 10. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ НА	
ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ	185
УЭ-1. Классификация и учет на забалансовых счетах	185
1.1. Сущность операций на забалансовых счетах и их классификация.....	185
1.2. Учет на забалансовых счетах	186
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	203
Ключи к тестам	204
Примеры решения задач.....	207

МОДУЛЬ 6

БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

В производственной деятельности любой организации центральное место занимают труд и результаты труда, т.к. с помощью рабочей силы создается прибавочный продукт.

Право граждан на труд закреплено Конституцией Республики Беларусь, а трудовые отношения всех наемных работников регулируются Трудовым кодексом Республики Беларусь.

Каждая организация тщательно формирует состав и численность персонала, самостоятельно разрабатывает системы и формы оплаты труда.

После изучения учебного модуля студент

должен знать:

- формы и системы оплаты труда;
- состав фонда оплаты труда;
- первичную документацию по оплате труда;
- порядок расчета среднего заработка для начисления пособия по временной нетрудоспособности;
- порядок расчета отпускных;
- отражение операций по учету расчетов по оплате труда на корреспондирующих счетах;

должен уметь:

- своевременно производить расчеты с персоналом по оплате труда;
- правильно относить на себестоимость продукции (работ, услуг) суммы начисленной заработной платы и отчислений;
- собирать и группировать показатели по труду и его оплате в отчетности; правильно рассчитывать отпускные, пособия по временной нетрудоспособности и др.

УЭ-1. Общие положения по труду и заработной плате

Переход к инновационному пути развития Республики Беларусь обусловлен соответствующим развитием человеческого потенциала. В этой связи вопросы мотивации работников через оплату труда являются крайне актуальными и практически значимыми. В государственной инновационной политике признание важности этого фактора выражается в разработке соответствующих механизмов и инструментов, применение которых будет способствовать сохранению и приумножению квалифицированных кадров организации.

Трудовые и связанные с ними отношения на предприятиях Республики Беларусь регулируются Конституцией Республики Беларусь, Трудовым кодексом и другими нормативными правовыми актами, коллективными договорами и отношениями, локальными нормативными актами в соответствии с законодательством и трудовыми договорами.

В соответствии с трудовым договором (контрактом) работнику выплачивается заработная плата. В ст. 57 Трудового кодекса Республики Беларусь указано, что *заработная плата – вознаграждение за труд, которые наниматель обязан выплатить работнику за выполненную работу, в зависимости от ее сложности, количества и качества, условий труда и квалификации работника, с учетом фактически отработанного времени, также за периоды, включаемые в рабочее время* [2].

Различают:

- номинальную заработную плату, т.е. денежные средства за труд;
- реальную – т.е. имущество, которое можно приобрести за заработную плату;
- причитающуюся, т.е. сумму начисленной заработной платы без удержаний;
- полученную на руки, т.е. заработную плату после соответствующих удержаний;
- натуральную заработную плату;
- *минимальную заработную плату*. Согласно ст. 59 Трудового кодекса Республики Беларусь, минимальная заработная плата – это государственный минимальный социальный стандарт в области оплаты труда за работу в нормальных условиях при выполнении установленной (месячной или часовой) нормы труда. Минимальная заработная плата выплачивается в тех случаях, когда ежемесячный заработок рабочего оказался ниже минимального размера в связи с невыполненной нормой выработки, брака или простоев не по вине работника. Минимальная заработная плата является основой для определения республиканских тарифов оплаты труда, пенсий, стипендий и других социальных выплат.

Кроме того, ст. 59 Трудового кодекса Республики Беларусь предусматривает и государственные гарантии по оплате труда работников. Система государственных гарантий включает в себя:

- 1) величину минимальной заработной платы в Республике Беларусь;
- 2) величину размера тарифной ставки первого разряда Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь для работников бюджетной сферы;

3) республиканские тарифы оплаты труда – часовые и (или) месячные тарифные ставки (оклады), определяющие уровни оплаты труда для конкретных профессионально-квалификационных групп работников бюджетных организаций и иных организаций, получающих субсидии, работники которых приравнены по оплате труда к работникам бюджетных организаций;

4) размеры увеличения оплаты труда за работу в условиях, отличающихся от нормативных;

5) меры по поддержанию уровня реального содержания заработной платы, индексации заработной платы;

6) ограничения размеров удержаний из заработной платы, в том числе размеров налогообложения доходов;

7) государственный контроль и надзор за своевременностью выплат заработной платы и реализацию государственных гарантий в части ее размеров;

8) ответственность нанимателей за нарушение условий коллективного договора, соглашения по оплате труда [2].

В соответствии со ст. 61 Трудового кодекса Республики Беларусь заработная плата работников производится на основе часовых или месячных тарифных ставок, окладов, определенных в коллективном договоре, соглашении или нанимателем, а в организациях бюджета и пользующихся государственными дотациями – правительством Республики Беларусь или уполномоченным им органом.

На предприятиях трудовая деятельность регулируется путем принятия внутренних нормативных документов. *Локальные нормативные правовые акты (ЛНПА)* – нормативный правовой акт, действие которого ограничивается рамками конкретной одной или нескольких организаций [3, ст. 1]. ЛНПА принимаются по согласованию с профсоюзом. К ним относят:

– правила внутреннего трудового распорядка (ст. 195 Трудового кодекса);

– коллективный договор.

Коллективный договор – это правовой акт, регулирующий трудовые, социально-экономические и профессиональные отношения между работодателем и работником. Коллективный договор заключается на срок от 1 года до 3 лет и вступает в силу с момента подписания его сторонами. Заключение коллективного договора производится совместно с профсоюзом (гл. 34, 35 Трудового кодекса);

– положение об оплате труда;

– положение о материальном стимулировании и др.

Все работы в организации выполняют члены трудового коллектива, числящиеся в штате, с каждым заключают трудовой договор (контракт)

в письменной форме на неопределенный срок или на время выполнения отдельной работы, контракт на определенный срок. Контракт заключается с работником на срок не менее одного года в 2-х экземплярах и подписывается руководителем и работником.

Организации самостоятельно определяют общую численность работников, их профессиональный квалификационный состав, утверждают штаты. Расчет потребности в персонале организации следует производить в разрезе категорий работающих.

В настоящее время в планировании весь персонал организации подразделяется на две группы:

- промышленно-производственный персонал, т. е. персонал, занятый основной производственной деятельностью;
 - непромышленный персонал, т.е. персонал неосновной деятельности.
- На рисунке 6.1 показана общая классификация персонала организации.



Рисунок 6.1. – Общая классификация персонала организации

Перед учетом расчетов с персоналом по заработной плате стоят следующие задачи:

- точный учет личного состава работников;
- контроль отработанного времени и дисциплины труда;
- учет выработки каждого работника;
- правильное и своевременное документальное оформление и исчисление сумм оплаты труда и удержания из нее;
- начисление заработной платы и правильное отнесение ее на соответствующие счета затрат;
- правильный подсчет удержания из заработной платы и перечисление их по назначению;
- контроль рационального использования трудовых ресурсов, использования средств фонда оплаты труда;
- правильное и своевременное исчисление пособий по временной нетрудоспособности, пособий на детей, расчета заработка за дни отпуска;
- своевременный учет расчетов с работниками предприятия, бюджетом, органами социального страхования и обеспечения;
- формирование показателей по труду и заработной плате, необходимых для анализа, планирования, регулирования и оперативного руководства предприятием, а также для составления бухгалтерской и статистической отчетности по труду и заработной плате.

УЭ-2. Оперативный учет численности работников и отработанного времени

Для управления предприятием и составления отчетности по труду необходимо надлежаще организованный учет количественного и качественного состава работников, т.е. численность по профессиям, специальностям, разрядам, возрасту, полу и другим показателям, а также использование рабочего времени каждым работником. Оперативным учетом личного состава и использования рабочего времени занимается отдел кадров.

Работник для приема на работу должен представить следующие *документы*:

- 1) паспорт или иной документ, удостоверяющий личность;
- 2) документы воинского учета (для военнообязанных и лиц, подлежащих призыву на воинскую службу);
- 3) трудовая книжка, за исключением впервые поступивших на работу и совместителей;

4) диплом или иной документ об образовании и профессиональной подготовке, подтверждающий наличие права на выполнение данной работы;

5) направление на работу (в счет брони для отдельных категорий работников в соответствии с законодательством);

6) заключение медико-реабилитационной экспертной комиссии (МРЭК) о состоянии здоровья (для инвалидов) или медицинское заключение о состоянии здоровья;

7) декларация о доходах и имуществе;

8) страховое свидетельство государственного страхования;

9) другие документы о подтверждении иных обстоятельств, имеющих отношение к работе, если их предъявление предусмотрено законодательными актами.

По учету личного состава организация учетной политикой и по приказу руководителя разрабатывает и применяет первичные документы. Можно применять следующие документы:

1) приказ (распоряжение) о приеме на работу формы;

2) приказ (распоряжение) о переводе на другую работу;

3) списки на предоставление отпуска;

4) приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска;

5) приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора.

На каждого принятого работника заполняют личную карточку. На руководящих работников и специалистов дополнительно составляется личный листок учета кадров; на научных работников кроме вышеперечисленных документов дополнительно составляют учетную карточку научного работника.

Оперативный учет использования рабочего времени ведут в *Табеле учета использования рабочего времени*. Табель подписывают начальник цеха, отдела, участка, а также ответственное лицо, а затем передают в бухгалтерию.

Впервые принятому работнику оформляется трудовая книжка, которая хранится на предприятии в отделе кадров и выдается работнику на руки в день увольнения.

Данные о численности персонала предприятия, отработанном времени, фонде заработной платы приводятся в различных формах месячной и годовой отчетности. В активе баланса по статье «Расчеты по оплате труда» отражается задолженность за работником предприятия, а в пассиве баланса по той же статье отражается задолженность за предприятием.

Для заполнения указанных статей берутся данные из Главной книги по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», которые сверяются

с итогом раздела «Сводные данные по расчетам с рабочими и служащими списочного и не списочного состава» разработочной таблицы. Также составляется месячная и годовая статистическая отчетность по труду.

УЭ-3. Документальное оформление и учет выработки рабочих

В зависимости от отраслевой принадлежности, применяемых форм и систем оплаты труда, особенностей технологии и организации производства на предприятиях применяются различные формы первичных документов по труду и заработной плате. На промышленных предприятиях, где оплата сдельщикам производится после завершения нескольких технологических процессов, применяется *маршрутный лист*. В нем отражается количество изделий, отпущенных в обработку, выход годных изделий, принятых ОТК, брак. В бухгалтерии дополнительно к маршрутным листам открывается карточка учета выработки.

Маршрутные листы позволяют проконтролировать движение и сохранность изделий, деталей и полуфабрикатов в производстве. Если на предприятиях происходят различные отступления от нормальных условий (неполадки оборудования, отсутствие или замена материалов, полуфабрикатов; выполнение операций, не предусмотренных технологией; брак, работа в сверхурочное и ночное время) выписывается лист на доплату, заполняется мастером по действующим расценкам со ссылкой на номер наряда или рапорта.

Если работник выполняет работы, не предусмотренные технологическим процессом, то выписывается *наряд на сдельную работу с цветной полосой по диагонали*.

Во всех других случаях при применении сдельной формы оплаты труда составляется *наряд на сдельную работу*.

За работу в ночное время количество отработанных часов подсчитывается *по таблице учета рабочего времени*.

При сверхурочных работах издается приказ, который должен быть согласован с профсоюзным комитетом, затем составляется список работающих сверхурочно и сверхурочные часы отмечаются в таблице учета рабочего времени.

Если на предприятии произошел простой по вине рабочего или по не зависящим от него причинам, то этот факт документируется в *листках о простое или в актах*, которые выписывает мастер цеха. В нем указываются причины простоя, виновные лица, продолжительность. Учет внутренних простоев ведется, начиная от 5 минут. На конвейерах и поточных линиях – от 1 минуты. Целодневные простои отражаются в таблице учета рабочего времени.

Если произошел брак, то заполняется *акт* или *ведомость о браке*. Пооперационный брак отражается в документах по учету выработки (в нарядах, рапортах о выработке), которые заполняет контролер ОТК, подписывает мастер и виновник брака. Если брак произошел по вине работника, то он исправляется без выписки дополнительных документов. Если брак исправляет другой рабочий, то выписывается наряд на сдельную работу с отметкой «исправление брака». Исправление брака не по вине работника оплачивается в понижающем размере. При повременной оплате труда основной документ – табель учета рабочего времени и подсчета заработной платы.

УЭ-4. Состав фонда оплаты труда

Выплаты, включаемые в состав фонда заработной платы:

– *заработная плата*:

1) заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам и окладам за отработанное время;

2) заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу по сдельным расценкам или в процентах от выручки от реализации продукции (работ, услуг);

3) процентное или комиссионное вознаграждение независимо от того, выплачивается ли оно дополнительно к тарифной ставке (окладу) или является основной оплатой;

4) суммы индексации заработной платы в связи с повышением цен на продукцию (работы, услуги);

5) индексация заработной платы за несвоевременную ее выплату;

6) стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты;

7) заработная плата квалифицированных рабочих, руководителей и специалистов организаций, освобожденных и не освобожденных от основной работы и привлеченных для подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, для руководства производственной практикой учащихся и студентов;

8) оплата труда за продукцию (работы, услуги), признанную браком не по вине работника;

9) заработная плата, начисленная за выполненную работу лицам, привлеченным для работы на основании договоров с организациями на предоставление рабочей силы (военнослужащие, заключенные и т.п.), как выданная этим лицам, так и перечисленная организациям;

10) заработная плата в окончательный расчет по завершении года (или иного периода), обусловленная системами оплаты труда;

11) заработная плата работников бухгалтерий за выполнение письменных поручений работников о перечислении из причитающейся им заработной платы страховых взносов по договорам добровольного страхования, коммунальных платежей и других;

12) заработная плата учащихся и студентов учебных заведений, проходящих производственную практику, если расчет за выполненную работу производился организацией непосредственно с учащимися и студентами;

13) выплата разницы в окладах работникам, трудоустроенным из других организаций с сохранением в течение определенного срока размеров должностного оклада по предыдущему месту работы;

14) оплата труда при временном замещении;

15) оплата труда при переводе в связи с производственной необходимостью и (или) при переводе и перемещении на другую постоянную нижеоплачиваемую работу;

16) оплата труда за совмещение профессий (должностей), расширение зоны обслуживания (увеличение объема выполненных работ) или выполнение обязанностей временно отсутствующего работника;

17) доплаты за руководство бригадой;

18) доплаты учителям за классное руководство, проверку тетрадей, доплаты лицам из числа профессорско-преподавательского состава за руководство структурными подразделениями вместо введения штатной должности в высших учебных заведениях и другие;

19) ежемесячные доплаты низкооплачиваемым работникам;

20) гонорар работникам, состоящим в списочном составе редакций газет, журналов и иных средств массовой информации, других организаций, оплата труда в которых осуществляется по ставкам (расценкам) авторского (постановочного) вознаграждения;

21) заработная плата работников, состоящих в списочном составе организаций, за выполнение, кроме основной работы, работы по совместительству (внутреннее совместительство) или договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда);

22) заработная плата лиц, принятых на работу по совместительству из других организаций (внешнее совместительство);

23) заработная плата работников не списочного состава;

23.1) за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера, включая договоры подряда, если расчеты за выполненную работу производятся с физическими лицами;

23.2) оплата услуг (гонорар) работников не списочного состава за чтение лекций, консультации, выступление по радио и телевидению, за публикации в периодической печати, не являющиеся объектами авторского права, и т. п.;

23.3) суммы премий, вознаграждений, социальных льгот, стоимость подарков, начисленные (предоставленные) работникам, не состоящим в списочном составе организаций (освобожденные профсоюзные работники, члены правления (совета) акционерного общества, учредители и другие лица);

– *поощрительные выплаты:*

1) регулярные (поощрительные) выплаты:

1.1) надбавки (доплаты) к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, классность, почетное звание, ученую степень, высокие достижения в труде, за сложность и напряженность работы, выполнение особо важной (срочной) работы, знание и применение иностранных языков и т.п.;

1.2) надбавки к заработной плате за продолжительность непрерывной работы (вознаграждения за выслугу лет, стаж работы);

1.3) премии и вознаграждения, предусмотренные системой оплаты труда, носящие регулярный или периодический характер, независимо от источников их выплаты;

1.4) другие регулярные поощрительные выплаты, включая денежную помощь (компенсацию), выплачиваемую работникам на питание, проезд и т.п.;

2) единовременные (поощрительные) выплаты:

2.1) единовременные (разовые) премии и вознаграждения независимо от источников их выплаты;

2.2) вознаграждения по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы);

2.3) премии (вознаграждения) за содействие изобретательству и рационализации;

2.4) вознаграждения к юбилейным датам, праздникам, торжественным событиям (включая подарки и материальную помощь);

2.5) материальная помощь к трудовому отпуску, дополнительные выплаты при предоставлении ежегодного отпуска;

2.6) другие единовременные поощрения;

– *компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда:*

1) оплата за работу в особых условиях труда;

2) надбавки за работу в местностях с тяжелыми климатическими условиями;

3) доплаты за работу в ночное время, за работу в многосменном режиме и в режиме разделения рабочего дня на части;

4) доплаты работникам, постоянно занятым на подземных работах, за нормативное время их передвижения в шахте от ствола к месту работы и обратно;

5) надбавки к заработной плате, выплачиваемые работникам отдельных отраслей экономики за подвижной и разъездной характер работы, производство работы вахтовым методом, за постоянную работу в пути, работу вне постоянного места жительства (полевое довольствие);

6) оплата работникам за дни отдыха, предоставляемые в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при суммированном учете рабочего времени, при вахтовом методе организации работ и в других случаях, установленных законодательством;

7) оплата за работу в государственные праздники, праздничные и выходные дни, в сверхурочное время;

8) командировочные расходы (суточные и расходы по найму жилого помещения) за время служебных командировок сверх норм, установленных Министерством финансов РФ;

9) суммы компенсаций за использование принадлежащих работникам транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений для нужд организации сверх норм амортизации (износа), а также документально не подтвержденных расходов горюче-смазочных материалов;

10) выплата межразрядной разницы работникам, выполняющим работы ниже присвоенных им разрядов;

11) другие компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда;

– *оплата за неотработанное время:*

1) оплата трудового (основного и дополнительного) и социальных отпусков, предоставленных в соответствии с законодательством (кроме денежной компенсации за неиспользованный отпуск);

2) оплата дополнительно предоставленных по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам;

3) оплата свободного от работы дня в неделю матери, воспитывающей ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет; матери, воспитывающей двоих и более детей в возрасте до 16 лет; матери, воспитывающей троих и более детей такого же возраста; одинокой матери, воспитывающей двоих и более детей в возрасте до 16 лет;

4) оплата льготных часов подростков, оплата специальных перерывов в работе в случаях, предусмотренных законодательством (оплата перерывов для кормления ребенка о возрасте до 1,5 года и т. п.);

5) оплата работникам за время выполнения государственных или общественных обязанностей;

б) заработная плата, сохраняемая по месту основной работы за работниками, привлекаемыми на сельскохозяйственные и другие работы;

7) суммы, выплачиваемые организацией за время отпуска перед началом работы выпускникам профессионально-технических училищ;

8) заработная плата, сохраняемая за время обучения работников, направленных на подготовку, переподготовку, обучение вторым (смежным) профессиям и повышение квалификации;

9) сохраняемая средняя заработная плата за время отпусков, предоставляемых работникам в связи с обучением;

10) средняя заработная плата, сохраняемая по основному месту работы за время обследования или осмотра в медицинском учреждении за работниками, обязанными его проходить;

11) оплата отпусков по инициативе организации;

12) оплата за время вынужденного прогула;

13) оплата труда при невыполнении норм выработки, браке, простое не по вине работника, при освоении новых производств (продукции);

14) другие выплаты за неотработанное время;

– *отдельные выплаты социального характера:*

1) стоимость бесплатно предоставленных работникам отдельных отраслей экономики питания, продуктов (пайков) в соответствии с законодательством;

2) оплата в денежной и натуральной форме (полная или частичная) стоимости питания работников организации (если не предусмотрено законодательством);

3) суммы средств на возмещение расходов работников по оплате жилищно-коммунальных услуг (найму жилья);

4) стоимость топлива, предоставленного работникам бесплатно или по сниженным ценам, кроме сумм, выплачиваемых в соответствии с законодательством Республики Беларусь для оплаты предоставляемых работникам жилых помещений, коммунальных услуг, топлива или соответствующее денежное возмещение;

5) стоимость льгот по проезду работников железнодорожного, авиационного, речного, автомобильного транспорта и городского электротранспорта в соответствии с законодательством;

б) оплата путевок работникам и членам их семей на лечение, отдых, экскурсии и путешествия за счет средств организации;

7) оплата абонементов в группы здоровья, занятий в секциях и клубах, протезирования, массажа, подписки на газеты и журналы, а также стоимость проездных билетов, приобретенных для личного пользования работников, и т.п.;

8) другие выплаты социального характера;

– *прочие выплаты и расходы, не включаемые в состав фонда заработной платы:*

1) выходное пособие, выплачиваемое в случаях прекращения трудового договора (контракта) в связи с сокращением численности или штата работников, реорганизацией или ликвидацией организации, из-за несоответствия работника выполняемой работе вследствие недостаточной квалификации или здоровья, в связи с призывом на военную службу и другими обстоятельствами;

2) надбавки к пенсиям, единовременные пособия (помощь) и подарки работникам, уходящим на пенсию (в отставку);

3) пособия, выплачиваемые лицам, находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им определенного законодательством или коллективным договором возраста (кроме пособий по социальному страхованию);

4) командировочные расходы (суточные и расходы по найму жилого помещения) за время служебных командировок в пределах норм, установленных Министерством финансов РФ;

5) суммы компенсаций и связи с переездом работников на работу в другую местность;

6) вознаграждения за создание и использование объектов промышленной собственности (изобретений) и рационализаторских предложений;

7) выплаты, производимые по месту основной работы в установленных размерах взамен суточных и квартирных работникам, командированным на уборку урожая и заготовку кормов;

8) стоимость выданной работникам спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты, мыла и иных смывающих и обезвреживающих средств, молока и лечебно-профилактического питания или возмещение работникам затрат за приобретенные ими спецодежду, спецобувь и другие средства индивидуальной защиты в случае невыдачи их организацией;

9) стоимость выдаваемых работникам бесплатно форменной одежды, обмундирования или сумма льгот в связи с их продажей по сниженным ценам;

10) расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров (кроме расходов на заработную плату);

10.1) расходы на оплату обучения работников (других лиц) для нужд своей организации в учебных заведениях, включая материальную помощь;

10.2) денежная помощь, выплачиваемая организацией молодым специалистам, окончившим высшие или средние специальные учебные заведения, за время отпуска перед началом работы;

10.3) выплачиваемые за счет организации стипендии студентам и учащимся, направленным организацией на обучение в учебные заведения для нужд организации;

10.4) оплата проезда к месту нахождения заочного учебного заведения и обратно;

10.5) выплаты учащимся и студентам, производимые учебными заведениями из сумм, перечисленных организациями за прохождение производственной практики;

10.6) выплаты педагогическим работникам на приобретение методической литературы, предметных журналов и периодических изданий;

10.7) расходы, связанные с организацией учебного процесса (приобретение учебного материала, аренда помещений и т. п.);

11) расходы на проведение культурно-просветительных и спортивно-оздоровительных мероприятий:

11.1) арендная плата за помещения для проведения культурно-просветительных и спортивно-оздоровительных мероприятий;

11.2) расходы на проведение вечеров отдыха, дискотек, спектаклей, концертов, лекций, диспутов, встреч с деятелями науки и искусства, спортивных мероприятий;

11.3) расходы на приобретение театральных костюмов для участников художественной самодеятельности, спортивной формы, спортивного инвентаря или плата за их прокат;

11.4) расходы на организацию смотров-конкурсов профессионального мастерства, на лучший трудовой коллектив, кружков, курсов, студий, клубов, выставок-продаж изделий;

11.5) расходы на организацию самодеятельного творчества, ярмарок, содержание игровых комнат для детей и т. п.;

11.6) расходы по содержанию детских дошкольных учреждений, жилищного фонда, поликлиник, медпунктов, библиотек, профилакториев, санаториев, домов отдыха, оздоровительных лагерей, учреждений культуры и спорта и других учреждений, находящихся на балансе организации или содержащихся на условиях долевого участия (без расходов на заработную плату);

11.7) расходы по оплате услуг поликлиник и других медицинских учреждений по договорам, заключенным с этими учреждениями, на предоставление своим работникам медицинских услуг;

- 11.8) расходы на приобретение медикаментов;
- 11.9) расходы по обустройству садоводческих товариществ (строительство дорог, энерго- и водоснабжение и другие расходы общего характера);
- 11.10) возмещение платы родителям за содержание детей в дошкольных учреждениях;
- 11.11) оплата путевок и стоимость проезда детям на лечение, возмещение расходов детям на отдых, экскурсии и путешествия; оплата подарков детям, оплата билетов детям на культурно-массовые и спортивные мероприятия;
- 11.12) стоимость цветов, приобретенных к праздникам, торжественным, траурным событиям;
- 12) пособия по государственному социальному страхованию (по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, при рождении ребенка, на детей малообеспеченным семьям и пособия семьям, воспитывающим детей старше 3-х лет, и т.п.) и иные выплаты за счет фонда социальной защиты населения и других государственных целевых бюджетных фондов;
- 13) пособия в связи с временной потерей трудоспособности из-за производственных травм и профессиональных заболеваний; суммы, выплачиваемые в качестве возмещения утраченного заработка и компенсации дополнительных расходов, связанных с восстановлением здоровья вследствие вреда, причиненного жизни и здоровью работника при исполнении им своих трудовых обязанностей;
- 14) материальная помощь, оказываемая работникам в связи с постигшим их стихийным бедствием, пожаром, увечьем, тяжелой болезнью, смертью близких родственников при наличии документа, выданного соответствующим государственным органом и подтверждающего данное обстоятельство;
- 15) материальная помощь и другие выплаты, предоставленные лицам, не работающим в данной организации, бывшим работникам (пенсионерам, инвалидам, семьям погибших (умерших) – бывших работников организации);
- 16) оказание помощи работникам, нуждающимся и улучшении жилищных условий в виде материальной помощи на строительство жилья, его приобретение, расходов на полное или частичное погашение кредита (ссуд), предоставленного работникам на жилищное строительство (при наличии определенных документов);
- 17) стоимость жилья, переданного в собственность работника;
- 18) страховые платежи (взносы), уплачиваемые организацией по договорам личного, имущественного и иного страхования в пользу своих работников;

19) расходы на погашение ссуд (включая беспроцентные), выданных работникам организации на приобретение садовых домиков и обзаведение домашним хозяйством;

20) стоимость путевок санаторно-курортного лечения, предоставляемая лицам, принимавшим участие в работах по ликвидации последствий аварии на Чернобыльской АЭС, компенсация за их непредставление;

21) выплаты, включая награды и подарки, по итогам внутривзаводских, районных, областных и республиканских соревнований;

22) заработная плата работников организации, начисленная за дни проведения республиканского субботника;

23) доходы по акциям и другие доходы от участия работников и учредителей в собственности организации (дивиденды, проценты, выплаты по долевым паям и т.д.);

24) суммы компенсаций за использование принадлежащих работникам транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений для нужд организации в пределах норм амортизации (износа), а также в пределах документально подтвержденных расходов горюче-смазочных материалов;

25) оплаты донорам за сдачу крови и ее компонентов, которые согласно Трудовому кодексу Республики Беларусь возмещаются за счет медицинского учреждения; оплата работникам-донорам за дни обследования и сдачи крови, а также за предоставляемые им после этого дополнительные дни отдыха;

26) суммы прибыли, направленные на открытие лицевых счетов для своих работников (суммы прибыли, направленные на открытие лицевых счетов по мере их перечисления);

27) стипендии студентам и учащимся высших, средних специальных и профессионально-технических учебных заведений;

28) денежная компенсация работникам за неиспользованный отпуск;

29) денежное довольствие военнослужащих Вооруженных Сил Республики Беларусь, войск и органов Комитета государственной безопасности, пограничных войск, внутренних войск Министерства внутренних дел, железнодорожных войск и других войсковых формирований, лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, органов финансовых расследований, органов Министерства по чрезвычайным ситуациям;

30) денежная компенсация взамен продовольственного пайка военнослужащим (кроме военнослужащих, имеющих право на получение продовольственного пайка на руки или питания через столовые воинских частей),

лицам рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, органов финансовых расследований);

- 31) выплаты (доплаты), производимые за счет профсоюзных взносов;
- 32) другие выплаты.

УЭ-5. Формы и системы оплаты труда

Согласно действующему в Республике Беларусь законодательству, формы, системы и размеры заработной труда устанавливаются организацией самостоятельно. В соответствии ст. 63 Трудового кодекса Республики Беларусь различают повременную и сдельную оплату труда.

Повременная – это форма оплаты труда, при которой заработная плата рабочим начисляется по установленной тарифной ставке (окладу) за фактически отработанное время на производстве. Применяется, если рабочий не может оказывать непосредственное влияние на рост выпуска продукции; если отсутствуют количественные показатели выработки, необходимые для расчета сдельной расценки. Целесообразно применение такой формы:

- если высокое качество производимой продукции является главным показателем участка, цеха и др.;
- при обслуживании оборудования на конвейерных линиях;
- при выполнении таких работ, учет и нормирование которых либо затруднены, либо невозможны.

Эта форма характеризуется двумя системами заработной платы:

- простая повременная, если заработок зависит от тарифной ставки (должностного оклада) и количества отработанного времени;
- повременная премиальная, когда кроме заработка по тарифной ставке (должностному окладу) выплачивается премия за достижение определенных количественных и качественных показателей.

Сдельная – это заработная плата рабочих, которая начисляется по заранее установленным расценкам за каждую единицу выполненной работы или изготовленной продукции. Целесообразно применять эту форму:

- при наличии количественных показателей объема работы, которые зависят от данного рабочего или бригады;
- когда у рабочего есть возможность увеличить выработку или объем выполненных работ;
- при необходимости стимулировать рабочих к дальнейшему увеличению норм выработки;
- когда возможно точно учесть объем выполненных работ;
- при использовании технически обоснованных норм.

Сдельная форма оплаты труда подразделяется на системы:

- прямая сдельная – расценка за единицу работы не меняется в зависимости от степени выполнения нормы выработки;
- косвенно-сдельная – применяется для оплаты труда вспомогательных рабочих, непосредственно занятых обслуживанием основных рабочих;
- прогрессивно-сдельная – работа, выполненная сверх нормы, оплачивается по повышенным расценкам (не более чем в 2 раза);
- премиально-сдельная – сверх заработка по сдельным расценкам выплачиваются премии за достигнутые результаты в работе;
- аккордная – предусматривает установление определенного объема работ и общей величины фонда заработной платы за данный объем работ.

Средства, предусмотренные на оплату труда, выплачиваются после завершения всего объема работ, вне зависимости от срока их выполнения и количества участников, занятых в выполнении данного объема работ; по форме организации труда и расчетов с работниками:

- индивидуальная;
- коллективная (бригадная, групповая).

Согласно ст. 74 Трудового кодекса Республики Беларусь с согласия работника допускается замена денежной оплаты полностью или частично натуральной оплатой. В других случаях заработная плата выплачивается только в денежных единицах Республики Беларусь.

Схематично формы и системы оплаты труда отражены на рисунке 6.2.

Министерством труда и социальной защиты населения разработаны рекомендации по применению гибких систем оплаты труда в коммерческих организациях, которые были утверждены постановлением № 104 от 21.10.2011 г. Данные рекомендации введены в действие с 01.11.2011 г. При разработке данных рекомендаций был учтен опыт США, стран Западной Европы, в которых используется система «Pay for Performance» (PFP) – «оплата за исполнение». PFP – это применение любых схем оплаты труда, при которых вознаграждение, получаемое работником, зависит от индивидуальных или групповых различий в выполняемой работе. Это выражается в системе гибкой или переменной оплаты труда.

Гибкие системы оплаты труда включают постоянную часть заработной платы (т.е. гарантированную) и переменную, которая определяется результатом труда, вкладом работника. Рассмотрим более подробно виды гибких систем оплаты труда, предусмотренных рекомендациями Минтруда и соцзащиты Республики Беларусь.

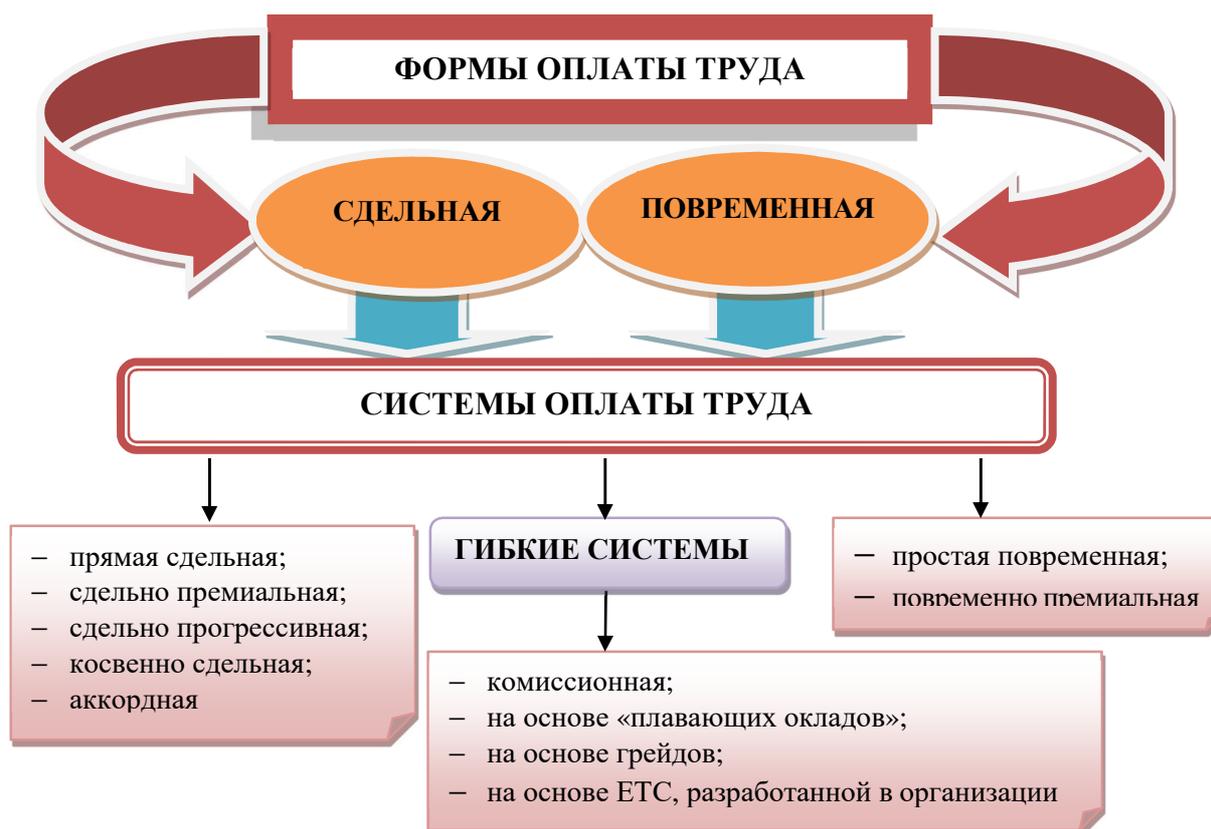


Рисунок 6.2. – Разновидность форм и систем оплаты труда

1. Система оплаты труда на основе тарифной сетки, разработанной в организации.

Тарифная сетка (ТС) устанавливается в организации самостоятельно, распределение профессий и должностей работников по разрядам ТС утверждается в локальном нормативном правовом акте.

При этом с учетом норм законодательства о труде система тарифных разрядов и соответствующих им тарифных коэффициентов должны обеспечить распределение в зависимости от сложности и напряженности труда, его условий, уровня квалификации работников.

2. Оплата труда на основе комиссионной системы.

Размер заработной платы работника ставится в прямую зависимость от роста объемов реализованной продукции, товаров (работ, услуг), в т.ч. на экспорт, снижения запасов готовой продукции и поступления валютной выручки и других показателей, характеризующих эффективность работы подразделения и (или) организации (Указ Президента Республики Беларусь от 23 января 2009г. № 49 «О некоторых вопросах стимулирования реализации продукции, товаров (работ, услуг)»). Согласно Указу:

– работникам, обеспечивающим реализацию продукции, товаров (работ, услуг), снижение запасов готовой продукции, ежемесячное вознагра-

дение в процентном отношении от выручки, полученной от реализации продукции, товаров (работ, услуг) в действующих ценах, без ограничения его максимальными размерами. При этом иные выплаты стимулирующего характера (надбавки, премии) указанным работникам не начисляются и не выплачиваются;

– персональные условия оплаты труда работникам, обеспечивающим поступление валютной выручки, включающие оклады (ставки), исчисленные в кратных размерах к тарифной ставке первого разряда, действующей в коммерческой организации, и не ограниченные максимальными размерами выплаты стимулирующего характера, в том числе за свободное владение и использование в работе иностранных языков;

– вознаграждение в процентном отношении от суммы внешнеэкономической сделки (договора) работникам, непосредственно участвовавшим в заключении этой сделки (договора), в зависимости от эффективности ее (его) реализации.

При применении в организации комиссионной системы оплаты труда работникам выплачивается ежемесячное вознаграждение за обеспечение реализации продукции, товаров (работ, услуг), в том числе на экспорт, снижения запасов готовой продукции. Ежемесячное вознаграждение устанавливается в процентном отношении от выручки, полученной от реализации продукции, товаров (работ, услуг) в действующих ценах.

При установлении ежемесячного вознаграждения наниматель самостоятельно определяет:

– перечень работников, которым устанавливается ежемесячное вознаграждение. Перечень может включать:

- наименование должностей, профессий (руководители, специалисты, другие служащие, рабочие);
- наименование структурных подразделений (управления, отделы, службы, сектора).

Наниматель самостоятельно оценивает степень влияния работника на обеспечение реализации продукции, товаров (работ, услуг), снижение запасов готовой продукции;

– размер ежемесячного вознаграждения, которые могут быть установлены дифференцированно в зависимости от категории персонала; региона реализации продукции; суммы выручки; группы товаров, ассортимента продукции; других факторов, учитывающих специфику деятельности организации и направленных на усиление материальной заинтересованности работников;

– порядок расчета (исчисления) показателя выручки, полученной от реализации продукции, товаров (работ, услуг). Для расчета показателя выручки используются первичные учетные документы, отчетность (бухгалтерская или статистическая) и учетная политика организации;

– условия снижения и (или) повышения ежемесячного вознаграждения.

3. Система оплаты труда на основе «плавающих» окладов.

Система «плавающих» окладов предусматривает установление нанимателем размеров тарифных ставок (окладов) в текущем месяце по итогам работы за предыдущий месяц с учетом личного вклада каждого конкретного работника в результаты труда.

Критерии, в соответствии с которыми определяется конкретный размер оклада в текущем месяце, устанавливаются в локальных нормативно-правовых актах предприятия. Критерии определяют зависимость заработка работников от результатов их работы, прибыли, полученной организацией, и суммы денежных средств, которая может быть направлена на выплату заработной платы.

Система «плавающих» окладов предполагает, что каждый раз в конце месяца по результатам труда за расчетный месяц для каждого работника с учетом установленных критериев формируется новый должностной оклад на следующий месяц.

На основании результатов оценки критериев руководитель организации по итогам работы за определенный период (месяц, квартал, полугодие и т.д.) издает приказ о размере оплаты труда за отчетный период с учетом установленных критериев.

Принцип «плавающих» окладов заключается в том, что фиксированной является минимальная (исходная) величина оклада, а остальная часть заработка становится переменной («плавающей») в зависимости от результатов деятельности. Таким образом, ежемесячно образуется новый оклад по результатам деятельности предыдущего месяца.

Данная система оплаты труда стимулирует ежемесячное повышение производительности труда и качества продукции. Она эффективна для оплаты труда работников, обслуживающих основное производство: наладчиков, сменных инженеров и т.д.

Так, например, размер оклада специалиста может повышаться (или понижаться) за каждый процент роста (или снижения) выручки от реализации продукции, товаров (работ, услуг), производительности труда в подразделении (на обслуживаемом данным специалистом участке работы) при условии выполнения задания по выпуску продукции, по иным показателям.

Для руководителей и специалистов критерии для установления оклада можно определять в зависимости от фактической прибыли за отчетный период, что также имеет стимулирующее действие.

4. Система оплаты труда на основе грейдов.

Система грейдов строится на расположении (ранжировании) всех (отдельных) профессий и должностей работников организации по соответствующим грейдам (баллам) в зависимости от сложности и напряженности труда, его условий, уровня квалификации работников.

С этой целью могут использоваться различные критерии оценки профессий рабочих (должностей служащих). Каждый из критериев оценивается определенным количеством баллов. Шкала всех оценок разбивается на ряд интервалов, которые называются *грейдами*.

Общая сумма полученных по всем критериям баллов определяет положение (ранг) конкретной профессии рабочего (должности служащего) в структуре организации.

В зависимости от полученного количества баллов конкретная профессия (должность) попадает в тот или иной интервал, т.е. относится к определенному грейду.

Для каждого грейда устанавливается диапазон размеров оплаты труда, которые могут формироваться по следующим этапам:

1. Устанавливается размер базовой заработной платы.

Размер базовой заработной платы устанавливается с учетом как внешних (рыночные значения заработных плат работников соответствующих профессиональных групп), так и внутренних факторов (ценность соответствующих должностей для организации, финансовые возможности и т.д.).

2. Определяется интервал межквалификационных соотношений (коэффициентов), которые показывают, во сколько раз должностные оклады соответствующего грейда больше, чем установленная базовая заработная плата;

3. Для каждого грейда устанавливается диапазон должностных окладов (минимальный и максимальный);

4. Устанавливается размер оплаты труда конкретного работника в пределах диапазона окладов грейда, к которому относится профессия (должность) работника.

Системой построения грейдов может предусматриваться, что диапазоны окладов по грейдам будут пересекаться, что позволяет более гибко производить мотивацию труда работников.

При введении в организации гибкой системы оплаты труда заработная плата работника при выполнении им установленной месячной или часовой нормы труда должна быть не менее минимальной заработной платы.

При введении в организации гибкой системы оплаты труда работников должны быть соблюдены нормы статьи 65 Трудового кодекса Республики Беларусь.

УЭ-6. Единая тарифная сетка (ЕТС) и ее значение в организации оплаты труда

В основу регулирования заработной платы положена единая тарифная система, которая состоит:

- из *единой тарифной сетки (ЕТС)*;
- *тарифной ставки (оклада)*;
- *тарифно-квалификационных справочников работ и профессий*.

Единая тарифная сетка содержит шкалу разрядов и коэффициентов. Тарифный разряд характеризует уровень квалификации рабочего и зависит от степени сложности, точности, ответственности выполняемых работ. Тарифные коэффициенты характеризуют соотношения квалификационного уровня работников по разрядам и показывают, во сколько рассчитанные на их основе тарифные ставки последующих разрядов выше ставки первого разряда. Установление конкретных тарифных разрядов и соответствующих им тарифных коэффициентов по профессиям (должностям) производится нанимателем самостоятельно в пределах диапазонов по срокам или уровням управления с учетом квалифицированных требований к уровню образования и стажу работы. Тарификация работников по ЕТС производится следующим образом:

- наиболее низкий разряд в пределах диапазона по ЕТС устанавливается работникам, не имеющим высшего образования и имеющим стаж работы по специальности до двух лет;
- более высокий разряд в пределах диапазона по ЕТС устанавливается работникам, имеющим высшего образования или имеющим стаж работы по специальности более двух лет;
- наиболее высокий разряд в пределах диапазона по ЕТС устанавливается работникам, имеющим высшего образования и имеющим стаж работы по специальности более пяти лет.

На основании ЕТС и ставки 1-го разряда осуществляется дифференциация тарифных ставок и окладов по разрядам в зависимости от сложности выполненных работ и квалификации работников.

Отнесение выполненных работ к конкретным тарифным разрядам (должностям) и присвоение работникам соответствующей квалификации

осуществляется в порядке, установленном коллективным договором, соглашением или нанимателем в соответствии с единым тарифно-квалификационным справочником работ и профессий рабочих, квалификационным справочником должностей руководителей, специалистов и служащих и другими квалификационными справочниками, утвержденными в установленном порядке. Единый тарифно-квалификационный справочник работ и профессий рабочих (ЕТКС) – нормативный документ, регулирующий вопросы тарификации труда рабочих, являющийся обязательным для применения в организациях любых организационно-правовых форм. Он содержит тарифно-квалификационные характеристики работ и профессий рабочих, сгруппированные в разделы по видам производств и работ, независимо от организационно-правовых формы и подчиненности организации, в которой имеются эти производства и виды работ. Разделы ЕТКС объединены в отдельные выпуски справочника (всего 68).

Единый квалификационный справочник должностей служащих (ЕКСД) является нормативным документом, цель которого – создание необходимых условий для рационального разделения труда между руководителями, специалистами и другими служащими, обеспечение единства при определении их должностных обязанностей и предъявляемых к ним квалификационных требований. Он предназначен:

- для определения наименования должности служащего, его трудовых функций;
- тарификации и оплаты труда;
- решения вопросов подготовки, повышения квалификации, подбора, расстановки и использования кадров в соответствии со специальностью и квалификацией;
- аттестации служащих и присвоения им квалификационных категорий;
- разработки должностных инструкций, регламентирующих правовое положение служащего в организации и определяющих его задачи, функции, обязанности, права и ответственность согласно занимаемой им должности;
- разработки положений о структурных подразделениях организаций, определяющих статус структурного подразделения, его место в организации и взаимоотношения с другими структурными подразделениями, организационную структуру, поставленные перед ним задачи, функции, права и ответственность;
- других целей, установленных законодательством.

Согласно ст. 60 Трудового кодекса Республики Беларусь республиканскими тарифами оплаты труда являются часовые, месячные тарифные ставки и оклады. Республиканские тарифы определяются по тарифным коэффициентам единой тарифной сетки, которая установлена правительством Республики Беларусь с участием профсоюзов.

Хозрасчетные подразделения и организации самостоятельно обеспечивают повышение ставок и окладов исходя из своих финансовых возможностей или при условии повышения эффективности хозяйствования, роста объема производства и развития продукции, товаров (работ, услуг), т.е. источником повышения служат их доходы.

По решению руководителя могут быть установлены повышения тарифных ставок (окладов):

- за выполнение особо важных работ в размере от 15 до 45%;
- за работу с удаленными структурными подразделениями организации – 15%;
- за высокий уровень ответственности – до 40%;
- при внесении вклада в эффективность работы организации – от 20 до 50%;
- за интенсивность работы – до 50%;
- за внедрение рационализаторского предложения – до 40%;
- при наличии присвоенной в установленном порядке квалификационной категории – от 10 до 25%;
- в зависимости от ответственности выполняемой работы или трудовых функций – от 10 до 25%;
- за участие в разработке и реализации инновационных проектов, способствующих модернизации производства – от 30 до 50%;
- за участие в разработке и реализации инвестиционных проектов – до 45%;
- за внедрение новейших технологий – на 70%;
- при внесении вклада в эффективность работы организации – на 15%.

В связи с инфляцией, вызванной ростом цен на потребительские товары и услуги, а также при несвоевременной ее выплате производится индексация заработной платы. Индексация заработной платы производится, если индекс потребительских цен, исчисленный нарастающим итогом с момента предыдущей индексации, превышает 5% порог.

Индексации подлежат:

- 1) заработная плата, исчисляемая исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и окладов;

- 2) социальные пенсии, стипендии, денежные довольствия;
- 3) выплаты, осуществляемые на основе среднего заработка и пр.

Не подлежат индексации:

- доходы от сдачи имущества в аренду;
- доходы по ценным бумагам;
- премии, носящие единовременный характер;
- вознаграждения по итогам работы за год, за выслугу лет;
- пособия, носящие единовременный характер (например, выходное пособие при увольнении, в связи с рождением ребенка);
- пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы, по уходу за больным членом семьи;
- санаторно-курортное лечение и пр.

Указом Президента Республики Беларусь от 10.05.2011 г. № 181 «О мерах по социальной поддержке населения» расширяются права нанимателей в установлении стимулирующих выплат работникам. Согласно подп. 2.2 п. 2 Указа № 181, тарифные ставки (оклады) работников коммерческих организаций будут повышаться нанимателями в зависимости от эффективности хозяйствования и в пределах имеющихся финансовых возможностей, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь.

Этим же указом установлено, что субъекты хозяйствования государственной формы собственности и с долей государства в их имуществе, уровень тарифной ставки 1-го разряда которых превышает установленный уровень этой ставки для работников бюджетной сферы, дальнейшее повышение заработной платы могут осуществлять только в прямой зависимости от роста объемов производства и реализации продукции, повышения эффективности хозяйствования [8].

Указом 181 установлены два условия при повышении тарифных ставок (окладов):

- необходимо повышение эффективности хозяйствования;
- повышение производится в пределах имеющихся финансовых возможностей, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь.

При введении новых условий оплаты труда работников, в т.ч. без применения ЕТС, коммерческие организации и индивидуальные предприниматели обязаны обеспечить:

- недопущение снижения размеров заработной платы работников на момент введения новых условий оплаты труда;
- установление гибких условий оплаты труда, направленных на усиление материальной заинтересованности работников в повышении произво-

длительности труда и максимально учитывающих сложность выполняемых работ, уровень квалификации, эффективность, качество и условия труда, а также вклад каждого работника в общие результаты деятельности, его предприимчивость, творческий подход;

– соблюдение для работников гарантий в области оплаты труда, предусмотренных законодательством о труде.

УЭ-7. Правила исчисления отдельных видов заработной платы, пособий, оплаты за время отпуска, компенсаций, выплат за время простоев не по вине рабочих

7.1. Подсчет отдельных видов выплат заработной платы

К таким выплатам относятся выплаты повременно по тарифным ставкам, повременно по окладам, премии работающим повременщикам, премии служащим, выплаты по сдельным расценкам, премии рабочим-сдельщикам, доплата за работу в ночное время, пособия по временной нетрудоспособности, оплата очередного отпуска и другие. Все виды выплат, входящие в фонд заработной платы, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг, принято относить к основной или дополнительной заработной плате.

К основной заработной плате относят:

– оплату за отработанное на предприятии время, т.е. за фактически выполненную работу, исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов;

– надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде, за работу в ночное и сверхурочное время, совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных и особо вредных условиях труда и т.д.;

– премии работникам за производственные результаты (включая премии за экономию материалов, энергоресурсов), предусмотренных коллективным договором.

К дополнительной заработной плате относится оплата за неотработанное на предприятии время, но установленное в соответствии с трудовым законодательством (Трудовой кодекс Республики Беларусь):

- очередные и дополнительные отпуска (компенсации за отпуск);
- работникам, высвобожденным с предприятий, в связи с реорганизацией, сокращением численности и штатов;
- учебные отпуска, время, связанное с прохождением медосмотров; льготные часы подростков, выполнение государственных обязанностей;
- работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови и отдыха.

Законодательство о труде позволяет нанимателю определять перечень, размер и условия дополнительных стимулирующих выплат. К ним можно отнести:

- надбавки;
- доплаты;
- премии.

Надбавки устанавливаются к тарифной части заработной платы работников. К наиболее распространенным относятся:

- за профессиональное мастерство. Надбавка устанавливается только рабочим, которым присвоен тарифный разряд не ниже третьего и выплачиваются исходя из месячной ставки присвоенного разряда за фактически отработанное время (рабочим 3-го разряда – до 12%, рабочим 4-го разряда – до 16%, рабочим 5-го разряда – до 20%, рабочим 6-го разряда – до 24%);

- сложность и напряженность работы;
- высокие достижения в труде;

- выполнение особо важной работы. При установлении надбавок за сложность и напряженность работы, высокие достижения в труде и выполнение особо важной работы целесообразно определять показатели сложности, напряженности, важности, срочности и другие, согласно которым будет производиться оценка труда работника;

- выслугу лет (стаж от 1 года до 5 лет – 5%; от 5 до 10 лет – 10%; от 10 до 15 лет – 15%; свыше 15 лет – 20%;

- владение иностранными языками и применение их в практической работе. Владение одним языком – до 13% от тарифной ставки 1-го разряда; двумя и более – до 26%;

- высокий уровень квалификации;

- классность (водителям автомобиля 2-го класса – 10%, водителям автомобиля 1-го класса – 25%);

- ученые степени и звания.

Под доплатами понимаются выплаты компенсирующего характера, устанавливаемые к тарифной части заработной платы. Рассмотрим некоторые виды доплат:

1. Оплата труда при выполнении работ различной квалификации.

В соответствии со ст. 66 Трудового кодекса Республики Беларусь при выполнении работ различной квалификации труд рабочих с повременной оплатой труда, а также служащих оплачивается по работе более высокой квалификации. Труд рабочих со сдельной оплатой труда оплачивается по расценкам выполняемой работы. Там, где по характеру производства рабочим со

сдельной оплатой труда поручается выполнение работ, тарифицированных ниже присвоенных им разрядов, выплачивается межразрядная разница.

Основание для начисления оплаты: приказ нанимателя на доплату при выполнении работ различной квалификации с указанием ее размера.

2. Оплата труда при совмещении профессий (должностей) и выполнении обязанностей временно отсутствующих работников.

В соответствии со ст. 67 Трудового кодекса Республики Беларусь работникам, выполняющим у одного и того же нанимателя дополнительную работу по другой профессии (должности) или обязанности временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы, производится доплата за совмещение профессий (должностей) или выполнение обязанностей временно отсутствующего работника. Размеры доплат за совмещение профессий (должностей), расширение зоны обслуживания (увеличение объема выполняемых работ) или выполнение обязанностей временно отсутствующего работника устанавливаются нанимателем по согласованию с работником.

3. Оплата труда при временном замещении.

Согласно ст. 68 Трудового кодекса Республики Беларусь при временном замещении замещающему работнику оплата производится в размере должностного оклада, предусмотренного штатным расписанием замещаемого работника (без надбавок и доплат). Данная статья дает право нанимателю предусмотреть другие условия оплаты при временном замещении, если они не ухудшают материальное положение работника:

– при временном замещении с освобождением замещающего работника от его основной работы оплата труда производится по выполняемой работе, но не ниже среднего заработка по прежней работе;

– при временном замещении без освобождения замещающего работника от его основной работы мы имеем дело с выполнением работы различной квалификации, и оплата труда производится в соответствии со ст. 66 Трудового кодекса Республики Беларусь.

Основание для начисления оплаты: приказ нанимателя с указанием замещаемой профессии (должности), причины замещения (отпуск, болезнь и другие случаи, предусмотренные законодательством) и размера доплаты.

4. Оплата за работу в сверхурочное время, в государственные праздники, праздничные и выходные дни.

В соответствии со ст. 69 Трудового кодекса Республики Беларусь каждый час работы в сверхурочное время оплачивается:

– работникам со сдельной оплатой труда – не ниже двойных сдельных расценок;

– работникам с повременной оплатой труда, а также получающим оклады – не ниже двойных часовых тарифных ставок (окладов).

По договоренности с нанимателем работнику за работу в сверхурочное время может предоставляться другой день отдыха (ст. 148).

Работа в государственные праздники, праздничные и выходные дни оплачивается не ниже чем в двойном размере. При этом для работников, получающих месячный оклад, оплата производится в размере не ниже одинарной часовой тарифной ставки (оклада) сверх месячного оклада.

Основание для начисления доплаты: табель учета рабочего времени, справка-расчет.

5. Оплата работы в ночное время.

Согласно ст. 70 Трудового кодекса Республики Беларусь доплата за работу в ночное время (с 22 до 6 часов) производится в размере, установленном коллективным договором, соглашением, но не ниже 20% часовой тарифной ставки (оклада) работника. Ночной сменой считается смена, в которой более 50% времени приходится на ночное время.

Основание для начисления доплаты: табель учета рабочего времени, справка-счет.

6. Оплата труда при невыполнении норм выработки, браке, простое.

Согласно ст. 71 Трудового кодекса Республики Беларусь установлено:

– при невыполнении норм выработки, браке и простое не по вине работника заработная плата не может быть ниже двух третей установленной ему тарифной ставки (оклада);

– при невыполнении норм выработки по вине работника оплата производится за фактически выполненную работу;

– полный брак и простой по вине работника оплате не подлежат, частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным, в зависимости от степени годности продукции (работ, услуг), расценкам;

– брак продукции (работ, услуг) вследствие скрытого дефекта в обрабатываемом материале, а также брак не по вине работника, обнаруженный после приемки продукции (работ, услуг) заказчиком, оплачивается наравне с годной продукцией (работами, услугами).

В период освоения нового производства размер оплаты труда работников определяется в коллективном договоре.

Основание для начисления оплаты: акт о выявлении брака, акт о простое.

7. Сохранение заработной платы при переводе и перемещении на другую постоянную нижеоплачиваемую работу.

При переводе работника с его согласия по инициативе нанимателя либо в соответствии с медицинским заключением на другую постоянную или временную нижеоплачиваемую работу за ним сохраняется его прежний средний заработок в течение не менее двух недель со дня перевода. Если в результате перемещения работника уменьшается его заработок по независящим от него причинам, доплата производится до прежнего среднего заработка в течение двух месяцев со дня перемещения.

Под премиями понимаются поощрительные выплаты стимулирующего характера. К наиболее распространенным видам премий относятся:

- текущее премирование по результатам деятельности организации, с отнесением указанных премий на себестоимость продукции в пределах 80%;

- вознаграждение по итогам работы за год определяется наличием прибыли остающейся в распоряжении предприятия направляемой на премирование;

- специальные виды премий (за внедрение новых видов техники и технологии, экономию топливно-энергетических и материальных ресурсов, снижение удельных материальных затрат за единицу выпускаемой продукции и др.).

В соответствии с подп. 2.3 и 2.4 п. 2 Указа № 181 с 1 июня 2011 г. общая сумма средств, направляемых на выплату премий за производственные результаты и надбавок всех видов, выплачиваемых работникам организаций, включенных в Государственный реестр субъектов естественных монополий, относится на себестоимость продукции, товаров (работ, услуг) и включается в затраты, учитываемые при налогообложении и ценообразовании, в пределах норматива – 80% суммы заработной платы, исчисленной по сдельным расценкам, а также тарифным ставкам и должностным окладам с учетом повышений, предусмотренных законодательством, за фактически отработанное время в отчетном периоде по организации в целом, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь. При этом порядок использования таких средств в пределах норматива будет определяться нанимателем на основании коллективного договора, соглашения, иного локального нормативного правового акта, принятых в соответствии с законодательством.

Перечень хозяйствующих субъектов, включенных в Государственный реестр субъектов естественных монополий, утвержден приказом Департамента ценовой политики Минэкономики Республики Беларусь от 21.01.2011 г.

№ 01-2011 (е) и по состоянию на 1 июня 2011 г. содержит на республиканском уровне 28 организаций.

Таким образом, с 1 июня 2011 г. коммерческие организации и индивидуальные предприниматели, за исключением организаций, включенных в Государственный реестр субъектов естественных монополий, могут производить выплату премий за производственные результаты и надбавки всех видов, а также включать их в затраты в целях бухгалтерского и налогового учета без ограничения общей суммы направляемых средств.

7.2. Порядок расчета пособий по временной нетрудоспособности

Согласно Трудовому кодексу Республики Беларусь, рабочим и служащим оплачивается и неотработанное время в связи с болезнью и другими причинами.

Пособие по временной нетрудоспособности. В основе расчета таких выплат лежит средний заработок, правила применения которого устанавливаются соответствующими нормативными актами.

В заработок для исчисления пособий включаются все виды оплаты труда, на которые в соответствии с законодательством начисляются обязательные страховые взносы. При исчислении среднего заработка включаются следующие выплаты:

- заработная плата за выполненную работу или отработанное время;
- доплаты за совмещение профессий рабочих, выполнение обязанностей временно отсутствующего работника, оплата труда при временном замещительстве;
- надбавки, премии, вознаграждения;
- оплаты и повышения тарифных ставок молодым специалистам;
- стоимость продукции, выданной в порядке натуральной оплаты;
- доплаты до минимальной заработной платы;
- индексация заработной платы и пр. [9].

Выплаты, не учитываемые при исчислении среднего заработка:

- годовой бонус;
- единовременное вознаграждение руководителю (его заместителю, главному специалисту) за принятие работников на дополнительно введенные высокопроизводительные рабочие места по результатам реализации инвестиционных проектов;
- ежегодное единовременное вознаграждение руководителю организации;

- единовременная выплата на оздоровление при предоставлении трудового отпуска;
- денежная компенсация за неиспользованный трудовой отпуск;
- выходное пособие;
- суточные и другие расходы при служебных командировках;
- пособия по государственному социальному страхованию и государственные пособия семьям, воспитывающим детей:

- компенсация работникам за подвижной и разъездной характер работы, производство работы вахтовым методом, полевое довольствие и пр.

Заработная плата, надбавки и доплаты к ней включаются в заработок того месяца, за который они начислены. Премии и иные выплаты включаются в заработок за тот месяц, в котором они выплачены согласно лицевого счета, расчетной ведомости. Если в месяце выплаты премий работник не полностью по графику отработал рабочие дни, то премии и иные выплаты включаются в заработок для исчисления пособий пропорционально отработанным рабочим дням (часам) в данном месяце.

Пособия по временной нетрудоспособности *назначаются*:

1) работнику, взносы в ФСЗН за которого уплачивались более 6 календарных месяцев (расчетный период), предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособие;

2) работнику, взносы в ФСЗН за которого уплачивались менее 6 календарных месяцев (расчетный период), предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособие. Если число календарных дней расчетного периода меньше 30, то пособие рассчитывается с использованием одного из следующих вариантов:

а) исходя из тарифной ставки (оклада) без надбавок и повышений, установленной на день возникновения права на пособие. Необходимо определить среднедневной размер тарифной ставки (оклада) путем деления тарифной ставки (оклада) на число календарных дней в месяце.

Пособие должно быть не менее минимального (50% наибольшей величины БПМ в среднем на душу населения за два последних квартала относительно каждого месяца нетрудоспособности) и не более максимального (в размере трехкратной величины средней заработной платы рабочих и служащих в республике в месяце, предшествующем месяцу, в котором возникло право на пособие) размеров пособия. За неполный месяц минимальный и максимальный размеры пособия по временной нетрудоспособности рассчитываются пропорционально количеству календарных дней нетрудоспособности в месяце;

б) исходя из сохраняемого среднего заработка.

Пособия по временной нетрудоспособности *не назначаются*:

- в случае умышленного причинения вреда своему здоровью в целях уклонения от работы или от других обязанностей;
- при временной нетрудоспособности, наступившей вследствие травмы, при совершении преступления;
- за время, в течение которого за лицом сохранялся полностью или частично средний заработок в случаях, предусмотренных законодательством, кроме простоя с выплатой заработной платы в соответствии со ст. 71 Трудового кодекса Республики Беларусь;
- за период отпуска без сохранения заработной платы и в других случаях.

Размеры пособия по временной нетрудоспособности:

1) в размере 80% среднедневного (среднечасового) заработка по графику работы работника, приходящиеся на первые 12 календарных дней нетрудоспособности, и в размере 100% среднедневного (среднечасового) заработка за последующие рабочие дни (часы) непрерывной временной нетрудоспособности;

2) в размере 100% среднедневного (среднечасового) заработка за рабочие дни (часы) по графику работы работника назначается с первого дня утраты трудоспособности:

- инвалидам Великой Отечественной войны и другим инвалидам, приравненным к ним по льготам;

- участникам ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, лицам, проживающим (работающим) в зонах эвакуации, первоочередного и последующего отселений, а также выехавшим (эвакуированным, отселенным) из этих зон;

- воинам-интернационалистам, если временная нетрудоспособность явилась следствием ранения, контузии или заболевания, полученного при выполнении интернационального долга, а также в случае направления их на лечение в центры медицинской реабилитации воинов-интернационалистов;

- лицам, имеющим на иждивении троих и более детей в возрасте до 16 лет (учащихся – до 18 лет);

- при временной нетрудоспособности в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями и в других случаях;

3) в размере 50% от исчисленного пособия назначается в случаях:

- временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы, причиной которых явилось употребление алкоголя, наркотических или токсических веществ;

– нарушения режима, установленного врачом или комиссией по назначению пособий, – со дня его нарушения на срок, устанавливаемый комиссией страхователя по назначению пособий;

– наступления временной нетрудоспособности в период прогула без уважительной причины.

Алгоритм расчета пособия по временной нетрудоспособности:

1. Определяем среднедневной заработок:

$$\text{Среднедневной заработок} = \frac{\text{заработная плата за 6 месяцев (расчетный период), предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособие}}{\text{число календарных дней этого периода}}.$$

В число календарных дней расчетного периода не включаются периоды:

- трудового и социального отпусков;
- временной нетрудоспособности;
- простой не по вине работника;
- освобождения от работы в соответствии с законодательством [11].

2. Определяем сумму пособия:

$$\begin{aligned} \text{Сумма пособия} = & \text{среднедневной заработок } x \\ & x 80\% \text{ за первые 12 календарных дней нетрудоспособности} + \\ & + \text{среднедневной заработок } x \\ & x 100\% \text{ за последующие рабочие дни (часы) непрерывной временной} \\ & \text{нетрудоспособности.} \end{aligned}$$

Основание для расчета: *листок временной нетрудоспособности, расчетные ведомости по заработной плате за соответствующие периоды.*

В бухгалтерском учете производятся следующие записи (табл. 6.3).

Таблица 6.3. – Корреспонденция счетов по начислению пособия по временной нетрудоспособности

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
69	70	Начислено пособие по временной нетрудоспособности
70	50, 51	Выплачено пособие по временной нетрудоспособности из кассы. Перечислено на карт-счет в банке пособие по временной нетрудоспособности
76	70	Начислено пособие по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием работника

Оплата времени выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия и других случаев, предусмотренных законодательством. Порядок исчисления среднего заработка, сохраняемого за время выполнения государственных и общественных обязанностей, определения размера выходного пособия и в других случаях, предусмотренных законодательством, регламентируется постановлением Министерства труда Республика Беларусь от 10.04.2000 № 47 [9].

В соответствии с постановлением общая сумма, причитающаяся к выплате по среднему заработку, определяется путем умножения среднедневного (среднечасового) заработка на количество дней (часов), подлежащих оплате. Среднедневной (среднечасовой) заработок исчисляется путем деления заработной платы, начисленной за 2 месяца, предшествующих началу выплат, на фактически проработанные в течение этого периода дни (часы).

Пособие по беременности и родам. Согласно Закону Республики Беларусь «О государственных пособиях семьям, воспитывающим детей» от 29.12.12. № 7-3, пособие по беременности и родам назначается с 30 недель беременности на 126 календарных дней (женщинам, проживающим (работающим) на территории радиоактивного загрязнения, – с 27 недель беременности на 146 календарных дней) . При этом не имеет значение число дней, фактически использованных до родов.

При рождении двух и более детей, а также осложненных родах пособие назначается на 140 календарных дней (160 календарных дней соответственно). При рождении мертвого ребенка пособие назначается на 70 календарных дней. Если ребенок родился до 30 недель беременности (27 недель соответственно), пособие назначается как при обычных родах [10, ст. 9].

Право на пособие по беременности и родам имеют женщины:

– занятые деятельностью, в период осуществления которой на них распространяется государственное социальное страхование и за них уплачиваются обязательные страховые взносы на социальное страхование;

– из числа военнослужащих, лиц рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, Следственного комитета Республики Беларусь, органов финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь, органов и подразделений по чрезвычайным ситуациям;

– получающие профессионально-техническое, среднее специальное, высшее и послевузовское образование в дневной форме получения образования, а также получившие такое образование, – в течение 2 месяцев после его получения;

- проходящие подготовку в клинической ординатуре в очной форме;
- зарегистрированные в органах по труду, занятости и социальной защите местных исполнительных и распорядительных органов в качестве безработных либо проходящие профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации и обучающие курсы по направлению органов по труду, занятости и социальной защите;
- находящиеся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста 3 лет.

Пособие назначается и выплачивается по основному месту работы на основании *листка нетрудоспособности*.

Пособие по беременности и родам назначается в следующих размерах:

- женщинам, работающим на основе трудовых договоров (контрактов), членства (участия) в юридических лицах любых организационно-правовых форм, – 100% среднедневного заработка, определяемого в установленном порядке за 6 календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособие по беременности и родам, но за каждый календарный месяц не более трехкратной величины средней заработной платы работников в республике в месяце, предшествующем месяцу наступления отпуска по беременности и родам, и не менее минимального размера пособия по беременности и родам;
- женщинам-индивидуальным предпринимателям, частным нотариусам, адвокатам, творческим работникам, женщинам, осуществляющим предусмотренные законодательными актами виды ремесленной деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей, женщинам, работающим в представительствах международных организаций в Республике Беларусь, дипломатических представительствах и консульских учреждениях иностранных государств, аккредитованных в Республике Беларусь, - 100 процентов среднедневного дохода, определяемого в установленном порядке за календарный год, предшествующий году, в котором возникло право на пособие по беременности и родам, но не более суммы обязательных страховых взносов, уплаченных за период, за который исчисляется доход, и не менее минимального размера пособия по беременности и родам;
- женщинам, выполняющим работы по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются оказание услуг, выполнение работ и создание объектов интеллектуальной собственности, – 100% среднедневного вознаграждения, определяемого в установленном порядке, но не более суммы обязательных страховых взносов, уплаченных с вознаграждения, из которого исчисляется пособие, и не менее минимального размера пособия по беременности и родам;

– женщинам из числа военнослужащих, лиц рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, Следственного комитета Республики Беларусь, органов финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь, органов и подразделений по чрезвычайным ситуациям – 100% денежного довольствия, сохраняемого в установленном порядке за календарные дни нахождения их в отпуске по беременности и родам, но за каждый календарный месяц не более трехкратной величины средней заработной платы работников в республике в месяце, предшествующем месяцу наступления социального отпуска по беременности и родам, и не менее минимального размера пособия по беременности и родам;

– женщинам, получающим профессионально-техническое, среднее специальное, высшее и послевузовское образование в дневной форме получения образования, а также проходящим подготовку в клинической ординатуре в очной форме, пособие по беременности и родам назначается в размере 100% стипендии за каждый календарный месяц периода, установленного статьей 8 настоящего Закона, но не менее минимального размера пособия по беременности и родам, а женщинам, не получающим стипендии, и женщинам, у которых право на пособие по беременности и родам возникло в течение 2 месяцев после получения образования, – в минимальном размере пособия по беременности и родам;

– женщинам, зарегистрированным в органах по труду, занятости и социальной защите в качестве безработных, пособие по беременности и родам назначается в размере 100 процентов пособия по безработице за каждый календарный месяц периода, установленного статьей 8 настоящего Закона, но не менее минимального размера пособия по беременности и родам;

– женщинам, проходящим профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации и обучающиеся курсы по направлению органов по труду, занятости и социальной защите, пособие по беременности и родам назначается в размере 100% стипендии за каждый календарный месяц периода, установленного статьей 8 настоящего Закона, но не менее минимального размера пособия по беременности и родам [10, ст. 9].

Минимальный размер пособия по беременности и родам определяется в размере 50% наибольшей величины бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения, утвержденного правительством за два последних квартала. Если бюджет прожиточного минимума изменяется, то пособие пересчитывается.

При расчете пособия в расчет не включаются периоды освобождения от работы в связи с временной нетрудоспособностью, отпусками, простоем не по вине работника и др.

Максимальный размер пособий устанавливается в размере трехкратной величины средней зарплаты рабочих и служащих в республике в месяце, предшествующем каждому месяцу отпуска.

7.3. Порядок начисления оплаты за время отпуска

В соответствии со ст. 150 Трудового кодекса Республики Беларусь под отпуском понимается освобождение от работы по трудовому договору на определенный период для отдыха и иных социальных целей с сохранением прежней работы и заработной платы. Работникам предоставляются следующие виды отпусков:

- трудовые отпуска: основной отпуск, дополнительный отпуск;
- социальные отпуска по беременности и родам, по уходу за детьми, в связи с обучением, в связи с катастрофой на ЧАЭС, по уважительным причинам личного характера.

Статья 151 Трудового кодекса Республики Беларусь устанавливает, что продолжительность отпуска исчисляется в календарных днях, причем государственные праздники, установленные Президентом Республики Беларусь и приходящиеся на период трудового отпуска, в число календарных дней не включаются и не оплачиваются. Согласно ст. 155 Трудового кодекса продолжительность основного отпуска *не может быть менее 24 календарных дней*.

Указанная продолжительность основного отпуска обязательна для всех нанимателей.

Согласно ст. 157–160 Трудового кодекса Республики Беларусь, предусматриваются следующие дополнительные отпуска (они специфичны):

- за работу с вредными и (или) опасными условиями труда, за особый характер работы – оплата, продолжительность, порядок проведения аттестации рабочих мест по условиям труда утверждаются Правительством Республики Беларусь по согласованию с Президентом Республики Беларусь (ст. 157);
- за ненормированный рабочий день – до 7 календарных дней (ст. 158) (за счет собственных средств нанимателя);
- за продолжительный стаж работы – до 3 календарных дней (за счет собственных средств нанимателя) (ст. 159).

Кроме того, может устанавливаться дополнительный поощрительный отпуск из собственных средств нанимателя согласно трудовому договору или трудовому соглашению (ст. 160).

В соответствии со ст. 161 Трудового кодекса Республики Беларусь по согласованию работника и нанимателя допускается замена части трудового отпуска (основного и дополнительного), превышающей 21 календарный

день, денежной компенсацией. Замена денежной компенсацией производится по письменному заявлению работника. Замена не допускается:

- работникам, признанным инвалидами;
- беременным женщинам;
- работникам моложе 18 лет;
- работникам за работу в зонах радиоактивного загрязнения в результате катастрофы на ЧАЭС;
- за работу с вредными и (или) опасными условиями труда;
- за особый характер работы.

Согласно ст. 162, дополнительные отпуска присоединяются к основному отпуску, если иное не предусмотрено законодательством. Рабочий год, за который предоставляется трудовой отпуск, – это промежуток времени, равный по продолжительности календарному году, но исчисляемый для каждого работника со дня приема на работу. На каждом предприятии составляется график отпусков и издается приказ на каждого работника, уходящего в отпуск.

Согласно ст. 168, при предоставлении отпуска и составлении графика отпусков наниматель обязан учитывать желания работника:

- а) в летнее или другое удобное время отпуск предоставляется:
 - лицам моложе 18 лет;
 - участникам Великой Отечественной войны и ветеранам боевых действий на территории других государств;
 - женщинам, имеющим двух и более детей в возрасте до 14 лет и ребенка-инвалида до 18 лет;
 - работникам, перенесшим лучевую болезнь, вследствие катастрофы на ЧАЭС;
 - участвовавшим в ликвидации последствий катастрофы на ЧАЭС в зоне эвакуации и отселения;
 - донорам, которым выданы почетные знаки;
- б) в определенный период:
 - работающим по совместительству – одновременно с трудовым отпуском по основной работе;
 - женщинам перед отпуском по беременности и родам или после него;
 - работающим женам военнослужащих – одновременно с отпуском их мужей;
 - учителям(преподавателям) – в летнее время;
 - обучающимся работникам в вечерней и заочной формах – перед или во время сдачи экзаменов, а также во время каникул в учреждении образования.

Получить право на трудовой отпуск за первый рабочий год можно не ранее, чем через 6 месяцев работы у нанимателя. Наниматель обязан уведомить работника о времени начала трудового отпуска не позднее чем через 6 месяцев работы у нанимателя. Наниматель обязан уведомить работника о времени начала трудового отпуска не позднее чем за 15 календарных дней. Наниматель обязан предоставлять работнику трудовой отпуск в течение каждого рабочего года.

Согласно ст. 171 трудовой отпуск может быть продлен или перенесен при временной нетрудоспособности, наступлении срока отпуска по беременности и родам, привлечении работника к выполнению государственных обязанностей с правом освобождения от работы, совпадении трудового отпуска с отпуском обучения, в случаях невыплаты работнику в установленный срок заработной платы за отпуск или в других случаях, предусмотренных коллективным договором или законодательством. По договоренности сторон трудовой отпуск может быть поделен на две части, если иное не предусмотрено коллективным договором, соглашением. При этом одна часть должна быть не менее 14 календарных дней.

Наниматель вправе сократить трудовой отпуск за дни прогула без уважительной причины. При этом трудовой отпуск должен быть *не менее основного отпуска*.

Право на социальный отпуск не зависит от продолжительности, места и вида работ. Такой отпуск предоставляется сверх трудового и не может переноситься с текущего календарного года на будущий. Социальный отпуск по беременности и родам предоставляется женщинам продолжительностью 70 календарных дней до родов и 56 календарных дней после (при рождении 2 детей и более, при осложненных родах – 70 календарных дней после родов). Отпуск по беременности и родам исчисляется суммарно и предоставляется женщине независимо от количества дней, фактически использованных до родов. Женщинам, работающим на территории радиоактивного загрязнения, отпуск предоставляется на 90 календарных дней до родов и 56 – после (70 – при осложнении).

Отпуск по уходу за ребенком до достижения им трехлетнего возраста предоставляется работающим женщинам независимо от стажа работы.

Без сохранения заработной платы и на краткие сроки наниматель может предоставить *социальный отпуск* следующим категориям работников:

1) продолжительностью до 14 календарных дней – женщинам, имеющим двух и более детей до 14 лет или ребенка-инвалида до 18 лет, участникам Великой Отечественной войны и другим категориям, приравненным к ним по льготам, работникам, осуществляющим уход за больным членом семьи согласно медицинскому заключению.

Без сохранения заработной платы работникам может предоставляться социальный отпуск по семейно-бытовым причинам (не более 30 календарных дней).

Для расчета отпускных берется заработная плата за 12 предшествующих месяцев, полностью отработанных работником (из лицевых счетов). Далее производится корректировка заработной платы путем определения поправочных коэффициентов.

Определяем среднемесячную заработную плату, равную заработной плате за 12 месяцев, поделенной на 12. Определяем среднедневную заработную плату, равную среднемесячной заработной плате, поделенной на 29,7 (это среднее количество дней в месяце за 5 лет). Определяем сумму отпускных: среднедневная заработная плата умноженная на количество дней отпуска.

Если работник не полностью отработал в месяцах, которые используются для расчета отпускных, то среднемесячная заработная плата рассчитывается пропорционально отработанному времени. В бухгалтерском учете суммы начисленных отпускных отражают следующим образом (табл. 6.4).

Таблица 6.4. – Корреспонденция счетов по учету начисления отпускных

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
20, 23, 25, 26	70	Начислена плата за время отпуска за текущий месяц
97	70	Начислена плата за время отпуска за будущие периоды
20, 23, 25, 26	97	Включена в себестоимость продукции (работ, услуг) плата за время отпуска ранее отнесенная на будущие периоды
96	70	Начислена плата за время отпуска за счет резерва предстоящих расходов
20, 23, 25, 26	96	Включена в себестоимость продукции (работ, услуг) плата за время отпуска, начисленная за счет резерва предстоящих расходов

УЭ-8. Бухгалтерский учет расчетов с персоналом по заработной плате

8.1. Аналитический и синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда

Все оформленные первичные учетные документы по заработной плате, по начислению пособий и премий к установленному сроку сдаются в бухгалтерию, где они проверяются. Проверка состоит в установлении полноты заполнения требующихся реквизитов в документах, наличия подписей

всех должностных лиц, правильности применения тарифных ставок, окладов, сдельных расценок, надбавок, доплат. Неправильно или неполно оформленные документы возвращаются на последующее оформление. После проверки информация о начисленной заработной плате, премиях, пособиях по каждому работнику из первичных документов переносится в лицевой счет и в нем группируется по месяцам и видам оплат.

Также в лицевом счете оформляются удержания из заработной платы и суммы к выдаче. За первую половину месяца составляется платежная ведомость на выдачу аванса. Порядок подсчета заработной платы, удержания и суммы к выдаче отражаются в расчетно-платежных ведомостях, которые подшиваются в папку по учету заработной платы, а конечная сумма заработной платы выдается по платежной ведомости.

Расчетно-платежная ведомость является регистром аналитического учета, также регистром аналитического учета считаются лицевые счета.

Если работник не получил заработную плату, то в платежной ведомости напротив его фамилии ставится прочерк и делается запись «депонирована». По всем депонированным суммам составляется *реестр депонированной заработной платы*, и эти суммы сдаются в банк и выдаются из банка по первому требованию. Платежную ведомость подписывает кассир и делает запись «по настоящей ведомости выдана (сумма цифрами и прописью)», затем ее подписывают главный бухгалтер и руководитель предприятия. Ведомость заверяется печатью. На крупных предприятиях составляются сводные платежные ведомости по категориям работающих и (или) цехам. Расчетно-платежная ведомость, платежная ведомость, лицевой счет – это регистры аналитического учета.

Согласно ст. 80 Трудового кодекса Республики Беларусь наниматель обязан выдавать каждому работнику при выплате заработной платы расчетный листок с указанием начисленной суммы заработной платы, размеров удержаний, а также суммы заработной платы, подлежащей выплате.

Распределение начисленной заработной платы, премий, пособий по направлениям затрат осуществляется в разработочной таблице, где на основании сгруппированных за месяц первичных документов указываются дебетуемые счета, субсчета, коды объектов аналитического учета затрат и статей расходов.

Для обобщения информации о начисленной сумме заработной платы и других доходов и выплат, а также по удержаниям из них предназначен пассивный синтетический счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (иногда А–П). По кредиту счета отражают суммы начисленной заработной платы, пособий, премий, надбавок. По дебету счета – удержания из заработной платы

и выплаченные суммы заработной платы. Сальдо по счету может отражаться развернуто: по дебету – сумма долга за работником, по кредиту – сумма долга предприятия работнику.

Из общей суммы начисленной заработной платы за месяц производится удержание подоходного налога, обязательных страховых взносов в пенсионный фонд, взысканий по решению суда, по письменным поручениям самого работника, задолженности нанимателю и прочие. Размер подоходного налога, виды доходов, не облагаемые им, а также льготы, установленные Налоговым Кодексом Республики Беларусь (особенная часть). Размер обязательных страховых взносов в пенсионный фонд ежегодно устанавливается законодательным органом республики, страховые взносы начисляются на все виды оплаты труда, с которых в соответствии с Законом «О пенсионном обеспечении» начисляется пенсия, а также на сумму вознаграждений за выполненные работы по договорам подряда. Перечень выплат, на которые не начисляются страховые взносы, утверждается Министерством труда Республики Беларусь и фондом социальной защиты населения. В настоящее время страховые взносы в пенсионный фонд с физических лиц составляют 1%.

По решению судебных органов и заявлению работника утверждаются алименты, суммы по приговору суда с лиц, отбывающих исправительные работы, а также штрафы, наложенные в судебном или административном порядке.

Удержания из заработной платы производятся по распоряжению нанимателя в счет задолженности ему в следующих случаях:

1) возврат аванса, выданного в счет заработной платы, возврат сумм, излишне выплаченных вследствие счетных ошибок, погашение неизрасходованного и несвоевременно возвращенного аванса, выданного на служебную командировку;

2) увольнение работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил очередной отпуск;

3) возмещение ущерба, причиненного по вине работника нанимателю, в размере, не превышающем его среднемесячного заработка.

Общий размер всех удержаний при каждой выдаче заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, особо предусмотренных законодательством, 50% заработной платы, причитающейся к выплате работнику. По письменному поручению работника дополнительно с его заработка могут удерживаться суммы за товары в кредит, взносы по добровольному страхованию, профсоюзные взносы и др.

Корреспонденция счетов по начислению заработной платы и удержаниям из нее отражена в таблице 6.5.

Таблица 6.5. – Корреспонденция счетов по учету расчетов с персоналом по заработной плате

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
07	70	Отражены суммы начисленной заработной платы рабочим за доставку на склад оборудования, требующего монтажа
08	70	Отражены суммы начисленной заработной платы по капитальному строительству, реконструкции, монтажу оборудования, за доставку оборудования, не требующего монтажа, закладку многолетних насаждений, доставку животных основного стада на предприятие
10	70	Отражены суммы начисленной заработной платы рабочим за работы, связанные с приобретением и доставкой материальных ценностей (в т.ч. инструментов, приспособлений)
15	70	Отражены суммы начисленной заработной платы рабочим за работы, связанные с приобретением и доставкой от поставщиков производственных запасов, оборудования
20, 23, 29	70	Отражены суммы начисленной заработной платы рабочим основных, вспомогательных и обслуживающих производств за изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг
На счете 29 отражается, кроме того, заработная плата служащим, занятым в обслуживающих производствах (руководителям, специалистам)		
25, 26	70	Отражены суммы начисленной заработной платы рабочим, занятым общепроизводственным, общехозяйственным обслуживанием (персоналу заводоуправления, персоналу общехозяйственных складов, ведомственной охраны и т.д.)
28	70	Отражены суммы начисленной заработной платы рабочим за исправление брака
97	70	Отражены суммы начисленной заработной платы работникам за работы, эффект от которых предполагается получить в будущие отчетные периоды
44	70	Отражены суммы начисленной заработной платы рабочим, занятым упаковкой готовой продукции, погрузку в вагоны, суда и другие транспортные средства, а также начисленная заработная плата рабочим снабженческих, сбытовых и торговых предприятий
91-4	70	Отражены суммы начисленной заработной платы работникам занятых демонтажем основных средств
50	70	Возврат задолженности работником по заработной плате
70	28	Из заработной платы удержаны суммы потерь от брака
70	50	Выплачены пособия, заработная плата, авансы, премии из кассы
70	68	Удержан подоходный налог
70	69	Удержаны страховые взносы в пенсионный фонд в размере 1%
70	71	Удержаны суммы в погашение долга за невозвращенные авансы, выданные на командировочные и хозяйственные нужды
70	73-2	Удержаны из заработной платы суммы в возмещение ущерба, причиненного предприятию в результате недостачи, хищений
70	76	Удержаны суммы за товары, проданные в кредит, плата за детские дошкольные учреждения, по исполнительным листам, профсоюзные взносы и пр.

При журнально-ордерной форме учета регистром синтетического учета по заработной плате являются журнал-ордер № 10 и Главная книга. При автоматизированной форме – в оборотной ведомости.

Для получения итоговых данных по предприятию о начисленном фонде заработной платы и выплаченных суммах, не учитываемых в фонде, а также об удержаниях бухгалтерия ежемесячно составляет разработочную таблицу «Сводка начисленной заработной платы по ее составу и категориям работников и сводка данных по расчетам с рабочими и служащими».

В этой таблице приводятся данные о начисленной заработной плате по списочному и не списочному составу работников, а также сводные данные по расчетам с рабочими и служащими. Основанием для составления таблицы служат расчетно-платежные ведомости или расчетные ведомости. Данные таблицы служат основанием для составления отчетности по труду.

На предприятиях должен осуществляться строгий контроль использования фонда заработной платы и выплат, не включаемых в него. Необходимость такого контроля обусловлена тем, что большая часть фонда заработной платы включается в себестоимость продукции (работ, услуг) и влияет на размер полученной прибыли. Кроме того, фонд заработной платы является базой для исчисления взносов в фонд социальной защиты населения некоторых налогов и сборов в бюджет.

8.2. Учет удержаний из заработной платы

Из сумм начисленной заработной платы и прочих начислений производятся следующие удержания:

Обязательные удержания из заработной платы:

1. *Подходный налог. Удержание производится в соответствии с Особенной частью Налогового кодекса Республики Беларусь (гл. 16).*

2. *Отчисления в пенсионный фонд от суммы начисленной заработной платы в размере 1%: Дт 70 – Кт 69.*

3. *Прочие удержания из заработной платы.*

Подходный налог. В настоящее время реализован экстерриториальный принцип обслуживания плательщиков. *Физические лица* (за исключением индивидуальных предпринимателей, нотариусов и адвокатов, осуществляющих деятельность индивидуально) *могут* подать налоговую декларацию по подходному налогу (декларация по подходному налогу подается в случае получения доходов из других стран, от физических лиц

и других доходов, если подоходный налог не был удержан при выплате), декларацию о доходах и имуществе, уведомление о начале осуществления деятельности по заявительному принципу либо *обратиться* за выполнением любой административной процедуры *в любой налоговый орган*.

Плательщиками подоходного налога с физических лиц являются физические лица.

Объекты налогообложения подоходным налогом с физических лиц признаются доходы, полученные плательщиками:

- резидентами Республики Беларусь – от источников в Республике Беларусь и (или) от источников за пределами Республики Беларусь;
- не признаваемых налоговыми органами резидентами Республики Беларусь – от источников в Республике Беларусь.

В таблице 6.6 отражен состав доходов, полученных от источников в Республике Беларусь и за ее пределами.

Таблица 6.6. – Состав доходов, полученных от источников в Республике Беларусь и за ее пределами

Доходы, полученные от источников в Республике Беларусь	Доходы, полученные от источников за пределами Республики Беларусь
<i>1</i>	<i>2</i>
Дивиденды и проценты, полученные от белорусской организации, а также проценты, полученные от белорусского индивидуального предпринимателя или иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство	Дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, а также проценты, полученные от иностранного индивидуального предпринимателя (за исключением процентов, полученных от иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство)
Страховое возмещение и (или) обеспечение при наступлении страхового случая, полученные от белорусской страховой организации и (или) от иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство	Страховое возмещение и (или) обеспечение при наступлении страхового случая, полученные от иностранной страховой организации (за исключением иностранной страховой организации, осуществляющей деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство)
Доходы, полученные от использования на территории Республики Беларусь объектов интеллектуальной собственности	Доходы, полученные от использования за пределами территории Республики Беларусь объектов интеллектуальной собственности

Продолжение таблицы 6.6

1	2
<p>Доходы, полученные от сдачи в аренду (передачи в финансовую аренду (лизинг)) или иного использования имущества, находящегося на территории Республики Беларусь, включая стоимость улучшения имущества, находившегося в пользовании других лиц и возвращенного его собственнику</p>	<p>Доходы, полученные от сдачи в аренду (передачи в финансовую аренду (лизинг)) или от иного использования имущества, находящегося за пределами территории Республики Беларусь, включая стоимость улучшения имущества, находившегося в пользовании других лиц и возвращенного его собственнику</p>
<p>Доходы, полученные от отчуждения (недвижимого имущества, в том числе предприятия как имущественного комплекса (его части), находящегося на территории Республики Беларусь, на территории Республики Беларусь акций или иных ценных бумаг, долей учредителей (участников) в уставном капитале, паев в имуществе иностранных организаций либо их части, акций или иных ценных бумаг, долей учредителей (участников) в уставном капитале, паев в имуществе белорусских организаций либо их части, прав требования к белорусской организации или иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, иного имущества, находящегося на территории Республики Беларусь</p>	<p>Доходы, полученные от отчуждения:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) недвижимого имущества, в т.ч. предприятия как имущественного комплекса (его части), находящегося за пределами территории Республики Беларусь; 2) за пределами территории Республики Беларусь акций или иных ценных бумаг, долей учредителей (участников) в уставном фонде, паев в имуществе иностранных организаций либо их части; 3) прав требования к иностранной организации (за исключением прав требования к иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство); 4) иного имущества, находящегося за пределами территории Республики Беларусь
<p>Вознаграждения за исполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия (бездействие), получаемые плательщиками от белорусских организаций, белорусских индивидуальных предпринимателей, нотариусов, адвокатов, иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, представительств иностранных организаций, открытых в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих плательщиков обязанности или откуда производились выплаты этих вознаграждений</p>	<p>Вознаграждения за исполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия (бездействие), получаемые плательщиками от иностранных организаций (кроме доходов, получаемых от иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, представительств иностранных организаций, открытых в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь), иностранных индивидуальных предпринимателей, представительств и органов международных организаций и межгосударственных образований, дипломатических представительств и консульских учреждений иностранных государств, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих плательщиков обязанности</p>

Окончание таблицы 6.6

1	2
Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные плательщиком в соответствии с законодательством Республики Беларусь	Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные плательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств
Доходы, полученные от использования любых транспортных средств, морских, воздушных судов, судов внутреннего плавания, судов смешанного (река – море) плавания в связи с перевозками в Республику Беларусь и (или) из Республики Беларусь или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств и судов в пунктах погрузки (выгрузки) на территории Республики Беларусь	Доходы, полученные от использования любых транспортных средств, морских, воздушных судов, судов внутреннего плавания, судов смешанного (река – море) плавания, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки), за исключением доходов, предусмотренных подпунктом 1.8 п. 1 ст. 197 настоящего Кодекса
Доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи, объектов электросвязи и иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Республики Беларусь	

При определении размера налоговой базы плательщик имеет право на получение *налоговых вычетов*, показанных в таблице 6.7.

Дата фактического получения дохода определяется в отношении доходов плательщика, не связанных с осуществлением им предпринимательской деятельности, как:

1.1) день выплаты дохода, в т.ч. зачисления дохода на счета плательщика в банках (иностраннх банках) либо по его поручению на счета третьих лиц, а также день зачисления электронных денег в электронный кошелек плательщика либо по его поручению в электронный кошелек третьих лиц – при получении доходов в денежной форме, если иное не установлено настоящей статьей;

1.2) день передачи доходов в натуральной форме – при получении доходов в натуральной форме, если иное не установлено настоящей статьей;

1.3) день, следующий за днем, установленным для возврата имущества, – при невозврате имущества, полученного на возвратной или условно возвратной основе, в т.ч. в соответствии с договорами займа, задатка.

Таблица 6.7. – Налоговые вычеты плательщиков подоходного налога

Налоговые вычеты			
Стандартные	Социальные	Имущественные	Профессиональные
<p>– размере 110 бел. руб. в месяц при получении дохода, подлежащего налогообложению, в сумме, не превышающей 665 бел. руб. в месяц;</p> <p>– в размере 32 бел. руб. в месяц на ребенка до восемнадцати лет и (или) каждого иждивенца;</p> <p>– в размере 61 бел. руб. в месяц вдове (вдовцу), одинокому родителю, приемному родителю, опекуну или попечителю, а также лицу, имеющему двух и более детей в возрасте до 18 лет или такого же возраста детей-инвалидов;</p> <p>– в размере 155 бел. руб. в месяц для следующих категорий плательщиков:</p> <ul style="list-style-type: none"> • физических лиц, заболевших и перенесших лучевую болезнь, вызванную последствиями катастрофы на Чернобыльской АЭС; 	<p>– в сумме, уплаченной плательщиком в течение налогового периода за свое обучение в учреждениях образования Республики Беларусь при получении первого высшего, первого среднего специального или первого профессионально-технического образования, а также на погашение (возврат) кредитов банков, займов, полученных от белорусских организаций или белорусских индивидуальных предпринимателей (включая проценты по ним, за исключением процентов, уплаченных за несвоевременное погашение (возврат) кредитов, займов и (или) за несвоевременную уплату процентов по кредитам, займам), фактически израсходованных им на получение первого высшего, первого среднего специального или первого профессионально-технического</p>	<p>– в сумме фактически произведенных плательщиком и членами его семьи (супругом (супругой), их детьми и иными лицами, признанными в судебном порядке членами семьи плательщика), состоящими на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий или состоявшими на таком учете на момент заключения кредитного договора или договора займа, расходов на строительство, в т.ч. путем приобретения жилищных облигаций, либо приобретение на территории Республики Беларусь одноквартирного жилого дома или квартиры, в том числе в соответствии с договором финансовой аренды (лизинга), предусматривающим выкуп предмета лизинга, а также на погашение (возврат) кредитов банков, займов, полученных от белорус-</p>	<p>– плательщики, получившие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам изобретений, полезных моделей, промышленных образцов и иных результатов интеллектуальной деятельности (за исключением таких доходов, полученных ими от осуществления предпринимательской деятельности), – в отношении таких доходов в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов;</p> <p>– плательщики – спортсмены и их тренеры, получающие доходы от личной деятельности за участие в спортивных соревнованиях, при условии, что такая деятельность осуществляется плательщиками не в рамках</p>

<ul style="list-style-type: none"> • физических лиц, принимавших участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в 1986–1987 гг. в зоне эвакуации (отчуждения) или занятых в этот период на эксплуатации или других работах на Чернобыльской АЭС; • физических лиц – Героев Социалистического Труда, Героев Советского Союза, Героев Беларуси, полных кавалеров орденов Славы, Трудовой Славы, Отечества; • физических лиц – участников Великой Отечественной войны, а также лиц, имеющих право на льготное налогообложение; • физических лиц – инвалидов I и II группы независимо от причин инвалидности, инвалидов с детства, детей-инвалидов в возрасте до восемнадцати лет 	<p>образования в сумме, уплаченной плательщиком страховым организациям Республики Беларусь (возмещенной плательщиком налоговому агенту) в качестве страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии, заключенным на срок не менее трех лет, а также по договорам добровольного страхования медицинских расходов (далее в настоящей статье – договор добровольного страхования)</p>	<p>ских организаций или белорусских индивидуальных предпринимателей (включая проценты по ним, за исключением процентов, уплаченных за несвоевременное погашение (возврат) кредитов, займов и (или) за несвоевременную уплату процентов по кредитам, займам), фактически израсходованных ими на строительство, приобретение жилищных облигаций либо приобретение на территории Республики Беларусь одноквартирного жилого дома или квартиры</p>	<p>командного участия (за исключением доходов, полученных при осуществлении предпринимательской деятельности)</p>
--	--	--	---

Ставки подоходного налога с физических лиц:

- в размере 13%;
- в размере 16% в отношении доходов:

1) получаемых индивидуальными предпринимателями, нотариусами, адвокатами от осуществления предпринимательской, нотариальной деятельности, адвокатской деятельности индивидуально;

2) исчисленных в соответствии с законодательством налоговым органом исходя из сумм превышения расходов над доходами;

3) получаемых физическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без государственной регистрации в нарушение требований законодательных актов, от осуществления такой деятельности;

- в размере 4% в отношении доходов в виде выигрышей (возвращенных несыгравших ставок), полученных плательщиками от организаторов азартных игр – юридических лиц Республики Беларусь;

- в размере 6% в отношении доходов в виде дивидендов при условии, если в течение трех предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками (акционерами) белорусской организации – резидентами Республики Беларусь;

- в размере 0% в отношении доходов в виде дивидендов при условии, если в течение пяти предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками (акционерами) белорусской организации – резидентами Республики Беларусь.

Сумма подоходного налога с физических лиц исчисляется:

- по доходам от сдачи физическим лицам жилых и нежилых помещений, машино-мест – исходя из размера фиксированных сумм подоходного налога с физических лиц;

- по другим доходам – как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц *не признаются доходы*, полученные плательщиками:

1) от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, состоящих в соответствии с законодательством между собой в отношениях близкого родства или свойства, опекуна, попечителя и подопечного, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами по заключенным между ними трудовым договорам, договорам купли-продажи и (или) иным гражданско-правовым договорам, связанным с осуществлением предпринимательской деятельности;

2) в размере оплаты организациями или индивидуальными предпринимателями расходов на проведение презентаций, юбилеев, банкетов, совещаний, семинаров, конкурсов профессионального мастерства, культурных,

представительских мероприятий, связанных с осуществляемой ими деятельностью;

3) в виде материального обеспечения, в размере оплаты или возмещения организациями и индивидуальными предпринимателями расходов на проведение спортивных или спортивно-массовых мероприятий (за исключением доходов в виде призов, вознаграждений тренерам, судьям по спорту, а также иным физическим лицам, привлекаемым для проведения таких мероприятий по гражданско-правовым договорам);

4) в размере стоимости приобретенной организациями или индивидуальными предпринимателями бутилированной воды, в размере стоимости подаренных живых цветов, а также средств индивидуальной защиты, смывающих и обезвреживающих средств, выданных плателъщику, или компенсации в размере стоимости таких средств, приобретенных плателъщиком за свой счет, в размере стоимости спортивной формы, униформы, фирменной одежды, выдаваемых во временное пользование, специального снаряжения;

5) в размере залоговой стоимости сдаваемой тары, за исключением случаев, когда сбор (заготовка) и последующая сдача тары производятся в связи с осуществлением предпринимательской деятельности;

6) в размере оплаты стоимости медицинских услуг или возмещения расходов на оплату таких услуг в случае получения плателъщиком увечья или иного повреждения здоровья по вине других лиц, в том числе в результате противоправных действий, чрезвычайного и (или) дорожно-транспортного происшествий;

7) в размере оплаты стоимости транспортных услуг по перевозке к месту работы (службы, учебы) и обратно;

8) в размере стоимости обязательных или внеочередных медицинских осмотров работников, проводимых в порядке, установленном Министерством здравоохранения Республики Беларусь, оплаченной или возмещенной за счет средств организации или индивидуального предпринимателя;

9) в размере стоимости обучения, в том числе переподготовки, профессиональной подготовки, повышения квалификации, стажировки, связанного с деятельностью, осуществляемой плателъщиком в организации или у индивидуального предпринимателя, являющихся для него местом основной работы (службы, учебы), и оплаченного за счет средств такой организации, индивидуального предпринимателя или за счет средств бюджета;

10) в размере платы, производимой за счет средств местных бюджетов, за пользование предоставленным на период прохождения альтернативной службы помещением и за жилищно-коммунальные услуги;

11) в размере стоимости товаров (работ, услуг), розданных (выполненных, оказанных) в рамках проведения рекламы и рекламных акций, если по условиям их проведения отсутствуют сведения о получателях таких товаров (работ, услуг);

12) в размере расходов, оплаченных или возмещенных принимающей стороной, в том числе суточных, питания, проживания, проезда, при направлении в служебную командировку, исполнении функций члена органа управления организации, привлечении для участия в проведении весенних полевых работ, уборке урожая и заготовке кормов;

13) участниками договора простого товарищества при возврате их вкладов в общее дело, а также при распределении прибыли простого товарищества после ее налогообложения;

14) в виде сумм денежных средств, возмещаемых банками в результате совершения операций, не санкционированных держателями банковских платежных карточек;

15) иные.

Налоговым периодом подоходного налога с физических лиц признается календарный год.

Отчетными периодами подоходного налога с физических лиц для индивидуальных предпринимателей (нотариусов, адвокатов) признаются квартал, полугодие, девять месяцев календарного года и календарный год.

Освобождаются от подоходного налога с физических лиц следующие доходы:

1) пособия по государственному социальному страхованию и государственному социальному обеспечению и надбавки к ним, кроме пособий по временной нетрудоспособности (в т.ч. пособий по уходу за больным ребенком), пособия по безработице, субсидии для компенсации расходов безработных в связи с организацией предпринимательской деятельности, выплачиваемые из средств бюджета государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь, пособия, выплачиваемые из средств республиканского и местных бюджетов;

2) денежные средства, одновременно предоставляемые в безналичном порядке семьям при рождении, усыновлении (удочерении) третьего или последующих детей;

3) пенсии, получаемые в соответствии с законодательством Республики Беларусь или законодательством иностранных государств, ежемесячные денежные содержания отдельным государственным служащим, назначаемые в порядке, установленном законодательными актами, постановлениями Совета Министров Республики Беларусь;

4) компенсаций связанных с бесплатным предоставлением жилых помещений и жилищно-коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения, с оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия, с получением выходных пособий в связи с прекращением трудовых договоров (контрактов) в суммах, не превышающих установленные минимальные гарантированные размеры, выходных пособия в связи с выходом на пенсию, выплачиваемые в порядке и на условиях, предусмотренных коллективным договором, в размере, не превышающем девяти среднемесячных заработных плат плательщика, (за исключением компенсации за неиспользованный трудовой отпуск, компенсации за износ транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений, принадлежащих плательщику);

5) доходы, получаемые военнослужащими в виде надбавок за особые условия службы, полевых, установленных законодательством, а также денежного вознаграждения за боевое дежурство, дежурство в суточном наряде, карауле, прыжки с парашютом, летные испытания авиационной техники, разминирование местности и обезвреживание взрывоопасных предметов, водолазные работы, химические, дозиметрические и другие аварийно-спасательные работы, работы в изолирующих противогазах;

6) доходы (в т.ч. в виде среднего заработка (денежного довольствия), получаемые за сдачу крови, ее компонентов, другие виды донорства, сдачу материнского молока в порядке и размерах, предусмотренных законодательством;

7) вознаграждения, получаемые в соответствии с законодательством пациентами за участие в проведении клинических испытаний лекарственных средств;

8) алименты, получаемые в соответствии с законодательством Республики Беларусь и (или) законодательством иностранных государств;

9) государственные премии Республики Беларусь;

10) ежемесячные денежные выплаты плательщикам, имеющим почетные звания «Народный артист СССР», «Народный артист РСФСР», «Народный артист Российской Федерации», «Народный артист Белорусской ССР», «Народный артист Беларуси», «Народный архитектор СССР», «Народный врач СССР», «Народный врач Белорусской ССР», «Народный врач Беларуси», «Народный писатель Беларуси», «Народный поэт Беларуси», «Народный художник СССР», «Народный художник РСФСР», «Народный художник Российской Федерации», «Народный художник Белорусской ССР», «Народный художник Беларуси», «Народный учитель СССР»,

«Народный учитель Белорусской ССР», «Народный учитель Беларуси», в размерах, определяемых Президентом Республики Беларусь и (или) Советом Министров Республики Беларусь;

11) суммы материальной помощи, оказываемой организациями или индивидуальными предпринимателями, признаваемыми местом основной работы (службы, учебы) умершего работника (военнослужащего, обучающегося), в т.ч. ранее работавшего (служившего, обучавшегося) в этих организациях, состоящим с умершим работником (военнослужащим, обучающимся) в отношениях близкого родства;

12) стоимость путевок, за исключением туристических, в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, оплаченных за счет средств социального страхования, а также средств бюджета;

13) стоимость путевок в санаторно-курортные и оздоровительные организации Республики Беларусь, приобретенных для детей в возрасте до восемнадцати лет, оплаченных или возмещенных за счет средств белорусских организаций или белорусских индивидуальных предпринимателей в пределах 833 бел. руб. на каждого ребенка от каждого источника в течение налогового периода;

14) стипендии обучающихся, надбавки к стипендиям за успехи в учебе, научной и общественной работе, доплаты к стипендиям, материальная помощь обучающимся, выплачиваемые за счет средств республиканского и (или) местных бюджетов, бюджета государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь, организаций потребительской кооперации; стипендии, учреждаемые Президентом Республики Беларусь, поощрения специального фонда Президента Республики Беларусь по поддержке талантливой молодежи, а также поощрения специального фонда Президента Республики Беларусь по социальной поддержке одаренных учащихся и студентов;

15) доходы, полученные от реализации продукции растениеводства и (или) животноводства, выращенной (произведенной) плательщиком и (или) лицами, состоящими с ним в отношениях близкого родства или свойства, опекуна, попечителя и подопечного, на земельном участке, находящемся на территории Республики Беларусь и предоставленном ему и (или) таким лицам для строительства и (или) обслуживания многоквартирного жилого дома, зарегистрированной организацией по государственной регистрации недвижимого имущества;

16) доходы, получаемые от физических лиц в виде наследства, за исключением вознаграждений, выплачиваемых наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, изобретений,

полезных моделей, промышленных образцов и иных результатов интеллектуальной деятельности, а также наследникам лиц, являвшихся субъектами смежных прав;

17) доходы в размере, не превышающем 6569 бел. руб., в сумме от всех источников в течение налогового периода, полученные от физических лиц по договорам, не связанным с осуществлением предпринимательской деятельности:

- в результате дарения;
- в виде недвижимого имущества по договору ренты бесплатно и пр.

В бухгалтерском учете удержание подоходного налога с физических лиц отражается корреспонденцией счетов: Дт 70 – Кт 68.

Прочие удержания из заработной платы:

а) по исполнительным листам (алименты, за недостачу и порчу материальных ценностей). Сумма алиментов удерживается со всех видов заработной платы и дополнительного вознаграждения как на основной, так и на совмещаемой работе. Основой для удержания алиментов являются доходы физических лиц, на которые согласно законодательству начисляются страховые взносы:

- заработная плата по должностным окладам, тарифным ставкам, расценкам;
- все виды доплат и надбавок к заработной плате;
- денежные и натуральные премии;
- оплата за сверхурочное время, праздничные и выходные дни;
- заработная плата, сохраняемая за время отпуска, или сумма компенсации;
- единовременные вознаграждения за выслугу лет;
- вознаграждения по итогам работы предприятия за год;
- пособия по временной нетрудоспособности.

Удержание алиментов не производится:

- с выходного пособия при увольнении;
- с суммы материальной помощи;
- с суммы премий, на которые не начисляются страховые взносы;
- с премий, присужденных за выдающиеся работы в области науки, литературы и искусства;
- с надбавок к заработной плате, выплаченных взамен суточных и квартирных;
- с авторского гонорара;
- со стоимости бесплатно выдаваемого обмундирования.

Сумма алиментов удерживается из начисленной заработной платы после удержания из этого заработка подоходного налога.

Согласно ст. 92 Кодекса Республики Беларусь о браке и семье, алименты удерживаются в следующих размерах:

- на 1-го ребенка – 25%;
- на 2-х – 33 %;
- на 3-х и более – 50%.

В бухгалтерском учете удержание алиментов отражается следующим образом (табл. 6.8).

Таблица 6.8. – Корреспонденция счетов по учету удержания алиментов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
70	76	Удержаны алименты из заработной платы работника
71	50	Выданы алименты в подотчет лицу, который будет производить перечисление их получателю
76	71	Перечислены алименты получателю
73	76	Отражена задолженность физических лиц по стоимости услуг банку

б) профсоюзные взносы в размере 1% от суммы начисленной заработной платы, если имеется заявление физического лица: Дт 70 – Кт 76;

в) удержание суммы недостач с виновного лица: Дт 70 – Кт 73-2.

Из заработной платы сумма недостач удерживается, если доказана виновность физического лица.

После всех удержаний подсчитывается сумма к выдаче по каждому физическому лицу в расчетно-платежной ведомости или платежной ведомости и в учете делается запись: Дт 70 – Кт 50, 51.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об утверждении Концепции Национальной безопасности Республики Беларусь : Указ Президента Респ. Беларусь № 575 от 09.11.2010 г. : в редакции Указа Президента Респ. Беларусь от 21.01.2016г. № 18.
2. Трудовой кодекс Республики Беларусь : 26 июля 1999 г., № 296-3 : принят Палатой представителей 8 июня 1999 г. : одобр. Советом Респ. 30 июня 1999 г.
3. О нормативных правовых актах Республики Беларусь : Закон Респ. Беларусь от 10.01.2000 № 361-3 : в ред. Закона Респ. Беларусь от 02.07.2009 г. № 31-3.
4. О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования в области оплаты труда : Указ Президента Респ. Беларусь от 10 мая 2011 г. № 181.
5. О дополнительных мерах по совершенствованию трудовых отношений, укреплению трудовой и исполнительской дисциплины : Декрет Президента Респ. Беларусь от 26 июля 1999 г. № 29 : в ред. Декрета Президента Респ. Беларусь от 13.02.2012 г. № 1.
6. О совершенствовании условий оплаты труда руководителей организаций в зависимости от результатов финансово-хозяйственной деятельности, признании утратившими силу некоторых постановлений Совета Министров Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : Постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 08.07.2014 г. № 597 : в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 15.10.2016 г. № 825.
7. О признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва труда и социальной защиты Респ. Беларусь от 23.08.2013 г. № 87 : в ред. постановления М-ва труда и социальной защиты Респ. Беларусь от 12.08. 2011 г. № 78.
8. О мерах по социальной поддержке населения : Указ Президента Респ. Беларусь от 10.05.2011 г. № 181.
9. Об утверждении Инструкции о порядке исчисления среднего заработка : постановление М-ва труда Респ. Беларусь от 25.04.2000 г. № 47 : в ред. постановления М-ва труда и социальной защиты Респ. Беларусь от 04.01.2018 г. № 4.
10. О государственных пособиях семьям, воспитывающим детей : Закон Респ. Беларусь от 29.12.12 г. № 7-3.
11. Положение о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 28.06.2013 г. № 569 : с изм. и доп.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Какой корреспонденцией счетов отражается начисление заработной платы рабочим за изготовление продукции?

- а) Д-т 70 – К-т 20;
- б) Д-т 40 – К-т 70;
- в) Д-т 20 – К-т 70;
- г) Д-т 70 – К-т 20.

2. Какой корреспонденцией счетов отражается начисление пособия по временной нетрудоспособности?

- а) Д-т 70 – К-т 68;
- б) Д-т 70 – К-т 69;
- в) Д-т 69 – К-т 70;
- г) Д-т 76 – К-т 70.

3. Какой корреспонденцией счетов отражается удержание из заработной платы по исполнительным листам?

- а) Д-т 70 – К-т 68;
- б) Д-т 70 – К-т 69;
- в) Д-т 76 – К-т 70;
- г) Д-т 70 – К-т 76.

4. Какая составляется корреспонденция счетов на удержание подоходного налога из начисленной заработной платы?

- а) Д-т 88 – К-т 68;
- б) Д-т 70 – К-т 68;
- в) Д-т 68 – К-т 75;
- г) Д-т 75 – К-т 70.

5. Выберите из предложенных вариантов сроки уплаты взносов в ФСЗН:

- а) ежемесячно;
- б) ежегодно;
- в) поквартально.

6. Сумма начисленных отпускных может отражаться бухгалтерской записью:

- а) Д-т 69 – К-т 70;
- б) Д-т 26 – К-т 70;
- в) Д-т 70 – К-т 97.

7. Пособие по временной нетрудоспособности, выплачиваемое работнику организации:

а) включается в совокупный доход в целях обложения подоходным налогом;

б) не включается в совокупный доход и не облагается подоходным налогом.

8. Как определяется среднедневной заработок при расчете отпускных?

а) сумма заработной платы за 6 предшествующих календарных месяцев делится на 6 и делится на 25,6 дней;

б) сумма зарплаты за 3 предшествующих отпуску календарных месяца делится на 3 и делится на 25,25 дней;

в) сумма зарплаты за 12 предшествующих месяцев делится на 12 и делится на 29,7 дней;

г) сумма зарплаты за 3 предшествующих отпуску календарных месяца делится на 25,25 дней.

9. Является ли страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний обязательным страхованием работников, расчет отчислений по которым производится от их дохода?

а) является;

б) не является.

10. Какой регистр применяется для учета работников предприятия?

а) табель;

б) личная карточка;

в) список работников;

г) инвентарная карточка.

11. Для расчета среднедневного заработка при исчислении пособия по временной нетрудоспособности берется заработная плата за период:

а) 2 предыдущих месяца;

б) 6 предыдущих месяцев;

в) 12 предыдущих месяцев.

12. При невыполнении норм выработки, браке и простое не по вине работника заработная плата:

а) не может быть ниже двух третей установленной ему тарифной ставки (оклада);

б) определяется за фактически выполненную работу;

в) не выплачивается.

13. Работа в государственные праздники, праздничные и выходные дни оплачивается:

а) в размере 20%;

б) не ниже, чем в тройном размере;

в) не ниже, чем в двойном размере.

14. Пособие по временной нетрудоспособности назначается в размере 80% среднедневного (среднечасового) заработка по графику работы работника, приходящиеся:

- а) на первые 6 календарных дней болезни;
- б) первые 12 рабочих дней болезни;
- в) первые 12 календарных дней болезни.

15. Стандартный налоговый вычет в размере 93 руб. применяется, если:

- а) начисленная заработная плата не превышает 563 руб.;
- б) начисленная заработная плата превышает 442 руб.;
- в) начисленная заработная плата составляет 524 руб.

16. Вознаграждение за труд, которые наниматель обязан выплатить работнику за выполненную работу, в зависимости от ее сложности, количества и качества, условий труда и квалификации работника, с учетом фактически отработанного времени, также за периоды, включаемые в рабочее время – это:

- а) заработная плата;
- б) пособие по временной нетрудоспособности;
- в) отпускные.

17. Форма оплаты труда, при которой заработная плата рабочим начисляется по установленной тарифной ставке (окладу) за фактически отработанное время на производстве – это:

- а) сдельная;
- б) повременная;
- в) аккордная;
- г) комиссионная.

18. Гибкая система оплаты труда, которая предусматривает установление нанимателем размеров тарифных ставок (окладов) в текущем месяце по итогам работы за предыдущий месяц с учетом личного вклада каждого конкретного работника в результаты труда – это:

- а) оплата труда на основе комиссионной системы;
- б) система оплаты труда на основе «плавающих» окладов;
- в) система оплаты труда на основе грейдов;
- г) повременная система оплаты труда.

19. Максимальный размер пособий, исчисленных за календарный месяц (по каждому месту работы), устанавливается в размере:

- а) двукратной величины средней заработной платы рабочих и служащих в республике в месяце, предшествующем каждому месяцу временной нетрудоспособности;

б) 50% средней заработной платы рабочих и служащих в республике в месяце, предшествующем каждому месяцу временной нетрудоспособности;

в) средней заработной платы рабочих и служащих в республике в месяце, предшествующем каждому месяцу временной нетрудоспособности;

г) трехкратной величины средней заработной платы рабочих и служащих в республике в месяце, предшествующем каждому месяцу временной нетрудоспособности.

20. К компенсационным выплатам, связанные с режимом работы и условиями труда, относятся:

а) заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу по сдельным расценкам или в процентах от выручки от реализации продукции (работ, услуг);

б) надбавки (доплаты) к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, классность, почетное звание, ученую степень, высокие достижения в труде, за сложность и напряженность работы, выполнение особо важной (срочной) работы, знание и применение иностранных языков и т. п.;

в) доплаты за работу в ночное время, за работу в многосменном режиме и в режиме деления рабочего дня на части;

г) оплата трудового (основного и дополнительного) и социальных отпусков, предоставленных в соответствии с законодательством (кроме денежной компенсации за неиспользованный отпуск).

21. К выплатам заработной платы в составе фонда оплаты труда относятся:

а) заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу по сдельным расценкам или в процентах от выручки от реализации продукции (работ, услуг);

б) надбавки (доплаты) к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, классность, почетное звание, ученую степень, высокие достижения в труде, за сложность и напряженность работы, выполнение особо важной (срочной) работы, знание и применение иностранных языков и т.п.;

в) доплаты за работу в ночное время, за работу в многосменном режиме и в режиме деления рабочего дня на части;

г) оплата трудового (основного и дополнительного) и социальных отпусков, предоставленных в соответствии с законодательством (кроме денежной компенсации за неиспользованный отпуск).

22. К поощрительным выплатам относят:

а) заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу по сдельным расценкам или в процентах от выручки от реализации продукции (работ, услуг);

б) надбавки (доплаты) к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, классность, почетное звание, ученую степень, высокие достижения в труде, за сложность и напряженность работы, выполнение особо важной (срочной) работы, знание и применение иностранных языков и т.п.;

в) доплаты за работу в ночное время, за работу в многосменном режиме и в режиме разделения рабочего дня на части;

г) оплата трудового (основного и дополнительного) и социальных отпусков, предоставленных в соответствии с законодательством (кроме денежной компенсации за неиспользованный отпуск).

23. К оплате за неотработанное время относится:

а) заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу по сдельным расценкам или в процентах от выручки от реализации продукции (работ, услуг);

б) надбавки (доплаты) к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, классность, почетное звание, ученую степень, высокие достижения в труде, за сложность и напряженность работы, выполнение особо важной (срочной) работы, знание и применение иностранных языков и т.п.;

в) доплаты за работу в ночное время, за работу в многосменном режиме и в режиме разделения рабочего дня на части;

г) оплата трудового (основного и дополнительного) и социальных отпусков, предоставленных в соответствии с законодательством (кроме денежной компенсации за неиспользованный отпуск).

24. Начислено пособие по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием в учете отразим записью:

а) Д-т 69 – К-т 70;

б) Д-т 70 – К-т 76;

в) Д-т 76 – К-т 70;

г) Д-т 70 – К-т 69.

25. хозяйственная операция «Начислены отпускные за счет резерва предстоящих расходов» в учете отражается:

а) Д-т 96 – К-т 70;

б) Д-т 20 – К-т 70;

в) Д-т 97 – К-т 70;

г) Д-т 26 – К-т 70.

26. хозяйственная операция: «Отражены суммы начисленной заработной платы за ликвидацию основных средств» в учете отражается:

- а) Д-т 20 – К-т 70;
- б) Д-т 97 – К-т 70;
- в) Д-т 91 – К-т 70;
- г) Д-т 90 – К-т 70.

27. хозяйственная операция: «Удержаны страховые взносы в пенсионный фонд в размере 1 %» в учете отражается:

- а) Д-т 70 – К-т 76;
- б) Д-т 70 – К-т 69;
- в) Д-т 70 – К-т 68;
- г) Д-т 76 – К-т 70.

28. К удержаниям из заработной платы относится:

- а) отчисления в фонд социальной защиты населения (34%);
- б) подоходный налог;
- в) отчисления по страхованию работников от несчастных случаев;
- г) начисление пособия по временной нетрудоспособности.

29. Ставка подоходного налога составляет:

- а) 10%;
- б) 12%;
- в) 13%;
- г) 15%.

30. Удержаны профсоюзные взносы в размере 1 % от суммы начисленной заработной платы:

- а) Д-т 70 – К-т 76;
- б) Д-т 70 – К-т 69;
- в) Д-т 76 – К-т 70;
- г) Д-т 70 – К-т 73.

31. Отчисления в ФСЗН из заработной платы директора организации отражается записью:

- а) Д-т 20 – К-т 76;
- б) Д-т 26 – К-т 69;
- в) Д-т 25 – К-т 69;
- г) Д-т 26 – К-т 76.

МОДУЛЬ 7. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ. УЧЕТ КРЕДИТОВ БАНКА И ЗАЙМОВ

Студент должен знать:

- теоретические вопросы и нормативно-правовые документы по бухгалтерскому учету расчетных операций;
- порядок отражения операций на счетах по расчетным операциям;
- порядок выдачи кредитов и отражения процентов по ним;
- порядок выдачи денег под отчет и погашения подотчетных сумм;
- отражение курсовых разниц на счетах бухгалтерского учета;

должен уметь:

- своевременно погашать кредиторскую задолженность;
- определять методы и резервы погашения дебиторской задолженности;
- правильно отражать на счетах бухгалтерского учета курсовые разницы;
- своевременно производить расчеты по налогам и сборам.

УЭ-1. Бухгалтерский учет расчетных операций

1.1. Общие положения и задачи учета расчетных операций

Субъекты хозяйствования ежедневно вступают во взаимоотношения друг с другом, физическими лицами, налоговыми органами, страховыми организациями и прочее, а также во внутрихозяйственные расчеты, которые будут изучены в данном учебном элементе.

В соответствии с Планом счетов и Инструкцией по его применению, учет расчетов ведется на счетах шестого раздела «Расчеты» [1]. Обособленно ведется учет в рамках хозяйственной группы, холдинга; юридического лица и его дочерних, зависимых хозяйственных обществ; юридического лица и его дочерних унитарных предприятий, так как по ним составляется консолидированная бухгалтерская отчетность.

Расчетные операции предусматривают возникновение задолженности при неисполнении обязательств. Задолженность классифицируется по следующим признакам (табл. 7.1).

Задолженность принято подразделять на дебиторскую и кредиторскую, отраженную на следующих счетах:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

63 «Расчеты по претензиям»;

- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 75 «Расчеты с учредителями»;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Таблица 7.1. – Классификация задолженности

Классификационные признаки	Виды задолженности
По отношению к балансу	Дебиторская, кредиторская
По сроку возникновения	Текущая, просроченная, с истекшим сроком исковой давности
По возможности взыскания	Реальная, безнадежная
По отношению к должнику	Физическое или юридическое лицо, нерезидент или резидент РБ
По отношению к контрагенту	Внешняя, внутренняя
По срокам погашения	Долгосрочная, краткосрочная
По характеру образования	Нормальная, неоправданная
По валюте платежа	Национальные рубли, иностранная валюта
По содержанию обязательств	Задолженность в связи с поставкой товаров, задолженность по арендной плате, задолженность по полученным авансам и т.д.

Следует отметить, что ко всем счетам расчетов могут быть открыты субсчета по видам задолженности, контрагентам и срокам задолженности.

Если организация применяет методику отложенного налога на прибыль, которая приведет к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующих отчетных периодах, то использует счет 65 «Отложенное налоговое обязательство».

Существуют различные способы погашения возникшей дебиторской и кредиторской задолженности. Вначале, для обеспечения достоверных данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности о наличии задолженности, организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств. Затем выбирается способ погашения задолженности:

1. Выставление платежного требования дебитору. Платежное требование – платежная инструкция, содержащая требование получателя

денежных средств (бенефициара) к плательщику (дебитору) об уплате определенной суммы через банк. Выставление платежного требования возможно, только если условиями договора предусмотрена данная форма расчетов.

2. Составление акта сверки расчетов для подтверждения наличия долга, числящегося за дебитором. По результатам сверки расчетов для взыскания задолженности можно направить дебитору напоминание об оплате, составленное в произвольной форме, или выставить претензию на сумму неоплаченного долга.

Претензия предъявляется в письменной форме, поскольку ведение претензионной работы предполагает документальное оформление результатов с отражением их в учете.

В претензии должны быть отражены: требования заявителя; сумма претензии; обоснованный расчет суммы претензии; перечень прилагаемых к претензии документов.

Претензию целесообразно отправлять заказным письмом с уведомлением о вручении.

3. Взыскание дебиторской задолженности в счет погашения задолженности перед бюджетом. Взыскание налогов плательщика производится за счет средств его дебиторов в бесспорном порядке на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа по месту постановки на учет плательщика.

Основанием служат:

- акт проверки плательщика налоговым органом (либо заявление плательщика об уступке требования кредитора);
- документ, подтверждающий наличие дебиторской задолженности у плательщика и кредиторской задолженности у дебитора плательщика.

Налоговый орган вправе взыскать налоги за счет средств дебитора плательщика только после истечения срока расчетов между должником и дебитором, определенного в договоре.

Взыскиваемая сумма не должна превышать сумму задолженности перед бюджетом.

При отсутствии акта сверки расчетов необходимо представить помимо заявления следующие документы: копию договора, копию товаросопроводительных документов или акта выполненных работ.

В бухгалтерском учете такие операции отражаются следующим образом (табл. 7.2).

4. Востребование дебиторской задолженности через суд.

В учете истца делаются соответствующие записи (табл. 7.3).

Таблица 7.2. – Корреспонденция счетов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
90-4	43	Отражена себестоимость реализованной продукции
62	90-1	Отражена выручка от реализации продукции, работ, услуг
90 2	68	Отражены налоги за отчетный период
68	60, 62	Произведено погашение задолженности перед бюджетом посредством взыскания дебиторской задолженности со счетов юридических лиц

Таблица 7.3. – Корреспонденция счетов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
91-4	51	Произведена уплата истцом госпошлины при подаче искового заявления в суд
51	62	Поступили денежные средства от ответчика за отгруженную продукцию
90-4	43	Отражена себестоимость реализованной продукции
90-2,3	68	Отражены налоги и сборы за отчетный период
51	62	Поступили от ответчика пени и проценты за пользование чужими денежными средствами
90-2	68	Отражен НДС от поступившей суммы пени и процентов
51	62	Возмещена ответчиком госпошлина, перечисленная в бюджет при подаче искового заявления

6. Списание дебиторской задолженности с истекшим сроком давности. Выявленные при инвентаризации суммы дебиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются в коммерческой организации на финансовые результаты либо за счет резерва по сомнительным долгам, в некоммерческой организации – на увеличение расходов.

Для отражения задолженностей, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, используется счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

7. Списание задолженности за счет созданного резерва по сомнительным долгам. Информация о резервах по сомнительным долгам обобщается на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам» и будет рассмотрена далее.

8. Списание задолженности, нереальной для взыскания. Нереальная для взыскания – дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, или задолженность, по которой, в соответствии с гражд-

данским законодательством, обязательство прекращено ввиду невозможности его исполнения.

Таким образом, при заключении сделок, проведении бизнес-операций всегда существует риск неисполнения договора. Он состоит в снижении (потере) доходов предприятия из-за действий в условиях неопределенности, недостатка информации о состоянии рынка.

Минимизировать риск неисполнения договора контрагентом можно следующими способами:

- получение залога;
- поручительство третьего лица;
- банковская гарантия;
- вексель.

Сущность *залога* состоит в том, что кредитор по обязательству, обеспеченному залогом, имеет право, в случае неисполнения должником этого обязательства, получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества. Залогом могут выступать:

- вещи;
- имущественные права;
- результаты интеллектуальной деятельности;
- предприятия (как имущественные комплексы);
- земельные участки;
- жилые дома и другие строения.

В силу *банковской гарантии* гарант (страховая или кредитная организация) выдает по просьбе другого лица письменное обязательство уплатить его кредитору (бенефициару) денежную сумму по представлении бенефициаром письменного требования об уплате.

Бывают случаи, когда в соответствии с соглашением сторон заемщиком выдан *вексель*, удостоверяющий обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного, указанного в векселе, плательщика (переводной вексель) выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы.

В практике финансовой деятельности нередки случаи, когда организация не исполняет взятые на себя обязательства в отношении другого лица – контрагента. Вследствие этого организация становится должником, т.е. имеет *кредиторскую задолженность*. Кредиторская задолженность будет числиться в учете до даты ее погашения организацией (взыскания

контрагентом), либо до даты истечения срока исковой давности, а затем включается в состав доходов.

Для получения информации о реально существующих контрагентах, как резидентов, так и нерезидентов, уже на стадии заключения договоров необходимо провести соответствующую проверку с помощью интернет-ресурсов. Как правило, данная информация включает в себя следующие сведения:

- реестр коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере;
- сведения о банкротстве;
- сведения о регистрации и ликвидации;
- сведения о плательщиках, допустивших задолженность по платежам в бюджет и фонд социальной защиты населения;
- сведения о принадлежности бланков документов и документов с определенной степенью защиты.

1.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Расчеты с поставщиками и подрядчиками организуются на расчетном пассивном счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По кредиту счета отражается кредиторская задолженность (обязательство) организации перед поставщиками и подрядчиками за приобретенное имущество, выполненные работы, оказанные услуги, а по дебету – погашение задолженности за счет собственных или заемных средств. Также по счету 60 отражается информация о расчетах с использованием аккредитивов, расчетах с субподрядчиками в организациях, осуществляющих выполнение работ, услуг по договорам строительного подряда, договорам на выполнение проектных и изыскательских работ функции генподрядчика.

Обособленно в аналитическом учете учитываются обязательства перед поставщиками, подрядчиками, исполнителями, обеспеченные выданными организацией векселями.

Погашение обязательства, учтенного на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» может производиться зачетом взаимных требований.

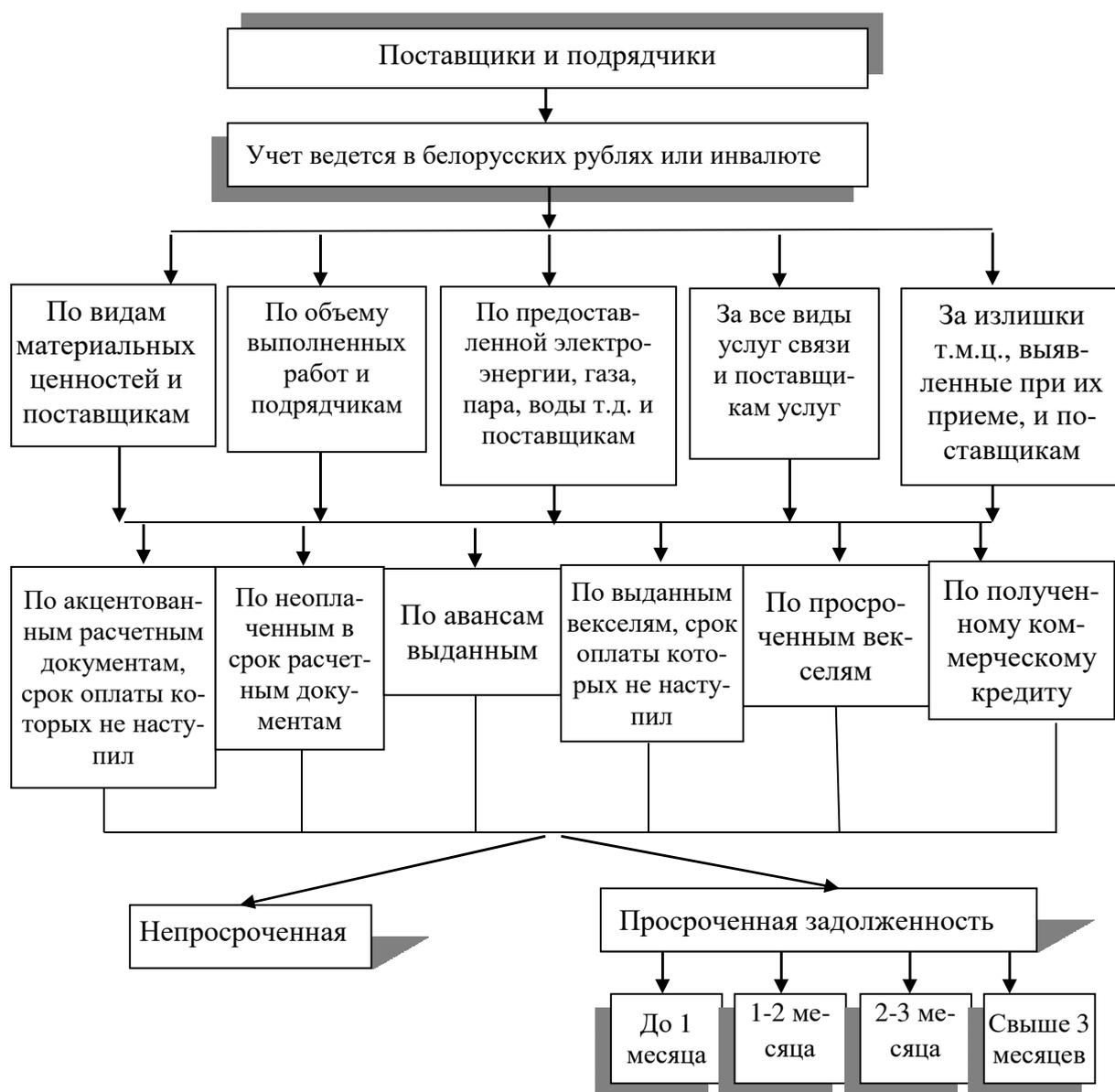


Рисунок 7.1. – Примерный перечень субсчетов и аналитических счетов к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

В зависимости от условий расчетов, по заключенным контрактам к счету 60 могут открываться различные субсчета и аналитические счета, примерный перечень которых отражен на рисунке 7.1.

При журнально-ордерной форме учета аналитический и синтетический учет ведется в журнале-ордере № 6, а затем, после сверки с другими журналами-ордерами, данные переносят в Главную книгу. При автоматизированной форме учета – в оборотно-сальдовой ведомости, по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Корреспонденция счетов по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» представлена в таблице 7.4.

Таблица 7.4. – Корреспонденция по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
07-1	60	Приобретено у поставщиков оборудование, требующее монтажа (без НДС)
08	60	Приобретены у поставщиков основные средства, нематериальные активы, земельные участки и т.д. (без НДС)
10	60	Приобретены у поставщиков материалы (без НДС)
18	60	Учтен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
20, 23, 25, 26, 29	60	Отражена кредиторская задолженность подрядным организациям за работы и услуги (предоставление энергии, пара, воды и т.д.) (без НДС)
18	60	Учтен НДС по приобретенным товарам, работам, услугам
44	60	Отражена кредиторская задолженность подрядным организациям за услуги, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), товаров
91-4	60	Акцептованы счета подрядчиков за услуги, оказанные при ликвидации последствий стихийных бедствий
60	50, 51, 66	Выдан аванс поставщикам и подрядчикам; погашена задолженность поставщикам и подрядчикам за счет собственных средств или кредитов банка
60	60	Зачтен предварительно выданный аванс; передан вексель поставщику
60	62, 76	В погашении долга посредством векселя зачтена задолженность покупателя

1.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками предназначен расчетный активный счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», к которому могут открываться субсчета по усмотрению организации. При этом, обособленно ведется учет полученных авансов, предварительной оплаты, задолженности, обеспеченной векселями, расчеты с нерезидентами.

В организациях, выполняющих работы долгосрочного характера (строительные, научные, проектные, геологические и др.), на счете 62 может отражаться информация о расчетах с заказчиками по законченным этапам работ согласно договора, начальные и конечные сроки, выполнения которых относятся к разным отчетным периодам.

Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков, обеспеченная полученными организацией векселями, учитывается в аналитическом учете обособленно.

Аналитический учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется в разрезе классификационных признаков и учетных групп, представленных на рисунке 7.2.



Рисунок 7.2. – Примерный перечень аналитических счетов к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Корреспонденция счетов по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» представлена в таблице 7.5.

Таблица 7.5. – Корреспонденция счетов по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
51, 52	62	Поступили денежные средства в погашение задолженности покупателями
60	62	Зачтены суммы задолженности покупателей в погашении долга перед поставщиками и подрядчиками, посредством передачи векселя
62	62	Зачтены суммы полученных от покупателей авансов

Окончание таблицы 7.5

1	2	3
50, 51, 52, 55	62	Отражены суммы полученных авансов от покупателей и заказчиков. Получены платежи от покупателей за реализованное имущество. Получены денежные средства в оплату законченных и принятых этапов работ
63	62	Списана дебиторская задолженность за счет созданного резерва по сомнительным долгам, по которой истек срок исковой давности
62, 51, 52, 55, 90-4	90-1, 62, 20	Отражена стоимость законченных и принятых в установленном порядке этапов работ. Получены от заказчиков денежные средства в оплату законченных и принятых этапов работ. Отражена сумма затрат по законченным и принятым этапам работ
90-10, 007	62	Списана дебиторская задолженность, нереальная для взыскания. Одновременно сумма списанной дебиторской задолженности отражается на забалансовом счете
62	90-7	Отражена возникшая дебиторская задолженность покупателей и заказчиков
62	51	Возвращены ранее полученные авансы

1.4. Учет резервов по сомнительным долгам

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, возникшая в результате реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, которая не погашена в срок по договору или по законодательству и не обеспечена гарантиями.

Для учета резервов по сомнительным долгам предназначен счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». При создании резерва следует помнить:

- резерв по сомнительным долгам создается организациями, которые ведут учет реализации продукции (работ, услуг) по методу начисления;
- резерв создается только по тем сомнительным долгам, которые связаны с расчетами с другими предприятиями, а также отдельными лицами за продукцию, товары, работы, услуги, и числятся на счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Не допускается создание резерва, к примеру, по выданному подрядчику авансу, даже если есть основание полагать, что он не будет погашен;
- обязательным условием создания резерва является проведение инвентаризации дебиторской задолженности в конце квартала или отчетного периода;
- сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, которая не погашена в сроки, установленные договорами, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

- резерв создается на конец отчетного периода;
- периодичность создания резерва закрепляется в учетной политике организации;
- создание резерва допускается, если это предусмотрено учетной политикой организации (предприятия).

Рассмотрим *способы создания резерва* по сомнительным долгам.

1. По каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов. Данный способ целесообразно применять организациям с небольшим количеством дебиторов. Сумма резерва по сомнительным долгам определяется как разница между рассчитанным сальдо и сальдо по счету 63 «Учет резервов по сомнительным долгам», числящимся на конец отчетного периода.

2. По группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения. При этом способе необходимо дебиторскую задолженность на конец отчетного периода разделить на группы в зависимости от срока ее погашения. Временные интервалы сроков непогашения организации определяют самостоятельно. Затем, по информации за предыдущий период (не более 5 лет), для каждой группы рассчитывается коэффициент сомнительной задолженности.

3. По всей сумме дебиторской задолженности на основе показателя выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности.

Для получения более достоверной информации о сомнительной дебиторской задолженности в бухгалтерской отчетности в конце отчетного года сальдо резервов по сомнительным долгам целесообразно скорректировать с использованием первого и второго способов. При составлении промежуточной отчетности можно применять третий способ.

Итак, в конце года на основании данных инвентаризации расчетов, проведенной по каждому сомнительному долгу, может быть создан резерв на сумму, не превышающую величину долга. Величина резерва может быть меньше в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Создание резерва по сомнительным долгам позволяет временно снизить налогооблагаемую базу при расчете налога на прибыль (до окончания года, следующего за годом создания резерва, или до полного погашения долгов).

Аналитический учет ведется по каждому созданному резерву, дебиторам, срокам возникновения задолженности и включению в налоговую базу (табл. 7.6).

Таблица 7.6. – Корреспонденция счетов по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
90-10	63	Создан резерв по сомнительным долгам
63	62, 76	Списана безнадежная к получению дебиторская задолженность за счет резервов по сомнительным долгам
63, 90-11	90-7, 99	Присоединены неиспользованные суммы резервов по сомнительным долгам к доходу отчетного периода Отражен доход по текущей деятельности

1.5. Учет расчетов по налогам и сборам

Для учета расчетов по налогам и сборам предназначен расчетный пассивный счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Учет на этом счете ведется в соответствии с Налоговым Кодексом Республики Беларусь (общая и особенная часть) [2].

К счету 68 открываются субсчета:

Субсчет 68-1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитывает расчеты:

1) платежи за пользование земельными участками в виде земельного налога или арендной платы (размер платы зависит от качества и месторасположения участка);

2) налог за добычу (изъятие) природных ресурсов (экологический налог). Состоит из следующих платежей:

– платеж за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросы сточных вод или загрязняющих веществ в окружающую среду (в пределах своих норм);

– хранение и захоронение отходов в пределах установленных лимитов.

3) отчисления в инновационные фонды;

4) налог на недвижимость.

Порядок отражения начисленных сумм вышеуказанных налогов отражен в таблице 7.7.

Таблица 7.7. – Корреспонденция счетов по учету налогов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
20, 23, 25, 26, 44	68/1	Начислены налоги в бюджет
08	68/1	Начислены платежи на землю по вновь строящимся объектам
68/1	51	Перечислены налоги в бюджет

Субсчет 68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитывает расчеты:

- 1) налог на добавленную стоимость (ставки налога – 0%, 10%, 20%, 25%);
- 2) акцизы по реализованным товарам (табл. 7.8).

Таблица 7.8. – Корреспонденция счетов по учету налогов из выручки

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
90, 91	68-2	Начислены налоги, уплачиваемые из выручки
68/2	51	Перечислены налоги в бюджет

Субсчетом 68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)» учитываются расчеты налога на прибыль (18%, 12% – при налогообложении прибыли, полученной от реализации высокотехнологичных товаров, работ, услуг собственного производства) (табл. 7.9).

Таблица 7.9. – Корреспонденция счетов по учету налогов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
99	68/3	Начислены налоги, уплачиваемые из прибыли
68/3	51	Перечислены налоги в бюджет

В субсчете 68/4 «Расчеты по подоходному налогу» отражены расчеты по подоходному налогу с физических лиц (табл. 7.10).

Таблица 7.10. – Корреспонденция счетов по учету налогов с физических лиц

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
70	68/4	Удержан подоходный налог из суммы начисленной заработной платы. Начислен налог на доход от суммы дивидендов, начисленных работникам предприятия
75-2, 76	68/4	Начислен налог на доход от суммы дивидендов, начисленных не работающим на предприятии акционерам и учредителям

Субсчетом 68-5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет» учитываются расчеты налога на доходы иностранных юридических лиц (Дт 76, Кт 68-5).

1.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Для учета расчетов по социальному страхованию и обеспечению предназначен расчетный пассивный счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». К нему открываются субсчета 69-1 «Расчеты по социальному страхованию», 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» и др.

На первом субсчете отражаются расчеты, связанные с отчислениями страховых взносов в Фонд социальной защиты населения.

Социальное страхование является обязательным государственным страхованием.

Плательщики обязательных страховых взносов:

1) работодатели – юридические лица (включая юридических лиц с иностранными инвестициями, осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь), их представительства, филиалы, индивидуальные предприниматели и частные нотариусы;

2) работающие граждане – граждане Республики Беларусь, иностранные граждане и лица без гражданства, работающие по трудовым договорам и (или) гражданско-правовым договорам, а также на основе членства (участия) в деятельности юридических лиц любых организационно-правовых форм;

3) физические лица, самостоятельно уплачивающие обязательные страховые взносы, – индивидуальные предприниматели, физические лица, осуществляющие предусмотренные законодательными актами виды ремесленной деятельности.

Объект для начисления страховых взносов:

а) для работодателей и работающих граждан – все виды выплат в денежном или натуральном выражении, включая вознаграждения по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются оказание услуг, выполнение работ и создание объектов интеллектуальной собственности;

б) для индивидуальных предпринимателей, творческих работников – определенный ими доход, но не менее суммы, исчисленной от величины утверждаемого в учетном порядке бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения.

Размер страховых взносов:

– основные категории работодателей – 34%, в т.ч. социальное страхование – 6%, пенсионное обеспечение – 28%;

– для работодателей, занятых производством сельскохозяйственной продукции, объем которой составляет более 50% общего объема произведенной продукции, – социальное страхование – 6%, пенсионное обеспечение – 24%;

– коллегия адвокатов для потребительских кооперативов (кроме организаций потребительской кооперации (потребительских обществ, их союзов)); товариществ собственников; садоводческих товариществ; общественных объединений инвалидов (их законных представителей) и органи-

заций, имущество которых находится в собственности этих общественных объединений; общественных объединений пенсионеров – социальное страхование – 6%, пенсионное обеспечение – 5%;

– физические лица, самостоятельно осуществляющие свою деятельность, для Белгосстраха – социальное страхование – 6%, пенсионное обеспечение – 29%;

– работающие граждане – 1% из заработной платы.

Перечень видов выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию, в том числе по профессиональному пенсионному страхованию, в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие Белгосстрах:

– выходное пособие при прекращении трудового договора (контракта);

– государственные пособия, выплачиваемые за счет средств республиканского бюджета и государственного социального страхования;

– суммы, выплачиваемые в соответствии с законодательством Республики Беларусь в возмещение морального вреда, причиненного работникам;

– компенсации, предусмотренные законодательством Республики Беларусь (кроме компенсаций, выплачиваемых за неиспользованный трудовой отпуск, вместо предупреждения о предстоящем высвобождении, за особые условия труда);

– суммы, выплачиваемые в возмещение дополнительных расходов, связанных с выполнением работниками трудовых обязанностей;

– единовременные выплаты и стоимость подарков работникам в связи с юбилейными датами их рождения (40, 50, 60 лет и последующие юбилейные даты), а также при увольнении в связи с выходом на пенсию и другие.

Сроки уплаты: ежемесячно в день выплаты заработной платы за истекший месяц.

Средства Фонда социальной защиты населения могут быть использованы на выплату:

– пособия по временной нетрудоспособности;

– пособия по беременности и родам;

– пособия при рождении ребенка;

– пособия по уходу за ребенком;

– пособия на погребение и прочие.

Операции по вышеуказанному счету изложены в таблице 7.11.

Таблица 7.11. – Корреспонденция счетов по счету 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
20, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 07, 08	69-1	Произведены отчисления на заработную плату работников в фонд социальной защиты населения и на профессиональное пенсионное страхование
90-10	69-1	Произведены отчисления в Фонд социальной защиты населения на заработную плату, начисленную за работу по ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций; доначислены страховые взносы за прошлые годы
69-1	70	Начислено пособие по временной нетрудоспособности, по беременности и родам
90-10	69-1	Начислена сумма пени за несвоевременный взнос платежей
69-1	50	Выплачено пособие на погребение, при рождении ребенка, по уходу за ребенком и прочие
69-1	51	Перечислены страховые взносы в Фонд социальной защиты населения
69-1	76	Начислены алименты за счет средств государственного социального страхования; начислены сумму специализированным организациям, занятым погребением
69-1	73	Получена путевка, подлежащая возмещению работником

В целях упрощения и ускорения назначения пенсий и пособий застрахованным лицам органами ФСЗН осуществляется персонифицированный учет.

Основными документами, определяющими порядок осуществления персонифицированного учета, являются:

– Правила индивидуального (персонифицированного) учета застрахованных лиц в системе государственного социального страхования, утвержденные постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 08.07.1997 № 837 [3];

– Инструкция о порядке заполнения форм документов персонифицированного учета и Инструкция о порядке передачи-приема форм документов персонифицированного учета, утвержденные постановлением правления Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 19.06.2014 № 7[4].

На втором субсчете учитываются расчеты по пенсионному обеспечению работников организации. В бухгалтерском учете производятся соответствующие записи (табл. 7.12).

Таблица 7.12. – Корреспонденция счетов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
70	69-2	Из суммы начисленной заработной платы работников произведены отчисления в пенсионный фонд в размере 1%
69-2	51	Произведены перечисления взносов в пенсионный фонд

1.7. Учет расчетов с подотчетными лицами

Для выполнения различных хозяйственных и других поручений организация выдает денежные суммы под отчет отдельным лицам. Работники, получившие эти суммы, называются подотчетными лицами. Деньги под отчет могут быть выданы только работникам данной организации. Список лиц, имеющих право пользоваться подотчетными суммами, устанавливается руководителем и ежегодно утверждается приказом.

Как правило, под отчет выдаются денежные суммы в связи с командировкой работника. За работниками, направленными в служебную командировку, сохраняют место работы (должность) и заработную плату в течение всего срока служебной командировки, но не ниже среднего заработка (ст. 95) [5].

В соответствии со ст. 91 Трудового кодекса Республики Беларусь **служебной командировкой** признается поездка работника по распоряжению нанимателя на определенный срок в другую местность для выполнения служебного задания вне места его постоянной работы.

Не считаются служебными командировками служебные поездки работников, постоянная работа которых протекает в пути или носит разъездной либо подвижной характер, а также в пределах населенного пункта, где располагается наниматель. Согласно ст. 93 Трудового кодекса Республики Беларусь направление в служебную командировку на срок свыше 30 календарных дней допускается только с согласия работника.

Основными нормативными правовыми документами при командировке работника являются:

– *в пределах Республики Беларусь:*

1. Трудовой кодекс Республики Беларусь;
2. Инструкция о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.04.2000, № 35 [6];
3. Инструкция о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь, утвержденная постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29.03.2011, № 107 [7];
4. Постановление «Об установлении размеров возмещения расходов при служебных командировках», утвержденное Министерством финансов Республики Беларусь от 08.08.2013, № 53 [8].

– *за пределы Республики Беларусь:*

1. Инструкция о порядке и условиях предоставления гарантий и компенсаций при служебных командировках за границу, утвержденной поста-

новлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.07.2010, № 115 [9];

2. Постановление «Об установлении норм оплаты командировочных расходов при служебных командировках за границу», утвержденное Министерством финансов Республики Беларусь от 30.01.2001, № 7 [10];

3. 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 [11].

Алгоритм документального оформления служебных командировок представлен на рисунке 7.3.

В соответствии с учетной политикой организация ведет «Журнал регистрации лиц, отбывающих в командировку» и «Журнал регистрации лиц, прибывающих в командировку».

Согласно ч. 2 ст. 95 Трудового кодекса Республики Беларусь наниматель обязан выдать аванс и возместить работнику следующие расходы:

- 1) **по проезду** к месту служебной командировки и обратно;
- 2) **по найму** жилого помещения;
- 3) за проживание вне места жительства (**суточные**);
- 4) иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома нанимателя.

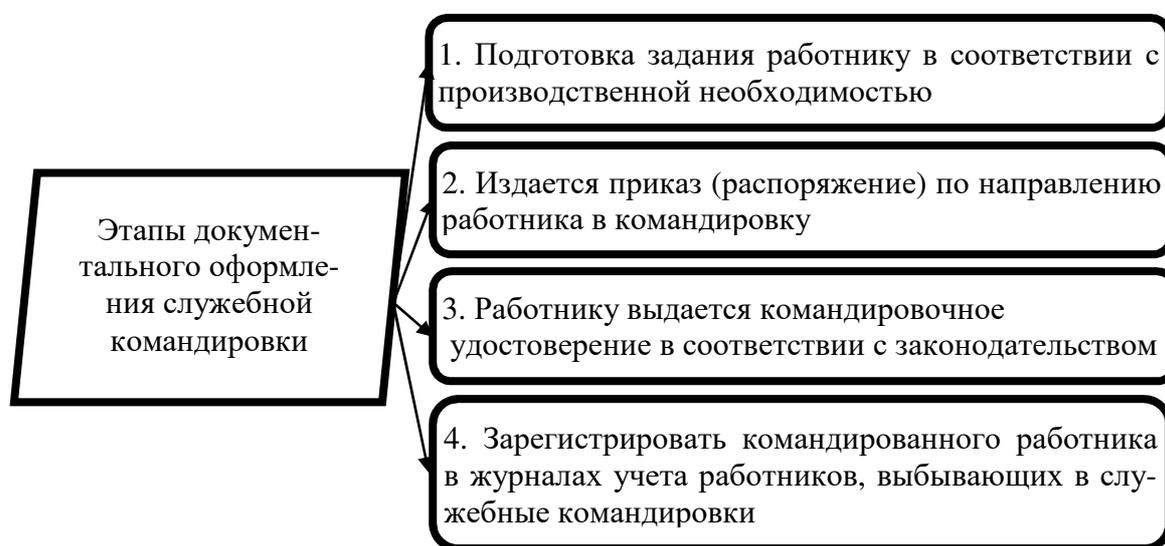


Рисунок 7.3. – Этапы документального отражения служебной командировки

В настоящее время размеры возмещения командировочных расходов в пределах Республики Беларусь составляют:

- 7.00 руб. – суточные за каждый день командировки;

– 3,50 руб. – суточные при однодневных служебных командировках и командировках в другую местность, находящуюся на незначительном расстоянии от места постоянной работы;

– 2,50 руб. в сутки – в случае отсутствия документов, подтверждающих расходы по найму жилого помещения.

Расходы по найму жилого помещения (за исключением времени нахождения в пути) возмещаются по фактическим затратам. Основание: чеки с приложенными счетами, квитанции к приходному кассовому ордеру с приложенным договором, квитанции о приеме наличных денежных средств при продаже товаров (выполнении работ, оказании услуг) без применения кассовых суммирующих аппаратов и (или) специальных компьютерных систем и платежных терминалов, но не выше стоимости одноместного номера (одного места в номерах с количеством мест для проживания два и более).

Работник, находящийся в командировке, пользуется выходными днями в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка или графиком работ (сменности), установленными у нанимателя, к которому направлен работник (ч. 3 ст. 137 Трудового кодекса).

Наличные деньги выдаются под отчет по *расходному кассовому ордеру*, подписанному руководителем и главным бухгалтером, или перечисляются на счет клиента, к которому выдана корпоративная (личная) дебетовая карточка. Подотчетному лицу выдается аванс только в том случае, если оно не имеет задолженность по ранее полученным суммам.

Днем выбытия в командировку считается день отправления транспортного средства с места постоянной работы к месту командирования, а днем прибытия – день приезда транспортного средства к месту постоянной работы. При отправлении транспорта до 24 ч включительно, днем выбытия считаются текущие сутки, а с 0 ч и позднее – последующие сутки (ч. 5 ст. 93 Трудового кодекса).

По возвращении из командировки работник составляет авансовый отчет. *Авансовый отчет* составляется в одном экземпляре и является комбинированным первичным документом, поскольку, с одной стороны, в нем обобщается информация об израсходованных средствах, а с другой, – он служит основанием для включения этих сумм в состав производственных затрат, издержек обращения. Авансовый отчет составляется подотчетным лицом самостоятельно на основании документов, подтверждающих расходование сумм выданного ранее аванса.

В авансовом отчете указываются произведенные расходы по найму жилого помещения, проезду, сумма суточных за фактические дни нахож-

дения в служебной командировке и другие подлежащие возмещению расходы.

К авансовому отчету должны быть приложены следующие документы:

- командировочное удостоверение с заверенными отметками о дне прибытия и дне выбытия из места служебной командировки;

- подлинные проездные документы, подтверждающие фактические расходы по проезду к месту служебной командировки и обратно (при наличии);

- подлинные документы, подтверждающие фактические расходы по найму жилого помещения и иные расходы;

- отчет о проделанной работе (по требованию нанимателя).

Авансовый отчет об израсходованных суммах с приложением документов либо карт-чеков или выписки по счету клиента, иных документов, подтверждающих произведенные расходы работник представляет:

- **не позднее 3 рабочих дней** (работники подразделений, расположенных в населенных пунктах вне места нахождения юридического лица, – не позднее 5 рабочих дней) со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия при получении наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками;

- **не позднее 15 рабочих дней** со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, получивший денежные средства под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, посредством их перечисления на счет клиента, к которому выдана корпоративная (личная) дебетовая карточка, либо частично наличными деньгами и частично посредством перечисления на счет клиента, к которому выдана корпоративная (личная) дебетовая карточка независимо от того, в наличной либо безналичной форме работник осуществлял расчеты, связанные со служебной командировкой.

При оплате нанимателем плательщику расходов на командировки как на территории Республики Беларусь, так и за ее пределы освобождаются от подоходного налога с физических лиц:

- суточные, выплачиваемые в пределах установленных норм;

- фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно;

- сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа;

- расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи;

– расходы, связанные с выдачей и (или) регистрацией документов для выезда из Республики Беларусь и (или) въезда в Республику Беларусь, получением виз, а также с обменом наличной валюты или чека на наличную иностранную валюту или с получением наличной иностранной валюты с использованием банковской пластиковой карточки.

В случае невозвращения неиспользованных сумм выданных авансов задолженность работника можно погасить путем удержания из его заработной платы. Удержания из заработной платы работников для погашения их задолженности нанимателю производят по распоряжению нанимателя:

- для возвращения аванса, выданного в счет заработной платы;
- возврата сумм, излишне выплаченных вследствие счетных ошибок;
- погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного на служебную командировку или перевод в другую местность, на хозяйственные нужды, если работник не оспаривает основания и размер удержания (п. 1 ч. 2 ст. 107 Трудового кодекса).

В этих случаях наниматель вправе сделать распоряжение об удержании не позднее 1 месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, погашения задолженности.

Если же в установленные законодательством сроки подотчетным лицом не представлены документы и отчеты о расходовании сумм, полученных под отчет, не сданы неизрасходованные остатки таких сумм, и в пределах **30-дневного периода** со дня истечения этого срока предприятием (налоговым агентом) не принято распоряжение об удержании задолженности по ним, такие суммы **включаются в доходы** месяца, следующего за месяцем истечения указанных сроков. Таким образом, возникает доход, подлежащий обложению подоходным налогом.

При командировках за пределы Республики Беларусь наниматель обязан выдать командированному работнику аванс в иностранной валюте и (или) белорусских рублях до выезда в командировку и возместить следующие расходы:

- *по проезду к месту служебной командировки и обратно;*
- *по найму жилого помещения.* В случае отсутствия подтверждающих документов расходы по найму жилого помещения (исключая время нахождения в пути) при командировках за границу оплачиваются в размере 5% от нормы расходов по найму жилого помещения. Вместе с тем, по усмотрению нанимателя, работникам коммерческих организаций оплата расходов по найму жилого помещения при отсутствии подтверждающих документов может осуществляться в размере, не превышающем 20% от

нормы расходов по найму жилого помещения. Водителям, осуществляющим международные автомобильные перевозки грузов и пассажиров, и лицам, командированным вместе с ними, учитывается время нахождения в пути следования.

– *по проживанию вне места жительства (суточные)*. Суточные за время пребывания работника за границей возмещаются в иностранной валюте с включением дня отъезда из Республики Беларусь и дня прибытия в Республику Беларусь по нормам, установленным для государства, в которое направлен работник в командировку.

– *иные расходы, произведенные работником с разрешения нанимателя*.

Инструкция № 115 предусматривает возмещение командированному работнику **иных расходов**, которые включают в себя:

– комиссионные по обмену в банке чека или одного вида иностранной валюты на другой, за совершение операций с использованием банковских пластиковых карточек, расходы по получению служебного паспорта гражданина Республики Беларусь, виз, страхованию от несчастных случаев и болезней на время поездки за границу, по оплате обязательного сбора (пошлины), взимаемого с граждан в аэропортах (п. 30);

– расходы по приобретению за границей горюче-смазочных материалов, оплату за стоянку, оплату дорожных, таможенных сборов, страхованию автотранспорта и гражданской ответственности перевозчика, вынужденному мелкому ремонту (ч. 3 п. 32);

– расходы по оплате разрешений на проезд по территории иностранных государств; ветеринарному и фитосанитарному контролю; мойке транспортных средств; услугам по приграничной обработке транспортных средств на объектах приграничного сервиса (терминал); конвоированию грузов, находящихся под таможенным надзором; экологическим налогам и сборам; факсимильной связи; эвакуации транспортных средств в случае аварий и технических неисправностей и других расходов, связанных с выполнением международных автомобильных перевозок (ч. 4 п. 32) [10].

Расходы по международным разговорам могут возмещаться работнику по решению нанимателя, и учитываться как «другие расходы» в сумме фактических расходов на основе подтверждающих документов в оригинале. Документами служат *детализированные отчеты операторов связи по телефонным звонкам*.

При этом учет телефонных разговоров, в том числе в международном роуминге, связанных и (или) не связанных с предпринимательской деятельностью, осуществляется в порядке, установленном в организации.

Расходы на телефонные разговоры относятся к расходам на услуги связи и отражаются на затратных счетах (20, 23, 25, 26, 29), если подтверждены документально, и можно разграничить производственные и личные цели разговоров. Если невозможно определить, в производственных или личных целях осуществлялся разговор, то оплату услуг связи следует рассматривать как выплату в пользу работника и учитывать в составе прочих расходов по текущей деятельности (Дт 90-10, Кт 71). При этом сумма возмещения стоимости таких расходов признается доходом работника и подлежит обложению подоходным налогом (Дт 70, Кт 68). Также сумма возмещения таких телефонных разговоров является объектом для начисления страховых взносов в ФСЗН и Белгосстрах (Дт 90-10, Кт 69, 76).

Сумма аванса рассчитывается исходя из норм оплаты командировочных расходов при служебных командировках за границу, установленных законодательством Республики Беларусь [9].

Возмещение суточных за время пребывания командированного работника за границей производится в иностранной валюте, с включением дня отъезда из Республики Беларусь и дня прибытия в Республику Беларусь по нормам, установленным для государства, в которое направлен работник в командировку.

Днем отъезда (выбытия) из Республики Беларусь считается день отправления (выезда) пассажирского транспорта, которым работник направлен в командировку из Республики Беларусь, а днем прибытия в Республику Беларусь – день приезда указанного транспорта в Республику Беларусь согласно проездным документам. При отправлении транспорта до 24 ч включительно, днем отъезда (выбытия) считаются текущие сутки, а с 0 ч и позднее – последующие сутки.

Для работников, направленных в командировку на легковом автомобиле, а также для водителей, осуществляющих международные автомобильные перевозки грузов и пассажиров, и лиц, командированных вместе с ними, днем отъезда (выбытия) из Республики Беларусь и днем прибытия в Республику Беларусь считаются дни пересечения Государственной границы Республики Беларусь.

Не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, работник обязан представить в бухгалтерскую службу организации *отчет об израсходованных суммах иностранной*

валюты с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы. Отчет об израсходованных суммах иностранной валюты составляется в валюте произведенных операций. Если сумма аванса не полностью израсходована работником, то необходимо возвратить неизрасходованную иностранную валюту либо белорусские рубли (исключение составляют случаи, установленные п. 1 ч. 2 ст. 107 Трудового кодекса Республики Беларусь).

К отчету об израсходованных суммах иностранной валюты прилагаются следующие подтверждающие документы:

- проездной документ (билет), в том числе 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;

- кассовый чек (его копия, заверенная руководителем юридического лица), подтверждающий оплату в наличной иностранной валюте;

- чеки кассового суммирующего аппарата или специальной компьютерной системы, полученные в обменном пункте (кассе банка) и свидетельствующие о покупке соответствующей суммы иностранной валюты;

- кассовый чек (его копия, заверенная руководителем юридического лица) и карт-чек (его копия, заверенная руководителем юридического лица) в случае оплаты расходов, произведенных в служебной командировке за границу, с использованием банковских 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 том числе страховой полис (свидетельство, сертификат) либо иной документ, подтверждающий заключение договора страхования;

– другие документы.

Суммы расходов, произведенных в служебной командировке за границу, пересчитываются в валюту выданного аванса либо в валюту счета клиента, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка, за исключением сумм расходов по проживанию вне места жительства (суточные).

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится в иностранной валюте, в которой получен аванс, либо белорусских рублях по официальному курсу белорусского рубля, установленному Национальным банком (далее – НБ) Республики Беларусь к иностранной валюте, в которой получен аванс, на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты.

Если нормы расходов по служебной командировке в иностранной валюте, установленные законодательством, отличаются от валюты страны командирования, аванс работнику может быть выдан в валюте страны командирования. Пересчет суммы иностранной валюты в валюту страны командирования проводится по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному НБ Республики Беларусь на дату выдачи аванса.

Окончательный расчет между нанимателем и командированным работником проводится в иностранной валюте, в которой получен аванс, либо белорусских рублях по официальному курсу белорусского рубля, установленному Национальным банком Республики Беларусь к иностранной валюте, в которой получен аванс, на дату составления отчета об израсходованных суммах иностранной валюты.

При следовании работников по утвержденному маршруту к месту командировки и обратно на автотранспорте нанимателя работникам выдаются авансы в иностранной валюте на расходы за границей по приобретению горюче-смазочных материалов, оплате стоянки, дорожных, таможенных сборов, вынужденного мелкого ремонта, по страхованию автотранспорта и гражданской ответственности перевозчика.

Возмещение указанных расходов, а также расходов: по оплате разрешений на проезд по территории иностранных государств; ветеринарному и фитосанитарному контролю; мойке транспортных средств; услугам по приграничной обработке транспортных средств на объектах приграничного сервиса (терминалах); конвоированию грузов, находящихся под тамо-

женным надзором; экологическому налогу и сбору; факсимильной связи; эвакуации транспортных средств в случае аварий и технических неисправностей; других, связанных с выполнением международных автомобильных перевозок, – производится по фактическим расходам на основе подтверждающих документов в оригинале.

Субъекты валютных операций – резиденты – вправе использовать наличную иностранную валюту для оплаты расходов, связанных с поездками за пределы Республики Беларусь, а именно:

- выдача водителям автобусов и грузовых автомобилей, работающих на регулярных международных пассажирских и грузовых линиях, работа которых протекает в пути, для оплаты за пределами Республики Беларусь дорожных, экологических, таможенных пошлин и сборов, налогов, вынужденного мелкого ремонта, приобретения горюче-смазочных материалов, стоянки;

- выдача сопровождающим подвижного состава для оплаты за пределами Республики Беларусь дорожных, экологических, таможенных пошлин и сборов, налогов, вынужденного мелкого ремонта в пути следования, приобретения горюче-смазочных материалов, проведения санитарной обработки вагонов, приобретения скоропортящихся продуктов питания в пути следования, а также для оплаты расходов по открытию проездных виз обслуживающему и сопровождающему персоналу;

- для оплаты в Республике Беларусь декларирования грузов, страховых услуг (включая страхование водителя, груза, транспортного средства и т.д.), услуг (работ), оказываемых (выполняемых) на пограничных (таможенных) переходах, налогов, таможенных пошлин и сборов, дорожных и иных сборов, обеспечения уплаты таможенных платежей таможенным органам, если законодательством их оплата предусмотрена в иностранной валюте и проведение данных расчетов связано с транспортировкой (экспедированием) грузов за пределы или из-за пределов Республики Беларусь, транзитными перевозками (экспедированием) грузов через территорию Республики Беларусь.

При осуществлении **автомобильных перевозок в иностранной валюте** могут быть возмещены расходы:

- на командировочные расходы водителей;
- оказание сервисных услуг по техническому обслуживанию и ремонту автомобилей и полуприцепов, автобусов;
- уплату сборов и налогов при проезде по территориям иностранных государств;
- уплату таможенных сборов;

- приобретение книжек МДП;
- страхование транспортных средств («КАСКО»), водителей, грузов;
- страхование ответственности перевозчика;
- оформление разрешений на проезд по территории иностранных государств;
- оплату расходов, связанных с транспортировкой автомобильных транспортных средств на паромах и железнодорожных платформах при осуществлении смешанных (комбинированных) перевозок.

К затратам, осуществляемым в иностранной валюте, относятся также другие затраты, осуществляемые за рубежом:

- 1) оплата стоянок в пути следования;
- 2) приобретение бензина и дизтоплива (горюче-смазочных материалов);
- 3) оплата за проезд по платным дорогам;
- 4) услуги эвакуации;
- 5) конвоирование грузов;
- 6) услуги факсимильной связи.

Использование средств в иностранной валюте, полученных на расходы при служебных командировках за границу, на другие цели не допускается [10, п. 50].

Необходимо отметить, что наниматель обязан ознакомить командированного работника с расчетом на выделенный аванс в иностранной валюте, валютными ограничениями стран, в которые командировается работник (в частности, с ограничениями, касающимися ввоза и вывоза валют), а также положениями об отчете за полученный аванс и ответственности за недостачу иностранной валюты.

Для отражения в бухгалтерском учете затрат, произведенных командированным работником в иностранной валюте, их сумма пересчитывается в белорусские рубли по курсу Нацбанка Республики Беларусь, действующему на дату составления авансового отчета.

Если командированному работнику аванс был выдан в белорусских рублях, то возврат в кассу неиспользованных им средств, производится также в белорусских рублях.

Если расходы работника превысили сумму выданного ему аванса, то возмещение суммы перерасхода производится в той валюте, в которой был выдан аванс. При отсутствии у организации данного вида валюты, возмещение расходов в порядке завершения расчетов по командировке может быть произведено по решению нанимателя, как в иностранной валюте, так

и в белорусских рублях по курсу Нацбанка Республики Беларусь, установленному на дату составления авансового отчета.

Если в период нахождения в служебной командировке расходы осуществлялись в нескольких валютах, то по возвращении работника из командировки для удобства рекомендуется составлять авансовые отчеты отдельно по каждому виду валюты.

Для возврата неиспользованной наличной инвалюты, полученной работником под отчет, или приобретенной работником за выданные ему под отчет наличные белорусские рубли, работник должен продать неиспользованную инвалюту в обменном пункте или в кассе банка и белорусские рубли внести в кассу организации. При этом работник должен приложить чек, подтверждающий совершение указанной валютно-обменной операции.

При использовании для оплаты командировочных расходов дебетовой личной карточки, оставшаяся на карт-счете работника неиспользованная сумма денежных средств (в национальной либо иностранной валюте), полученная под отчет, должна быть возвращена работником путем внесения ее в кассу организации либо осуществления работником банковского перевода с его карт-счета на счет организации.

Рассмотрим сущность расчетов с подотчетными лицами по хозяйственно-операционным расходам.

Расчеты, связанные с использованием физическими лицами личных средств (банковская пластиковая карточка, расчетный чек, чек из чековой книжки, наличные денежные средства и др.) в интересах организации, с которой они состоят в трудовых отношениях, расцениваются как расчеты наличными денежными средствами между организациями.

Использованные личные средства подотчетных лиц включаются в фактическую сумму расчетов наличными денежными средствами между организациями по дате фактического расходования личных средств физическими лицами. Дата составления авансовых отчетов и фактического возмещения физическим лицам использованных ими личных средств не учитывается.

При приобретении командированным работником материальных ценностей в интересах нанимателя, необходимо учитывать ограничения по расчетам наличными деньгами с другими юридическими лицами, их обособленными подразделениями, индивидуальными предпринимателями на территории Республики Беларусь, в том числе путем внесения наличных денег непосредственно в кассы банков с последующим зачислением их на текущие

(расчетные) банковские счета получателей, в общей сумме не более 100 базовых величин на протяжении одного дня, установленные [7, п. 69].

Расчеты наличными денежными средствами в Республике Беларусь осуществляются только в белорусских рублях.

Физические лица, использовавшие личные денежные средства на приобретение продукции (товаров, работ, услуг), обязаны не позднее 5 рабочих дней со дня ее приобретения, исключая день покупки, составить отчет об израсходованных суммах для возмещения средств, использованных ими в интересах организации.

Документами, подтверждающими расходы по приобретению (поступлению, изготовлению, выполнению) продукции (товаров, работ, услуг), являются:

– приходный кассовый ордер, квитанция, талон, другие приходные документы, утвержденные в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

– кассовый чек, содержащий номер, наименование организации (предпринимателя), дату продажи (выполнения работы, оказания услуги), наименование, количество и цену товара (работы, услуги), сумму, подписанный лицом, непосредственно осуществившим отпуск товаров (работ, услуг), с указанием его должности, фамилии и инициалов.

В случае отсутствия в кассовом чеке указанных реквизитов документами, подтверждающими расходы по приобретению (поступлению, изготовлению, выполнению) продукции (товаров, работ, услуг), являются:

1) **кассовый чек** – отрывной или отрезной платежный документ, подтверждающий прием наличных денежных средств и (или) осуществление расчетов с использованием банковских платежных карточек;

2) **товарный чек** – документ, подтверждающий факт приобретения товаров, продукции общественного питания, в котором указывается информация о продавце, товарах, продукции общественного питания.

При приобретении железнодорожных и авиабилетов следует завести регистр аналитического учета – книгу учета движения денежных документов. Поступление и списание денежных документов необходимо оформлять приходными и расходными кассовыми ордерами, с последующей записью в кассовой книге.

Информация о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на командировочные и хозяйственно-операционные расходы, обобщается на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (рис. 7.4).

Дебет Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит

Сальдо начальное – дебиторская задолженность на начало периода	Сальдо начальное – кредиторская задолженность на начало периода
Оборот дебетовый: ↓ Кредиторской задолженности (возмещены подотчетному лицу понесенные расходы) ↑ Дебиторской задолженности (выданы деньги в подотчет)	Оборот кредитовый: ↑ Кредиторской задолженности (подотчетным лицом осуществлены расходы без предварительной выдачи аванса) ↓ Дебиторской задолженности (по представленным оправдательным документам списаны деньги с подотчетного лица)
Сальдо конечное – дебиторская задолженность на конец периода	Сальдо конечное – кредиторская задолженность на начало периода

Рисунок 7.4. – Схема счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Аналитический учет ведется по целям (командировочные, хозяйственные расходы); видам выплат; сотрудникам; срокам возникновения дебиторской задолженности.

Корреспонденция счетов по выдаче и возврату подотчетных сумм представлена в таблице 7.13.

Таблица 7.13. – Корреспонденция счетов по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дт	Кт	Содержание операции
71	50	Выданы работнику денежные средства под отчет
60	71	Отражены затраты на приобретение билетов (чек электронного терминала).
10, 44	60	Учтена стоимость билетов в составе командировочных расходов на дату утверждения авансового отчета (маршрут-квитанция, посадочный талон, авансовый отчет)
50	71	Возврат не израсходованных подотчетных сумм
57-2	51	Перечисление денежных средств, предназначенных для пополнения карт-счета
94, 70	71, 68	Поскольку наниматель своим распоряжением в 30-дневный период не удержал сумму перерасхода, то такая сумма включается в доходы месяца, следующего за месяцем истечения указанных сроков
20, 26, 44 и др.	71	На сумму командировочных расходов, произведенных держателем карточки (в пределах установленных норм)

1.8. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Кроме расчетов по оплате труда, с подотчетными лицами возникают расчеты с работниками по прочим операциям. Информацию о таких расчетах отражают на расчетном активном счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К счету могут открываться субсчета 73-1 «Расчеты по предоставленным займам», 73-2 «Расчеты по возмещению ущерба» и другие.

На первом субсчете учитываются займы, предоставленные персоналу в денежной форме на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение и строительство садовых домиков, благоустройство садовых домиков и прочие. Заем выдается на основании заявлений персонала.

На счетах бухгалтерского учета производятся соответствующие записи (табл. 7.14).

На втором субсчете учитывается сумма ущерба, причиненного организации недостачами денежных средств, ценных бумаг, хищением и порчей имущества, брака, которые подлежат к взысканию с виновных лиц. В учете производятся соответствующие записи (табл. 7.15).

Таблица 7.14. – Корреспонденция счетов по учету расчетов по предоставленным займам

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
73-1	50	Предоставлен заем из кассы персоналу организации
73-1	51	Предоставлен заем с расчетного счета персоналу организации
50	73-1	Внесена в кассу сумма задолженности по погашению ранее полученного займа и процентов по полученному займу
51	73-1	Внесена на расчетный счет сумма задолженности по погашению ранее полученного займа и процентов по полученному займу
70	73-1	Удержана из заработной платы сумма задолженности по погашению ранее полученного займа и процентов по полученному займу
73-1	91-1	Отражены в составе прочих доходов по финансовой деятельности проценты к получению по условиям договора займа

Таблица 7.15. – Корреспонденция счетов по учету расчетов по возмещению ущерба

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
94	01, 04, 10, 41, 50	Установлена недостача имущества организации
94	18	Отражена сумма восстановленного НДС
73-2	94	Отнесена сумма недостач на виновное лицо по учетным ценам

Окончание таблицы 7.15

1	2	3
70, 50	73-2	Возмещены суммы недостач виновными лицами по рыночным ценам
73-2	90-7	Отнесена разница между взыскиваемой и учетной стоимостью на доходы организации
73-2	28	Отражена, подлежащая взысканию с виновных лиц сумма потерь от брака

1.9. Учет расчетов с учредителями

Для учета расчетов с учредителями предназначен активно-пассивный счет 75 «Расчеты с учредителями», к которому открываются субсчета: 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал», 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» и другие субсчета.

На первом субсчете учитываются расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал. В соответствии с ч. 1 п. 2 ст. 47 Гражданского кодекса Республики Беларусь вклады в уставный капитал осуществляются в виде вещей, денег, ценных бумаг, а также иного имущества, в т. ч. имущественных прав, либо иных отчуждаемых прав, имеющих оценку стоимости [13]. В учете производятся соответствующие записи (табл. 7.16).

Таблица 7.16. – Корреспонденция счетов по учету расчетов по вкладам в уставный капитал

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
75-1	80	Отражена сумма уставного капитала на дату государственной регистрации учредительных документов организации
50, 51, 01, 10...	75-1	Отражается погашение обязательств учредителей по взносам в уставный капитал. Отражается перечисление денежных средств и передача другого имущества по взносам в уставный капитал унитарного предприятия
75-1	83	Отражается эмиссионный доход в сумме превышения продажной стоимости над номинальной стоимостью акций или учредительной стоимостью вклада
81	50, 51	Отражается номинальная стоимость выкупаемых собственных акций
80	81	Отражается сумма аннулированных собственных акций при изъятии собственного капитала
80	75-1	Отражается изъятая часть суммы уставного капитала, при доведении его стоимости до размера чистых активов, направляется на погашение убытков организации
75-1	84	Отражена выдача вклада выбывшему участнику

Окончание таблицы 7.16

1	2	3
80, 75	75, 84	Уменьшение и изъятие уставного капитала унитарного предприятия
81	75-1	Оприходованы собственные акции, выкупленные у акционеров для их последующей перепродажи, распространения среди своих работников и аннулирования

При ликвидации общества и выхода учредителя из состава общества возврат имущества, ранее внесенного в качестве вклада в уставный капитал, отражается в следующих учетных записях:

а) возврат вклада в денежной форме (табл. 7.17);

Таблица 7.17. – Корреспонденция счетов по учету возврата имущества, ранее внесенного в качестве вклада в уставный капитал в денежной форме

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
75-1	51	На сумму ранее внесенного денежного вклада в уставный фонд

б) возврат вклада, осуществленного в имущественной форме (например, основными средствами) (табл. 7.18).

Таблица 7.18. – Корреспонденция счетов по учету возврата имущества, ранее внесенного в качестве вклада в уставный капитал в имущественной форме

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
02	01	Отражена сумма накопленной амортизации
91-4	01	Отражена остаточная стоимость
75-1	51	На сумму начисленной амортизации за время эксплуатации объекта возвращена денежная часть имущественного вклада

На втором субсчете учитываются расчеты с учредителями по выплате им дивидендов (расходов), а также по распределению прибыли по договору простого товарищества, которые в учете отражаются соответствующими записями (табл. 7.19).

Таблица 7.19. – Корреспонденция счетов по учету дивидендов

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
84	75-2	Начислен доход (дивиденды) от участия в организации
75-2	50, 51	Произведена выплата доходов от участия в организации
60, 66, 67, 68, 69, 76	75	Произведена реструктуризация кредиторской задолженности в соответствии с законодательством
75-2	68	Исчислена сумма налога на доходы из суммы дивидендов

1.10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Ежемесячно у организации возникают расчеты по операциям некоммерческого характера с учебными заведениями, транспортными, страховыми организациями, по претензиям, исполнительным документам и прочие. Такие расчеты в учете отражаются на расчетном активно-пассивном счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету открываются субсчета:

- 76-1 «Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам»;
- 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
- 76-3 «Расчеты по претензиям»;
- 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
- 76-5 «Расчеты по депонированным суммам»;
- 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»;
- 76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой».

На первом субсчете, согласно законодательству, учитывают удержанные суммы алиментов или других удержаний на основании исполнительного листа. Организация обязана ежемесячно удерживать алименты из заработной платы и перечислять их на счет данного лица.

В учете данные операции отражаются соответствующим образом (табл. 7.20).

Таблица 7.20. – Корреспонденция счетов по субсчету 76-1

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
70	76-1	Удержаны алименты с работника организации
71	50	Выданы деньги под отчет на оплату алиментов
76-1	71	Перечислены алименты получателю подотчетным лицом
73	71	Почтовые расходы, связанные с перечислением алиментов отнесены на работника
70	73	Почтовые расходы удержаны из заработной платы

На втором субсчете учитываются расчеты по страхованию имущества и персонала, согласно заключенному договору страхования. В обоих случаях страховое правоотношение возникает из договора, заключенного страхователем и страховщиком. При этом страхователем могут быть как гражданин, так и юридическое лицо, а страховщиком – страховая организация (юридическое лицо), имеющая разрешение (лицензию) на осуществление страхования соответствующего вида.

Различают две формы страхования: добровольное и обязательное.

Законодательством установлены следующие случаи обязательного страхования в Республике Беларусь:

- иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Республике Беларусь;
- гражданской ответственности владельцев транспортных средств;
- личное страхование военнослужащих и военнообязанных Минобороны, Госкомитета погранвойск, КГБ, МВД (в том числе внутренних войск), службы безопасности Президента, а также работников ГНК, ветеринарных специалистов Госветслужбы, судей;
- личное страхование прокурорских работников и сотрудников КГК и страхование возмещения ущерба, причиненного имуществу указанных лиц;
- пассажиров воздушного, железнодорожного, водного и автомобильного транспорта;
- строений, принадлежащих гражданам.

Гражданским Кодексом Республики Беларусь предусмотрены следующие виды страхования:

- личное страхование (ст. 820);
- страхование имущества (ст. 821);
- страхование предпринимательского риска (ст. 822);
- страхование ответственности за причинение вреда (ст. 823);
- страхование ответственности по договору (ст. 824) [12].

В учете производятся соответствующие записи (табл. 7.21).

Таблица 7.21. – Корреспонденция счетов по субсчету 76-2

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
08, 20, 23, 25, 26, 44	76-2	Начислены страховые платежи
97	76-2	Начислены страховые платежи в части расходов будущих периодов
51	76-2	Поступили от страховых организаций страховые возмещения
90-10	76-2	Списаны не компенсируемые потери по страховым случаям
76-2	10, 41, 43	Списаны потери по материальным ценностям
76-2	51	Перечислены страховые платежи страховым организациям

На третьем субсчете отражаются расчеты по претензиям:

1) к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствиям цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок. Корреспондируется со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат, когда завышение цен либо арифметические

ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружались после того, как записи по счетам товарно-материальных ценностей или затрат были совершены (исходя из цен, предусмотренных договорами, и счетов на оплату, отфактурованных поставщиками и подрядчиками);

2) к поставщикам материалов, товаров, предприятиям, перерабатывающим материалы данной организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу (в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»);

3) к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостатки груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин (в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»);

4) за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками, или присужденных судом (в корреспонденции со счетами учета затрат на производство);

5) к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации (в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов);

б) по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками, или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются).

В учете записи отражаются соответствующей корреспонденцией (табл. 7.22).

Таблица 7.22. – Корреспонденция счетов по субсчету 76-3

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
76-3	07,08,10	Предъявлены претензии по выявленному несоответствию цен тарифов по поставленному оборудованию, капитальному строительству, материалам
76-3	28	Отнесены на счет виновных организаций потери от брака и расходы по устранению брака
76-3	51	Предъявлены претензии к банкам за ошибочно снятые суммы со счетов
76-3	90-7	Отражены суммы присужденных штрафов, пени, неустоек, предъявленных организациями за несоблюдение условий договора
90-10	76-3	Списаны не компенсированные претензии
50, 51	76-3	Поступили суммы по предъявленным претензиям

На четвертом субсчете учитываются дивиденды по договору простого товарищества (табл. 7.23).

Таблица 7.23. – Корреспонденция счетов по счету 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
76-4	90-7	Причисляются к получению доходы, дивиденды
51	76-4	В счет доходов получены денежные средства

На счете 76-5 «Расчеты по депонированным суммам» учитываются расчеты с работниками организации по суммам начисленной заработной платы, но не выплаченной в установленный срок из-за неявки получателей (табл. 7.24).

Таблица 7.24. – Корреспонденция счетов по субсчету 76-5

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
50	51	С расчетного счета в кассу поступила сумма расходов по заработной плате
70	50	Выдана заработная плата
70	76-5	Депонирована не полученная заработная плата
51	50	На расчетный счет зачислена сумма депонированной заработной платы
50	51	С расчетного счета получена сумма депонированной заработной платы
76-5	50	Выдана депонированная заработная плата

На шестом субсчете отражаются расчеты по договору доверительным управлением имуществом (у вверителя, доверительного управляющего), в том числе расчеты по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

Аналитический учет по субсчету 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» ведется по каждому договору доверительного управления имуществом. Операции на счетах бухгалтерского учета оформляются соответствующей корреспонденцией (табл. 7.25).

Таблица 7.25. – Корреспонденция счетов по субсчету 76-6

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
76-6	01, 04	Отражена стоимость имущества, переданного вверителем управляющему доверительным управлением
01,04	76-6	Отражена принятого на отдельный баланс стоимость имущества управляющим доверительного управления
76-6	51	Перечислены денежные средства в виде причитающейся вверителю прибыли (у управляющего доверительным управлением); у вверителя – наоборот
76-6	91-1	Отражены суммы возмещения убытков, причитающиеся утратой имущества, причитающиеся от доверительного управляющего

На седьмом субсчете учитываются расчеты, связанные с изменением обязательств, включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации. При этом выбывающей группой, предназначенной для реализации, является группа активов, предназначенных для одновременного выбытия в результате реализации в рамках одной сделки, и обязательств, непосредственно связанных с этими активами, которые будут переданы (погашены) в рамках данной сделки. В пятом разделе бухгалтерского баланса по строке 640 по статье «Обязательства, предназначенные для реализации» показываются обязательства, включенные в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации, учитываемые на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [13].

1.11. Учет внутрихозяйственных расчетов

Внутрихозяйственные расчеты — это все виды расчетов между организацией и ее филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными структурными подразделениями, выделенными на отдельные балансы. Для внутрихозяйственных расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями предназначен расчетный активно-пассивный счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Бухгалтерский учет у юридических лиц, имеющих филиалы (представительства) или иные структурные подразделения, может осуществляться в различных формах в зависимости от назначения структурных подразделений, источников финансирования их расходов, структуры управления ими, территориального расположения и других особенностей. Порядок ведения бухгалтерского учета у головной организации зависит также от наличия или отсутствия банковского счета у филиалов и отдельного баланса.

К счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» предусматриваются субсчета: 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»; 79-2 «Расчеты по текущим операциям»; 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и другие.

На субсчете 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» учитывают состояние расчетов с обособленными подразделениями организации, выделенными на самостоятельные балансы, по переданным им долгосрочным и краткосрочным активам.

На субсчете 79-2 «Расчеты по текущим операциям» учитывают состояние всех прочих расчетов организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы, по взаимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции, передаче расходов по управленческой деятельности, выплате заработной платы работникам подразделений и т.п.

Учет расчетов по договорам доверительного управления имуществом ведется на субсчете 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом». По договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя).

Учредителем доверительного управления признается юридическое или физическое лицо, являющееся, обычно, собственником имущества и передающее его в доверительное управление другой стороне. Доверительным управляющим может быть индивидуальный предприниматель или коммерческая организация (за исключением унитарного предприятия), принимающая имущество в доверительное управление. Выгодоприобретатель – это юридическое или физическое лицо, получающее доходы от имущества, переданного в доверительное управление.

Между сторонами заключается в письменной форме договор доверительного управления. *Объекты доверительного управления:* предприятия и другие имущественные комплексы, отдельные объекты, относящиеся к недвижимому имуществу, ценные бумаги, права, удостоверенные бездокументарными ценными бумагами, исключительные права и другое имущество.

Имущество, переданное в доверительное управление, обособляется от другого имущества учредителя управления, а также от имущества доверительного управляющего. Это имущество отражается у доверительного управляющего на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет.

Аналитический учет ведется по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс; по каждому договору доверительного управления.

Операции по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» на счетах бухгалтерского учета отражаются соответствующим образом (табл. 7.26).

Таблица 7.26. – Корреспонденция счетов по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
79-1	01, 04, 07	Передана стоимость имущества филиалу
02, 05	79-1	Отражена сумма накопительной амортизации по имуществу, переданному филиалу
01, 04, 07, 79-1	79-1, 02, 05	Принято имущество филиалом
21	79-1	Поступили полуфабрикаты, изготовленные филиалом
79-2	10, 43	Отражены отпущенные подразделениям материалы, готовая продукция
10, 43	79-2	Получены от подразделений материалы, готовая продукция
79-3	01, 04, 07	Передано имущество в доверительное управление по первоначальной стоимости
02, 05	79-3	Передано имущество в доверительное управление на сумму накопленной амортизации
79-3	91-1	Начислен доход по доверительному управлению
51	79-3	Зачислен доход на расчетный счет
76	91-1	Возмещены убытки от порчи имущества, переданного в доверительное управление
26	76-6	Начислено вознаграждение доверительному управляющему за переданное имущество в доверительное управление
76-6	51	Перечислено вознаграждение доверительному управляющему
01, 04, 07	79-3	Возврат имущества переданного в доверительное управление в части первоначальной стоимости
79-3	02, 05	Возврат имущества переданного в доверительное управление в части накопленной амортизации

УЭ-2. Учет расчетов по кредитам и займам

2.1. Учет расчетов по краткосрочным кредитам и займам

Коммерческие организации могут испытывать недостаток собственных денежных средств. Поэтому в отдельные периоды возникает необходимость в привлечении заемных средств, основным источником которых являются кредиты и займы. Различают долгосрочные и краткосрочные кредиты и займы.

К **краткосрочным** кредитам относятся:

- кредиты со сроком погашения до одного года;
- кредиты, предоставленные по возобновляемым кредитным линиям;
- кредиты, предоставленные при овердрафтном кредитовании.

Исключение составляют кредиты, по которым в кредитном договоре первоначально установлены сроки погашения хотя бы одной части кредита.

Для получения кредита предприятие предоставляет в банк ходатайство, которое является основанием для начала работы банка с должником. Ходатайство на получение кредита содержит исходные данные о сумме кредита, который запрашивается, цели его использования, сроках погашения, процентной ставке и предполагаемом обеспечении. После рассмотрения руководителем учреждения банка ходатайство направляется сотрудникам кредитной службы банка для формирования пакета документов на выдачу кредита. При первом контакте с клиентом проводится короткое интервью, во время которого выясняются основные детали кредитного проекта. Если просьба клиента заслуживает внимания, то кредитный работник знакомит с порядком и условиями выдачи кредита, а также перечисляет пакет необходимых для получения кредита документов. Содержание пакета документов может изменяться в зависимости от цели получаемого кредита, однако **основными документами на получение кредита** являются:

1. Ходатайство или заявление на получение кредита.
2. Финансовая и бухгалтерская отчетность:
 - годовой бухгалтерский баланс со всеми приложениями к нему;
 - бухгалтерский баланс на последнюю квартальную дату;
 - отчет о прибылях и убытках на последнюю отчетную дату и за предыдущий год;
 - данные о поступлении и использовании валютных средств (при выдаче кредита в иностранной валюте);
 - расшифровка дебиторской, кредиторской задолженностей, товаров, отгруженных к балансу на последнюю отчетную дату;
 - выписки по счетам, открытым в других банках (последние 3 месяца).
3. Бизнес-план.
4. Заверенная копия лицензии на осуществление отдельных видов деятельности.
5. Заверенные копии документов, подтверждающие реальность кредитуемых сделок:
 - договоры, контракты с поставщиками товаров (услуг);
 - акты приемки-передачи;
 - таможенные декларации (накладные);
 - товарно-транспортные и товарные накладные;
 - счета-фактуры;
 - протоколы о намерениях.

6. Расчет материального обеспечения кредита.

7. Документы по обеспечению кредитных обязательств (договор залога, документы о передаче прав по вкладам, ценным бумагам, закладные, договор-поручительство).

Дополнительно кредитополучатели, не являющиеся клиентами учреждений банка, представляют следующие документы:

- копии учредительных документов (устав, учредительный договор);
- копии документа о регистрации (перерегистрации) юридического лица;
- копию карточки с образцами подписей должностных лиц, имеющих право распоряжаться счетом, и оттиска печати владельца счета;
- статистическую отчетность, справочные, прогнозные и другие данные необходимые для организации кредитных отношений.

Предприятия, организации и фирмы, которые часто используют банковский кредит и имеют репутацию аккуратного плательщика, могут получить привилегию «кредитной линии». Кредитная линия – это согласие банка выдать кредит в будущем, в пределах заранее оговоренных размеров, без проведения каких бы то ни было специальных переговоров при условии, что финансовое положение фирмы не изменится к худшему.

Кредит выдается после заключения в *письменной форме кредитного договора*, в том числе посредством использования систем дистанционного банковского обслуживания. По кредитному договору банк (кредитодатель) проводит «кредитование», под которым понимается предоставление (размещение) банком (кредитодателем) кредита от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности и срочности. Несоблюдение письменной формы кредитного договора влечет за собой его недействительность (ст. 139 Банковский кодекс Республики Беларусь).

Кредит банком не предоставляется заявителю (кредитополучателю), имеющему просроченную задолженность по ранее предоставленным ему кредитам, в том числе открытым акционерным обществом «Банк развития Республики Беларусь».

Условия договора для каждого клиента определяется индивидуально. Существенными **условиями кредитного договора** являются:

- предмет договора (сумма кредита с указанием валюты);
- проценты за пользование кредитом и порядок их уплаты;
- целевое использование кредита;
- сроки и порядок предоставления и погашения кредита;
- способ обеспечения исполнения обязательств по кредитному договору;
- обязанности сторон;

- права и ответственность сторон;
- порядок разрешения споров;
- другие условия договора;
- юридические адреса и банковские реквизиты сторон.

Кредитный договор действует с момента его заключения и до полного исполнения кредитополучателем своих обязательств по погашению кредита и уплате процентов. Срок пользования кредитом исчисляется со дня его предоставления до полного исполнения кредитополучателем своих обязательств. Днем предоставления кредита считается день, когда сумма кредита зачисляется на счет кредитополучателя или перечисляется банком в оплату расчетных документов, представленных кредитополучателем. Кредитодатель может отказаться от заключения кредитного договора при наличии оснований, свидетельствующих о том, что предоставленная кредитополучателю сумма кредита не будет возвращена в срок, при возбуждении процедуры признания кредитополучателя экономически несостоятельным (банкротом) и при наличии иных оснований, предусмотренных законодательством Республики Беларусь. Кредитополучатель после заключения кредитного договора вправе полностью или частично отказаться от кредита, лишь уведомив об этом кредитодателя до установления срока в договоре предоставления кредита.

Выданный кредит оформляется срочным обязательством. Для зачисления суммы кредита банк может открыть для кредитополучателя *специальный ссудный счет*.

Рассмотрим **виды обеспечения кредитных обязательств**.

1. *Гарантийный депозит денег*. Заключается в том, что для обеспечения исполнения обязательств по кредитному договору кредитополучатель передает кредитодателю денежные средства в национальной или иностранной валюте, находящейся на его счетах. В случае неисполнения кредитополучателем своих обязательств по кредитному договору кредитодатель вправе самостоятельно удовлетворить свои имущественные претензии за счет депонированных сумм. Средства, передаваемые для обеспечения исполнения обязательств по кредитному договору, могут храниться на счетах, открытых кредитополучателем.

2. *Страхование кредитополучателем риска невозврата кредита*. По договору страхования риска невозврата кредита страховая организация обязуется возместить страхователю имущественный ущерб, причиненный невозвратом или просрочкой возврата кредита. При наступлении страхового случая страховщик в соответствии с договором страхования и кредитополучатель в соответствии с кредитным договором несут ответственность перед страхователем (кредитодателем). К страховщику, выплатившему

страховую сумму страхователю, переходит право страхователя на возмещение ущерба. Страхователем может выступать банк ли небанковская кредитно-финансовая организация.

3. *Перевод на кредитодателя правового титула (на имущество и имущественные права)*. Состоит в заключении кредитополучателем отдельного договора, согласно которому на кредитодателя переводится правовой титул на принадлежащее кредитополучателю имущество (право собственности или хозяйственного ведения или оперативного управления) и имущественные права. В договоре предусматривается право выкупа, то есть срок, в течение которого кредитополучатель вправе выкупить путем погашения кредита переданное кредитодателю имущество.

4. *Залог недвижимого и движимого имущества (договоры залога товаров, ценных бумаг, основных средств и прочее между банком и кредитополучателем)*. Договор залога должен быть составлен и зарегистрирован в форме и порядке, установленном гражданским законодательством. Имущество, передаваемое в залог, должно быть оценено в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь. Приложениями к договору залога могут быть различные документы в зависимости от предмета залога: при передаче в залог материалов и готовой продукции предоставляется описание имущества, предоставленного в залог, и перечень имущества, которым может быть заменен предмет залога; при передаче в залог основных средств – ведомость инвентаризации и оценки основных средств, стоящих на балансе кредитополучателя, описание имущества и, при необходимости, документы на регистрацию договора залога в государственных органах. Кредитодатель вправе потребовать от залогодателя осуществить страхование предмета залога на его полную оценочную стоимость за счет и в пользу залогодателя. В случаях, если в залог передаются товары в обороте, а также, если предмет залога находится у кредитополучателя, то кредитополучатель обязан предоставить кредитодателю возможность осуществления контроля за состоянием и условиями хранения заложенного имущества и его восстановлением или заменой в случаях утраты или повреждения. Кредитодатель по кредитному договору, обеспеченному договором о залоге, вправе изымать предметы залога в случаях, предусмотренных договором залога, и погашать за их счет задолженность кредитополучателя в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь.

5. *Поручительство (договор поручительства и залога между банком и организацией-поручителем)*. Договор поручительства – это соглашение с односторонним обязательством, согласно которому поручитель берет на себя обязательство перед кредитором оплатить задолженность кредитополучателя. Поручительство оформляется договором и является дополни-

ем к кредитному договору. Предприятие-поручитель для оформления договора-поручительства предоставляет в банк, выдающий кредит, пакет практически таких же документов, как и кредитор-получатель.

6. *Гарантия.*

7. *Любая свободная от залога собственность кредитополучателя, на которую может быть обращено взыскание в соответствии с действующим законодательством.*

8. *Переуступка в пользу банка платежных требований-поручений и счетов кредитополучателя к третьим лицам.*

9. *Иные способы, предусмотренные законодательством Республики Беларусь. Договоры о залоге достаточно распространены, но необходимо проверять их реальность, не составлен ли он формально, насколько конкретизированы в нем предметы залога.*

Краткосрочные кредиты банки предоставляют юридическим лицам на срок до одного года для целей, связанных с созданием и движением краткосрочных активов, а также для других целей. При получении краткосрочного кредита на приобретение краткосрочных активов, кроме основного пакета документов, предоставляются копии договоров (контрактов) или других документов в подтверждение кредитуемой сделки при кредитовании по ссудным счетам.

Для учета краткосрочных кредитов в Типовом плане счетов предназначен пассивный счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», к которому открываются субсчета 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам», 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам» и 66-3 «Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам».

Субсчетом 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам» учитывается движение краткосрочных кредитов банка, в т.ч. налоговых кредитов (табл. 7.27).

Таблица 7.27. – Корреспонденция счетов по счету 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
51	66-1	Получены краткосрочные кредиты банка
60	66-1	Погашена задолженность поставщикам и подрядчикам за счет полученного краткосрочного кредита
66-1	66-1	Погашен кредит за счет вновь полученного кредита (просроченная задолженность)
66-1	50, 51	Погашена задолженность по краткосрочным кредитам
66-1	62	Погашена задолженность по кредитам покупателями продукции (работ, услуг)
66-1	90-7	Погашена задолженность по краткосрочным кредитам путем предоставления отступного

Субсчетом 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам» учитывается движение краткосрочных займов, в том числе привлеченных путем выпуска и размещения облигаций.

Банковское кредитование не всегда способно удовлетворить потребность предприятия в заемных средствах. Плата за банковские ресурсы всегда высока, а также многие банки проводят жесткую избирательную политику при выдаче ссуд. В таких условиях предприятию приходится искать другие источники временного финансирования и обращаться за помощью к юридическим лицам, не являющимся банковскими организациями. Одним из таких источников финансирования у юридических и физических лиц является заем.

В Республике Беларусь под *займом* понимают договор, по которому одна сторона передает в собственность или оперативное управление другой стороне деньги или материальные ценности, а заемщик обязуется возвратить полученные суммы и ценности на условиях, оговоренных в договоре.

Классификация займов представлена в таблице 7.28.

Таблица 7.28. – Классификация займов

Признак классификации	Виды займов и их краткая характеристика
1	2
По срокам погашения	1. Краткосрочные – займы, которые обычно имеют первоначальный срок погашения один год или менее. 2. Долгосрочные – займы, которые обычно имеют первоначальный срок погашения более одного года, а максимальный срок – более пяти лет
По праву эмиссии и составу заемщиков	1. Выпускаемые центральным правительством. 2. Выпускаемые республиканским правительством. 3. Выпускаемые местными органами власти
По признаку держателей	1. Реализуемые населению. 2. Универсальные, т. е. предназначенные для реализации физическим лицам
По форме выплаты доходов	1. Процентные – владельцы одного займа получают твердый доход ежегодно путем оплаты купонов или один раз при погашении займа путем начисления процентов к номиналу ценных бумаг, без ежегодных выплат. 2. Выигрышные займы – весь доход держатели облигаций получают в форме выигрышей в момент погашения облигаций. Доход выплачивается не по всем облигациям, а только по тем, которые попали в тиражи выигрышей. 3. Процентно-выигрышные займы – предусматривается выплата части дохода по купонам, а другой части – в форме выигрышей; 4. Беспроцентные выпуски займов гарантируют, что в течении срока действия займа выигрыш выпадает на каждую облигацию. 5. Беспроцентные (целевые) займы не предусматривают выплату доходов держателям облигаций, но гарантируют получение соответствующего товара, спрос на который полностью пока не удовлетворяется

Окончание таблицы 7.28

1	2
По методам размещения	1. Добровольные – свободно продаются и покупаются банковскими учреждениями. 2. Принудительные – распространяются среди кредиторов и в силу постановления правительства, предусматривающего строгую ответственность за уклонение от покупки облигаций. 3. Размещаемые – размещаются среди населения по подписке с рассрочкой платежа
В зависимости от органа порядка оформления кредитных отношений	1. Облигационные займы сопровождаются эмиссией ценных бумаг государства. 2. Безоблигационные займы оформляются подписанием соглашений, договоров, а также путем записей в долговых книгах и выдачей особых свидетельств

Основным документом, регулирующим правовую основу займов, является договор займа.

Согласно Гражданскому Кодексу Республики Беларусь (разд. 4, гл. 42, ст. 760) по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества [12]. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

В бухгалтерском учете порядок выдачи и погашения займов и процентов по ним аналогичен порядку выдачи погашения краткосрочных кредитов (сч. 66-1).

Некоторые особенности имеются при привлечении облигаций (табл. 7.29).

Таблица 7.29. – Корреспонденция счетов по субсчету 66-2

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
51	66-2	Размещены облигации по цене, превышающей их номинальную стоимость, и отражены на сумму номинальной стоимости
91-4	66-2	Отражена сумма превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью
91-4	66-2	Произведены равномерные доначисления разницы между ценой размещения и номинальной стоимостью в течении срока обращения облигаций, если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости

На субсчете 66-3 «Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам» отражаются проценты по выданным краткосрочным кредитам и займам.

Банки за предоставление кредитов взимают с заемщиков плату в виде процента. В кредитном договоре может быть предусмотрен порядок, при котором проценты за пользование кредитом уплачиваются полностью в день возврата кредита или равномерными взносами в период его погашения. Кредитополучатель, не погасивший кредит в срок, уплачивает повышенные проценты в размере, определенном кредитным договором, если иное не предусмотрено законодательством Республики Беларусь или договором.

Проценты по кредитам начисляются каждый месяц. Авансовые платежи за пользование кредитами не допускаются. По долгосрочным кредитам начисленные проценты могут выплачиваться при каждом платеже по основному долгу. Первый платеж включает проценты, начисленные со дня выдачи первой суммы со дня внесения первого платежа. Процентная ставка может быть фиксированной (твердой) или регулируемой (плавающей). Фиксированная ставка может устанавливаться по кредитам, пользование которыми не превышает 30 дней. При выдаче кредитов на более длительный срок используются плавающие ставки, уровень которых на протяжении срока кредитования может пересматриваться с обязательным уведомлением кредитополучателя об их изменении.

Сумма процентов начисляется за период, который включает день выдачи кредитов или зачисления на депозит и день, который предшествует погашению кредита или выдачи депозита. При изменении процентной ставки начисление процентов по новой ставке осуществляется со дня ее установления. В зависимости от условий договора, при начислении процентов число дней в году может быть условным или точным. При начислении суммы процентов, исходя из условного количества дней, расчет производится на основе 360 дней в году и 30 дней в месяце. В месяцах, в которых 31 день, последний день в расчет не принимается, а в феврале добавляются недостающее до 30 дней количество. Расчеты за нерабочие дни берутся в той же сумме, что и за предыдущий рабочий день.

Аналитический учет процентов по краткосрочным кредитам ведется обособленно. В бухгалтерском учете проценты по краткосрочным кредитам отражаются соответствующим образом (табл. 7.30).

Таблица 7.30. – Корреспонденция счетов по субсчету 66-3

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
91-4	66-3	Отражен начисленный процент по краткосрочным кредитам и займам
66-3	51	Погашен уплаченный процент

2.2. Учет расчетов по долгосрочным кредитам и займам

Порядок выдачи и погашения долгосрочных кредитов и займов аналогичен порядку выдачи и погашения краткосрочных кредитов.

Для учета долгосрочных кредитов и займов предназначен расчетный пассивный счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Долгосрочные кредиты предоставляются на срок до шести лет для целей, связанных с созданием и движением долгосрочных активов, включая кредиты на приобретение объектов для последующей передачи их в финансовую аренду (лизинг), срок которых ограничивается сроком действия договора финансовой аренды (договора лизинга). Долгосрочные кредиты предоставляются на реализацию проектов, связанных с созданием и увеличением производственных основных средств, если окупаемость проекта составляет не более пяти лет и погашение кредита обеспечивается в течении шести лет со дня выдачи первой суммы кредита, если иное не предусмотрено законодательством Республики Беларусь. Кредиты на потребительские нужды и финансирование недвижимости предоставляются на сроки, установленные локальными нормативными актами. При выдаче долгосрочных кредитов, помимо стандартного пакета документов, представляется бизнес-план, включающий расчет экономической эффективности и окупаемости кредитуемого проекта.

К счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» открываются субсчета: 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам», 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам», 67-3 «Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам».

В бухгалтерском учете производятся соответствующие записи (табл. 7.31).

Таблица 7.31. – Корреспонденция счетов по счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
51	67-1, 2	Получены долгосрочные кредиты и займы в виде денежных средств
08	67-3	Начислены проценты по долгосрочным кредитам до ввода объектов основных средств в эксплуатацию
08	67-3	Начислены проценты по долгосрочным кредитам после ввода объектов основных средств в эксплуатацию в конце года (в соответствии с учетной политикой)
91-4	67-3	Отражен начисленный процент по долгосрочным кредитам и займам (в соответствии с учетной политикой)
67-1,3	51	Погашена задолженность по долгосрочным кредитам и займам

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 [Электронный ресурс] : постановление Министерства 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. Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 19 дек. 2002 г., № 166-3 : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобр. 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.

3. Правила индивидуального (персонифицированного) учета застрахованных лиц в системе государственного социального страхования [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 8 июля 1997 г., № 837 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

4. Инструкция о порядке заполнения форм документов персонифицированного учета [Электронный ресурс]: утв. постановлением правления Фонда соц. защиты населения М-ва труда и соц. защиты Респ. Беларусь от 19 июля 2014 г., № 7 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

5. Трудовой кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 26 июля 1999 г., № 296-3 : принят Палатой представителей 8 июня 1999 г. : одобр. Советом Респ. 30 июня 1999 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 13.11.2017 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

6. Об утверждении Инструкции о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 апр. 2000 г., № 35 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

7. Инструкция о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь [Электронный ресурс]: утв. постановлением Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 29.03.2011 № 107 ; изм. и доп. от

27.03.2012 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

8. Об установлении размеров возмещения расходов при служебных командировках [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 08 авг. 2013 г., № 53 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

9. Об утверждении Инструкции о порядке и условиях предоставления гарантий и компенсаций при служебных командировках за границу [Электронный ресурс] : постановление М-ва труда и соц. защиты Респ. Беларусь, 30 июня 2010 г., № 115 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

10. Об установлении норм оплаты командировочных расходов при служебных командировках за границу [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 янв. 2001 г., № 7 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

11. Инструкция о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правления Нац. банка Республики Беларусь от 29.03.2013 г., № 185 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

12. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 7 дек. 1998 г., № 218-3 : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобр. 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.

13. 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

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Информация о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на командировочные и хозяйственные расходы, обобщается на счете:

- А) 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- Б) 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- В) 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

2. Согласно какому документу выдаются наличные деньги под отчет:

- А) расходному кассовому ордеру;
- Б) приходному кассовому ордеру;
- В) платежной ведомости.

3. Служебной командировкой признается:

А) служебные поездки работников, постоянная работа которых протекает в пути или носит разъездной либо подвижной характер, а также в пределах населенного пункта, где располагается наниматель;

Б) поездка работника по распоряжению нанимателя на определенный срок в другую местность для выполнения служебного задания вне места его постоянной работы.

4. Расчеты наличными денежными средствами в Республике Беларусь осуществляются:

- А) в белорусских рублях;
- Б) в иностранной валюте;
- В) как в белорусских рублях, так и в иностранной валюте.

5. Какая схема счетов характеризует отражение операций на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами»?

- А) Схема активного счета.

Д-т	К-т
С-до нач.	
Суммы операций по поступлению (увеличению) активов = дебетовый оборот	Суммы операций по выбытию (уменьшению) активов = кредитовый оборот
С-до кон.	

- Б) Схема пассивного счета.

Д-т	К-т
	С-до нач.
Суммы операций по выбытию (уменьшению) пассивов = дебетовый оборот	Суммы операций по поступлению (увеличению) пассивов = кредитовый оборот
	С-до кон.

В) Схема активно-пассивного счета.

Д-т	К-т
С-до нач. = наличие дебиторской задолженности на начало периода	С-до нач. = наличие кредиторской задолженности на начало периода
Оборот дебетовый = = ↓ Кредиторской задолженности ↑ Дебиторской задолженности	Оборот кредитовый = = ↑ Кредиторской задолженности ↓ Дебиторской задолженности
С-до кон. = наличие дебиторской задолженности на конец периода	С-до кон. = наличие кредиторской задолженности на конец периода

6. Какая из представленных корреспонденций содержит информацию о выдаче работнику денежных средств на командировочные расходы из кассы организации?

- А) Дт 71 Кт 50.
- Б) Дт 70 Кт 50.
- В) Дт 71 Кт 51.

7. Основным первичным учетным документом, подтверждающим израсходованные суммы и предназначенным для отчета подотчетных лиц по хозяйственным или командировочным расходам, является:

- А) расходный кассовый ордер;
- Б) авансовый отчет;
- В) отчет об израсходованных суммах.

8. Какие из представленных ниже документов должны прилагаться к авансовому отчету по служебной командировке:

- 1) командировочное удостоверение с заверенными отметками о дне прибытия и дне выбытия из места командирования;
- 2) проездные документы, подтверждающие фактические расходы по проезду к месту командировки и обратно;
- 3) оплаченные счета, квитанции или другие документы, подтверждающие фактические расходы по найму жилого помещения и иные расходы;
- 4) отчет о проделанной работе (по требованию нанимателя).

- А) 1, 2, 3, 4. Б) 2. В) 1, 2, 3.

9. В течение, какого срока работники, получившие наличные деньги под отчет на расходы, связанные со служебными командировками в пределах Республики Беларусь, обязаны предъявить в бухгалтерию организации отчет и вернуть в кассу неиспользованные наличные деньги?

- А) Не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который выданы эти средства, или со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия.

Б) Не позднее 15 рабочих дней по истечении срока, на который выданы эти средства, или со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия.

10. Возврат неиспользованных подотчетных сумм отражается записью:

А) Дт 50, 51 Кт 71.

Б) Дт 71 Кт 50, 51, 52

В) Дт 94 Кт 71

11. Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются записью:

А) Дт 94 Кт 71;

Дт 70 (73) Кт 94.

Б) Дт 94 Кт 70;

Дт 73 Кт 94.

В) Дт 71 Кт 50, 51, 52.

12. В случае, если денежные средства для оплаты командировочных расходов выдавались работнику частично наличными, а частично – путем зачисления на карт-счет, отчет об израсходованных суммах представляется работником не позднее:

А) 3 рабочих дней со дня возвращения из служебной командировки, исключая день прибытия;

Б) 15 рабочих дней со дня возвращения из служебной командировки, исключая день прибытия.

13. Верно ли, что для отражения в бухгалтерском учете затрат, произведенных командированным работником в иностранной валюте, их сумма пересчитывается в белорусские рубли по курсу Нацбанка Республики Беларусь, действующему на дату составления авансового отчета?

А) Да.

Б) Нет.

14. Курсовые разницы, возникающие в результате переоценки дебиторской задолженности, относятся на увеличение (уменьшение):

А) прочих доходов и расходов;

Б) внереализационных доходов и расходов;

В) доходов от текущей деятельности.

15. Отражение курсовых разниц в бухгалтерском учете записываются:

А) Дт 91 Кт 71;

Б) Дт 97 Кт 71;

В) Дт 90, 71 Кт 71, 90.

16. Учет расчетов по краткосрочным кредитам и займам ведется на счете:

А) 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Б) 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

В) 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

17. Что из перечисленного относится к краткосрочным кредитам и займам?

- А) Кредиты со сроком погашения до одного года.
- Б) Кредиты, предоставленные по возобновляемым кредитным линиям.
- В) Кредиты, предоставленные при овердрафтном кредитовании.
- Г) Все вышеперечисленное.

18. При отражении в учете процентов, начисленных после принятия к бухгалтерскому учету приобретенных за счет краткосрочных кредитов и займов материальных ценностей, а также процентов по иным краткосрочным кредитам и займам составляется корреспонденция счетов:

- А) Дт 08 Кт 66;
- Б) Дт 91 Кт 66;
- В) Дт 92 Кт 66.

19. Хозяйственная операция «Погашена задолженность по краткосрочным кредитам с валютного счета» отражается следующей корреспонденцией:

- А) Дт 66/1 Кт 51;
- Б) Дт 66/2 Кт 5;
- В) Дт 66/1 Кт 52.

20. Счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» является:

- А) активным;
- Б) пассивным;
- В) активно-пассивным.

21. Укажите корреспонденцию счетов операции «Отражена просроченная задолженность по краткосрочному кредиту»:

- А) Дт 66 Кт 66;
- Б) Дт 20 Кт 66;
- В) Дт 08 Кт 66.

22. На каком субсчете учитываются проценты по краткосрочным кредитам?

- А) 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка».
- Б) 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам».
- В) 66-3 «Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам».

23. При получении краткосрочного банковского кредита составляется следующая корреспонденция:

- А) Дт 51 Кт 66;
- Б) Дт 10 Кт 66;
- В) Дт 66 Кт 51.

24. При начислении суммы процентов, исходя из условного количества дней, расчет производится на основе:

- А) 360 дней в году и 31 дней в месяце;
- Б) 365 дней в году и 31 дня в месяце;
- В) 360 дней в году и 30 дней в месяце.

25. На субсчете 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам» учитываются:

А) расчеты с кредитными организациями по операции учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств со сроком погашения не более двенадцати месяцев;

Б) движение краткосрочных займов, в том числе привлеченных путем выпуска и размещения облигаций;

В) движение краткосрочных кредитов банка.

26. Какие займы гарантируют, что в течение срока действия займа выигрыш выпадает на каждую облигацию?

- А) Беспроцентные.
- Б) Выигрышные.
- В) Процентные.

27. Движение долгосрочных займов, привлеченных путем выпуска и размещения облигаций учитывается на счете:

- А) 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка»;
- Б) 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам»;
- В) 67-3 «Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам».

28. При начислении штрафных санкций по долгосрочным кредитам и займам кредит 67 счета корреспондирует с дебетом:

- А) 90;
- Б) 91;
- В) 98.

29. На срок до шести лет для целей, связанных с созданием и движением долгосрочных активов, включая кредиты на приобретение объектов для последующей передачи их в финансовую аренду (лизинг), срок которых ограничивается сроком действия договора финансовой аренды (договора лизинга), предоставляются:

- А) долгосрочные кредиты;
- Б) краткосрочные кредиты.

30. Какой корреспонденцией счетов отражается хозяйственная операция «Начислены проценты банку за дисконт векселя»?

- А) Дт 91-4 Кт 66-1;
- Б) Дт 91-4 Кт 66-2;
- В) Дт 91-4 Кт 66-3.

31. Соглашение с односторонним обязательством, согласно которому поручитель берет на себя обязательство перед кредитором оплатить задолженность кредитополучателя, – это:

- А) кредитный договор;
- Б) договор поручительства;
- В) договор займа.

32. Счет 75 «Расчеты с учредителями» является:

- А) активным;
- Б) пассивным;
- В) активно-пассивным.

33. Корреспонденция счетов хозяйственной операции «Уменьшен уставный капитал за счет снижения номинальной стоимости акций» оформляется следующим образом:

- А) Дт 75 Кт 83;
- Б) Дт 81 Кт 50;
- В) Дт 80 Кт 75.

34. Определите содержание хозяйственной операции, отраженной учетной записью «Дт 04 Кт 75»:

- А) выдача вклада выбывшему участнику;
- Б) уменьшение и изъятие уставного капитала унитарного предприятия;
- В) учредителем предоставлены нематериальные активы в уставный капитал организации.

35. Определите содержание хозяйственной операции по учетной записи «Дт 84 Кт 75-2»:

- А) начислен доход от участия организации;
- Б) начислены выплаты в добавочный фонд;
- В) начислена сумма подоходного налога.

36. Какие расчеты отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»?

- А) Расчеты по сомнительным долгам.
- Б) Расчеты по операциям некоммерческого характера.
- В) Расчеты по командировочным расходам.

37. Субсчет 76-6 имеет название:

- А) «Расчеты по претензиям».
- Б) «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».
- В) «Расчеты за товары проданные в кредит».

38. Выберите пропущенное: организация обязана ежемесячно удерживать из ... алименты и перечислять их на счет данного лица.

- А) дебиторской задолженности;

Б) заработной платы;

В) резервного фонда.

39. «Списаны потери по материальным ценностям на виновное лицо». Укажите корреспонденцию счетов:

А) Дт 94 Кт 10;

Б) Дт 90-10 Кт 94;

В) Дт 73-2 Кт 94.

40. Укажите счет на который могут быть списаны некомпенсированные претензии: Дт ? Кт 76-3.

А) 90-10;

Б) 90-4;

В) 91.

41. Сомнительным долгом признают дебиторскую задолженность, соответствующую следующим критериям:

А) возникшую в результате реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг; не погашенную в срок, установленный договором или законодательством (если срок не установлен, в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности); не обеспеченную соответствующими гарантиями;

Б) в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности); не обеспеченную соответствующими гарантиями;

В) не погашенную в срок, установленный договором или законодательством (если срок не установлен, в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности); не обеспеченную соответствующими гарантиями.

42. Укажите корреспонденцию счетов: Создан резерв по сомнительным долгам:

А) Дт 90-10 Кт 63;

Б) Дт 91 Кт 63;

В) Дт 90-10 Кт 76-2.

МОДУЛЬ 8. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

После изучения модуля студент *должен знать*:

- теоретические вопросы и нормативно-правовые документы по бухгалтерскому учету собственного капитала;
 - как формируется уставный капитал, и производятся расчеты с учредителями;
 - как формируется резервный капитал и источники его использования;
 - как формируется добавочный капитал и источники его использования;
 - порядок учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);
- должен уметь*:
- рассчитать чистые активы;
 - правильно отражать на счетах бухгалтерского учета собственный капитал;
 - сформировать уставный, резервный, добавочный капитал;
 - правильно организовать использование капитала.

УЭ-1. Учет собственного капитала

1.1. Экономическая сущность и состав собственного капитала

Собственный капитал – это средства, которыми располагает субъект хозяйствования для осуществления своей деятельности с целью получения прибыли.

В процессе хозяйственной деятельности происходит постоянный оборот капитала. Капитал может принимать различные формы. В соответствии с условиями производственно-коммерческой деятельности организации, капитал, превращаясь из денежной в материальную, вновь превращается в денежные средства, готовые начать новый кругооборот. Взаимосвязь форм капитала отображается на рисунке 8.1.

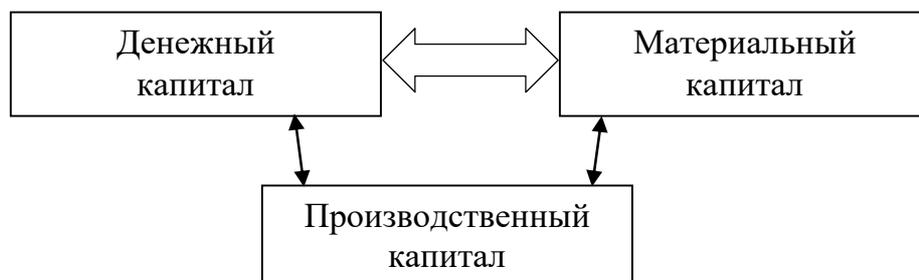


Рисунок 8.1. – Взаимосвязь форм капитала

В мировой практике капитал организации часто разделяют на активный и пассивный; инвестированный капитал (капитал, вложенный собственниками в организацию) и накопленный капитал (капитал, созданный в организации сверх того, что было первоначально авансировано собственниками).

По составу использования капитал представлен основными составляющими: собственным капиталом и заемными (привлеченными) средствами.

Собственный капитал организации как юридического лица в общем виде определяется стоимостью имущества, принадлежащего организации. Это так называемые чистые активы организации. Они определяются как разность между стоимостью имущества и заемным капиталом. Его состав зависит от организационно-правовой формы хозяйствующего субъекта. Собственниками выступают юридические и физические лица, коллектив вкладчиков-пайщиков или корпорация акционеров.

Заемный капитал представляет собой часть стоимости имущества организации, приобретенного в счет обязательства вернуть поставщику, банку, другому заимодавцу деньги либо ценности, эквивалентные стоимости такого имущества. Таким образом, организация, использующая только собственный капитал, имеет наивысшую финансовую устойчивость (его коэффициент автономии равен единице), но ограничивает темпы своего развития (т.к. не может обеспечить формирование необходимого дополнительного объема активов в периоды благоприятной конъюнктуры рынка) и не использует финансовые возможности прироста прибыли на вложенный капитал.

В таблице 8.1 представлен состав капитала в соответствии с нормативными документами Республики Беларусь:

Таблица 8.1. – Состав капитала в трактовке нормативных документов

Собственный капитал		Заемный капитал
Состав собственного капитала в бухгалтерском балансе [2]	Состав собственного капитала по Типовому плану счетов [1]	краткосрочные заемные средства; долгосрочные заемные средства; кредиторская задолженность (привлеченный капитал)
уставный капитал	уставный капитал	
неоплаченная часть уставного капитала	собственные акции (доли в уставном капитале)	
собственные акции (доли в уставном капитале)	резервный капитал	
резервный капитал	добавочный капитал	
добавочный капитал	нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	
нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	целевое финансирование	
чистая прибыль (убыток) отчетного периода		
целевое финансирование		

1.2. Бухгалтерский учет и формирование уставного капитала

Уставный капитал представляет собой зафиксированный в учредительных документах начальный капитал организации, который может быть сформирован как в денежном выражении, так и в форме материальных либо нематериальных активов. Он определяет минимальный размер имущества, гарантирующего интересы кредиторов.

Уставный капитал является имущественной основой деятельности организации, он определяет долю каждого участника в управлении организацией и гарантирует интересы его кредиторов.

Размер и состав уставного капитала, сроки и порядок внесения вкладов участниками, оценка вкладов при их вносе и изъятии, порядок изменения долей участников, ответственность участников за нарушение обязательств по внесению вкладов является предметом правового регулирования.

Размер уставного капитала регламентируется Постановлением о государственной регистрации субъектов хозяйствования, утвержденным Декретом Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 г. № 1 «О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования» [3]. Декретом № 1 установлено правило, согласно которому коммерческие организации вправе самостоятельно определять размеры уставного капитала. Исключение составляют:

- закрытые акционерные общества, **минимальный размер уставного капитала** которых устанавливается в сумме, эквивалентной 100 базовым величинам;
- открытые акционерные общества, **минимальный размер уставного капитала** которых устанавливается в сумме, эквивалентной 400 базовым величинам;
- банки, небанковские кредитно-финансовые организации, страховые организации, страховые брокеры, объединения страховщиков, государственные объединения, открытые акционерные общества, созданные в процессе приватизации государственной собственности, устанавливаются соответствующим законодательством минимальные размеры уставного капитала;
- коммерческие организации с иностранными инвестициями, для которых требования к определению размера и сроков формирования уставного капитала устанавливаются Инвестиционным кодексом Республики Беларусь.

Размеры уставного капитала в коммерческих организациях, для которых законодательством не установлены минимальные размеры, предусматриваются в уставах либо учредительных договорах.

Минимальные размеры уставных капиталов, определяются в белорусских рублях, исходя из размера базовой величины, установленного на день, в который устав (изменения и (или) дополнения, связанные с изменением размера уставного капитала) представляется в регистрирующий орган. Следует отметить, что вновь созданные лизинговые организации формируют уставный капитал в размере 50 000 евро (Указ Президента Республики Беларусь № 99).

Если **по окончании второго и каждого последующего финансово-го года стоимость чистых активов** коммерческой организации окажется **менее уставного капитала**, такая организация обязана объявить и зарегистрировать **уменьшение своего уставного капитала**. Если стоимость чистых активов **менее минимального размера уставного капитала** – эта коммерческая организация подлежит **ликвидации**.

Стоимость чистых активов организации рассчитывается по формуле:

$$\text{ЧА} = \text{А} (\text{ДА} + \text{КА}) - \text{О} (\text{ДО} + \text{КО}),$$

где ЧА – чистые активы; А – активы, принимаемые к расчету; О – обязательства, принимаемые к расчету; ДА – долгосрочные активы; КА – краткосрочные активы; ДО – долгосрочные обязательства; КО – краткосрочные обязательства.

Стоимость чистых активов рассчитывается на основании данных бухгалтерского баланса, составленного на отчетную дату.

При расчете стоимости чистых активов необходимо руководствоваться Инструкцией о порядке расчета стоимости чистых активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 11.06.2012 № 35 [4]. Данная инструкция устанавливает периодичность определения стоимости чистых активов коммерческими организациями на 1 января, то есть ежегодно, если иная периодичность не установлена законодательством (п. 2).

Состав активов, принимаемых к расчету, раскрыт в пп. 5 – 8 Инструкции № 35, а состав обязательств, принимаемых к расчету, – в пп. 9 и 10, а также Национальном стандарте бухгалтерского учета и отчетности [2].

Для государственной регистрации коммерческих и некоммерческих организаций, в том числе коммерческих организаций с иностранными инвестициями, в регистрирующий орган представляются:

- заявление о государственной регистрации;
- устав (учредительный договор – для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора) в двух эк-

земплярах без нотариального засвидетельствования, его электронная копия (в формате.doc или.rtf);

- легализованная выписка из торгового регистра страны учреждения или иное эквивалентное доказательство юридического статуса организации в соответствии с законодательством страны ее учреждения (выписка должна быть датирована не позднее одного года до подачи заявления о государственной регистрации) с переводом на белорусский или русский язык (подпись переводчика нотариально удостоверяется) – для учредителей, являющихся иностранными организациями;

- копия документа, удостоверяющего личность, с переводом на белорусский или русский язык (подпись переводчика нотариально удостоверяется) – для учредителей, являющихся иностранными физическими лицами;

- оригинал либо копия платежного документа, подтверждающего уплату государственной пошлины.

Для государственной регистрации изменений и (или) дополнений, вносимых в уставы коммерческих и некоммерческих организаций (учредительные договоры – для коммерческих организаций, действующих только на основании учредительных договоров), в регистрирующий орган представляются:

- заявление о государственной регистрации;

- изменения и (или) дополнения в двух экземплярах, которые должны быть оформлены в виде приложений к уставу (учредительному договору – для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора), без нотариального засвидетельствования, их электронная копия. По желанию коммерческой, некоммерческой организации устав (учредительный договор) может быть представлен в новой редакции;

- оригинал свидетельства о государственной регистрации в случае изменения наименования организации или ее реорганизации;

- оригинал либо копия платежного документа, подтверждающего уплату государственной пошлины.

Регистрирующий орган в течение пяти рабочих дней со дня внесения записи о государственной регистрации субъекта хозяйствования в Единый государственный регистр юридических лиц и индивидуальных предпринимателей выдает документы, подтверждающие постановку на учет в налоговых органах, органах государственной статистики, органах Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты, регистрацию в Белорусском республиканском унитарном страховом предприятии «Белгосстрах».

Государственной регистрации подлежат создаваемые (реорганизуемые) *юридические лица*:

- хозяйственные товарищества и общества, унитарные предприятия, производственные кооперативы, в том числе сельскохозяйственные производственные кооперативы, и крестьянские (фермерские) хозяйства (далее – коммерческие организации);

- ассоциации (союзы) – объединения коммерческих организаций, объединения некоммерческих организаций, объединения коммерческих и некоммерческих организаций, потребительские кооперативы, торгово-промышленные палаты, учреждения, товарищества собственников, фонды (далее – некоммерческие организации);

- индивидуальные предприниматели;

- изменения и дополнения, вносимые в учредительные документы коммерческих и некоммерческих организаций, а также в свидетельства о государственной регистрации индивидуальных предпринимателей.

Изменения уставного капитала отражены на рисунке 8.2.



Рисунок 8.2. – Изменение уставного капитала

В отличие от других составляющих частей собственного капитала, уставный капитал должен быть распределен между учредителями организации. В связи с таким персонифицированным характером все записи, свя-

занные с изменением его величины, должны отражаться по дебету или кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

Для учета зарегистрированного уставного капитала, его изменений и расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал предусмотрена система счетов, в которую вошли:

- пассивный счет 80 «Уставный капитал»;
- активно-пассивный счет 75 «Расчеты с учредителями»;
- активный счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» для учета выкупленных собственных акций или долей.

Учет уставного капитала ведется на фондовом, пассивном счете 80 «Уставный капитал».

По кредиту отражается формирование капитала, а по дебету – его использование. К счету 80 могут быть открыты два субсчета: 80-1 «Уставный капитал»; 80-2 «Вклады товарищей».

На первом субсчете учитывается формирование уставного капитала учредителями либо акционерами открытых или закрытых акционерных обществ. Документами, подтверждающими внесение вклада в уставный капитал и его размер, могут быть квитанции, выписки банка, акты о приеме-передаче основных средств и др. Вклады в уставный капитал могут вноситься учредителями в денежной и неденежной формах. В качестве неденежного вклада в уставный капитал учредители могут вносить:

- 1) основные средства;
- 2) нематериальные активы;
- 3) производственные запасы и другие материальные ценности.

При внесении неденежного вклада в обязательном порядке проводится экспертиза достоверности оценки вклада в уставный капитал.

В бухгалтерском учете первоначальное формирование уставного капитала учредителями организации отражают соответствующей корреспонденцией счетов (табл. 8.2)

Таблица 8.2. – Корреспонденция счетов по учету формирования уставного капитала учредителями организации

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
75/1	80	После государственной регистрации отражен уставный капитал, согласно учредительным документам
01, 04, 08, 10, 41, 51, 52	75/1	Внесены активы учредителями в качестве вклада в уставный капитал

По решению учредителей, а также государственных органов производится увеличение и уменьшение уставного капитала:

Увеличение уставного капитала отражается соответствующей корреспонденцией счетов (табл. 8.3).

Таблица 8.3. – Корреспонденция счетов по учету увеличения уставного капитала

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
83	80	Направлен добавочный капитал на формирование уставного капитала
84	80	Направлена нераспределенная прибыль на увеличение уставного капитала
75/1	80	Увеличен уставный капитал на сумму дополнительной эмиссии и увеличение их номинальной стоимости

При **уменьшении уставного капитала** производятся учетные записи, приведенные в таблице 8.4.

Таблица 8.4. – Корреспонденция счетов по учету уменьшения уставного капитала

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
80	75	Отражено уменьшение уставного капитала на сумму вкладов, возвращенных учредителям
80	81	Отражено уменьшение уставного капитала в связи с доведением его до величины чистых активов и погашение этой разницей непокрытого убытка

Формирование уставного капитала акционерами **открытых** и **закрытых акционерных обществ** отражается в соответствующей корреспонденции счетов (табл. 8.5).

Таблица 8.5. – Корреспонденция счетов по учету формирования уставного капитала акционерами открытых и закрытых акционерных обществ

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
50, 51, 52	80	За счет поступления денежных средств, при продаже акций сформирован уставный капитал

Акционерное общество – это общество, уставный капитал которого разделен на определенное количество акций. Участники акционерного общества несут убытки, связанные с деятельностью общества, в пределах стоимости им принадлежащих акций.

Открытым акционерным обществом признается акционерное общество, участники которого могут отчуждать принадлежащие им акции. Та-

кое общество может проводить открытую подписку на выпускаемые ими акции и их свободную продажу.

Закрытое акционерное общество – это акционерное общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или среди заранее определенного круга лиц.

В процессе деятельности акционерное общество может увеличивать (табл. 8.6) или уменьшать (табл. 8.7) уставный капитал за счет проведения определенных операций.

Таблица 8.6. – Корреспонденция счетов по учету увеличения уставного капитала акционерного общества

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
75/1	80	Увеличен уставный капитал за счет выпуска дополнительных акций и увеличения номинальной стоимости ранее выпущенных акций
84/1	80	Увеличен уставный капитал за счет нераспределенной прибыли

Таблица 8.7. – Корреспонденция счетов по учету уменьшения уставного капитала акционерного общества

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
80	75/1	Уменьшен уставный капитал за счет снижения номинальной стоимости акций
81	50, 51, 52	Выкуплены собственные акции у акционеров на сумму выкупной цены акций
80	81	Выкуплены собственные акции у акционеров и аннулированы на сумму номинальной стоимости
81	91-1	Отражена сумма превышения номинальной стоимости выкупленных акций над ценой их выкупа
91-4	81	Отражена сумма превышения выкупной цены акций над их номинальной стоимостью.
50, 51	81	Отражена стоимость перепроданных акций, выкупленных у акционеров

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» ведется по учредителям организации, видам акций (простые или привилегированные).

На втором субсчете учитываются вклады товарищей в уставный капитал. При внесении товарищами вкладов в уставный капитал производится запись в учетных документах (табл. 8.8).

Таблица 8.8. – Корреспонденция счетов по учету вкладов товарищей в уставный капитал

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
01, 10, 41	80	Внесено имущество в уставный капитал товарищами

В бухгалтерском балансе отдельной строкой по статье «Неоплаченная часть уставного капитала» показывается дебиторская задолженность собственника имущества (учредителей, участников) по вкладам в уставный капитал, учитываемая на счете 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал». При подсчете итога по разделу III «Собственный капитал» показатель статьи «Неоплаченная часть уставного капитала» вычитается.

1.3. Учет собственных акций (доли в уставном капитале)

Согласно Типовому плану счетов вся информация о наличии и движении собственных акций, а также выкупленных акциях у акционеров с целью последующей перепродажи или аннулирования учитываются на инвентарном, активном счете 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)». Могут открываться субсчета: 81-1 «Перепродажа акций»; 81-2 «Аннулирование акций» [12].

В процессе учета данных операций необходимо обращать внимание на результаты оценки акций. Акции, выкупленные акционерным обществом с целью их перепродажи, в моменты выкупа и перепродажи могут иметь стоимость, отличную от номинальной. В отличие от приобретенных акций других организаций, котировки которых регулярно публикуются, выкупленные акции учитывают по стоимости приобретения по дебету счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Доведение их до номинальной стоимости не предусмотрено. При перепродаже разница между стоимостью приобретения и продажной ценой подлежит отражению на счетах учета финансовых результатов (по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», при продаже ниже стоимости выкупа, или по кредиту этого счета, при продаже выше стоимости выкупа).

При аннулировании выкупленных акционерным обществом собственных акций, возникшая на счете 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» разница между фактической стоимостью приобретения (ценой выкупа) и номинальной стоимостью (на размер номинальной стоимости в установленном порядке подлежит уменьшению размер уставного фонда), должна быть отнесена на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Таким образом, при превышении номинальной стоимости аннулированной акции над стоимостью выкупа в бухгалтерском учете будет сделана запись по дебету счета 80 «Уставный капитал» по номинальной стоимости и кредиту счетов 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» (на стоимость выкупа) и 91 «Прочие доходы и расходы» (на определившуюся разницу). При превышении цены выкупа над номинальной стоимостью эту

разницу надлежит отразить по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». В аналогичном порядке счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» используют иные хозяйственные общества и товарищества при выкупе доли участника самим обществом (товариществом) для передачи другим участникам или третьим лицам. При этом уменьшение уставного капитала производить не рекомендуется.

В бухгалтерском учете производятся записи:

а) выкуп акций и перепродажа третьим лицам по цене выше номинальной (табл. 8.9).

Таблица 8.9. – Корреспонденция счетов по учету выкупленных акций и перепроданных третьим лицам по цене выше номинальной

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
81-1	51	Выкуплены собственные акции у акционеров и отражены по выкупной стоимости
51	81-1	Проданы выкупленные акции по цене выше номинальной
81-1	91-1	Отражена разница между продажной и выкупной стоимостью на доходы организации

б) выкуп акций с последующим аннулированием (табл. 8.10)

Таблица 8.10. – Корреспонденция счетов по учету выкупленных акций с последующим аннулированием

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
81-2	51	Выкуплены собственные акции на сумму фактических затрат
80	81-2	Уменьшен уставный фонд в связи со списанием аннулированных акций на сумму номинальной стоимости
91-4	81-2	Отражены расходы на сумму разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью

При подсчете итога по разделу III «Собственный капитал» показатель статьи «Собственные акции (доли в уставном капитале)» вычитается.

1.4. Учет резервного капитала

В соответствии с Типовым планом счетов для учета резервного капитала предназначен фондовый пассивный счет 82 «Резервный капитал», который формируется в соответствии с уставными документами и законодательством Республики Беларусь и представляет собой собственный капитал организации.

Основным источником образования резервного капитала является прибыль отчетного года. Обязательный размер формирования резервного

капитала законодательно не установлен. В текущем году при наличии прибыли в резервный капитал могут производиться авансовые отчисления.

В бухгалтерском учете резервный капитал может быть создан в соответствии с законодательством или уставом хозяйственного общества.

Средства резервного капитала входят в состав денежных средств организации и хранятся на их расчетном счете.

С учетом норм действующего законодательства, к счету 82 «Резервный капитал» могут открываться субсчета:

82-1 «Резервный капитал, созданный в соответствии с законодательством»;

82-1-1 «Резервный капитал заработной платы». Резервный капитал на оплату труда формируется для обеспечения выплат причитающейся работникам заработной платы, а также предусмотренных законодательством, коллективным и трудовым договорами гарантийных и компенсационных выплат в случае экономической несостоятельности (банкротства) нанимателя, ликвидации организации и в других, предусмотренных законодательством, случаях.

Резервный капитал заработной платы устанавливается в размере до 25% годового фонда заработной платы. Конкретный размер резервного капитала, основания, порядок его создания и использования определяются в коллективных договорах (соглашениях). Если коллективный договор не составляется, то резервный капитал образуется на основании протокола собрания учредителей.

Если прибыль отчетного года отсутствует, то отчисления в резервный капитал заработной платы *не производятся*.

82-2 «Резервный капитал, созданный в соответствии с уставом хозяйственного общества»;

82-2-1 «Резервный капитал на выплату дивидендов по привилегированным акциям». Акционерное общество направляет часть чистой прибыли для накопления и выплаты дивидендов по привилегированным акциям, которая распределяется между акционерами пропорционально количеству принадлежащим им акций. Акционерное общество устанавливает дивиденд по привилегированным акциям при их выпуске (в размере на одну акцию). Вначале выплачиваются дивиденды по привилегированным акциям, а затем по простым акциям.

Для целей бухгалтерского учета формирование резервного капитала оформляется *бухгалтерской справкой-расчетом*, которая является первичным учетным документом.

Резервный капитал формируется за счет:
а) целевых взносов учредителей (табл. 8.11);

Таблица 8.11. – Корреспонденция счетов по учету целевых взносов учредителей

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
51, 52	75-1	Внесены денежные средства учредителями
75-1	82-1-1-2, 82-2	Сформирован резервный капитал за счет взносов учредителей, отражены разницы, возникающие при переоценке задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал коммерческой организации с иностранными инвестициями, выраженной в иностранной валюте (при росте курса валют)

б) нераспределенной прибыли организации (табл. 8.12).

Таблица 8.12. – Корреспонденция счетов по учету нераспределенной прибыли организации

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
84	82-1-1, 82-1-2, 82-2	Сформирован резервный капитал за счет нераспределенной прибыли на оплату труда (в размере до 25% годового фонда заработной платы), выплату дивидендов по привилегированным акциям

Резервный капитал используется для обеспечения и проведения ряда хозяйственных операций (табл. 8.13).

Таблица 8.13. – Корреспонденция счетов по учету использования резервного капитала

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
1	2	3
82	84	За счет резервного капитала покрыт убыток отчетного года (учетными записями декабря)
82-1-1	70	Для обеспечения выплаты причитающейся работникам заработной платы, а также предусмотренных законодательством, коллективным и трудовым договорами гарантийных и компенсационных выплат использован резервный капитал. В связи с ликвидацией организации или банкротства за счет резервного капитала обеспечена выплата работникам заработной платы, компенсационных и гарантийных выплат
82-1-2	75-2, 70	При отсутствии прибыли отчетного года начислены дивиденды по привилегированным акциям. Одновременно из начисленного дохода удерживается подоходный налог (Дт 75-2, 70 Кт 68; Дт 75-2 Кт 51)

Окончание таблицы 8.13

1	2	3
82-1-2	66, 67	Погашение номинальной стоимости облигаций и проценты по ним держателям облигаций в случае недостаточности прибыли или убыточности эмитента за счет резервного капитала
82-1-3	75-1	Отражены разницы, возникающие при переоценке задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал коммерческой организации с иностранными инвестициями, выраженной в иностранной валюте (при снижении курса валют)
82-2	80	Средства резервного капитала направлены на пополнение уставного капитала в организациях государственной формы собственности (в организациях частной формы собственности – Дт 82-2 Кт 75-1)

1.5. Учет добавочного капитала

В процессе хозяйственной деятельности организация может приобретать новое имущество либо в связи с переоценкой возрастает стоимость уже имеющегося имущества, что приводит к увеличению долгосрочных активов. Поэтому для учета таких операций предназначен фондовый, пассивный счет 83 «Добавочный капитал». Добавочный капитал представляет собой собственный капитал организации. К нему могут открываться субсчета по видам источников.

Добавочный капитал формируется за счет:

- прироста стоимости долгосрочных и краткосрочных активов при их переоценке;
- разницы между номинальной и продажной стоимостью акций, полученной при формировании уставного капитала акционерного общества;
- направления нераспределенной прибыли на финансирование вложений в долгосрочные активы;
- направления средств целевого финансирования.

На счете 83 «Добавочный капитал» отражается изменение первоначальной стоимости основных средств, оборудования к установке в связи с проведением ежегодной переоценки. Результат переоценки каждого объекта имущества определяется как разность между переоцененной стоимостью и первоначальной стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете до переоценки.

Аналитический учет изменений стоимости долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь, ведется по отдельным объектам этих активов (табл. 8.14).

Таблица 8.14. – Корреспонденция счетов по учету добавочного капитала

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
01, 03	83-1	Увеличена первоначальная стоимость основных средств в связи с их переоценкой
83	02	Одновременно отражена сумма амортизации в связи с переоценкой основных средств
01, 03	83-1	Уменьшение стоимости основных средств при их переоценке и отражение методом «красное сторно»
07, 08	83-1	Отражена сумма дооценки стоимости оборудования, требующего монтажа и предназначенного к установке (стоимость незавершенного строительства), установленная при переоценке
07, 08	83-1	Отражена сумма уценки стоимости оборудования, требующего монтажа и предназначенного к установке (стоимость незавершенного строительства), установленная при переоценке, методом «красное сторно»
83-1	98	Отражено увеличение остаточной стоимости в результате переоценки безвозмездно полученных объектов основных средств от других собственников
83-1	98	Отражено уменьшение остаточной стоимости в результате переоценки безвозмездно полученных объектов основных средств от других собственников
83-1, 08	08, 83-1	Отражена сумма переоценки не завершенных строительством объектов основных средств при долевом строительстве: – у предприятия застройщика; – у дольщиков
83	84	На сумму средств добавочного капитала, направленных на погашение убытка. При списании с баланса объекта основных средств одновременно списывается фонд переоценки этого объекта

На этом же счете отражается разница, возникающая от продажи акций по цене выше их номинальной стоимости (эмиссионный доход). Под эмиссионным доходом следует понимать сумму разницы между номинальной стоимостью и ценой продажи ценных бумаг. Эмиссионный доход образуется при эмиссии дополнительных акций в результате их размещения по рыночной стоимости. В бухгалтерском учете делаются соответствующие записи (табл. 8.15).

На отдельном субсчете счета 83 «Добавочный капитал» некоммерческие организации отражают использование целевого финансирования на приобретение технологического оборудования, иное финансирование капитальных вложений (Дт 86 Кт 83).

Таблица 8.15. – Корреспонденция счетов по учету эмиссионного дохода

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
75-1	80	Отражен уставный фонд по номинальной стоимости реализуемых акций
75-1	83-3	Отражен эмиссионный доход на сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций
50, 51, 52	75-1	Поступили денежные средства от акционеров за проданные акции по цене выше номинальной

Добавочный капитал используется на:

- увеличение уставного капитала;
- распределение сумм между учредителями организации;
- снижение стоимости долгосрочных активов при их переоценке;
- увеличение (уменьшение) суммы накопленной амортизации при переоценке объектов основных средств;
- при списании с баланса объекта основных средств одновременно списывается фонд переоценки этого объекта записью Дт 83-1 Кт 84 [5, п. 30];
- убытки от списания неиспользуемого имущества.

В учете делаются соответствующие записи (табл. 8.16).

Таблица 8.16. – Корреспонденция счетов по учету использование целевого финансирования некоммерческими организациями

Дт	Кт	Содержание хозяйственной операции
83	75	Отражено распределение добавочного капитала между учредителями организации
83	84	На сумму средств добавочного капитала, направленных на погашение убытка; при списании с баланса объекта основных средств одновременно списывается фонд переоценки этого объекта

1.6. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Порядок распределения прибыли коммерческой организации зависит от организационно-правовой формы этой организации. Прибыль распределяется:

- в унитарном предприятии – собственником организации;
- в хозяйственных обществах – в соответствии с уставом хозяйственного общества;

– в акционерных обществах осуществляется после утверждения годовых отчетов, бухгалтерских балансов, отчетов о прибылях и убытках общества.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведется по направлениям использования средств.

В соответствии с Типовым планом счетов № 50 в бухгалтерском учете могут быть отражены следующие операции (табл. 8.17).

Таблица 8.17. – Корреспонденция счетов по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
99	84	Отражена заключительная запись последнего месяца отчетного года на сумму чистой прибыли отчетного года
84	99	Отражена заключительная запись последнего месяца отчетного года на сумму чистого убытка отчетного года
84	70	Направлена часть чистой прибыли отчетного года на выплату доходов (дивидендов) физическим лицам – работникам организации.
70	68	Удержан подоходный налог с дивидендов, начисленных физическим лицам- работникам организации
84	75-2	Начислены дивиденды физическим лицам, не являющимся работниками организации.
75-2	68	Удержан подоходный налог с дивидендов, начисленных физическим лицам, не являющимся работниками организации
84	75-2	Начислены дивиденды учредителю (акционеру): - юридическому лицу Республики Беларусь; - иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство.
75-2	68	Отражен налог на доходы с суммы начисленных дивидендов
70, 75-2	50, 51, 52	Выплачены дивиденды за вычетом удержанного налога на прибыль, подоходного налога, налога на доходы
80	84	Отражено уменьшение уставного капитала до величины чистых активов организации

УЭ-2. Учет целевого финансирования

Целевое финансирование – это средства, поступившие от других организаций и лиц, субсидий (дотаций) на возмещение расходов по содержанию ведомственного жилищного фонда; дотаций на покрытие убытков в соответствии с законодательством; субсидий, полученных из бюджета в связи с государственным регулированием цен и тарифов; субсидий государственным организациям; потерь доходов, возмещаемых организациям в соответствии с

законодательством; за исключением предоставленных налоговых льгот, отсрочки и рассрочки по уплате налогов, налоговых кредитов.

Бухгалтерский учет государственной поддержки ведется в целях:

- своевременного и полного формирования в бухгалтерском учете информации о полученных бюджетных средствах в виде финансовой помощи;
- обеспечения контроля целевого использования предоставленной государственной поддержки.

Учет целевого финансирования ведется на фондовом пассивном счете 86 «Целевое финансирование» некоммерческими организациями. Аналитический учет следует вести:

1) по источникам финансирования (долевое участие; от других предприятий; государственное);

2) по целям финансирования (строительство объектов, содержание объектов социально-культурной сферы, компенсационные выплаты).

В бухгалтерском учете производятся соответствующие записи (табл. 8.18).

Таблица 8.18. – Корреспонденция счетов по использованию и получению финансовой помощи

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
86	98	Направлены коммерческой организацией бюджетные средства на финансирование приобретения основных средств, оборотных средств и т.д.
86	75	Отражена сумма финансовой помощи, оказанной негосударственным юридическим лицам. По итогам календарного года производится увеличение доли Республики Беларусь в уставных фондах этих юридических лиц и составляется корреспонденция счетов: ДТ 75 КТ 80
51,52	86	На счета в банке получена финансовая помощь
86	18	Зачет НДС
51	86	На специальные счета в банках субсчет «Средства дольщиков» поступили средства от участников долевого строительства
86	20, 26	Направлены средства целевого финансирования на покрытие затрат или на содержание некоммерческой организации
86	90-1	Отражены в составе выручки от реализации продукции, работ, услуг компенсации, субсидии, полученные из бюджета в связи с государственным регулированием цен и тарифов
86	08	Отражена стоимость построенного жилья, переданного дольщикам

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 государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования [Электронный ресурс] : Декрет Президента Респ. Беларусь, 16 янв. 2009 г., № 1 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

4. Об утверждении Инструкции о порядке расчета стоимости чистых активов и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 11.06.2012 № 35 – Минск : Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь, 2012. – 11 с.

5. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 26. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. Укажите корреспонденцию счетов при формировании уставного капитала после государственной регистрации в сумме вкладов учредителей, предусмотренных учредительными документами:

- А) Дт 80 Кт 75;
- Б) Дт 01 Кт 75;
- В) Дт 75 Кт 80;
- Г) Дт 79 Кт 80.

2. Что означает корреспонденция счетов: Дт 83 Кт 80?

А) Отражение разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, при их реализации по цене, превышающей номинальную стоимость.

Б) Образование добавочного капитала.

В) Движение актива, полученного организацией от других организаций и лиц безвозмездно.

Г) Увеличение уставного капитала за счет средств добавочного капитала.

3. Укажите корреспонденцию счетов при направлении сумм нераспределенной прибыли на увеличение уставного капитала:

- А) Дт 84 Кт 80;
- Б) Дт 99 Кт 80;
- В) Дт 80 Кт 84;
- Г) Дт 84 Кт 81.

4. Что означает бухгалтерская запись: Дт 75 Кт 51?

А) Формирование уставного капитала за счет вкладов учредителей.

Б) Операция по распределению капитала при реорганизации и ликвидации организации.

В) Выплата дивидендов учредителям.

Г) Формирование уставного капитала путем дополнительной эмиссии акций.

5. Укажите корреспонденцию счетов: «Проведена переоценка основных средств в части дооценки. Предыдущая переоценка – уценка основных средств».

- А) Дт 01 Кт 83, Дт 01 Кт 91.
- Б) Дт 01 Кт 91, Дт 01 Кт 83.
- В) Дт 08 Кт 98, Дт 01 Кт 91.
- Г) Дт 08 Кт 02.

6. Величина уставного капитала на момент создания организации отражается в бухгалтерском балансе в полной сумме или только в той части, насколько уставный капитал оплачен?

- А) в полной сумме;
- Б) частично;
- В) на сумму оплаченного уставного капитала.

7. Что означает корреспонденция счетов: Дт 82 Кт 84?

А) Формирование резервного фонда за счет вкладов учредителей.
Б) Покрытие убытка организации за отчетный год в части сумм резервного капитала.

В) Направление сумм резервного капитала на выплату дивидендов участникам при отсутствии или недостатка прибыли отчетного года для этих целей.

Г) Использование средств резервного капитала в части сумм, направляемых на погашение облигаций ОАО.

8. В каком размере формируется резервный капитал на оплату труда за счет нераспределенной прибыли:

- А) не менее 15% от уставного фонда;
- Б) не более 25% от прибыли;
- В) до 25% от уставного фонда;
- Г) до 25% годового фонда заработной платы.

9. Укажите корреспонденцию счетов: «Оприходованы излишки основных средств, установленные в результате инвентаризации».

- А) Дт 01 Кт 83.
- Б) Дт 01 Кт 91-1.
- В) Дт 08 Кт 98.
- Г) Дт 01 Кт 90.

10. Что означает бухгалтерская запись: Дт 81 Кт 80?

А) Формирование уставного капитала за счет вкладов учредителей.
Б) Операция по распределению капитала при реорганизации и ликвидации организации.

В) Выплата дивидендов учредителям.

Г) Формирование уставного капитала путем дополнительной эмиссии акций.

11. Собрание акционеров открытого акционерного общества 1 августа 2016 г. приняло решение увеличить уставный капитал общества на сумму 20 000 руб. путем дополнительного выпуска акций за счет денежных средств учредителей без изменения размеров и соотношения их долей.

Денежные средства на увеличение уставного капитала в сумме 20 000 руб. внесены учредителями на банковский счет общества до представления для государственной регистрации изменений, вносимых в устав общества в связи с увеличением размера уставного капитала.

Как отразить в бухгалтерском учете акционерного общества операции по увеличению уставного фонда?

А) Дт 51 Кт 75 Σ 20 000.

Дт 75 Кт 80 Σ 20 000.

Б) Дт 75 Кт 80 Σ 20 000.

В) Дт 75 Кт 80 Σ 20 000.

Дт 80 Кт 83 Σ 20 000.

12. Собрание акционеров открытого акционерного общества в августе 2016 г. приняло решение увеличить уставный капитал общества на сумму 10 000 руб. за счет дополнительного выпуска 200 акций, посредством привлечения денежных средств инвесторов путем проведения открытой продажи, и утвердило проспект эмиссии акций. До даты начала проведения открытой продажи увеличен уставный капитал за счет фонда переоценки путем увеличения номинальной стоимости акции на сумму 3 000 руб. Номинальная стоимость одной акции – 50 руб. Цена реализации акции – 55 руб. Инвестором внесены денежные средства на расчетный счет акционерного общества в сумме 11 000 руб. Определите разницу между ценой реализации акций и их номинальной стоимостью.

А) 3000.

Б) 1000.

В) 11 000.

МОДУЛЬ 9. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

После изучения модуля *студент должен знать:*

- теоретические вопросы и нормативно-правовые документы по бухгалтерскому учету финансовых результатов;
- состав доходов и расходов от текущей деятельности;
- состав доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности;
- порядок отражения на счетах бухгалтерского учета недостачи и потери от порчи ценностей;
- формирование финансовых результатов отчетного года;

должен уметь:

- отражать доходы и расходы по видам деятельности (текущая, инвестиционная, финансовая);
- списать учтенные суммы недостачи и потери от порчи ценностей, если виновное лицо известно, неизвестно и пр.;
- правильно учитывать доходы и расходы будущих периодов;
- правильно определять конечный финансовый результат работы организации.

УЭ-1 Учет финансовых результатов и использования прибыли

1.1. Доходы и расходы организации: состав, классификация, условия признания

В условиях перехода к рыночным отношениям качественные изменения претерпевают экономические рычаги управления, в том числе учет, контроль, анализ и аудит. В сложившихся условиях хозяйствования организации испытывают все большую потребность в получении всесторонней информации о финансовых и хозяйственных процессах. В связи с этим наблюдается рост популярности различного рода систем управленческой информации, основу для которых составляют данные, формируемые в процессе бухгалтерского учета.

Как правило, под финансовым результатом понимают прирост (или уменьшение) стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе ее предпринимательской деятельности за отчетный период.

С точки зрения бухгалтерского учета, конечный финансовый результат деятельности организации это разность между доходами и расходами.

Этот показатель – важнейший в деятельности организации и характеризует уровень ее успеха или неуспеха. Финансовые результаты деятельности организации определяются, прежде всего, качественными показателями выпускаемой продукции, уровнем спроса на данную продукцию, поскольку, как правило, основную массу в составе финансовых результатов составляет прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг).

В рыночных условиях хозяйствования любая организация заинтересована в получении положительного результата от своей деятельности, поскольку благодаря величине этого показателя организация способно расширять свою мощь, материально заинтересовывать персонал, выплачивать дивиденды акционерам и т.д.

Финансовые результаты и их использование отражаются на счетах раздела VIII «Финансовые результаты» Типового плана счетов бухгалтерского учета [1]. Счета этого раздела предназначены для обобщения информации о доходах и расходах организации, а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период. Данные аналитического и синтетического учета, а также данные Отчета о прибылях и убытках используются в качестве источников информации о формировании финансовых результатов организации [2].

С точки зрения бухгалтерского учета конечный финансовый результат деятельности организации выражается в показателе прибыли или убытка, формируемого на счете 99 «Прибыли и убытки» и отражаемого в бухгалтерской отчетности.

Различают прибыль (убыток) отчетного года и прибыль (убыток), остающуюся в распоряжении предприятия (чистая прибыль).

Прибыль (убыток) отчетного года *представляет собой сумму прибыли (убытка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг), а также доходов (расходов) от прочей текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.* При этом прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг определяется как разница между выручкой от их реализации в отпускных ценах (валовым доходом) и фактической себестоимостью, расходами на реализацию продукции, товаров, работ, услуг, суммами налогов, сборов и отчислений, уплачиваемых в соответствии с установленным законодательством порядком из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

Прибыль (убыток) от реализации основных средств, предметов в обороте и нематериальных активов рассчитывается как разница между выручкой от их реализации в отпускных ценах и их остаточной стоимостью, а также расходами, связанными с их реализацией, и налогами, относимыми на их реализацию.

Прибыль (убыток) от реализации материальных ценностей и других активов исчисляется как разница между выручкой от их реализации в отпускных ценах и затратами на их приобретение, реализацию, а также налогами, относимыми на их реализацию.

Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия (чистая прибыль), представляет собой разность между балансовой прибылью и налоговыми платежами за счет нее. Указанная прибыль остается в распоряжении предприятия и может направляться на создание различных резервов.

Прибыль выполняет три основные **функции**:

1) *оценочная*, то есть отражает общие результаты деятельности организации;

2) *распределительная*, то есть выступает в качестве орудия распределения прибавочного продукта между организацией и государством, между организацией и его работниками;

3) *стимулирующая*, которая связана с процессом экономического стимулирования организации и его работников.

В зарубежной практике различают *бухгалтерскую и экономическую* прибыль. Бухгалтерская прибыль представляет собой общую выручку или валовой доход фирмы за вычетом внешних издержек (фактические издержки: заработная плата, затраты на топливо, энергию, вспомогательные материалы, арендная плата и пр.). Экономическая прибыль – это общая выручка за вычетом всех издержек (явные и неявные). Она в издержки не входит, так как является доходом сверх нормальной прибыли. Бухгалтерская прибыль применяется для распределения доходов и налогообложения. Для выбора технической и экономической политики применяются экономический подход и экономическая прибыль.

Также существует понятие нормальной прибыли. Нормальная прибыль – это номинальная величина прибыли, необходимая для удержания организации в данной отрасли.

Прибыль выполняет задачу распределения ресурсов среди альтернативных видов производства. Появление прибыли (экономической прибыли) служит сигналом того, что общество желает расширения данной отрасли, развития данного производства.

Как в отечественной, так и в зарубежной практике используется разнообразная финансовая информация для аудита и анализа финансовых результатов.

Выше отмечалось, что финансовый результат – это разность между доходами и расходами организации. Вместе с тем, с 1 января 2012 г. все доходы и расходы разделены на следующие группы:

- доходы и расходы по текущей деятельности – отражаются на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности – отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;
- доходы и расходы по финансовой деятельности – отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Такая группировка доходов и расходов соответствует порядку их отражения на счетах бухгалтерского учета, закрепленному в Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета [1].

Классификация доходов и расходов по видам деятельности в организациях может отличаться в зависимости от приоритетных направлений их деятельности. Например, доходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги, полученные организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, относятся к текущей деятельности, а полученные организацией, не являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, – к инвестиционной деятельности.

1.2. Учет доходов и расходов по текущей деятельности

В процессе хозяйственной деятельности предприятия получают конечный финансовый результат, который выражается прибылью или убытком.

Конечный финансовый результат = финансовый результат по текущей деятельности + финансовый результат по инвестиционной деятельности + финансовый результат по финансовой деятельности.

Текущая деятельность – это основная, приносящая доход, деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности [2, абзац 9 п. 2]. Доходы и расходы по текущей деятельности отражаются на сопоставляющем результативном активно-пассивном счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней.

Расходы, понесенные организацией, должны соответствовать полученным в результате их осуществления доходам – принцип соответствия доходов и расходов.

На счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражаются:

- выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг;
- налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг;

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

К счету 90 может открываться ряд субсчетов.

Субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражает выручку от реализации.

Законодательством определены условия, при которых может быть признана в бухгалтерском учете выручка от реализации продукции, товаров:

- 1) покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется вероятность увеличения экономических выгод организации в результате хозяйственной операции;
- 4) расходы, которые производились или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

С учетом этих условий, особенностей осуществляемой деятельности, условий заключенных договоров, организация определяет дату признания выручки от реализации продукции, товаров и закреплена в учетной политике.

Выручка от выполнения работы, оказания услуги признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

- 1) сумма выручки может быть определена;
- 2) есть вероятность увеличения экономических выгод организации в результате хозяйственной операции;
- 3) степень готовности или завершенность работы, услуги на отчетную дату может быть определена;
- 4) расходы, которые произведены при совершении хозяйственной операции, и расходы, необходимые для ее завершения, могут быть определены.

Если сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в сумме признанных в бухгалтерском учете затрат на выполнение данной работы, оказание данной услуги, которые будут впоследствии возмещены организации.

Если сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не может быть определена и не предполагается возмещение произведенных затрат, то сумма выручки от выполнения работы, оказания услуги не признается, а произведенные затраты признаются расходами отчетного периода.

Выручка от выполнения работы, оказания услуги с длительным циклом выполнения или оказания может быть признана в бухгалтерском учете

по мере готовности работы, услуги и приемки заказчиком отдельных этапов или по завершении выполнения работы, оказания услуги в целом.

Выручка от выполнения определенной работы, оказания услуги признается в бухгалтерском учете по мере готовности работы, услуги на основании степени готовности работы, услуги, согласованной сторонами договора на выполнение работы, оказание услуги, если возможно определить указанную степень готовности на отчетную дату.

Выручка от выполнения определенной работы, оказания услуги с длительным циклом выполнения или оказания признается в бухгалтерском учете по завершении выполнения работы, оказания услуги в целом, если невозможно определить степень готовности работы, услуги на отчетную дату.

Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг уменьшается на сумму премий, бонусов, предоставленных покупателю к цене (стоимости), указанной в договоре, полученных после выполнения покупателем условий, определенных в договоре в качестве обязательных для получения таких премий, бонусов.

По хозяйственным операциям, совершаемым в пределах одного юридического лица, доходы не признаются.

Субсчет 90-2 «Налог на добавленную стоимость» предназначен для отражения НДС, исчисленного из выручки от реализации.

Субсчет 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражает налоги и сборы, исчисляемые из выручки, за исключением НДС.

Субсчет 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» может быть открыт для отражения себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг, выручка по которым отражена на субсчете 90-1.

Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг включает:

- в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, – прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам;

- в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – стоимость приобретения реализованных товаров (в ценах приобретения или в розничных ценах, за исключением сумм реализованных торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров);

– в организации-профессиональном участнике рынка ценных бумаг – стоимость приобретения реализованных ценных бумаг.

К **прямым затратам** относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты.

В состав *прямых материальных затрат* включается стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

В состав *прямых затрат на оплату труда* включаются затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат.

В состав *прочих прямых затрат* включаются иные затраты, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

В состав **распределяемых переменных косвенных затрат** включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

К счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» может быть открыт субсчет 90-5 «Управленческие расходы».

К управленческим расходам относятся:

– в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – расходы, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»);

– в организации-профессиональном участнике рынка ценных бумаг – расходы на осуществление текущей деятельности;

– в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность – условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываемые в Дт 90-5 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет «Управленческие расходы» (п. 10 Инструкции № 102).

Субсчет 90-6 «Расходы на реализацию» предназначен для отражения расходов на реализацию, списываемых с кредита счета 44 «Расходы на реализацию» в порядке, установленном законодательством.

Субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности» отражает:

- доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;
- суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;
- стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, услуг, полученных безвозмездно;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг;
- доходы от уступки права требования;
- восстанавливаемые суммы резервов под снижение стоимости запасов;
- восстанавливаемые суммы созданных резервов по сомнительным долгам;
- восстанавливаемые суммы резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником и причитающиеся к получению. *Признаются в бухгалтерском учете доходами в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником, в суммах, присужденных судом или признанных должником;*
- доходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;
- прочие доходы по текущей деятельности.

Не признаются доходами организации поступления от других лиц [2, п. 3]:

- налогов, сборов (пошлин);
- по договорам комиссии, поручения и иным аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя и т.п.;
- в порядке авансов, предварительной оплаты продукции, товаров и других активов, работ, услуг;
- в счет задатка;
- в счет залога;
- активов, в т. ч. денежных средств, ранее переданных третьим лицам на условиях возвратности, в т. ч. получаемых в качестве погашения ранее предоставленных кредитов, займов;
- по договорам долевого строительства;

- в качестве вкладов в уставный фонд организации, вкладов участников договора о совместной деятельности;
- по хозяйственным операциям, совершаемым в пределах одного юридического лица.

К счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» могут быть открыты также следующие субсчета:

90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»;

90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»;

90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности».

К **прочим расходам** организации относятся:

- расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;

- стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, услуг, переданных безвозмездно;

- финансирование текущих расходов, связанных с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг;

- расходы от уступки права требования;

- суммы созданных резервов под снижение стоимости запасов;

- суммы созданных резервов по сомнительным долгам;

- суммы созданных резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником и причитающиеся к уплате. *Признаются в бухгалтерском учете расходами в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны организацией, в суммах, присужденных судом или признанных организацией;*

- расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;

- суммы недостач и потерь от порчи запасов и денежных средств;

- расходы, связанные с аннулированием производственных заказов;

- расходы обслуживающих производств и хозяйств;

- материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;

- не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам;

- штрафы и пени по расчетам на социальное страхование и обеспечение, по платежам в бюджет;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах.

Одновременно **не признается расходами организации выбытие активов** [2, п. 4]:

- 1) в связи с приобретением и созданием основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;
- 2) по договорам комиссии, поручения и иным аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя и т.п.;
- 3) в качестве вкладов в уставные фонды других организаций, в связи с приобретением акций и иных ценных бумаг не с целью их реализации;
- 4) в порядке авансов, предварительной оплаты товаров и других активов, работ, услуг;
- 5) в счет задатка;
- 6) в счет залога;
- 7) в погашение кредитов, займов, полученных организацией.

Субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от текущей деятельности за отчетный период.

Записи по субсчетам 90-1 – 9-10 производятся накопительно в течение отчетного года.

Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 90-2 – 90-6, 90-8, 90-9, 90-10 и кредитового оборота по субсчетам 90-1, 90-7 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период, который отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) субсчета 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 (кроме субсчета 90-11), закрываются внутренними записями на субсчет 90-11.

Аналитический учет по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведется по видам реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг и (или) в ином порядке, необходимом организации и установленном учетной политикой организации [1], например:

- *по объектам реализации*: готовая продукция, товары, работы, услуги;
- *по видам производств*: основное производство; вспомогательное производство; обслуживающие производства;
- *по форме расчета*: наличные; безналичные;
- *по рынку сбыта*: внутренний; внешний.

В бухгалтерском учете проводятся следующие записи (табл. 9.1).

Таблица 9.1. – Корреспонденция счетов по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
62	90-1	Начислена покупателями выручка за реализованную им продукцию (работы, услуги) при признании выручки по мере отгрузки
90-4, 6	20, 41, 43, 44	Отражена себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг, расходов на реализацию (метод учета выручки по отгрузке)
90-5	25, 26, 44	Отражены управленческие расходы
76, 73-2, 51, 52	90-7	Получены штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, а также уплаченные или признанные к уплате; доходы по операциям с тарой; суммы дооценки запасов; суммы возмещения недостач, полученные от виновных лиц и т. д.
90-10	20, 23, 29, 14, 94	Отражены расходы, связанные с аннулированием производственных заказов (договоров), расходы обслуживающих производств и хозяйств, суммы недостач и потерь от порчи ценностей и д.р.
90-10	63	Отражены суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам
63	90-7	Отражено присоединение неиспользованных резервов по сомнительным долгам к доходу отчетного периода
90-10	10	Отражена стоимость реализованных материалов
90-3, 2	68	Отражены налоги, пошлины, сборы в пользу бюджета
90-11	99	Заключительными оборотами показана прибыль от реализации
99	90-11	Отражен убыток от реализации

1.3. Учет прочих доходов и расходов

Для учета прочих доходов и расходов предназначен сопоставляющий активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности.

В соответствии с п. 2 Инструкции № 102:

– **инвестиционная деятельность** – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее – инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) фи-

нансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации;

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

В состав доходов и расходов **по инвестиционной деятельности**, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются следующие суммы (табл. 9.2 [2])

Таблица 9.2. – Состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности

Доходы	Расходы
1	2
Доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений	Расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений
Суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации	Суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов
Доходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций. <i>Признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором принято решение об их выплате</i>	Расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций
Доходы по договорам о совместной деятельности	Расходы по договорам о совместной деятельности
Доходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг)	Расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг)
Восстанавливаемые суммы резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг)	Суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг)
Суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами в соответствии с законодательством. <i>Признаются в бухгалтерском учете доходами в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка, восстановление обесценения</i>	Суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые расходами в соответствии с законодательством. <i>Признаются в бухгалтерском учете расходами в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка, обесценение</i>

Окончание таблицы 9.2

1	2
Доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов	
Стоимость инвестиционных активов, полученных безвозмездно	Стоимость инвестиционных активов, переданных безвозмездно
Доходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости	Расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости
<p>Инвестиционная недвижимость – земельные участки, здания, сооружения, изолированные помещения, машино-места (недвижимое имущество), находящиеся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации, которые сданы другим лицам в аренду (за исключением финансовой аренды (лизинга), проката).</p> <p>Операционная недвижимость – недвижимое имущество, находящееся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации, которое используется в деятельности организации, в т.ч. в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации</p>	
Проценты, причитающиеся к получению	
Прочие доходы по инвестиционной деятельности	Прочие расходы по инвестиционной деятельности

Состав доходов и расходов по финансовой деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражен в таблице 9.3.

Таблица 9.3. – Состав доходов и расходов по финансовой деятельности [2]

Доходы	Расходы
1	2
Проценты, причитающиеся к получению, признаются в бухгалтерском учете доходами ежемесячно	Проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством)
Разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций)	Разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций)
	Расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга) (если лизинговая деятельность не является текущей деятельностью)

Окончание таблицы 9.3

1	2
Доходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг)	Расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг)
Курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством	Курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством
Разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством	Разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством
Прочие доходы по финансовой деятельности	Прочие расходы по финансовой деятельности

Расходы признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором признаны соответствующие им доходы, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Расходы, которые невозможно соотнести с доходами определенного отчетного периода, признаются в бухгалтерском учете в составе расходов того отчетного периода, в котором они были произведены [2, п. 32].

Одновременно не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением и созданием основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;
- в качестве вкладов в уставные фонды других организаций, в связи с приобретением акций и иных ценных бумаг не с целью их реализации;
- в погашение кредитов, займов, полученных организацией [2, п. 4].

Доходы от реализации инвестиционных активов, финансовых вложений признаются в бухгалтерском учете методом начисления.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

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

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются доходы по инвестиционной, финансовой деятельности и иные доходы (кроме доходов по текущей деятельности).

Субсчет 91-2 «Налог на добавленную стоимость» учитывает суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством.

Суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость), учитываются на субсчете 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов».

На субсчете 91-4 «Прочие расходы» отражаются прочие расходы организации, в том числе связанные с прочими доходами.

Субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» можно представить схематично (рис. 9.1).

91 «Прочие доходы и расходы»	
Дт	Кт
Сн = нет	Сн = нет
Прочие расходы (91-4) НДС (91-2) Прочие налоги от операционных доходов (91-3)	Прочие доходы (91-1)
Прибыль от операционной деятельности (Дт 91-5) Дт 91-5 Кт 99	Убыток от операционной деятельности (Кт 91-5) Дт 99 Кт 91-5
Ск = нет	Ск = нет

Рисунок 9.1. – Схема счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Записи по субсчетам 91-1 – 91-4 производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 91-2 – 91-4 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период, которое отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов». Счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет. По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», кроме субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов», закрываются внутренними записями на субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по видам прочих доходов и расходов и (или) в ином порядке, установленном учет-

ной политикой организации. Аналитический учет прочих доходов и расходов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции, должен обеспечивать возможность выявления финансового результата по данной операции.

Например, на счете 91 «Прочие доходы и расходы» для аналитического учета можно открывать аналитические счета:

– по структуре: прочие доходы, прочие расходы, сальдо прочих доходов и расходов;

– по статьям доходов и расходов;

– по включению для целей налогообложения: (не)учитываемые при исчислении налогооблагаемой прибыли;

– по контрагентам: сторонние организации, прочие организации и лица.

В бухгалтерском учете прочие доходы и расходы отражаются соответствующей корреспонденцией счетов (табл. 9.4).

Таблица 9.4. – Корреспонденция счетов по счету 91 «Прочие доходы и расходы»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
91-4	01, 04	Отражена остаточная стоимость по выбывшим основным средствам, нематериальным активам
91-4	07	Списана стоимость реализуемого оборудования к установке
91-4	58	Списана стоимость реализованных финансовых активов
91-4	71	Отражены командировочные расходы, связанные с реализацией основных средств и прочих активов
91-4	70, 69, 76	Начислена заработная плата и произведены отчисления по операциям выбытия основных средств, нематериальных активов и прочих активов
62	91-1	Начислена выручка покупателям за проданные им основные средства, нематериальные активы, ценные бумаги (метод учета выручки по отгрузке)
79	91-1	Начислены доходы от участия в совместной деятельности
76	91-1	Начислены доходы от вкладов в уставный капитал других организаций
01,04...	91-1	Отражена стоимость излишков основных средств, нематериальных активов, установленных в результате инвентаризации
91-4	08-5	Отражены затраты, не увеличивающие стоимость основных средств
91-4	23	Списана фактическая себестоимость работ, услуг вспомогательного производства, связанных с ликвидацией основных средств. Отражены затраты по аннулированным заказам
99, 91-5	91-5, 99	Отражен финансовый результат

УЭ-2. Учет недостачи и потери от порчи имущества

В процессе хранения, заготовления и реализации имеют место случаи недостач, хищения и порчи имущества в пределах или сверх норм естественной убыли. В пределах норм естественной убыли суммы недостач относятся на счета затрат на производство или расходов на реализацию. Суммы недостач сверх норм естественной убыли относят на виновных лиц.

Для отражения сумм по недостачам, хищениям и потерям от порчи имущества предназначен собирательно-распределительный счет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». По дебету счета отражается фактическая себестоимость недостающего имущества, остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, а по кредиту – возмещение суммы недостач.

На счете 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» учет организуется (табл. 9.5):

- 1) по группам материальных ценностей;
- 2) местам хранения;
- 3) причине недостач (естественная убыль, недостачи сверх норм по вине материально ответственных лиц, транспортной организации, поставщиков).

Таблица 9.5. – Корреспонденция счетов по счету 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
94	01, 04	Установлена недостача основных средств и нематериальных активов и отражена <i>по остаточной стоимости</i>
94	10, 41	Отражена <i>по фактической себестоимости</i> недостача товаров, запасов и др. имущества
94	18	Отражены восстановленные суммы налоговых вычетов
94	50	Установлена недостача наличных денежных средств в кассе
94	60	Выявлена недостача или <i>порча в пределах норм естественной убыли</i> или величин, предусмотренных в договоре при приемке ценностей, поступивших от поставщиков
76-3	60	Выявлена недостача <i>сверх норм естественной убыли</i> при приемке материальных ценностей, поступивших от поставщиков или торговых организаций
94	76-3	При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций отнесена сумма на счет недостач
20, 23, 25, 26	94	Списана сумма недостач и потерь от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли, установленная при хранении ценностей
44	94	Списана сумма недостач и потерь от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли, установленная при реализации
73-2	94	Отнесена сумма недостач и потерь имущества сверх норм естественной убыли на виновных лиц
90-10	94	Отнесена сумма недостач и потерь имущества сверх норм естественной убыли, если виновное лицо не известно или отказано судом вследствие необоснованности предъявленных исков

УЭ-3. Доходы и расходы будущих периодов, их виды и порядок учета

3.1. Учет расходов будущих периодов

В каждой организации производятся такие хозяйственные операции, которые независимо от времени фактического поступления или оплаты относятся к иным отчетным периодам. Для учета таких расходов предусмотрен бюджетно-распределительный активный счет 97 «Расходы будущих периодов». В соответствии с Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам [1, п. 76].

Расходы будущих периодов целесообразно подразделять на **единовременные** и **преждевременные**.

К **единовременным** следует относить расходы, связанные с производством продукции (работ, услуг), но проводимые или *периодически*, или *однократно*. Это расходы, связанные с горно-подготовительными работами, сезонным характером производств, цехов и агрегатов; передислокацией подразделений предприятия, а также демонтажем, транспортировкой и монтажом машин и механизмов; консервацией отдельных видов основных средств; осуществлением организационных расходов и пр.

К **преждевременным** относят расходы, связанные с ремонтом основных средств, расходы по рекламе; а также предварительные платежи по уплате арендной платы, услуг телефонной и радиосвязи, плата за подписку на периодические издания и так далее. Данные расходы связаны с используемыми предприятием видами имущества.

К расходам будущих периодов могут относиться:

- расходы, связанные с подготовительными к производству работами в сезонных отраслях промышленности;
- расходы на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов;
- расходы по сертификации продукции;
- единовременные затраты по массовому набору рабочих при организации или расширении производства;
- затраты по заготовке сельскохозяйственных продуктов в межсезонный период.

Ученные расходы будущих периодов списываются следующим образом:

- затраты по организованному набору рабочих – ежемесячно в размерах сметы расходов. В конце года разница между фактическими расходами и суммой по смете относится по принадлежности полностью;
- расходы по подготовительным к производству работам, освоению новых видов продукции, заготовке и переработке сельскохозяйственной продукции в межсезонный период – согласно отраслевым инструкциям министерств и ведомств.

Вместе с тем, необходимо учитывать, что каждой статье расходов будущих периодов должна в будущем соответствовать статья доходов. Только в этом случае отражение таких расходов на вышеуказанном счете может считаться обоснованным.

По видам расходов будущих периодов к счету 97 каждая организация открывает субсчета.

Корреспонденция счетов по счету 97 «Расходы будущих периодов» охватывает соответствующий ряд хозяйственных операций (табл. 9.6.).

Таблица 9.6. – Корреспонденция счетов по счету 97 «Расходы будущих периодов»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
97	10, 16	Списаны материалы для проведения работ, учтенных в составе расходов будущих периодов
97	60	Акцептованы счета поставщиков за выполненные работы, относящиеся к расходам будущих периодов
97	43, 60	Отражены расходы по сертификации продукции
26	97	Списаны расходы по организованному набору рабочих, предусмотренные в смете расходов
90-10	97	Списаны расходы по сертификации продукции, если производство и реализация сертифицированной продукции не осуществляется
20	97	Списаны расходы по сертификации продукции, если осуществляется производство и реализация сертифицированной продукции

3.2. Учет доходов будущих периодов

Для учета доходов будущих периодов предназначен бюджетно-распределительный пассивный счет 98 «Доходы будущих периодов». Учет ведется по видам доходов и факту целевого использования. В соответствии с Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтер-

ского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50, счет 98 «Доходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о доходах, произведенных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам [1, п. 76].

По видам доходов будущих периодов к счету каждая организация открывает необходимые субсчета, например, 98-1 «Безвозмездные поступления» (основные средства; нематериальные активы; запасы; денежные средства).

Ученные суммы по данному субсчету списываются в следующем порядке:

- по безвозмездно полученным основным средствам – по мере начисления амортизации;
- по запасам – по мере списания в производство (реализацию);
- по денежным средствам – в периоды признания расходов.

Приведем корреспонденцию счетов в таблице 9.7.

Таблица 9.7. – Корреспонденции счетов по счету 98 «Доходы будущих периодов»

Дт	Кт	Содержание хозяйственной операции
08	98-1	Отражена стоимость основных средств, нематериальных активов, полученных безвозмездно.
98-1	91-1	Сумма начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов на протяжении срока их полезного использования отнесена на прочие доход.
20, 23, 25, 26	02, 05	В месяце, следующем за месяцем безвозмездного поступления, начислена амортизация
10	98-1	Отражена стоимость материалов, полученных безвозмездно.
98-1	90-7	Отнесена стоимость использованных в производстве материалов, полученных безвозмездно в доходы организации.
20	10	Отражена стоимость списанных в производство материалов полученных безвозмездно
51, 52, 60, 76	98	Отражена финансовая помощь, полученная коммерческими организациями или перечисленная поставщику для приобретения основных средств, нематериальных активов.
98	91-1	Отражено использование учтенной финансовой помощи на сумму начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов
51,52, 60,76 98	98	Отражена финансовая помощь, полученная коммерческими организациями или перечисленная поставщику для приобретения запасов.
	90-7	Отражено использование учтенной финансовой помощи на фактическую себестоимость запасов, использованных на производство продукции, работ и услуг
51, 52	98-1	Получены безвозмездно денежные средства.
98-1	90-7	Отражена сумма использованной финансовой помощи

3.3. Учет резервов предстоящих платежей

В повседневной деятельности организации может возникать потребность создания резерва для покрытия предстоящих платежей. Резерв создается за счет внутренних ресурсов путем включения соответствующих сумм в затраты на производство продукции (работ, услуг) или расходы на реализацию в отчетном году.

Если в этом нет необходимости, организация может не создавать резервы. В таком случае возникающие расходы относятся сразу на затраты производства и расходы на реализацию.

Инструкцией по применению Типового плана счетов разрешено создавать следующие резервы:

- на предстоящую оплату отпусков, включая платежи на социальное страхование и обеспечение работников;
- суммы предстоящих платежей по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- резервы по затратам на реструктуризацию организации;
- резервы по обременительным договорам;
- резервы по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам;
- прочие резервы, установленные законодательством и учетной политикой организации.

Для учета сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на реализацию, предназначен бюджетно-распределительный, пассивный счет 96 «Резервы предстоящих платежей». Данный счет обобщает информацию о наличии и движении обязательств, в отношении которых имеется неопределенность в суммах будущих платежей, необходимых для их погашения.

Аналитический учет ведется по каждому резерву.

Для создания резерва организация должна:

- 1) предусмотреть создание резерва в учетной политике;
- 2) рассчитать суммы ежемесячных отчислений на отчетный год.

В бухгалтерском учете по созданию резерва на оплату отпусков производятся следующие записи (табл. 9.8).

Таблица 9.8. – Корреспонденция счетов по счету 96 «Резервы предстоящих платежей»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
08, 20, 23, 25, 26, 44	96	Отражен созданный резерв для начисления платы за время отпуска
96	70, 69, 76	Начислена плата за время отпуска за счет созданного резерва
44	96	Создан резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание
002		Отражена стоимость принятой от покупателя продукции, подлежащей гарантийному ремонту
23, 20	10, 70, 69, 76...	Отражены затраты по гарантийному ремонту продукции
96	23	За счет созданного резерва списаны затраты по гарантийному ремонту продукции
	002	Возвращена покупателю отремонтированная продукция

УЭ-4 Бухгалтерский (финансовый) учет отложенных налоговых активов и обязательств

С введением в действие нормативных правовых документов [1 – 5], в Республике Беларусь начался процесс реформирования национальной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО. Это требует развития теории, методике и практики бухгалтерского учета, что, в свою очередь, позволит упорядочить финансовую отчетность, и существенно изменить отчетные показатели активов, прибыли и т.д.

Применение различных правил признания доходов и расходов обуславливает возникновение разниц между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком). Различия между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью за период могут быть временными и постоянными (рис. 9.2).

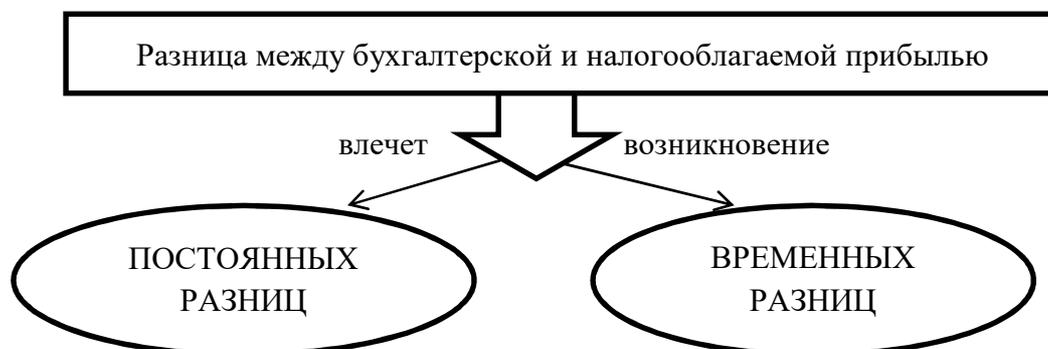


Рисунок 9.2. – Схема возникновения разниц

Постоянная разница – сумма доходов и расходов, формирующая учетную прибыль (убыток) текущего отчетного периода и исключаемая из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в текущем и будущих отчетных периодах, либо включаемая в расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль текущего отчетного периода и не формирующая учетную прибыль (убыток) текущего и будущих отчетных периодов.

При наличии постоянных разниц определяется **постоянное налоговое обязательство** и (или) **постоянный налоговый актив** как произведение постоянной разницы, возникающей в текущем отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, установленной налоговым законодательством, действующей на отчетную дату.

Например, постоянные разницы возникают:

- при непризнании убытка в налоговом учете от передачи в уставный фонд другой организации имущества, т.е. разница между оценочной стоимостью имущества и стоимостью, отраженной в бухгалтерском учете;
- при непризнании затрат, связанных с безвозмездной передачей имущества для целей налогообложения;
- в результате расходов по налоговым санкциям и др.

Схема возникновения временных разниц отражена на рисунке 9.3.

Временные разницы делятся на две категории: **налогооблагаемые** и **вычитаемые** (см. рис. 9.3).

Налогооблагаемые временные разницы возникают при:

- применении разных методов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета;
- отражении процентов по кредитам и займам;
- превышении срока полезного использования объекта, переданного безвозмездно, в бухгалтерском учете по сравнению с налоговым;
- отсрочке или рассрочке по уплате налога на прибыль и пр. Например, инвестиционный вычет, штрафные санкции к получению.

Вычитаемые временные разницы возникают:

- при разных способах признания управленческих расходов в себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг для целей бухгалтерского учета и налогообложения;
- при разных правилах признания в бухгалтерском и налоговом учете остаточной стоимости реализованных основных средств и нематериальных активов и др. Например, безвозмездное получение основных средств, перенос убытков на налогооблагаемую прибыль следующего отчетного периода, штрафные санкции к уплате.



Рисунок 9.3. – Схема возникновения временных разниц

Рассмотрим порядок отражения временных разниц на счетах бухгалтерского учета (табл. 9.9).

Таблица 9.9. – Корреспонденция счетов по учету отражения временных разниц

Дт	Кт	Содержание хозяйственных записей
99	68	Начислен текущий налог на прибыль
09	99	Начислен отложенный налоговый актив
99	09	Уменьшен отложенный налоговый актив по мере полного погашения или уменьшения вычитаемых временных разниц. Отражена сумма ранее начисленного отложенного налогового актива при выбытии актива или погашения обязательства, в связи с которым был начислен отложенный налоговый актив
99	65	Начислены отложенные налоговые обязательства
65	99	Уменьшено (погашено) отложенное налоговое обязательство по мере уменьшения или полного погашения налоговых временных разниц. Отражена сумма начисленного в предыдущих отчетных периодах отложенного налогового обязательства при выбытии актива или погашения обязательства, в связи с которым было начислено отложенное налоговое обязательство

Плательщик имеет право, а не обязанность включать в состав затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг) часть первоначальной стоимости основных средств, а также часть сформированной в бухгалтерском учете стоимости вложений в основные средства, используемые в предпринимательской деятельности, в связи с их реконструкцией, модернизацией, реставрацией. Вышеуказанные суммы называются *инвестиционным вычетом*. Инвестиционный вычет не применяется:

- к нематериальным активам;
- к основным средствам, не используемым в предпринимательской деятельности;
- организациями, применяющими особые режимы налогообложения.

Инвестиционный вычет можно применять только к основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности, а также к суммам увеличения стоимости основных средств в виде затрат на реконструкцию, модернизацию и реставрацию.

Размер инвестиционного вычета составляет:

- по зданиям, сооружениям и устройствам передаточным, используемым в предпринимательской деятельности, и величине вложений в их реконструкцию – не более 15% первоначальной стоимости (стоимости вложений в их реконструкцию);

– по машинам и оборудованию, используемым в предпринимательской деятельности, и стоимости вложений в их реконструкцию, транспортным средствам и стоимости вложений в их реконструкцию – не более 30% первоначальной стоимости (стоимости вложений в их реконструкцию).

Налоговым кодексом Республики Беларусь установлено, что:

1. К зданиям относятся основные средства (их части), определенные в качестве зданий по законодательству, регулирующему нормативные сроки службы основных средств, **за исключением:**

- зданий жилых объектов (кроме общежитий);
- зданий культурно-развлекательных (ночных) клубов;
- зданий, используемых для осуществления деятельности в сфере игорного бизнеса;
- зданий гостиниц и других зданий для краткосрочного проживания (кроме относящихся к объектам придорожного сервиса);
- зданий, предназначенных и (или) используемых для общественного питания (кроме столовых при предприятиях и учреждениях);
- зданий сборно-разборных и передвижных.

2. К устройствам передаточным относятся основные средства (их части), определенные в качестве устройств передаточных по законодательству, регулирующему нормативные сроки службы основных средств.

3. К сооружениям относятся основные средства (их части), определенные в качестве сооружений по законодательству, регулирующему нормативные сроки службы основных средств, **за исключением:**

- сооружений спортивных;
- сооружений мест отдыха и зоопарков;
- сооружений для стоянки или парковки автомобилей.

4. К машинам и оборудованию, транспортным средствам относятся основные средства, определенные в качестве машин и оборудования, средства транспортные по законодательству, регулирующему нормативные сроки службы основных средств, **за исключением основных средств, которые предназначены или используются для осуществления деятельности в сфере игорного бизнеса, оборудования торговли и общественного питания, за исключением:**

- машин, оборудования, транспортных средств, предназначенных и используемых для осуществления деятельности в сфере игорного бизнеса;
- легковых автомобилей (кроме относимых к специальным, а также используемых для оказания услуг такси).

5. К стоимости вложений в реконструкцию относится стоимость работ по реконструкции (модернизации, реставрации) зданий, сооружений, устройств передаточных, машин и оборудования, транспортных средств (включая стоимость материалов, использованных при их проведении), иных **работ**, которая увеличила в бухгалтерском учете первоначальную стоимость основных средств, используемых в предпринимательской деятельности.

Инвестиционный вычет нельзя применить при поступлении и использовании основных средств в следующих случаях:

- 1) при принятии к учету основных средств в качестве объекта по договорам аренды (лизинга);
- 2) при получении основных средств в доверительное управление;
- 3) при получении основных средств в качестве вклада в уставный капитал (простое товарищество);
- 4) при безвозмездном получении основных средств;
- 5) если основные средства используются (полностью или частично) или предназначены для использования (полностью или частично) в деятельности, по которой организация не уплачивает налог на прибыль в связи с применением **особых режимов налогообложения**.

К особым режимам налогообложения относятся:

- налог при упрощенной системе налогообложения;
- единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции;
- единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;
- налог на игорный бизнес;
- налог на доходы от осуществления лотерейной деятельности;
- налог на доходы от проведения электронных интерактивных игр;
- сбор за осуществление ремесленной деятельности;
- сбор за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма;
- единый налог на вмененный доход.

При осуществлении видов деятельности, не относящихся к деятельности в сфере игорного бизнеса, по организации и проведению лотерей, по проведению электронных интерактивных игр, плательщики уплачивают по этим видам деятельности налоги, сборы (пошлины) в порядке, установленном Налоговым кодексом.

Сумма инвестиционного вычета включается в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) в том месяце, с которого:

- 1) в соответствии с законодательством начато начисление амортизации основных средств, используемых в предпринимательской деятельности;

2) стоимость вложений в реконструкцию увеличила в бухгалтерском учете первоначальную стоимость основных средств, используемых в предпринимательской деятельности.

Применительно к одному и тому же объекту основных средств, используемому в предпринимательской деятельности, инвестиционный вычет может быть применен плательщиком повторно только в отношении стоимости вложений в реконструкцию, ранее не принятую для расчета инвестиционного вычета.

Инвестиционный вычет подлежит восстановлению путем включения соответствующей суммы в состав внереализационных доходов в случаях отчуждения, передачи в аренду (лизинг), доверительное управление, безвозмездное пользование, а также использование основных средств в деятельности, по которой плательщик не уплачивает налог на прибыль в связи с применением особых режимов налогообложения.

Инвестиционный вычет в бухгалтерском учете не отражается т.к. образуются постоянные разницы, в налоговом учете включаются в затраты, которые учитываются при налогообложении.

УЭ-5. Порядок формирования финансовых результатов за отчетный период

Общий финансовый результат определяется по счету 99 «Прибыли и убытки». Построение аналитического учета по счету 99 должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках (рис. 9.4).

Счет 99 «Прибыли и убытки»	
Дт	Кт
Сн = нет (на начало года)	Сн = нет (на начало года)
Сн = убыток отчетного года на начало месяца	Сн = прибыль отчетного года на начало месяца
убытки по текущей деятельности	прибыль по текущей деятельности
убытки по инвестиционной деятельности	прибыль по инвестиционной деятельности
убыток по финансовой деятельности	прибыль по финансовой деятельности
налоги и сборы из прибыли	
Сн = убыток отчетного года на конец месяца	Сн = прибыль отчетного года на конец месяца
Прибыль отчетного года (Дт 99)	Убыток отчетного года (Кт 99)
Дт 99 Кт 84	Дт 84 Кт 99
Ск = нет	Ск = нет

Рисунок 9.4. – Схема счета 99 «Прибыли и убытки»

Типовым планом счетов не предусмотрено открытие субсчетов к счету 99, но организации самостоятельно предусматривают номенклатуру субсчетов и аналитических счетов в рабочем плане. К счету 99 «Прибыли и убытки» могут быть открыты следующие суб- и аналитические счета:

- 99-1 «Финансовый результат по текущей деятельности»;
- 99-2 «Финансовый результат по инвестиционной деятельности»;
- 99-3 «Финансовый результат по финансовой деятельности»;
- 99-4 «Налог на недвижимость»;
- 99-5 «Налог на прибыль (доход)»;
- 99-6 «Прочие налоги и сборы из прибыли» (по видам налогов и сборов с учетом действующего законодательства);
- 99-9 «Прибыли и убытки отчетного года».

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Построение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Типовые корреспонденции представлены в таблице 9.10.

Таблица 9.10. – Корреспонденция счетов по счету 99 «Прибыли и убытки»

Дт	Кт	Содержание операции
91-5	99	Отражена прибыль по инвестиционной и финансовой деятельности
99	91-5	Отражены убытки по инвестиционной и финансовой деятельности
90-11	99	Отражена прибыль по текущей деятельности
99	90-11	Отражены убытки по текущей деятельности
99	68	Отражены налоги
99	84	Отражена заключительная запись декабря в случае получения чистой прибыли
84	99	Отражена заключительная запись декабря в случае получения чистого убытка

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. Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов [Электронный ресурс] : утв. М-вом финансов Респ. Беларусь 30.09.2011 № 102 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

3. 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.

4. Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 19 дек. 2002 г., № 166-3 : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобр. 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.

5. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 нояб. 2011 г., № 113 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. С точки зрения бухгалтерского учета конечный финансовый результат деятельности организации – это...

- А) разность между доходами и расходами;
- Б) разность между первоначальной и продажной стоимостью;
- В) текущими активами и текущими обязательствами.

2. Для чего предназначены счета раздела VIII «Финансовые результаты»?

А) для обобщения информации о наличии и движении активов организации;

Б) для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации;

В) для обобщения информации о всех видах расчетов организации с различными юридическими и физическими лицами, а также внутривозвратных расчетов;

Г) для обобщения информации о доходах и расходах организации, а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период.

3. Имеет ли сальдо на отчетную дату синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы»?

- А) имеет;
- Б) не имеет.

4. Поступление выручки от покупателей при реализации продукции (работ, услуг) и признание выручки по мере отгрузки производится:

- А) Дт 50, 51, 52, 55 Кт 90-1;
- Б) Дт 90-1 Кт 50, 51, 52, 55;
- В) Дт 90-2 Кт 20, 41;
- Г) Дт 51, 52 Кт 62.

5. Аналитический учет по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» по объектам реализации ведется:

- А) готовая продукция;
- Б) товары;
- В) работы;
- Г) услуги.

6. Субсчет 91-2 называется...

- А) «Прочие доходы»;
- Б) «Прочие налоги и сборы из операционных доходов»;
- В) «Прочие расходы»;
- Г) «НДС».

7. Списание стоимости реализованных ценных бумаг производится:

- А) Дт 91 Кт 58;
- Б) Дт 58 Кт 91;
- В) Дт 62 Кт 91;
- Г) Дт 91 Кт 62.

8. Списание затрат, не увеличивающих стоимость основных средств производится:

- А) Дт 08-5 Кт 91;
- Б) Дт 91 Кт 08-5;
- В) Дт 91 Кт 50, 51;
- Г) Дт 50, 51 Кт 91.

9. Прибыль (убыток) от реализации материальных ценностей и других активов исчисляется как разница между суммой выручки от реализации в отпускных ценах и затратами на приобретение, реализацию и налогами.

- А) верно;
- Б) неверно.

10. Как называют прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия?

- А) балансовая;
- Б) маржинальная;
- В) чистая.

11. Укажите корреспонденцию счетов, отражающую списание невос-
требованной дебиторской задолженности по истечении сроков исковой
давности:

- А) Дт 60 Кт 90 Кт 007;
- Б) Дт 98 Кт 91-1;
- В) Дт 90-10 Кт 60. Дт 007
- Г) Дт 007

12. Какую хозяйственную операцию отражает корреспонденция сче-
тов Дт 91 Кт 71?

- А) Погашены командировочные расходы, связанные с реализацией
основных средств и прочих активов.
- Б) Списана стоимость реализованных финансовых активов.
- В) Отражена остаточная стоимость по выбывшим основным сред-
ствам.

13. Конечный финансовый результат деятельности организации от-
ражается на счете:

- А) 90;
- Б) 91;
- В) 99.

14. В каком разделе Плана счетов отражаются финансовые результаты?
А) раздел III;
Б) раздел VII;
В) раздел VIII.
15. Счет 90:
А) активный;
Б) пассивный;
В) активно – пассивный.
16. Субсчет 90-4 отражает:
А) выручку от реализации продукции, товаров;
Б) себестоимость реализованной продукции, товаров;
В) налог на добавленную стоимость.
Г) иное (указать).
17. Какая корреспонденция счетов отражает списание полуфабрикатов собственного производства по аннулированным заказам?
А) Дт 91 Кт 23;
Б) Дт 91 Кт 21;
В) Дт 91 Кт 05.
Г) Дт 90 Кт 21.
18. При списании расходов, связанных с публикацией бухгалтерской отчетности, бухгалтер составляет проводку:
А) Дт 20 (44) Кт 76;
Б) Дт 90 Кт 76;
В) Дт 91 Кт 76;
Г) Дт 99 Кт 76.
19. Прибыли и убытки по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году, отражаются на счете:
А) 80;
Б) 84;
В) 90;
Г) 91.
20. Что означает дебетовое сальдо счета 99 «Прибыли и убытки»?
А) валовую прибыль;
Б) чистую прибыль;
В) чистый убыток;
Г) нераспределенную прибыль.

21. Как отразить на счетах бухгалтерского учета прибыль от прочих доходов и расходов?

- А) Дт 99 Кт 91-5;
- Б) Дт 91-5 Кт 99;
- В) Дт 84 Кт 99.

22. Как отразить на счетах бухгалтерского учета прибыль от реализации продукции (работ, услуг)?

- А) Дт 99 Кт 90-11;
- Б) Дт 90-11 Кт 99;
- В) Дт 84 Кт 99.

23. Как объяснить экономическое содержание следующей учетной записи: «Дт 90 Кт 68»?

А) Увеличение начисленных налогов из выручки, как расходов организации, и увеличение кредиторской задолженности организации по налогам и сборам перед бюджетом.

Б) Увеличение начисленных налогов из выручки, как расходов организации, и увеличение дебиторской задолженности бюджета перед организацией по налогам и сборам.

В) Уменьшение выручки, при начислении налогов из выручки, и уменьшение кредиторской задолженности организации по налогам и сборам перед бюджетом.

Г) Нет правильного ответа.

24. Какая корреспонденция счетов составляется при начислении арбитражных расходов?

- А) Дт 90 Кт 76;
- Б) Дт 76 Кт 51;
- В) Дт 80 Кт 76;
- Г) Дт 90 Кт 60.

25. Что означает кредитовое сальдо счета 99 «Прибыли и убытки»?

- А) валовую прибыль;
- Б) чистую прибыль;
- В) чистый убыток;
- Г) непокрытый убыток.

26. Какое из указанных выражений всегда справедливо?

- А) доходы – расходы = прибыль;
- Б) доходы < расходов = прибыль;
- В) доходы > расходов = прибыль.

27. Как определить финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг)?

А) Из выручки от реализации продукции (работ, услуг) по ценам реализации вычесть налог на добавленную стоимость.

Б) Из выручки от реализации продукции (работ, услуг) по ценам реализации вычесть налоги из выручки и фактическую производственную себестоимость реализованных продукции, работ, услуг.

В) Из выручки от реализации продукции (работ, услуг) по ценам реализации вычесть налоги из выручки и фактическую полную себестоимость реализованных продукции, работ, услуг.

28. Что означает бухгалтерская запись: «Дт 76 Кт 91»?

А) Формирование уставного капитала за счет вкладов учредителей.

Б) Операция по распределению капитала при реорганизации и ликвидации организации.

В) Начислены дивиденды учредителям.

Г) Формирование уставного фонда путем дополнительной эмиссии акций.

29. Корреспонденцией Дт 62 Кт 90 отражается:

А) стоимость отгруженной продукции (работ, услуг) при методе отражения выручки «по отгрузке»;

Б) стоимость возвращенной покупателями забракованной продукции методом «красное сторно»;

В) зачет выручки в счет ранее полученного аванса.

30. Укажите корреспонденцию счетов: «Уменьшен уставный капитал в связи со списанием аннулированных акций на сумму номинальной стоимости»?

А) Дт 81 Кт 80;

Б) Дт 99 Кт 80;

В) Дт 80 Кт 81;

Г) Дт 84 Кт 81.

31. На какой счет относятся курсовые разницы по остаткам на валютных счетах?

А) «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Б) «Добавочный капитал»;

В) «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

Г) «Прочие доходы и расходы».

МОДУЛЬ 10. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ

Забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении материальных ценностей, не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его распоряжении или пользовании. Это относится к арендованным без выкупа основным средствам, материальным ценностям, принятым на ответственное хранение или на комиссию, ценностям, взятым в переработку, и т.п.

Студент *должен знать*:

- классификационные группы забалансовых счетов;
- организацию учета на забалансовых счетах;

должен уметь:

- правильно отражать операции на забалансовых счетах;
- организовать первичный учет операций на забалансовых счетах.

УЭ-1. Классификация и учет на забалансовых счетах

1.1. Сущность операций на забалансовых счетах, их классификация

В процессе осуществления предпринимательской деятельности организация совершает хозяйственные операции с не принадлежащим ей имуществом и несет ответственность в случае невыполнения основных условий договоров, которые предусматривают исполнение определенных обязательств. Учет таких операций ведется на забалансовых счетах.

Особенности ведения учета на забалансовых счетах:

- учет ведется без применения двойной записи;
- записи ведутся только в разрезе дебета или кредита используемого забалансового счета;
- учет на забалансовых счетах ведется в условной оценке;
- данные по забалансовым счетам, показываются в бухгалтерском балансе справочно, т.е. сальдо по этим счетам не влияет на величину валюты баланса.

В соответствии с Инструкцией № 50, организации могут открывать забалансовые счета, где отражают хозяйственные операции с не принадлежащим ей имуществом:

- 001 «Арендованные основные средства»;
- 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»;
- 003 «Материалы, принятые в переработку»;
- 004 «Товары, принятые на комиссию»;
- 005 «Оборудование, принятое для монтажа»;
- 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты»;
- 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность»;
- 008 «Обеспечения обязательств полученные»;
- 009 «Обеспечения обязательств выданные»;
- 011 «Основные средства, сданные в аренду»;
- 014 «Потеря стоимости основных средств»;
- 016 «Недвижимое имущество, находящееся в совместном домовладении»;
- 017 «Именные приватизационные чеки «Имущество» [1].

1.2. Учет на забалансовых счетах

Рассмотрим порядок организации учета на забалансовых счетах.

Счет 001 «Арендованные основные средства»

На счете 001 «Арендованные основные средства» показывается оценочная стоимость основных средств, арендованных предприятием (кроме долгосрочно арендуемых основных средств). Учет ведется по материально – ответственным лицам, по местам эксплуатации, по договорам аренды, по видам (земельные участки, здания, сооружения, многолетние насаждения и другие).

Основные средства учитывают за балансом, если их используют по договорам аренды. При этом порядок учета зависит от договора.

Организации-арендаторы учитывают основные средства, полученные по договору аренды, на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по стоимости, установленной договором. Организация-арендатор (лизингополучатель) отражает операции по аренде (лизингу) основных средств, следующими записями:

Если предмет краткосрочного лизинга находится на балансе лизингодателя учет у лизингополучателя оформляется следующей корреспонденцией счетов (табл. 10.1).

Таблица 10.1 – Корреспонденция счетов по учету операций у лизингополучателя [2]

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
001		Отражена стоимость полученного от лизингодателя предмета лизинга
26, 44 и др.	76	Отражены расходы по доставке предмета лизинга лизингополучателю
26, 44 и др.	76	Отражен лизинговый платеж без учета НДС в части стоимости предмета лизинга
91-4	76	Отражен лизинговый платеж в сумме дохода лизингодателя
18	76	На сумму НДС по лизинговому платежу
76	51, 52	Перечислен лизинговый платеж лизингодателю
	001	Отражена стоимость возвращенного предмета лизинга лизингодателю после окончания договора лизинга

Счет 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»

На забалансовом счете 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» предприятия-покупатели учитывают принятые на ответственное хранение ценности при отказе от акцепта счетов-платежных требований и прочим причинам, а предприятия-поставщики – принятые на ответственное хранение оплаченные покупателями имущества, оставленные на ответственном хранении, оформленные сохранными расписками, но не вывезенные по независящим от предприятия причинам.

На этом забалансовом счете организации учитывают:

1. Материально-производственные запасы, не принадлежащие им по праву собственности, как запасы, находящиеся на ответственном хранении, в случае получения организацией-покупателем:

– запасов, от которых она на законных основаниях отказалась. В соответствии с Гражданским кодексом Республики Беларусь покупатель может отказаться от исполнения договора купли-продажи по поступившим товарам, но обязан их принять на ответственное хранение. Взаимные претензии по расчетам между плательщиком и получателем запасов рассматриваются сторонами в установленном порядке без участия банковских учреждений;

– запасов, на которые в соответствии с договором купли-продажи право собственности сохраняется за продавцом до их оплаты или наступления иных обстоятельств.

В бухгалтерском учете покупателя делаются соответствующие записи (табл. 10.2).

Таблица 10.2. – Корреспонденция счетов по счету 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций операции
60	51, 52	Отражается оплаченная организации сумма за причитающиеся к получению имущества
76-3	60	На сумму претензий и сумму средств, подлежащих возврату в связи с отказом от получения ценностей
002		Отражается имущество по стоимости, указанной в договоре (согласно расчетным документам поставщиков) и подлежащие возврату поставщику
	002	Списаны с учета запасы, переданные организацией владельцу

2. Хранение на складе организации-продавца товаров, на которые право собственности перешло к организации-покупателю. При этом в бухгалтерском учете организация-поставщик делает следующие записи (табл. 10.3).

Таблица 10.3. – Корреспонденция счетов по учету товаров, на которые право собственности перешло к организации-покупателю

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций операции
90-4	43	Отражается реализация на стоимость отгруженных покупателю товаров согласно расчетным документам
002		Приняты на учет поступившие запасы как ценности на ответственном хранении в соответствии с полученными от партнера документами о невозможности в данный момент организовать вывоз приобретенного имущества
	002	Списаны с учета запасы, переданные организации-владельцу (покупателю)

Аналитический учет следует организовать по материально ответственным лицам, местам хранения, группам материальных ценностей, предприятиям-владельцам, причинам принятия на хранение (отказ от акцепта счетов и их оплаты, запрет на расходование до оплаты и пр.).

В условиях усиления конкуренции и борьбы за покупателей производители вынуждены повышать качество выпускаемой продукции, а также осуществлять ее послепродажное обслуживание. То есть торговые организации, с целью привлечения новых покупателей, оказывают услуги по гарантийному ремонту проданных товаров.

Торговые организации принимают товары для гарантийного ремонта и учитывают на забалансовом счете 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение». В целях равномерного включения «расходов на гарантийное обслуживание и ремонт товаров» в «расходы на реализацию» можно предусмотреть в учетной политике создание резерва. Для определения

суммы расходов на гарантийное обслуживание и ремонт товаров можно использовать следующие способы:

1) *пропорциональный*, т.е. сумма резерва предстоящих расходов определяется путем деления фактических расходов по гарантийному обслуживанию на величину базового показателя (товарооборот, издержки обращения) в текущем году и умножается на фактическую величину аналогичного базового показателя за каждый истекший месяц;

2) *скользящий*, т.е. сумма резерва предстоящих расходов зависит от величины базового показателя в текущем году, которая меняется из месяца в месяц, и процентного соотношения фактических расходов по гарантийному обслуживанию и величины базового показателя за несколько предыдущих отчетных периодов;

3) *равномерный*, т.е. сумма резерва предстоящих расходов определяется равномерно в течение года исходя из соотношения фактических расходов по гарантийному обслуживанию, понесенных в предыдущем году, и базового показателя.

В бухгалтерском учете будут производиться следующие записи (табл. 10.4).

Таблица 10.4. – Корреспонденция счетов по учету товаров, принятых для гарантийного ремонта

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций операции
44	96	Создан резерв на гарантийное обслуживание и ремонт товаров
002		От покупателей приняты товары на гарантийное обслуживание и ремонт
23	02, 10, 70, 69, 76	Отражены затраты на гарантийное обслуживание и ремонт товаров
96	23	За счет резерва списаны затраты по гарантийному обслуживанию и ремонту товаров
	002	Возвращены покупателям отремонтированные товары

Счет 003 «Материалы, принятые в переработку»

В соответствии с Гражданским кодексом Республики Беларусь, производство товара из давальческого сырья – это изготовление лицом новой движимой вещи путем переработки не принадлежащих ему материалов [3]. Собственником сырья и произведенной из него продукции является организация-заказчик (давалец).

При этом выполняется ряд условий:

1) первая организация передает второй материалы в переработку без передачи права собственности на них;

2) вторая организация перерабатывает материалы, не принадлежащие ей, и передает первой организации новую движимую вещь как продукт переработки;

3) право собственности на новую движимую вещь переходит ко второй организации, если стоимость переработки существенно превышает стоимость полученных материалов;

4) при приобретении второй организацией права собственности на изготовленную вещь, она обязана возместить стоимость материалов первой организации.

Предприятие-изготовитель (переработчик) продукции из давальческого сырья учитывает сырье и материалы, полученные от организаций-заказчиков, на счете 003 «Материалы, принятые в переработку». Учет сырья и материалов ведется в разрезе заказчиков по видам, группам ценностей и в оценке, предусмотренной в договорах.

В соответствии с налоговым законодательством деятельность организаций по переработке давальческого сырья и материалов признается производственной и подлежит налогообложению в установленном порядке (НДС, акцизами и т.д.). При этом в выполненный объем работ не включается стоимость давальческого сырья и материалов.

Для организаций, передающих в переработку сырье и материалы, операции по их передаче не считаются операциями по продаже продукции (работ, услуг) и, как следствие, обороты по ним не являются оборотами по реализации продукции.

Организация-переработчик ведет учет в следующем порядке (табл. 10.6).

Организация-заказчик, передающая материалы в переработку, учитывает их в течение времени переработки на счете 10 «Материалы», субсчет 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону».

По окончании переработки, затраты на переработку и стоимость материалов определяют стоимость готовой продукции. При этом делаются записи (табл. 10.5, 10.6).

Таким образом, передача давальческого сырья в переработку не может рассматриваться как продажа. В связи с этим не используется счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и поэтому отсутствует объект налогообложения (т.е. для отражения НДС).

Если договором будет предусмотрена оплата работ организации-переработчика частью полученных материалов, то передача данной части материалов должна оформляться как их продажа.

При заключении договора на переработку целесообразно исходить из того, что, как правило, сырье и материалы, участвующие в данном процес-

се как давальческое сырье, должны: 1) быть однородны с продукцией переработки; 2) период переработки не может превышать одного месяца.

Таблица 10.5. – Корреспонденция счетов по учету материалов, принятых в переработку

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
003		Отражается стоимость материалов, принятых в переработку в оценке, указанной в договоре
20	10, 23, 70, 69, 76...	Отражаются затраты по переработке сырья и материалов
90-4	20	По окончании переработки и при подписании акта выполненных работ списываются затраты по передаче готовой продукции заказчику, если учет выручки производится по мере отгрузки материалов, полученных в результате переработки и предъявления заказчику расчетных документов
51	62	Денежные средства, полученные в оплату работ по переработке
62	90-1	Выручка от выполнения работ по переработке (без учета стоимости материалов)
90-2	68	Отражены налоги
	003	Списывается стоимость сырья и материалов, принятых в переработку
002		Принята произведенная готовая продукция после переработки на ответственное хранение
	002	Передана произведенная готовая продукция заказчику
002		Принята к учету возвращенная продукция
28	02, 10, 70, 69, 76...	Отражены затраты по исправлению брака
	002	Передана исправленная готовая продукция заказчику
20	28	Списаны на затраты производства затраты по исправлению брака

Таблица 10.6. – Корреспонденция счетов по учету материалов, переданных в переработку

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
10-7	10-1	Списывается учетная стоимость сырья и материалов, переданных в переработку
20	60	Отражена стоимость работ по переработке (за минусом налога на добавленную стоимость), принятых к оплате
18	60	Отражается сумма налога на добавленную стоимость от стоимости работ по переработке давальческого сырья и материалов
10-1	10-7	Принято сырье из переработки
68	18	Зачет НДС
20	10-1	Списывается учетная стоимость сырья, принятого из переработки, на изготовление готовой продукции

Счет 004 «Товары, принятые на комиссию»

Торговые и посреднические организации могут вести торговые операции по договорам комиссии, согласно которым, посредническая организация (**комиссионер**) обязуется по поручению другой стороны (**комитента**) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. В этом случае товары, принятые посреднической организацией для продажи на условиях комиссии, учитываются на счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Оценивают данные товары в сумме, предусмотренной договором. Ее также отражают в приемно-сдаточных актах. Посредническая организация делает соответствующие записи (табл. 10.7).

Таблица 10.7. – Корреспонденция счетов по счету 004 «Товары, принятые на комиссию»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
004		Отражается стоимость товаров, принятых для продажи по договору комиссии (без НДС)
	004	Списывается с учета стоимость проданного товара
51	62	Получены от покупателя денежные средства в оплату проданных товаров
76	90-1	Начислена выручка посреднику в размере его комиссионного вознаграждения
90-2	68	Отражена задолженность по НДС и других платежей с суммы комиссии
90-4	44	Списываются издержки обращения комиссионера
90-11, 99	99, 90-11	Отражается финансовый результат
76	51	Погашена задолженность комитенту за вычетом суммы комиссионного вознаграждения и других расходов (включая налоговые платежи), понесенных комиссионером
68	18	Списывается НДС, приходящийся на стоимость товаров, оплаченных комитенту

Счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа»

На счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа» отражается наличие и движение всех видов оборудования, полученного подрядной организацией от заказчика для монтажа.

При этом соблюдается ряд условий касательно оборудования, которое:

- входит в смету на строительство;
- требует монтажа, т.е. проведения работ по его установке на постоянном месте эксплуатации (прикреплению к фундаменту, полу, междуэтажному перекрытию или другим несущим конструкциям зданий и сооружений);

– не принадлежит строительной организации (право собственности на данное оборудование сохраняется за организацией-заказчиком).

Учет данного оборудования строительная организация ведет по заказчикам, видам оборудования в оценке, установленной в документах заказчика.

Передача оборудования заказчиком подрядчику для сдачи в монтаж производится на основании акта приемки-передачи оборудования в монтаж. При этом оборудование продолжает числиться у заказчика на счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы».

Строительная организация учитывает оборудование следующими записями (табл. 10.8).

Таблица 10.8. – Корреспонденция счетов по счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
005		Отражается стоимость оборудования, переданного в монтаж
20	10, 70, 69, 76	Отражают затраты на монтаж полученного оборудования
	005	Списывается с учета стоимость оборудования, переданного в монтаж

Счет 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты»

Термин «бланки документов с определенной степенью защиты» применяется вместо термина «бланки строгой отчетности» в соответствии с СТБ 997-2011 «Бланки ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, документы с определенной степенью защиты. Термины и определения» и СТБ 996-2011 «Бланки ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, документы с определенной степенью защиты. Общие требования», утвержденными постановлением Госстандарта от 28.10.2011 г., № 78 [4, 5].

Приобретение бланков документов с определенной степенью защиты, информация об изготовлении и реализации которых подлежит внесению в электронный банк данных бланков документов и документов с определенной степенью защиты, и печатной продукции юридическими лицами, их филиалами и представительствами и индивидуальными предпринимателями осуществляется в порядке, определенном постановлением Министерства по налогам и сборам, Министерства финансов, Министерства связи и информатизации от 12.08.2011 г. № 33/77/17 «Об утверждении Инструкции о порядке приобретения, учета, хранения, использования и возврата бланков документов с определенной степенью защиты, вклю-

ченных в перечень бланков документов и документов с определенной степенью защиты и печатной продукции, информация о которых подлежит включению в электронный банк данных бланков документов и документов с определенной степенью защиты и печатной продукции».

Организации-реализаторы бланков документов с определенной степенью защиты (РУП «Информационно-издательский центр по налогам и сборам»; РУП «Издательство «Белбланкавыд»; РУП почтовой связи «Белпочта») выписывают счет-фактуру на приобретение таких бланков. Реализация бланков организациям осуществляется при наличии сведений об организации в Государственном реестре плательщиков и предъявлении следующих документов:

- оригинала и копии платежного документа, подтверждающего оплату стоимости бланков на основании счета-фактуры;

- оригинала и копии документа, удостоверяющего служебное положение руководителя (приказ о назначении на должность руководителя, или выписка из решения общего собрания, правления или иного органа управления юридического лица, или трудовой договор (контракт), или гражданско-правовой договор, или удостоверение руководителя некоммерческой организации), а также оригинала документа, удостоверяющего его личность, – при получении бланков руководителем организации;

- доверенности на получение бланков и оригинала документа, удостоверяющего личность, – при получении бланков иным представителем организации, кроме руководителя;

- оригинала и копии документа, удостоверяющего личность, – при получении бланков индивидуальным предпринимателем.

Оригиналы представленных документов, за исключением доверенности на получение бланков, после сверки с копиями подлежат возврату.

Реализация бланков оформляется товарно-транспортной либо товарной накладной.

Для бухгалтерского учета бланков документов с определенной степенью защиты предназначен счет 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты». На счете приводятся данные о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности (квитанционных книжек, бланков удостоверений, дипломов, различных абонементов, талонов, билетов, бланков товарно-сопроводительных документов и т.п.).

В соответствии с законодательством все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны быть оформлены оправдательными документами, некоторые из которых могут относиться к таким документам. К бланкам документов с определенной степенью защиты также относятся бланки ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты,

бланки иных документов, имеющие идентификационный номер, нанесенный при изготовлении, элементы защиты от подделки, соответствующие требованиям, определенным Министерством финансов Республики Беларусь по согласованию с МВД и Министерством юстиции.

В соответствии с названным Положением, организациям необходимо:

- утвердить перечень бланков документов с определенной степенью защиты;
- назначить ответственных лиц, у которых будут храниться бланки;
- учет поступления и движения данных бланков вести в приходно-расходных книгах, которые должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены сургучной печатью и подписями руководителя и главного бухгалтера;
- сдавать бланки документов материально ответственными лицами по накладной или под подпись в книге;
- списывать использованные бланки с подсчета материально ответственных лиц по акту.

Учет бланков ведут по их видам и местам хранения (материально ответственным лицам) в оценке по затратам их приобретения или условной оценке.

В бухгалтерском учете при этом делаются следующие записи (табл. 10.9).

Таблица 10.9. – Корреспонденция счетов по счету 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
10, 16	60, 76	Отражаются затраты по покупке бланков
006		Одновременно по стоимости приобретения или условной стоимости бланки принимают на забалансовый учет
	006	Списывается стоимость бланков, переданных для использования либо по их непригодности
20, 26, 44, 94	10, 16	Использованы бланки строгой отчетности

Счет 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность»

На счете 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» показывается сумма дебиторской задолженности, списанной в убыток вследствие неплатежеспособности должников, но продолжающей числиться за балансом в течение пяти лет.

С целью недопущения неплатежеспособности покупателей и убыточности организации следует регулярно проводить инвентаризацию дебиторской задолженности. В ходе инвентаризации выявится «недобросовестность» отдельных дебиторов.

Если после предпринятых мер в соответствии с законодательством и по истечении срока исковой давности, возратить долг не представляется возможным, сумма задолженности списывается на финансовые результаты деятельности организации:

- по окончании срока исковой давности и непоступлении платежей за поставленные ценности, выполненные работы и услуги. Сроки исковой давности могут быть специальными и общими (3 года, по внешнеэкономическим договорам – 5 лет).

- по решению суда о неплатежеспособности должника.

В бухгалтерском учете делают следующие записи (табл. 10.10).

Таблица 10.10. – Корреспонденция счетов по счету 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
90-10	62, 76	Списывается дебиторская задолженность на расходы организации
007		Одновременно в данной сумме дебиторская задолженность принимается на забалансовый счет и в течение 5 лет с момента списания учитывается на этом счете

Указанный срок представляется для наблюдения за возможностью взыскания задолженности в случае изменения имущественного положения должников.

При погашении задолженности в течение 5 лет делаются соответствующие записи (табл. 10.11).

Таблица 10.11. – Корреспонденция счетов по учету погашенной задолженности

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
51, 52, 01	90-7	На стоимость поступивших денежных средств или активов
	007	Списывается с учета стоимости погашенной задолженности или по истечении 5 лет после срока списания.

Счет 008 «Обеспечения обязательств полученные»

Каждая организация, заключая сделку должна быть, уверена в выполнении обязательств другой стороной, поэтому она вправе требовать от другой стороны определенных гарантий, обеспечивающих защиту ее интересов. Исполнение обязательств может обеспечиваться неустойкой, залогом, банковской гарантией, поручительством, задатком и т.д. [2]

Движение полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей отражается на счете 008 «Обеспечения обязательств и пла-

тежей полученные». Учет полученных обязательств или гарантий осуществляется по их номинальной стоимости (или стоимости, установленной договором). По мере погашения обязательств или окончания срока гарантий их стоимость списывают со счета 008 «Обеспечения обязательств полученные».

Рассмотрим порядок ведения бухгалтерского учета отдельных операций по обеспечению исполнения обязательств.

Учет задатка. В соответствии со ст. 351 Гражданского кодекса Республики Беларусь задатком признается «... денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне в доказательство заключения договора и в обеспечение его исполнения».

Задаток выдается соответствующей стороной в счет причитающихся платежей и вносится только денежными средствами. Независимо от суммы соглашение о задатке заключается в письменной форме, в котором содержатся все условия, позволяющие определить объект отношений по задатку. Согласно ст. 351 Гражданского кодекса Республики Беларусь в случае несоблюдения требования о заключении соглашения о задатке в письменной форме денежная сумма признается авансом, если не доказано иное.

Цель выдаваемого задатка заключается в обеспечении исполнения обязательств по договору. Достижению этой цели способствуют разработанные нормы последствий неисполнения обязательства, обеспеченного задатком:

- при прекращении обязательства до начала его исполнения по соглашению сторон либо вследствие невозможности исполнения, задаток возвращается;
- если за неисполнение договора ответственна сторона, получившая задаток, она обязана уплатить другой стороне двойную сумму задатка;
- если за неисполнение договора ответственна сторона, давшая задаток, он остается у другой стороны;
- неисполнение обязательств, влечет за собой возмещение убытков другой стороне с зачетом суммы задатка, если в договоре не предусмотрено иное [3].

Вышеперечисленные нормы означают, что если за неисполнение договора отвечает сторона, перечислившая задаток, то убытки возмещаются в части, превышающей сумму задатка. Если наоборот, то сторона, представившая задаток, может требовать уплаты двойной суммы задатка и, кроме того, – возмещения убытков в части, превышающей сумму задатка.

Задаток выполняет ряд функций (рис. 10.1).



Рисунок 10.1. – Функции задатка

Исполнение обязательств отражается в учете корреспонденций счетов у **задаткополучателя** соответствующим образом (табл. 10.12).

Таблица 10.12. – Корреспонденция счетов по учету операций у задаткополучателя

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
51	76	На расчетный счет поступил задаток согласно заключенного договору
008		Отражена сумма задатка
41	10	Крупная партия материалов переведена в товары по фактической себестоимости
90-4	41	На фактическую себестоимость списаны товары в реализацию
90-2	68	Отражена сумма НДС
62	90-1	Начислена выручка задаткодателями
76	62	Произведен зачет задатка
51	62	За минусом суммы задатка на расчетный счет поступила выручка
90, 90-11	90-11, 90	Определен финансовый результат
	008	Списана сумма задатка

У **задаткодателя** операции по исполнению обязательств отражаются следующей корреспонденцией счетов (табл. 10.13).

Таблица 10.13. – Корреспонденция счетов по учету операций у задаткодателя

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
76	51	Перечислена сумма задатка согласно договора
009		Отражена в учете сумма задатка
41	60	Получены товары от задаткополучателя
18	60	Отражена в учете сумма НДС, причитающаяся к уплате поставщиком
41	42	Начислена торговая наценка (надбавка)
60	76	Произведен зачет задатка
60	51	Перечислена задолженность задаткополучателю за полученные товары
	009	Списана сумма задатка

Если по вине задаткополучателя договор не исполнен, то к нему предъявляется претензия, и учет ведется с использованием счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 3 «Расчет по претензиям».

Учет операций, связанных с неустойкой. Неустойка – денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения обязательств (или ненадлежащего их исполнения). Неустойка – это средство компенсации потерь кредитора. Различают следующие виды неустоек: штраф, пеня, договорная неустойка и прочие.

В бухгалтерском учете производятся соответствующие записи (табл. 10.14).

Таблица 10.14. – Корреспонденция счетов по учету операций, связанных с неустойкой

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
У должника		
90-10	76-3	В отчетном периоде на в расходы отнесена после признания неустойка
76-3	51	Погашена задолженность кредитором
У кредитора		
76-3	90-7	Признанная сумма неустойки отнесена на доходы
90-8	68	Начислена задолженность бюджету по НДС
51	76-3	Получена неустойка и исполнены обязательства перед бюджетом по НДС
68	51	С банковского счета уплачен в бюджет НДС

Счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»

На счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» показывается движение выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей.

При отражении в бухгалтерском учете операций с использованием гарантий в качестве обеспечения обязательств, следует уплаченные суммы

денежных средств в форме аванса, задатка и т.п. учитывать на забалансовом счете 009. С учетом этого организацией-пользователем должны быть сделаны следующие корреспонденции (табл. 10.15).

Таблица 10.15. – Корреспонденция счетов по счету 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
60, 76	51	Отражается сумма выплаченного аванса
009		Отражается сумма обеспечения
10, 43, 62	60, 76	Списывается задолженность по выполненному обязательству
	009	Списывается сумма гарантий в связи с погашенным обязательством

Счет 011 «Основные средства, сданные в аренду»

Счет 011 «Основные средства, сданные в аренду» предназначен для обобщения информации о наличии и движении объектов основных средств, сданных в аренду, если по условиям договора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора.

Основные средства, сданные в аренду, учитываются в оценке, указанной в договорах аренды.

Аналитический учет по счету 011 ведется по арендаторам (лизингополучателям), каждому объекту основных средств, сданных в аренду (лизинг).

Если долгосрочный предмет лизинга находится на балансе лизингополучателя, в бухгалтерском учете лизингодателя делаются записи: в случае передачи нового объекта лизинга (табл. 10.16).

Таблица 10.16. – Корреспонденция счетов по операциям лизинга

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
91-4	03	Отражена первоначальная стоимость переданного предмета лизинга лизингополучателю
62	91-1	Отражена без учета НДС стоимость передаваемого лизингодателем лизингополучателю предмета лизинга
62	76	Одновременно отражается сумма НДС, исчисленного на дату передачи от стоимости передаваемого предмета лизинга
76	68	Отражена сумма НДС, исчисленная в сроки, установленные законодательством
011		Отражена стоимость передаваемого предмета лизинга лизингополучателю лизингодателем
62	90-1(91-1)	Отражен лизинговый платеж в сумме вознаграждения лизингодателя и включаемых в их состав инвестиционных расходов лизингодателя, не учитываемых в первоначальной стоимости предмета лизинга
	011	Отражена стоимость возвращенного или выкупленного предмета лизинга

Счет 014 «Потеря стоимости основных средств»

Счет 014 «Потеря стоимости основных средств» предназначен для обобщения информации о движении сумм накопленной амортизации по объектам жилищного фонда, внешнего благоустройства и другим объектам, воспроизводство которых уже осуществлялось за счет собственных источников или с привлечением бюджетных средств (табл. 10.17).

Таблица 10.17. – Корреспонденция счетов по счету 014 «Потеря стоимости основных средств»

Дт	Кт	Содержание хозяйственных операций
014		Отражается сумма начисленной амортизации по объектам жилого фонда, объектам внешнего благоустройства.
29	02	Начислена амортизация по объектам жилищного фонда по окончании отчетного года
29	10, 23 и др.	Отражены фактические затраты по ремонту жилищного фонда
91-4	01	Выбытие, продажа, списание и пр. жилищного фонда
	014	При выбытии данных объектов (списании, продаже и т.п.) сумма начисленной амортизации за время эксплуатации списывается

Счет 016 «Имущество, находящееся в совместном домовладении»

Счет предназначен для учета объектов основных средств и нематериальных активов, оборотных активов, находящихся в совместном владении (пользовании), и предполагает открытие субсчетов:

016-1 «Основные средства, находящиеся в государственной форме собственности»;

016-2 «Основные средства, находящиеся в частной форме собственности»;

016-3 «Основные средства, находящиеся в общей долевой собственности». Здесь учитываются межквартирные лестничные клетки, лестницы, лифты, лифтовые и иные шахты, коридоры, крыши, технические этажи и подвалы, другие места общего пользования, конструкции дома, механическое, электрическое, сантехническое и иное оборудование, находящееся за пределами или внутри жилых и (или) нежилых помещений, элементы инженерной инфраструктуры, а также отдельно стоящие объекты, служащие целевому использованию здания;

016-4 «Объекты внешнего благоустройства». На данном субсчете учитываются зеленые насаждения, детские площадки, спортплощадки и

иные объекты, имеющиеся в наличии на момент создания товарищества собственников по первоначальной (восстановительной) стоимости;

016-5 «Прочие основные средства». В рамках данного субсчета учет может вестись по объектам разной формы собственности с учетом форм пользования.

Счет 017 «Именные приватизационные чеки «Имущество»

Счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении в организации именных приватизационных чеков «Имущество», которые учитываются по номинальной стоимости.

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 [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 «Финансовая аренда (лизинг) и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 ноября 2018 г., № 73// ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

3. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 7 дек. 1998 г., № 218-3 : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобр. 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.

4. Бланки ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, документы с определенной степенью защиты. Термины и определения : СТБ 997-2011. – Взамен СТБ 997-96 ; введ. 01.06.12. –Минск : Белорус. гос. ин-т стандартизации и сертификации, 2011. – 12 с.

5. Бланки ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, документы с определенной степенью защиты. Общие требования : СТБ 996-2011. – Взамен СТБ 996-96 ; введ. 01.06.12. –Минск : Белорус. гос. ин-т стандартизации и сертификации, 2011. – 10 с.

КЛЮЧИ К ТЕСТАМ

Наименование тем и № вопроса	Ответы			
	а	б	в	г
Модуль 6. Бухгалтерский (финансовый) учет расчетов с персоналом по оплате труда				
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		+		
Модуль 7. Бухгалтерский (финансовый) учет расчетных операций. Учет кредитов банка и займов				
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			+	
34			+	
35	+			
36		+		
37		+		
38		+		
39			+	
40	+			
41	+			
42	+			

Модуль 8. Бухгалтерский (финансовый) учет собственного капитала

1			+	
2				+
3	+			
4			+	
5		+		
6	+			
7		+		
8				+
9		+		
10				+
11	+			
12		+		

Модуль 9. Бухгалтерский (финансовый) финансовых результатов				
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				+

ПРИМЕРЫ РЕШЕНИЯ ЗАДАЧ

Задача 1

Организация приобрела новую производственную линию стоимостью 173100 руб., в т.ч. НДС 20%. Расходы на доставку составили 2885 руб. Организация полностью рассчиталась с поставщиком и за транспортные услуги за счет средств краткосрочного кредита (176000 руб.), взятого под 15% годовых. За монтаж и наладку основного средства начислена заработная плата рабочих в сумме 6800 руб., отчисления – ? На монтаж списаны материалы суммой 1300 руб. Начислена амортизация по объектам, используемым при монтаже, – 940 руб. Производственная линия введена в эксплуатацию по первоначальной стоимости.

Требуется: отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

Решение: таблица П.1.

Таблица П.1

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Отражается покупная стоимость основного средства	08	60	144250
Отражена сумма НДС	18	60	28850
Отражены расходы по доставке основного средства	08	60	2404,17
Отражена сумма НДС	18	60	480,83
Получен краткосрочный кредит банка	51	66	176000
Проценты по кредиту, начисленные на момент принятия основного средства к учету	08	66	26400
Заработная плата рабочих по монтажу и наладке основного средства	08	70	6800
Начисления на заработную плату рабочих	08	69	2312
	08	76	40,80
Расход материалов на монтаж основных средств	08	10	1300
Амортизация основных средств, использованных в процессе монтажа	08	02	940
Ввод в эксплуатацию смонтированного основного средства	01	08	360446,97

Задача 2

В организации списывается грузовой автомобиль МАЗ, первоначальная стоимость которого, с учетом переоценок, – 4560,2 руб., сумма накопленной амортизации – 4010,2 руб. При разборке автомобиля комиссия определила, что манипулятор, установленный на автомобиль, можно оприходовать как исправный для дальнейшего использования (на складе организации имеется новый манипулятор учетной стоимостью 200 руб.

Комиссией установлено, что демонтированный манипулятор имеет износ в размере 75%).

Затраты по ликвидации составили:

- начислена заработная плата – 32 руб.;
- произведены отчисления от фонда заработной платы;
- использованы материалы при разборке автомобиля на сумму 25 руб.

Фонд переоценки – 1230 руб.

Требуется: составить корреспонденции счетов.

Решение: таблица П.2.

Таблица П.2

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Списан грузовой автомобиль МАЗ на сумму накопленной амортизации	02	01	4010,2
Списание грузового автомобиля по остаточной стоимости	91-4	01	550
Оприходован на склад манипулятор, установленный на автомобиль	10	91-1	50 (200*(100–75%))
Начислена заработная плата рабочим по ликвидации автомобиля	91-4	70	32
Отчисления в ФСЗН	91-4	69	10,88 (32*34%)
Отчисления в Белгосстрах	91-4	76	0,192 (32*0,6%)
Списаны материалы, использованные при разборке автомобиля	91-4	10	25
Отражен финансовый результат (убыток) от ликвидации грузового автомобиля МАЗ	99	91-5	568,072
Отражается списание фонда переоценки	83	84	1230

Задача 3

В результате инвентаризации обнаружена недостача принтера, первоначальная стоимость 225 руб. Сумма ранее начисленной амортизации 140 руб. Недостача основного средства отнесена на виновное лицо. По решению директора организации виновное лицо возместило из заработной платы стоимость недостачи по рыночным ценам в размере 127 руб. Фонд переоценки – 100 руб.

Требуется: Определить финансовый результат от операции. Составить корреспонденции счетов.

Решение: таблица П.3.

Таблица П.3

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Списан принтер на сумму накопленной амортизации	02	01	140
Списана остаточная стоимость недостающего принтера	91-4	01	85
Отражена недостача принтера	94	91-4	85
Отражены восстановленные суммы налоговых вычетов	94	18	17
Недостача отнесена на виновное лицо	73-2	94	102
Виновным лицом возмещена сумма недостач из заработной платы по рыночной стоимости	70	73-2	127
Отражена разница между рыночной и учетной стоимостью принтера	73-2	91-1	25
Отражен финансовый результат (прибыль)	91-5	99	25
Отражено списание фонда переоценки	83	84	100

Задача 4

Некоммерческая организация получила инвестиционные средства для покупки грузового автомобиля на сумму 2140 руб. Покупная стоимость основных средств – 1500 руб. Отражена выставленная поставщиком НДС по ставке 20%. Сторонней транспортной организацией оказаны услуги на сумму – 250 руб. Отражена сумма НДС, предъявленная сторонней организацией, по ставке 20%. Объект принят в эксплуатацию. Источником приобретения грузового автомобиля является целевое финансирование.

Требуется: составить корреспонденцию счетов.

Решение: таблица П.4.

Таблица П.4

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
На расчетный счет поступили средства целевого финансирования	51	86	2140
Поставщику оплачена стоимость приобретаемого грузового автомобиля (с учетом НДС, включенного в цену по ставке 20%)	60	51	1500
Оприходован грузовой автомобиль (стоимость без НДС)	08	60	1250
Отражена выставленная поставщиком сумма НДС	18	60	250
Оплачена стоимость услуг сторонней организации по доставке грузового автомобиля (с учетом НДС, исчисленного по ставке 20%)	60	51	250
Стоимость услуг сторонней организации (без НДС) отнесена на увеличение стоимости грузового автомобиля	08	60	208,33
Отражена сумма НДС, предъявленная сторонней организацией	18	60	41,67
Общая сумма уплаченного НДС по отраженному в учете объекту отнесена за счет средств целевого финансирования	86	18	291,67
Объект основных средств введен в эксплуатацию	01	08	1458,33
Показан источник приобретения основного средства (за счет средств целевого финансирования, полученных в виде инвестиционных средств)	86	83	1458,33
Возвращены инвестиционные средства	86	51	390

Задача 5

ОАО «Восход» в течении ряда лет производит переоценку здания производственного цеха, по которому ни разу не отражалось обесценение. Результаты переоценок следующие:

– 2011 год – произведена дооценка первоначальной стоимости на 1,5 руб., сумма накопленной амортизации – на 0,8 руб. Остаток добавочного капитала по кредиту счета 83 в результате предыдущих переоценок отсутствует;

– 2012 год – произведена уценка первоначальной стоимости на 2,068 руб., сумма накопленной амортизации – на 1,03 руб.;

– 2013 год – произведена дооценка первоначальной стоимости на 1,19 руб., сумма накопленной амортизации – на 0,821 руб.

Требуется: отразить результаты переоценок здания производственного цеха на счетах бухгалтерского учета.

Решение: таблица П.5.

Таблица П.5

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Произведена дооценка первоначальной стоимости здания производственного цеха	01	83	1,5
Произведена дооценка суммы накопленной амортизации	83	02	0,8
Отражена сумма уценки первоначальной стоимости здания производственного цеха в пределах остатка добавочного капитала	83	01	1,5
Отражена сумма уценки накопленной амортизации в пределах остатка добавочного капитала	02	83	0,8
Отражена сумма уценки первоначальной стоимости здания производственного цеха сверх остатка добавочного капитала	91-4	01	0,568
Отражена сумма уценки накопленной амортизации сверх остатка добавочного капитала	02	91-1	0,23
Отражена сумма переоценки первоначальной стоимости здания производственного цеха, восстанавливающая сумму ранее признанного убытка	01	91-1	0,5680
Отражена сумма переоценки накопленной амортизации, восстанавливающая сумму ранее признанного убытка	91-4	02	0,23
Отражена сумма переоценки первоначальной стоимости здания производственного цеха сверх суммы восстановленного убытка	01	83	0,622
Отражена сумма накопленной амортизации сверх суммы восстановленного убытка	83	02	0,591

Задача 6

Организация передает безвозмездно детскому саду компьютер. Первоначальная стоимость компьютера 2450 руб. Сумма накопленной амортизации – 367,5 руб. При безвозмездной передаче организация оплачивает

транспортные расходы на перевозку основного средства (компьютера) в сумме 60 руб., в т. ч. НДС 20%. По данному объекту добавочный фонд составляет 13 руб.

Требуется: отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

Решение: таблица П.6.

Таблица П.6

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Списывается сумма накопленной амортизации по переданному компьютеру	02	01	367,5
Отражаются затраты по доставке:			
стоимость без НДС;	91-4	60	50
сумма НДС	18	60	10
Отражен НДС по оборотам по безвозмездной передаче основных средств и транспортных услуг ((500 + 2083,5) x 20 / 100)	91-4	68	426,7
Отражается финансовый результат от безвозмездной передачи (2082,5 + 500 + 426,7)	99	91-5	2559,2

Задача 7

Организация реализует патент на изготовление полимерных материалов, первоначальная стоимость 340 руб. Сумма ранее начисленной амортизации 188 руб. Продажная стоимость объекта с НДС составляет 198 руб.

Требуется: Определить финансовый результат от операции. Составить корреспонденции счетов.

Решение: таблица П.7.

Таблица П.7

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Отражается списание суммы начисленной амортизации по реализуемому патенту на изготовление полимерных материалов	05	04	188
Отражается списание остаточной стоимости патента	91-4	04	152
Отражается выручка от реализации патента	62	91-1	198
Отражен НДС по реализованному патенту	91-2	68	33
Отражен финансовый результат (прибыль) от реализации патента	91-5	99	13

Задача 8

Предприятие осуществляет строительство цеха по пошиву детской одежды. В текущем отчетном периоде произведены следующие хозяйственные операции:

1. Согласно договору и калькуляции затрат сторонней организации за проектно-изыскательные работы по строительству цеха начислено 54840 руб., в т.ч. НДС – 20%.

2. Согласно договору подрядной организации, за возведение фундамента под здание цеха начислено 39000 руб. в т.ч. НДС – 20%.

3. Согласно акту строительной организации, за строительство здания цеха начислено 103800 руб., в т.ч. НДС – 20%.

4. Поставщику с расчетного счета за оборудование для монтажа в цехе оплачено 110,4 руб.

5. Поставщик по накладной передал предприятию оборудование, стоимость которого 110,4 руб., в т.ч. начислен НДС – 20%.

6. Оборудование передано в монтаж

7. За монтаж оборудования начислена заработная плата рабочим – 30 руб.

8. На заработную плату начислены налоги и отчисления (в соответствии с действующими на данный период времени ставками налогов и отчислений).

9. На основании акта ввода в эксплуатацию построенное здание цеха оприходовано на предприятии в составе основных средств.

Требуется: составить корреспонденцию счетов

Решение: таблица П.8.

Таблица П.8

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Начислено сторонней организации за проектно-изыскательные работы по строительству цеха согласно договору и калькуляции затрат (без учета НДС)	08	60	45700
На сумму НДС	18	60	9140
Начислено подрядной организации за возведение фундамента под здание цеха согласно договору (без учета НДС)	08	60	32500
На сумму НДС	18	60	6500
Начислено строительной организации за строительство здания цеха согласно акту (без учета НДС)	08	60	86500
На сумму НДС	18	60	17300
С расчетного счета поставщику оплачено за оборудование для монтажа в цехе	60	51	110,4
Получено от поставщика оборудование, требующее монтажа (без учета НДС)	07	60	92
На сумму НДС	18	60	18,4
Оборудование передано в монтаж	08	07	92
Начислена заработная плата рабочим, проводившим монтаж оборудования	08	70	30
Отчисления в ФСЗН (34%)	08	69	10,2
Отчисления в Белгосстрах (0,6%)	08	76	0,18
На основании акта ввода в эксплуатацию построенное здание цеха оприходовано на предприятии в составе основных средств	01	08	164832,38

Задание 9

Организация в качестве вноса в уставный капитал вновь создаваемой организации вносит:

1. Денежные средства с расчетного счета – 4 500 000 руб.
2. Денежные средства с валютного счета – 3 000 000 руб.
3. Основные средства по остаточной стоимости – 5 280 000 руб.

По истечении отчетного года организация получила на расчетный счет доходы от вновь созданной организации в размере 4 554 000 руб.

Требуется: составить корреспонденцию счетов с позиции учредителя.

Решение: таблица П.9.

Таблица П.9

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Переданы денежные средства в качестве вклада в уставный капитал	06	51	4 500 000
Переданы денежные средства в валюте в качестве вклада в уставный капитал	06	52	3 000 000
Переданы основные средства в качестве вклада в уставный капитал по остаточной стоимости	06	01	5 280 000
Получены доходы от вновь созданной организации	76	91	4 554 000
Перечислены на расчетный счет доходы	51	76	4 554 000

Задача 10

В уставный капитал другого субъекта хозяйствования организация вносит основное средство стоимостью 8000 руб., по которому числится накопленная амортизация 2000 руб., накопленное обесценение – 200 руб., добавочный капитал, образованный за счет переоценок, – 500 руб., согласованная стоимость объекта основных средств – 6500 руб., вносит также материалы по согласованной стоимости на 1500 руб., деньги с расчетного счета – 7000 руб., с валютного счета 20000 дол. США, курс на дату списания с валютного счета – 1,9108 руб.

Требуется: отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

Решение: таблица П.10.

Таблица П.10

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
1	2	3	4
Списана сумма накопленной амортизации и обесценения	02	01	2200
Списана сумма добавочного капитала, образованного за счет переоценок основных средств	83	84	500

Окончание таблицы П.10

1	2	3	4
По согласованной стоимости основное средство внесено в уставный капитал другого субъекта хозяйствования	06	01	6000
На сумму превышения согласованной стоимости над остаточной стоимостью основных средств	06	91-1	500
По согласованной стоимости материалы внесены в уставный капитал другого субъекта хозяйствования	06	10	1500
На сумму вклада в белорусских рублях	06	51	7000
Внесение в уставный капитал другого субъекта хозяйствования иностранной валюты (20 000*1,9108)	06	52	38216

Задача 11

На складе организации остаток цемента на счете 10 «Материалы» на начало месяца составил 100 кг:

- по учетной цене 9 руб. (сальдо на начало месяца по счету 10);
- отклонение фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам 1,4 руб. (сальдо начальное по счету 16);
- итого по фактической себестоимости на начало месяца – 10,4 руб.

За месяц поступило от поставщиков согласно ТТН:

Дата	Кол-во, кг	Цена, руб.	Сумма, руб.	Ставка НДС, %	Сумма НДС, руб.	Всего с НДС, руб.
03 октября	10	0,0655	0,6550	20	0,131	0,7860
14 октября	15	0,068	1,02	20	0,204	1,224
29 октября	5	0,0685	0,3425	20	0,0685	0,411
Итого	30		2,0175		0,4035	2,421

Транспортно-заготовительные расходы по доставке цемента в октябре по документам перевозчика составили 3,54 руб., в т. ч. НДС по ставке 20%.

Организация полностью рассчиталась с поставщиками и перевозчиком.

На производство за отчетный месяц списано:

Дата	Количество, кг
6 октября	8
18 октября	45
21 октября	23
Итого	76

Требуется:

- Открыть счет 10 «Материалы», записать остатки.
- Определить стоимость цемента, списанного на производство, если учетной ценой является цена поставщика:
 - а) Методом средневзвешенных цен,
 - б) Методом ФИФО.
- Составить корреспонденции счетов.

Решение: таблицы П.11., П.11-1

Таблица П.11

	Метод средневзвешенных цен			Метод ФИФО		
	Количество, кг	Цена, руб.	Сумма, руб.	Количество, кг	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток на 01.10	100	0,09	9	100	0,09	9
Поступление: 03.10	10	0,0655	0,655	10	0,0655	0,655
14.10	15	680	1,02	15	680	1,02
29.10	5	685	0,3425	5	685	0,3425
Итого:	30	-	2,0175	30	-	2,0175
Списано на производство:						
06.10	8	0,0877727	0,7021818	8	0,09	0,72
18.10	45	0,0852378	3,8356993	45	0,09	4,05
21.10	23	0,0852378	1,9604685	23	0,09	2,07
Итого	76	-	6,4983496	76	-	6,84
Остаток на 1.11	54	0,0836879	4,519151	54	0,0773611	4,1775

Определим средневзвешенную цену:

06.10: $(100 \cdot 0,0900 + 10 \cdot 0,0655) / (100 + 10) = 877,727$ руб.

18.10: $(102 \cdot 0,0877727 + 15 \cdot 0,068) / (102 + 15) = 852,378$ руб.

21.10: $23 \cdot 0,0852378 = 1,960468$ руб.

Таблица П.11-1

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.	
			Средневзвешенная	ФИФО
Поступили материалы от поставщика без учета НДС	15	60	2,0175	
На сумму НДС	18	60	0,4035	
Транспортно-заготовительные расходы по доставке цемента в октябре по документам перевозчика без учета НДС	15	60	2,95	
На сумму НДС	18	60	0,59	
Зачет НДС	68	18	0,9935	
Организация рассчиталась с поставщиками и перевозчиками	60	51	5,961	
Оприходованы материалы на склад по учетным ценам (30*900)	10	15	2,7	
Отражены отклонения фактической себестоимости материалов от учетных цен	16	15	2,2675	
Списаны материалы в производство	20	10	6,4983496	6,84
Списана на производство сумма отклонений фактической себестоимости материалов от учетной цены (%отл=(14 000+22 675)/(90 000+27 000)= 0,3135)	20	16	2,0369827	2,1440769

Задача 12

На складе организации обнаружена недостача материалов в количестве 7 шт. Стоимость материалов за единицу – 0,85 руб. Сумма недостачи материалов отнесена на виновное материально ответственное лицо и удержана из его заработной платы.

Требуется: составить корреспонденции счетов.

Решение: таблица П.12.

Таблица П.12

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Установлена недостача материалов на складе (7*8 500)	94	10	5,95
Отнесена недостача на виновное лицо	73-2	94	5,95
Возмещена недостача путем удержания из заработной платы виновного лица	70	73-2	5,95

Задача 13

Бухгалтеру предприятия предоставлен очередной отпуск с 15.06.2012 г. продолжительностью 24 календарных дня. В периоде, принимаемом для исчисления среднего заработка, оклад составил:

- 1) с июня по декабрь – 59,5 руб.;
- 2) с января по февраль – 55 руб.;
- 3) с марта по июнь – 64 руб.

В июле работник получил пособие в размере 80%, в ноябре и марте был предоставлен социальный отпуск, в марте была начислена премия – 25 руб., в мае начислена премия в сумме 15 руб.

Требуется: рассчитать отпускные, отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

Решение: таблицы П.13, П.13-1

Таблица П.13

Месяц, 2015-2016 год	Оклад, руб.	з/п за отработанное время	Кол-во рабочих дней месяца	Кол-во отработанных дней месяца	Премия	Пособ.по вр. не-труд.	Соц. отпуск	Коефф-т пересчета	З/п принимаемая для расчета (гр.4+гр.5)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Июнь	59,5	59,5	22	22				1,0756	64
Июль	59,5	48,6818	22	18		47,6		1,0756	–

Окончание таблицы П.13

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Август	59,5	59,5	22	22				1,0756	64
Сентябрь	59,5	59,5	22	22				1,0756	64
Октябрь	59,5	59,5	21	21				1,0756	64
Ноябрь	59,5	43,2727	22	16			+	1,0756	–
Декабрь	59,5	59,5	23	23				1,0756	64
Январь	55	55	19	19				1,1636	64
Февраль	55	55	20	20				1,1636	64
Март	64	55,2727	22	19	25		+	1	80,2727
Апрель	64	64	21	21				1	64
Май	64	64	21	21	15			1	79
Итого	X	X	X	X	X				671,2727

Рассчитаем среднедневную заработную плату:

$$671,2727 / (10 \times 29,7) = 2,2602 \text{ руб.}$$

Сумма отпускных:

$$\text{Июнь } 16 * 2,2602 = 36,1632 \text{ руб.}$$

$$\text{Июль } 8 * 2,2602 = 18,0816 \text{ руб.}$$

Таблица П.13-1

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Начислены отпускные за июнь	20	70	36,1632
Отчисления в ФСЗН (34%)	20	69	12,2955
Отчисления в белгосстрах (0,6%)	20	76	0,217
Начислены отпускные за июль	97	70	18,0816
Отчисления в ФСЗН (34%)	97	69	6,1477
Отчисления в белгосстрах (0,6%)	97	76	0,1085
В июле отнесена сумма отпускных на себестоимость производимой продукции	20	97	24,3378
Отчисления в пенсионный фонд – 1%	70	69	0,5425
Отчисления в профсоюз – 1%	70	76	0,5425
Выплачены	70	50	53,1598

Задача 14

Работник организации болел с 4.12 по 12.12. Начисления за 6 предыдущих месяцев составляют:

Отчетный период	Заработок для расчета, руб.	Количество календарных дней
Июнь	336,7	30
Июль	338,9	31
Август	335	31
Сентябрь	338	30
Октябрь	340	31
Ноябрь	342,5	30
Всего	2031,1	183

Требуется: начислить пособие по временной нетрудоспособности, отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

Решение: таблица П.14.

1. Рассчитаем среднедневной заработок:

$$2031,1 / 183 = 11,0989 \text{ руб.}$$

2. Рассчитываем пособие по временной нетрудоспособности:

$$9 \text{ календарных дней болезни} * 11,0989 \text{ руб.} * 80\% = 79,9121 \text{ руб.}$$

Таблица П.14

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Начислено пособие по временной нетрудоспособности	69	70	79,91

Задача 15

Деревообрабатывающее предприятие изготавливает поддоны для укладки кирпича. Остаток незавершенного производства на начало месяца составляет 35600 руб., а на конец месяца – 15960 руб. В текущем месяце произведены следующие затраты:

- Со склада отпущены материалы на сумму 63800 руб.
- Начислена амортизация двух деревообрабатывающих станков, первоначальная стоимость каждого – 354000 руб., годовая норма амортизации (На) – 10%.
- Начислена арендная плата за аренду производственного помещения -5040 руб., в т.ч. НДС – 20%.
- Начислена заработная плата рабочим предприятия – 18000 руб., отчисления -?
- Начислено сторонней организации за охрану производственных и складских помещений 2196 руб., в т.ч. НДС – 20%.
- В себестоимость включены затраты по текущему ремонту оборудования на сумму 12700 тыс. руб.
- Сумма общехозяйственных затрат составляет 48000 руб.

В конце отчетного месяца вся произведенная продукция передана на склад.

Требуется: составить корреспонденцию счетов по учету готовой продукции.

Решение: таблица П.15

Таблица П.15

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Со склада отпущены материалы	20	10	63800
Начислена амортизация 2-х деревообрабатывающих станков (354000*10%/100%/12*2)	20	02	5900
Начислена арендная плата за аренду помещения без учета НДС	20	76	4200
На сумму НДС	18	76	840
Начислена заработная плата рабочим предприятия	20	70	18000
Отчисления в ФСЗН	20	69	6120
Отчисления в Белгосстрах	20	76	108
Начислено сторонней организации за охрану производственных и складских помещений без учета НДС	20	60	1830
На сумму НДС	18	60	366
В себестоимость включены затраты по текущему ремонту оборудования	20	10, 70, 76, 69	1270
Списаны общехозяйственные затраты	90-5	26	48000
Произведенная продукция передана на склад	43	20	120868

Учебное издание

САПЕГО Инна Ивановна

**БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ
В ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

В 2 частях

Часть 2

Учебное пособие

Редакторы Т. А. Дарьянова, И. Н. Чапкевич
Дизайн обложки Н. В. Рожко

Подписано в печать 14.12.2018. Формат 60×84 1/16. Бумага офсетная.
Ризография. Усл. печ. л. 12,76. Уч.-изд. л. 12,14. 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.