

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БРЕСТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»
КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

О. В. Сенокосова

КУРС ЛЕКЦИЙ
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ
ЧАСТЬ 1

для студентов специальности
1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
дневной и заочной форм получения образования

Брест 2023

УДК 338.24.42

Методические указания разработаны в соответствии с требованиями образовательного стандарта специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (ОСВО 1-25 01 08-2013), Положения о практике студентов БрГТУ от 15.05.2015 года №406; учебным планом специальности.

Методические указания предназначены для студентов специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» дневной и заочной форм получения образования.

Методические указания обсуждены на заседании кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита УО «БрГТУ» и рекомендованы к изданию.

Составитель: О. В. Сенокосова, доцент кафедры БУАиА

Рецензенты: В. В. Зазерская, декан экономического факультета
УО «Брестский государственный технический университет», к.э.н., доцент
Т. В. Горячева, главный бухгалтер ОАО «Теплицмонтаж»

ОГЛАВЛЕНИЕ

ТЕМА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ СОЗДАНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ	5
В. 1. Основные этапы создания юридического лица	5
В. 2. Правовые основы формирования уставного капитала организации.	7
В. 3. Бухгалтерский учет формирования уставного капитала.	9
ТЕМА 2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА РАСЧЕТНЫХ СЧЕТАХ В БАНКЕ	11
В. 1. Безналичные расчеты в Республике Беларусь. Порядок открытия счетов в банке	12
В. 2. Очередность осуществления платежей с текущих (расчетных) счетов	14
В. 3. Документальное оформление операций по расчетному счету	16
В. 4. Порядок обработки выписок банка	17
В. 5. Синтетический учет операций по текущему (расчетному) счету	18
ТЕМА 3. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА СПЕЦИАЛЬНЫХ СЧЕТАХ В БАНКЕ	21
В. 1. Понятие и виды специальных счетов	21
В. 2. Субсчет 55/1 «Депозитные счета»	21
В. 3. Субсчет 55/2 «Счета в драгоценных металлах»	23
В. 4. Субсчет 55/3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения»	24
ТЕМА 4: ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ	25
В.1. Состав кассовых операций и порядок их ведения в Республике Беларусь.	25
В.2. Порядок установления остатка денег в кассе, сроков сдачи наличных денег в банк.	27
В. 3. Документальное оформление кассовых операций.	28
В. 4. Порядок ведения кассовой книги.	31
В. 5. Бухгалтерский учет кассовых операций	32
В.6. Ответственность за нарушение порядка осуществления кассовых операций	34
ТЕМА 5. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НАЛИЧНОЙ ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЫ. УЧЕТ ПЕРЕВОДОВ В ПУТИ	35
В. 1. Порядок приема и выдачи иностранной валюты. Особенности оформления кассовых документов. Учет операций с наличной валютой.	36
В. 2. Учет переводов в пути.	39
ТЕМА 6. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ.	41
В 1. Понятие служебной командировки и ее документальное оформление	41
В 2. Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по командировкам	46
В 3. Особенности служебных командировок за границу	48
В. 4. Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по хозяйственным расходам.	53
ТЕМА 7. МАТЕРИАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА	55
В.1. Производственные запасы, их классификация	55
В. 2. Порядок оценки материалов в бухгалтерском учете	57
ТЕМА 8. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ И РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ	59
В. 1. Документальное оформление поступления материалов на склад	59
В. 2. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками	62
ТЕМА 9. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ НА СКЛАДАХ И ЕГО ВЗАИМОСВЯЗЬ С БУХГАЛТЕРСКИМ УЧЕТОМ.	65
В. 1. Складской учет материалов.	65
В. 2. Инвентаризация материалов: порядок проведения и отражения в учете	66
В.3. Порядок расчета и учета отклонений стоимости материалов и ТЗЗ	68
ТЕМА 10. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСХОДА МАТЕРИАЛОВ	71

В. 1. Документальное оформление отпуска (выбытия) материалов	71
В. 2. Оценка материалов при их выбытии.....	74
В. 3. Синтетический учет отпуска материалов.....	77
ТЕМА 11. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ МАТЕРИАЛОВ	78
В. 1. Особенности учета горюче-смазочных материалов	78
В. 2. Особенности бухгалтерского учета тары	81
В. 3. Бухгалтерский учет переработки сырья на давальческих условиях	84
ТЕМА 12. ПОРЯДОК УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ПРЕДМЕТОВ	87
В.1. Понятие, виды и оценка предметов в обороте.....	87
В. 2. Порядок учета отдельных предметов на складе и в эксплуатации.....	89
В.3. Особенности учета специальной и форменной одежды и обуви	91
ТЕМА 13. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА	94
В. 1. Экономическая сущность основных средств	94
В. 2. Классификация основных средств	95
В. 3. Виды оценки основных средств	96
ТЕМА 14. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	99
В. 1. Документальное оформление поступления основных средств	100
В. 2. Учет поступления основных средств из различных источников	101
В.3. Организация аналитического учета основных средств	104
ТЕМА 15. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ СОДЕРЖАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	106
В. 1. Классификация ремонтов и их документальное оформление.....	106
В. 2. Порядок синтетического и аналитического учета ремонта ОС	108
В. 3. Порядок учета модернизации, реконструкции и консервации основных средств.....	111
ТЕМА 16. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	113
В. 1. Сущность процесса начисления амортизации	113
В. 2. Методы и способы начисления амортизации основных средств	116
В. 3. Порядок учета амортизации основных средств	119
ТЕМА 17. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	120
В. 1. Документальное оформление выбытия основных средств	120
В. 2. Бухгалтерский учет выбытия и перемещения основных средств	122
ТЕМА 18. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПЕРЕОЦЕНКИ И ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	126
В. 1. Документальное оформление и учет переоценки основных средств	127
В. 2. Порядок проведения инвентаризации основных средств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете	131
ТЕМА 19. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ	134
В. 1. Экономическая сущность аренды и лизинга, их виды	134
В. 2. Документальное оформление операций по лизингу.....	137
В. 3. Бухгалтерский учет лизинговых операций у лизингодателя	140
В. 4. Бухгалтерский учет лизинговых операций у лизингополучателя	145
ТЕМА 20. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	147
В. 1. Сущность нематериальных активов, их классификация и оценка	148
В. 2. Документальное оформление и учет поступления НМА	152
В. 3. Бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов.....	154
В. 4. Документальное оформление и учет выбытия НМА	156
ВОПРОСЫ К ЭКЗАМЕНУ (1 часть).....	158

ТЕМА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ СОЗДАНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

1. Основные этапы создания юридического лица.
2. Правовые основы формирования уставного капитала организации.
3. Бухгалтерский учет формирования уставного капитала.

Нормативные документы:

1. О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, Декрет Президента Республики Беларусь № 1 от 16.01.2009 г.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь.
3. Гражданский кодекс Республики Беларусь.
4. О хозяйственных обществах, Закон Республики Беларусь № 2020-XII от 09.12.1992 г.

В. 1 Основные этапы создания юридического лица

Согласно декрету Президента № 1 от 16.01.2009 г. в Республике Беларусь действует **заявительный принцип** регистрации субъектов хозяйствования.

Порядок создания юридического лица включает в себя:

1. Согласование наименования.

До подачи документов для государственной регистрации необходимо **согласовать наименование организации**. При этом согласованию подлежат полное и сокращенное наименования. Наименование организации указывается на русском и белорусском языках.

Согласование наименования может быть осуществлено при:

- при личном обращении заявителя в регистрирующий орган с предъявлением документа, удостоверяющего его личность;
- направлении документов по почте;
- представлении документов в электронном виде с помощью веб-портала – <https://egr.gov.by>.

По результатам рассмотрения документов о согласовании наименования заявителю выдается подтверждение о согласовании наименования либо отказ в согласовании наименования.

Согласованное наименование на 1 месяц резервируется в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ЕГР).

Согласование наименования осуществляется **бесплатно**.

2. Определение местонахождения организации.

До подачи в регистрирующий орган для государственной регистрации документов необходимо также определить предполагаемое **местонахождение организации**. Местонахождение организации самостоятельно определяет его учредитель.

Юридическим адресом частного унитарного предприятия (ЧУП) может быть жилое помещение учредителя, принадлежащее ему на праве собственности (с согласия всех совершеннолетних членов семьи, зарегистрированных по данному адресу). При этом коммунальные услуги будут взиматься в повышенном размере.

Юридический адрес ООО, ОДО, ЗАО должен располагаться в нежилом помещении. Его можно и арендовать.

Сведения о местонахождении должны быть указаны в уставе. Таким образом, целесообразно договоренность о предоставлении помещения для местонахождения организации оформить письменно.

Об изменении местонахождения юридического лица необходимо в течение 10 рабочих дней **уведомить** об этом регистрирующий орган.

3. Подготовка устава.

Учредительным документом является устав, утвержденный учредителями. Типовой устав законодательство не устанавливает, однако законодательством определен перечень вопросов, которые должны быть отражены в уставе.

!!!! Изменения в уставе подлежат государственной регистрации.

4. Формирование уставного фонда.

5. Государственная регистрация.

Юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации. Данные государственной регистрации включаются в Единый государственный реестр юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Государственная регистрация осуществляется на основании заявительного принципа **в день подачи документов**, необходимых для ее проведения, следующими **регистрирующими органами**:

- Министерством финансов Республики Беларусь – страховых организаций, страховых брокеров;
- администрацией СЭЗ – общества с местонахождением в СЭЗ;
- администрацией Китайско-Белорусского индустриального парка – общества с местонахождением на территории Китайско-Белорусского индустриального парка;
- облисполкомом и Минским горисполкомом – обществ с участием иностранных и международных организаций;
- облисполкомом, Брестским, Витебским, Гомельским, Гродненским, Минским, Могилевским горисполкомами – в остальных случаях.

Перед подачей документов в регистрирующий орган необходимо уплатить госпошлину.

Документы для государственной регистрации представляются в регистрирующий орган путем личного обращения или посредством веб-портала.

Для регистрации организации **путем личного обращения** в регистрирующий орган представляются:

- заявление о государственной регистрации;
- устав в 2 экз. без нотариального засвидетельствования, а также электронная копия устава (в формате .doc или .rtf);
- оригинал либо копия платежного документа, подтверждающего уплату госпошлины;
- легализованная выписка из торгового регистра страны учреждения (иное эквивалентное доказательство юридического статуса организации) либо нотариально заверенную копию указанных документов (выписка должна быть датирована не позднее 1 года до дня подачи заявления о государственной регистрации) с переводом на русский или белорусский язык (для учредителя – иностранного юридического лица);
- копия документа, удостоверяющего личность, с переводом на белорусский или русский язык (для учредителя – иностранного физического лица).

Если основания для неосуществления регистрации отсутствуют, то уполномоченный сотрудник регистрирующего органа:

- в день подачи документов ставит на уставе ЮЛ штамп, свидетельствующий о проведении государственной регистрации;
- в день подачи документов выдает 1 экз. устава лицу, его представившему, и вносит в ЕГР запись о регистрации субъекта хозяйствования;

- не позднее рабочего дня, следующего за днем подачи документов для регистрации, выдает свидетельство о государственной регистрации;

- в течение 5 рабочих дней со дня внесения записи о государственной регистрации в ЕГР выдает документ, подтверждающий **постановку на учет в налоговых органах, органах государственной статистики, органах ФСЗН, регистрацию в РУП «Белгосстрах».**

ЮЛ считается зарегистрированным с даты проставления штампа на его уставе и внесения записи о государственной регистрации юридического лица в ЕГР.

6. Создание исполнительного органа юридического лица. Назначение исполнительного органа осуществляется на внеочередном собрании участников общества. Если общество состоит из одного участника, то он же и принимает данное решение.

Уполномоченное общим собранием учредителей лицо заключает с новым директором трудовой договор либо гражданско-правовой договор.

7. Изготовление печати. Субъекты хозяйствования вправе не использовать печати, за исключением случаев, предусмотренных международными договорами Республики Беларусь (Декрет Президента Республики Беларусь от 23.11.2017 г. № 7 «О развитии предпринимательства»).

QR-коды. Министерство юстиции Республики Беларусь также предоставляет возможность генерировать QR-код на основании официальной и актуальной информации о ЮЛ или ИП, содержащейся в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ЕГР).

Сгенерированный QR-код с помощью мобильного телефона позволяет любому заинтересованному лицу в любое время проверить минимально необходимую информацию о ЮЛ или ИП, их статусе (действующий, находится в процедуре ликвидации и др.).

QR-код может использоваться в письмах, договорах в качестве минимального набора информации о юридическом лице (индивидуальном предпринимателе), в том числе вместо печати ЮЛ (ИП).

8. Оформление ЭЦП (при необходимости). ЭЦП является аналогом собственноручной подписи. Приобретение права ЭЦП осуществляется путем приобретения сертификата открытого ключа. Выдачей таких сертификатов занимается Национальный центр электронных услуг.

9. Приобретение «Книги замечаний и предложений» и «Книги учета проверок».

10. Открытие текущего (расчетного) счета.

11. Получение лицензии (при необходимости).

Перечень лицензируемых видов деятельности установлен Указом Президента Республики Беларусь от 01.09.2010 г. № 450 «О лицензировании отдельных видов деятельности».

В. 2 Правовые основы формирования уставного капитала организации

Особенности формирования уставного капитала зависят от организационно-правовой формы предприятия.

Уставный капитал государственного предприятия (РУП, КУП) отражает сумму средств, выделенных государством как собственником из бюджета в момент создания предприятия.

Уставный капитал негосударственных коммерческих структур формируется за счет средств, внесенных учредителями, и поэтому представляет собой коллективную собственность нескольких юридических или физических лиц.

Акционерные общества формируют уставный капитал путем эмиссии акций. Номинальная стоимость всех **обыкновенных акций** общества должна быть одинаковой. Стоимость размещенных **привилегированных акций** не должна превышать 25 % уставного капитала общества.

В некоммерческих организациях понятие уставный капитал отсутствует.

Величина уставного капитала организации должна соответствовать учредительным документам.

Уставный фонд коммерческой организации должен быть объявлен в белорусских рублях.

Таблица 1.1 – Структура уставного капитала коммерческих организаций

Организационно-правовая форма коммерческой организации		Экономическая сущность уставного капитала
Хозяйственное товарищество (полное, командитное)		Сумма долей участников, определенных учредительными документами
Хозяйственное общество	ООО, ОДО	Стоимость вкладов участников общества. Уставный капитал разделен на доли в соответствии с учредительными документами
	ОАО, ЗАО	Совокупная номинальная стоимость всех акций, приобретенных акционерами
Унитарное предприятие (государственное; частное)		Сумма имущества, закреплённого собственником за предприятием на праве полного хозяйственного ведения или оперативного управления
Производственный кооператив		Сумма имущественных паевых взносов, объединённых участниками для совместного ведения предпринимательской деятельности

Коммерческие организации при формировании уставного фонда **самостоятельно определяют его размер**, за исключением коммерческих организаций, для которых законодательство устанавливает минимальные размеры уставных фондов.

Минимальный размер уставного фонда установлен:

- для ЗАО – 100 базовых величин;
- для ОАО – 400 базовых величин;
- для коммерческой микрофинансовой организации – 50 000 бел. руб.

Минимальные размеры уставного капитала определяют в **белорусских рублях** исходя из размера базовой величины, установленного на день, в который устав представляют в регистрирующий орган.

Вклад в уставный капитал участники хозяйственного общества обязаны вносить в порядке, размерах, способами и в сроки, предусмотренные уставом общества.

Объявленный в уставе уставный фонд коммерческой организации должен быть сформирован в течение 12 месяцев с даты государственной регистрации этой организации, если меньший срок формирования уставного фонда не определен уставом.

Вклад в уставный капитал может быть денежным и неденежным (вещи, в т. ч. деньги и ценные бумаги).

При внесении денежного вклада в уставный капитал в иностранной валюте его пересчет осуществляется по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату фактического внесения этого вклада.

Имущество, которое учредители вносят в уставный капитал (неденежный вклад), должно принадлежать им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления.

При формировании уставного капитала путем внесения неденежного вклада должна быть проведена оценка стоимости неденежного вклада – внутренняя или внешняя (независимая).

Внутренняя оценка стоимости неденежного вклада подлежит экспертизе достоверности такой оценки, т. е. независимой оценке.

Расходы на проведение экспертизы имущества до передачи его в виде вклада в уставный капитал, погрузочно-разгрузочные работы и др. не могут увеличивать стоимость объектов основных средств, вносимых учредителями в счет их вкладов в уставный капитал организации.

Законодательством установлены ограничения при формировании уставного капитала за счет неденежных вкладов:

- уставный капитал хозяйственного общества не может быть сформирован полностью за счет неденежного вклада в виде имущественных прав;
- объем имущественных прав, вносимых в качестве вклада в уставный капитал хозяйственного общества, не может быть больше 50 % уставного капитала.

Таблица 1.2 – Налогообложение вкладов в уставный капитал

Вид налога	Особенности налогообложения
НДС	Нет. Получение имущества в качестве вклада в уставный капитал не признается оборотом по реализации
Налог на прибыль	Нет

В. 3 Бухгалтерский учет формирования уставного капитала.

Для обобщения информации о наличии и движении уставного капитала организации предназначен счет 80 «Уставный капитал».

На величину уставного капитала, формируемую после регистрации устава, делается следующая бухгалтерская запись:

Д-т 75 «Расчеты с учредителями» – К-т 80 «Уставный капитал».

Для обобщения информации о расчетах с собственником имущества (учредителями) предназначен активно-пассивный счет 75 «Расчеты с учредителями».

К счету 75 могут быть открыты субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» – **активный**;

75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» – **пассивный**.

Таблица 1.3 – Внесение вкладов в уставный капитал юридического лица

№	Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
1	75/1(субконто Иванов И. И.)	80/(субконто Иванов И. И.)	Регистрация организации, создание уставного капитала за счет средств учредителей
	75/1(субконто Петров П. П.)	80/ (субконто Петров П. П.)	
2	08	75/1(субконто Иванов И. И.)	Внесение основных средств в счет вкладов в уставный капитал
3	01	08	Введение в эксплуатацию основного средства
4	08	75/1(субконто Петров П. П.)	Внесение нематериальных активов в счет вкладов в уставный капитал
5	04	08	Введение в эксплуатацию нематериальных активов
6	10, 41	75/1(субконто Иванов И. И.)	Внесение материалов или товаров в счет вкладов в уставный капитал
7	51, 52, 50	75/1(субконто Петров П. П.)	Внесение денежного вклада в уставный капитал

УВЕЛИЧЕНИЕ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

В процессе деятельности организации может возникнуть необходимость изменить величину уставного капитала. Изменения уставного капитала производятся **по решению общего собрания учредителей (собственников) с обязательным внесением изменений в Устав**. Об изменениях необходимо уведомить регистрирующий орган в течение 2 месяцев.

Пополнение уставного капитала может производиться как за счет дополнительных взносов учредителей, так и за счет источников собственных средств организации.

Таблица 1.4 – Пополнение уставного капитала юридического лица*

№	Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
1	75/1	80	Пополнение уставного капитала за счет дополнительных взносов учредителей
2	82	75/2	Направление средств резервного капитала на увеличение (пополнение) уставного капитала
	75/1	80	
	75/2	75/1	
3	83	75/2	Направление средств добавочного капитала на увеличение (пополнение) уставного капитала
	75/1	80	
	75/2	75/1	
4	84	75/2	Направление нераспределенной прибыли организации на увеличение (пополнение) уставного капитала
	75/1	80	
	75/2	75/1	

* В случаях, предусмотренных законодательством, необходимо произвести расчет подоходного налога (если учредитель – физическое лицо) или налога на прибыль по дивидендам (если учредитель – юридическое лицо).

УМЕНЬШЕНИЕ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Организации могут уменьшать размер уставного капитала по собственной инициативе учредителей (собственников) или вынужденно.

Уменьшение уставного капитала предприятия производится в следующих случаях:

1. Уменьшение уставного капитала при доведении его до величины чистых активов.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется менее уставного капитала, такая организация обязана объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного капитала.

Таблица 1.5 – Уменьшение уставного капитала при доведении его величины до величины чистых активов

Дебет	Кредит	Содержание операций
80	84	Уменьшение уставного капитала организации при доведении его величины до величины чистых активов

При принятии решения об уменьшении уставного капитала хозяйственное общество обязано письменно в течении 30 дней уведомить кредиторов о его новом размере. Кредиторы организации вправе письменно потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств и возмещения им убытков.

2. Уменьшении уставного капитала путем аннулирования долей, принадлежащих обществу.

В учете уменьшение уставного капитала производится при аннулировании собственных акций (долей), выкупленных у учредителей (акционеров).

3. Уменьшении уставного капитала путем уменьшения размеров вкладов участников.

Уменьшение уставного капитала может осуществляться путем пропорционального изменения стоимости вкладов всех участников, принятым единогласно.

Таблица 1.6 – Уменьшение уставного капитала путем пропорционального изменения стоимости вкладов всех участников

Дебет	Кредит	Содержание операций
80	75-1	Уменьшен уставный капитал общества
75-1	51	Часть вклада, внесенного ранее в уставный капитал, возвращена учредителю

ТЕМА 2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА РАСЧЕТНЫХ СЧЕТАХ В БАНКЕ

1. Безналичные расчеты в Республике Беларусь. Порядок открытия счетов в банке.

2. Очередность осуществления платежей с текущих (расчетных) счетов.

3. Документальное оформление операций по расчетному счету.

4. Порядок обработки выписок банка.

5. Синтетический учет операций по текущему (расчетному) счету.

Нормативные документы:

1. Банковский кодекс Республики Беларусь.

2. Об особенностях осуществления расчетов: Указ Президента Республики Беларусь от 02.12.2021 г. № 462.

3. Об утверждении Инструкции о банковском переводе: постановление Правления Национального банка от 29.03.2001 г. № 66.

4. Инструкция о порядке проведения расчетов со счетов, из электронных кошельков в очередности, установленной законодательством: постановление Правления Национального банка Республики Беларусь от 29.03.2001 г. № 63: в ред. постановления Правления Национального банка от 28.07.2022 г. № 276.

5. О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования: Декрет Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 г. № 1.

В. 1 Безналичные расчеты в Республике Беларусь.

Порядок открытия счетов в банке

Безналичные расчеты осуществляются путем перечисления денежных средств со счета плательщика на счет получателя с помощью различных банковских операций. Обязательной стороной в таких расчетах выступает банк.

В зависимости от вида расчетных документов, способа платежа и организации документооборота в банке различают следующие основные формы безналичных расчетов:

1) Платежными поручениями.

Платежное поручение – это распоряжение владельца расчетного счета обслуживающему банку о перечислении определенной суммы средств со счета в адрес получателя, указанного в поручении.

2) Платежными требованиями.

Платежное требование – это требование поставщика к покупателю об уплате ему определенной суммы денежных средств и зачислении ее на счет получателя средств.

3) Платежными требованиями-поручениями.

Требование-поручение представляет собой требование поставщика к покупателю оплатить на основании направленных ему, минуя банк, расчетных и отгрузочных документов поставленную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

4) Чеками.

Чек – это ценная бумага, содержащая распоряжение чекодателя банку произвести выплату указанной в нем суммы наличных денежных средств чекодержателю.

5) Аккредитивами.

Аккредитив – обязательство банка, выдаваемое им по поручению клиента в пользу его контрагента по договору, по которому банк, открывший аккредитив, может произвести поставщику платеж или предоставить полномочия другому банку производить такие платежи при условии предоставления им документов, предусмотренных в аккредитиве.

6) Банковскими пластиковыми карточками.

Банковская пластиковая карточка (карта) – это средство совершения безналичных платежей за товары и услуги, а также получения наличных денег физическими и юридическими лицами.

7) Банковскими платежными обязательствами.

БПО – безотзывное обязательство банка плательщика (импортера) перечислить банку получателя (экспортера) денежные средства в соответствии с условиями обязательства, если представленные данные по операциям клиентов соответствуют ранее установленным банками базовым условиям.

Этот новый для Республики Беларусь вид безналичных расчетов, альтернативный аккредитиву, появился с 29.10.2018 г. Ключевое отличие БПО от аккредитива заключается в том, что сторонами обязательства являются банки.

БПО имеет ряд преимуществ по сравнению с аккредитивом:

- электронное представление информации вместо бумажных документов;
- ускорение процесса расчета;
- расширение возможностей для финансирования;
- исключение человеческого фактора при проверке документов;
- доступность;
- минимизация риска мошенничества со стороны любого из участников.

Для проведения безналичных расчетов организация открывает в выбранном ею банке расчетный (текущий) или другие счета. К другим относятся депозитные, корреспондентские, субсчета, специальные счета, счета в иностранной валюте.

Юридические лица для открытия текущих (расчетных) счетов представляют в банк **следующие документы (Декрет Президента Республики Беларусь № 1 от 16.01.2009):**

- 1) заявление на открытие текущего (расчетного) счета;
- 2) копия устава (без нотариального засвидетельствования), имеющая штамп, свидетельствующий о проведении государственной регистрации – для юридического лица;
- 3) карточка с образцами подписей должностных лиц юридического лица, имеющих право подписи документов для проведения расчетов, и оттиска печати (*заполняется и подписывается в банке в присутствии уполномоченного сотрудника*);
- 4) документы, подтверждающие полномочия должностных лиц, имеющих право подписи, перечень которых утверждается в локальных актах банка (например, решение учредителей о назначении директора, приказ о назначении главного бухгалтера, трудовые договоры, контракты и т. п.)

!!! Банки **в течение одного рабочего дня** с даты открытия текущего (расчетного) счета обязаны направить соответствующему налоговому органу и в ФСЗН сообщение об их открытии, в том числе в электронном виде.

Банк заключает с клиентом договор на расчетно-кассовое обслуживание и не позднее следующего рабочего дня открывает владельцу текущий (расчетный) счет с присвоением ему номера, позволяющего установить его принадлежность.

!!!!Субъекты хозяйствования могут иметь несколько расчетных счетов в разных банках одновременно.

При реорганизации счета юридического лица:

1. Связанном с реорганизацией предприятия, предоставляются те же документы, что и при открытии счета.
2. При внесении изменений и дополнений в учредительные документы – копии новых учредительных документов.
3. При изменении названия предприятия без его реорганизации – заявление, сообщающее об изменении и новая карточка с образцами подписей.

Данные документы предоставляются в банк в течение 30 дней с момента внесения изменений.

При переходе предприятия на обслуживание в другой банк текущий счет в обслуживаемом банке закрывается. При этом документы передаются в новый банк. Остаток средств перечисляется в новый банк не позднее следующего дня после передачи документов.

С 4 июля 2017 г. белорусские банки принимают к исполнению только те платежные инструкции, которые содержат номера счетов (IBAN) и банковские идентификационные коды (BIC).

IBAN (International Bank Account Number) – международный номер банковского счета клиента в банке длиной до 34 знаков, который присваивают в соответствии с международным стандартом (ISO 13 616).

Как выглядит IBAN для Республики Беларусь?

Номер счета IBAN имеет 28 знаков (буквы и цифры) и выглядит следующим образом (пример):

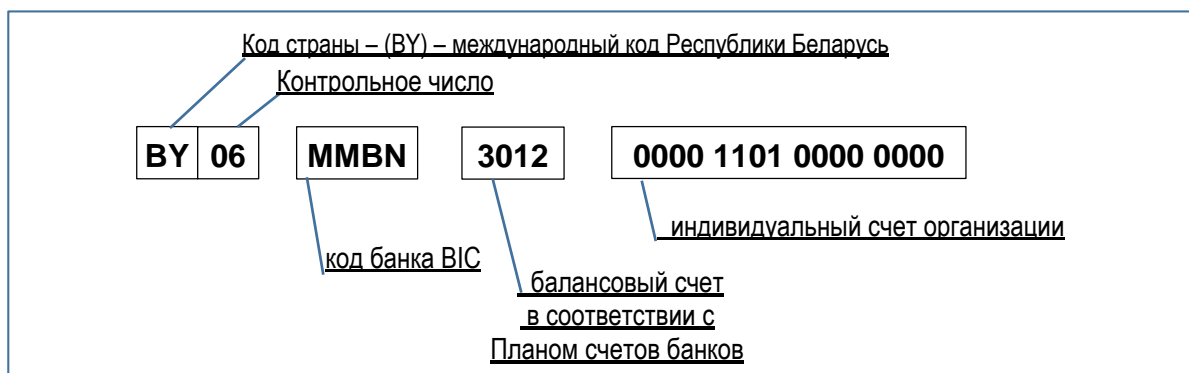


Рисунок 2.1 – Международная структура номеров банковского счета IBAN

В. 2 Очередность осуществления платежей с текущих (расчетных) счетов

В случае недостаточности денежных средств на счете у организации расчетные документы подлежат оплате в соответствии с очередностью платежей, установленной Указом Президента Республики Беларусь 02.12.2021 г. № 462 (**с 03.09.2022**).

Вне очереди производятся платежи в счет:

- 1) возврат денежных средств, зачисленных в результате технической ошибки;
- 2) расчеты закупаемые у физических лиц молоко и скот;
- 3) платежи **в счет неотложных нужд в размере, не превышающем 20 %** денежных средств, поступивших на текущие банковские счета экономических субъектов (за исключением сумм кредитов, а также сумм денежных средств, зачисленных в результате технической ошибки) за предыдущий месяц;
- 4) платежи в счет погашения задолженности по выплате заработной платы и среднего заработка за время трудового отпуска;
- 5) платежи в счет выплат, причитающихся работнику при увольнении;
- 6) платежи в счет выплаты страховых взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве, обязательных страховых взносов в ФСЗН от вышеуказанных сумм, связанных с оплатой труда;
- 7) платежи в счет выплаты выходных пособий;
- 8) платежи в счет выплаты алиментов и платежей по возмещению расходов, затраченных государством на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении;
- 9) платежи в счет выплаты пособий по государственному социальному страхованию;
- 10) платежи в счет уплаты подоходного налога с физических лиц, исчисленного из сумм доходов, подлежащих налогообложению, указанных выше;

11) платежи в счет возврата (погашения) кредитов, предоставленных на погашение задолженности по платежам, указанным в пп. 4–11.

Платежи, указанные в пп. 1 и 2, имеют приоритет перед иными платежами данной очереди.

В первоочередном порядке производятся платежи:

- 1) платежи в бюджет;
- 2) платежи, осуществляемые на основании исполнительных документов о взыскании алиментов, расходов, затраченных государством на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении, а также сумм по возмещению;
- 3) платежи за реализованное (переданное для собственного либо иного использования) имущество, обращенное в доход государства;
- 4) платежи за реализованные материальные ценности государственного и мобилизационного материальных резервов;
- 5) платежи по исполнению обеспеченных залогом обязательств по кредитам за счет денежных средств, полученных от реализации заложенного имущества в соответствии с законодательством, за исключением заложенного имущества, находящегося под таможенным контролем;
- 6) платежи в счет погашения задолженности по кредитам, выданным под гарантии Правительства Республики Беларусь, а также под гарантии областных, Минского городского, районных и городских (городов областного подчинения) исполнительных комитетов, и процентам по ним;
- 7) платежи в счет погашения задолженности по активам, приобретенным открытым акционерным обществом «Банк развития Республики Беларусь»;
- 8) платежи в счет погашения задолженности по кредитам, предоставленным банками на финансирование проектов, включенных в программы, утверждаемые Президентом Республики Беларусь и (или) Правительством Республики Беларусь;
- 9) в целях погашения задолженности по кредитам, облигациям, приобретенным ОАО «Агентство по управлению активами»;
- 10) платежи по исполнительным документам на взыскание бюджетных средств, незаконно полученных либо использованных не по целевому назначению или с нарушением бюджетного законодательства.

Во вторую очередь осуществляются иные платежи, не указанные выше.

Платежи в пределах одной и той же очереди осуществляются в порядке календарного поступления платежных инструкций в банк.

!!!!!! Денежные суммы, удержанные из заработной платы работников, перечисляются одновременно с выплатой заработной платы.



С 1 января 2020 г. изменен порядок предъявления к банковским счетам плательщиков расчетных документов, не оплаченных в срок. С этой даты начала функционировать созданная автоматизированная информационная система исполнения денежных обязательств (АИС ИДО).

АИС ИДО облегчает процедуру взыскания платежей в случае, когда у плательщика имеются счета и электронные кошельки в нескольких банках. АИС ИДО является связующим звеном между плательщиком, банком и органами взыскания.

В. 3 Документальное оформление операций по расчетному счету

Движение денежных средств по текущему (расчетному) банковскому счету оформляется соответствующими первичными документами.

К ним относятся **заявление на получение наличных денег, объявление на взнос наличными, платежное поручение, платежное требование, платежный ордер.**

Расчетные документы могут быть оформлены **на бумажном носителе либо в виде электронных расчетных документов.**

Заявление на получение наличных денег является приказом предприятия банку о выдаче с его расчетного счета в кассу предприятия указанной в нем суммы наличных денег.

Объявление на взнос наличными выписывается при внесении наличных денег из кассы предприятия в банк.

Платежное поручение представляет собой расчетный документ, содержащий поручение плательщика обслуживающему банку о перечислении определенной суммы с его счета на счет получателя.

Применяются две формы платежного поручения: **полная и сокращенная.**

Платежное требование – документ, содержащий требование получателя средств к плательщику об уплате определенной суммы через банк.

Платежные требования могут быть **с акцептом плательщика и без акцепта** (бесспорное списание средств со счета).

Форму заявления на акцепт банки разрабатывают самостоятельно. Акцепт может быть **предварительным** и **последующим.**

Платежный ордер – расчетный документ, применяемый при осуществлении банками перевода денежных средств по поручению и за счет клиента, от имени и за счет клиентов (частичная оплата, списание денежных средств по постоянно действующему платежному поручению и др.).

Договором между банком и клиентом может быть предусмотрено проведение операций по переводу денежных средств с конверсией, покупкой, продажей, иных операций посредством оформления платежного ордера.

Все расчетные документы должны содержать обязательные реквизиты:

- номер и дата платежного поручения;
- статус «Срочный» или «Несрочный»;
- сумма перевода цифрами и прописью с указанием валюты платежа;
- данные плательщика: наименование и номер счета;
- наименование банка-плательщика с указанием кода;
- наименование банка-получателя с указанием кода;
- данные бенефициара (получателя платежа): наименование и номер счета;
- информация о назначении платежа;
- учетные номера плательщика (УНП) как отправителя, так и получателя;
- очередность платежа и его код (при расчетах с бюджетом);
- подписи должностных лиц с расшифровкой и оттиск печати согласно заявленным банку образцам (реквизиты электронной подписи).

С июля 2022 г. платежная система Республики Беларусь перешла на использование методологии международного стандарта ISO 20022 "Финансовые услуги. Универсальная схема сообщений финансовой индустрии".

При отправке электронных финансовых сообщений между организациями внутри страны предусмотрено использование данных в закодированном виде. Национальным банком разработан Кодификатор назначения платежа в Республике Беларусь.

При этом платежные операции классифицируются по следующим направлениям:

1. Товары.
2. Нефинансовые услуги.
3. Заработная плата и иные выплаты.
4. Финансовые операции.
5. Операции с капиталом.
6. Прочие операции.

Это обеспечит совместимость автоматизированных систем различных финансовых организаций и упростит заполнение платежных реквизитов. Компьютер вместо распознавания текста будет понимать «за что» и «кому» идет платеж.

В. 4 Порядок обработки выписок банка

В целях обеспечения контроля за движением денежных средств по счету банки выдают клиенту экземпляры расчетных документов, направляют электронные документы и электронные сообщения, подтверждающие движение денежных средств на счете.

Ежедневно организация получает из банка электронные **выписки по расчетному счету** (либо их копии на бумажном носителе), т. е. перечень произведенных ею за отчетный период операций.

К выписке банка прилагаются документы, на основании которых зачислены или списаны денежные средства с расчетного счета.

Выписка по расчетному счету является вторым экземпляром лицевого счета предприятия, открытого ему банком. В ней указывается: за какой период предоставлена выписка, остаток средств на счете на начало и конец периода, номер расчетного документа, на основании которого была совершена операция, корреспондирующий счет, назначение платежа, обороты по дебету и кредиту счета.

Сохраняя денежные средства предприятий, банк считает себя должником предприятия (это его кредиторская задолженность), поэтому остатки средств и **поступления** на расчетный счет записывает **по кредиту расчетного счета**, а уменьшение своего долга (**списание, выдача наличными**) – **по дебету**.

Выписка банка имеет важную особенность: дебет выписки является кредитом счета 51 «Расчетные счета», а кредит выписки – дебетом счета 51 «Расчетные счета».

!!!!Выписка банка заменяет регистр аналитического учета по расчетному счету и одновременно служит основанием для бухгалтерских записей.

Полученная из банка выписка проверяется и обрабатывается:

- 1) сверяется вступительное сальдо;
- 2) проверяется правильность зачисления на счет и списания денежных средств со счета организации в банке;

- 3) на полях выписки напротив сумм операций можно проставить номера счетов, корреспондирующих со счетом 51 «Расчетный счет»;
- 4) сверяется сальдо конечное.



Однако, при использовании электронного обмена данными с банком (Интернет-банк или Клиент-банк) у организации нет необходимости печатать банковскую выписку или платежные документы.

Банковская выписка в виде электронного документа должна храниться организацией в электронном виде в течение срока, установленного законодательством.

Большинство организаций выводят на печать только банковскую выписку без оправдательных документов.

Проверка и обработка и внесение информации из выписок в бухгалтерскую программу должны производиться в день их поступления.

В. 5 Синтетический учет операций по текущему (расчетному) счету

Для учета денежных средств на расчетных счетах организации в белорусских рублях и контроля за их поступлением и целевым использованием применяется **счет 51 «Расчетные счета»**.

!Аналитический учет по счету 51 ведется по каждому расчетному счету, открытому в банке.

Счет 51 активный, основной, денежный. По дебету счета 51 отражается поступление денежных средств, а по кредиту их списание с расчетного счета.

Регистры бухгалтерского учета по счету 51

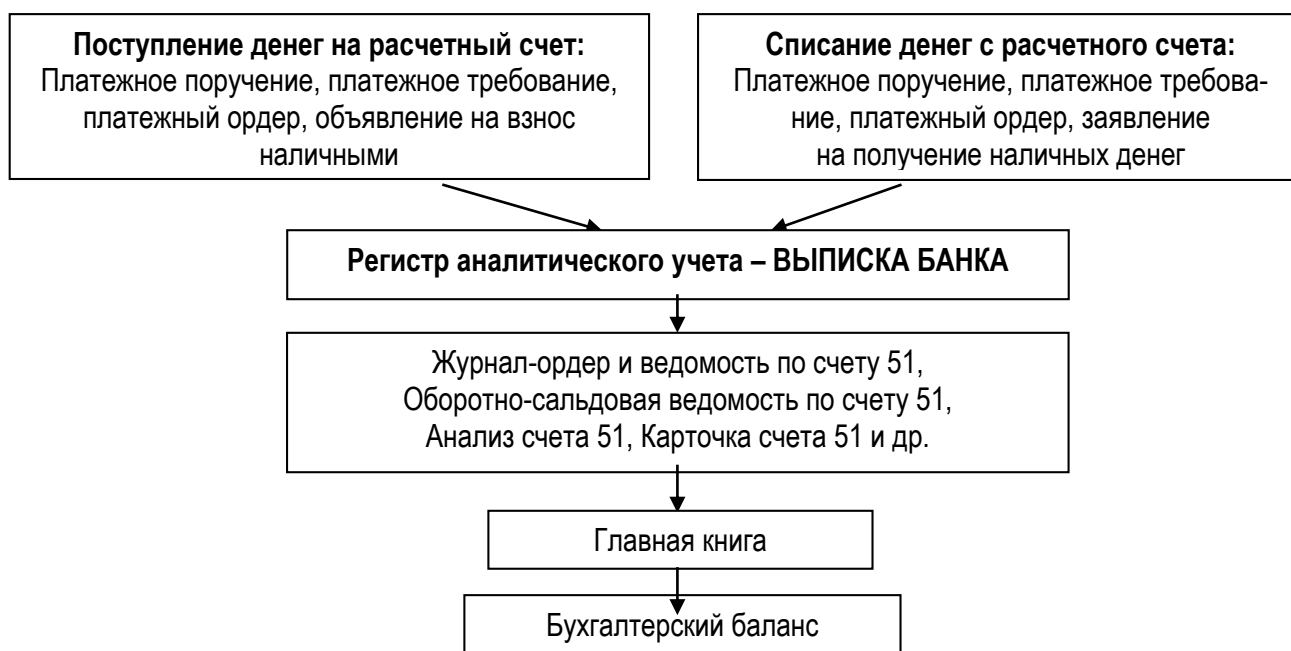


Рисунок 2.1 – Схема документооборота по счету 51 «Расчетные счета»

При автоматизированной форме бухгалтерского учета синтетический учет операций по расчетному счету ведется в Журнале-ордере и ведомости по счету 51, Оборотно-сальдовой ведомости по счету 51, Анализе счета 51, Карточке счета 51.

Основанием для заполнения данных регистров являются проверенные и обработанные выписки банка.

Регистры бухгалтерского учета заполняются автоматически после заполнения электронной формы «Выписка банка», которая формируется по каждой выписке

Проценты за пользование денежными средствами

За пользование денежными средствами, находящимися на расчетном счете организации, банк уплачивает проценты в размере и в порядке, определенных договором банковского счета, что отражается в учете записью:

Д-т 51 «Расчетные счета» – К-т 91/1 «Прочие доходы».

Проценты, уплачиваемые банком за пользование денежными средствами, находящимися на текущем банковском счете, зачисляются на этот счет по истечении каждого месяца.

Оплата услуг банка

Организация оплачивает услуги банка на условиях, определенных договором текущего банковского счета. Вознаграждение за оказываемые услуги (комиссия) взимается банком из денежных средств владельца счета ежемесячно. В учете такие расходы организации допустимо отражать записью:

Д-т 26 «Общехозяйственные затраты» – К-т 51 «Расчетные счета».

При недостаточности денежных средств на расчетном счете в конце месяца на оплату услуг банка комиссия банка отражается:

**Д-т 26 «Общехозяйственные затраты» – К-т 76,
а после оплаты в следующем месяце – Д-т 76 – К-т 51.**

Ошибочное списание сумм со счета

Суммы, ошибочно поступившие на расчетные счета или списанные с расчетных счетов организации, отражаются на счете 76 (субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям»).

Д-т 51 – К-т 76-3 – отражены ошибочно поступившие средства.

Д-т 76-3 – К-т 51 – возвращены ошибочно поступившие средства.



Остаток денежных средств на расчетном счете на начало месяца (сальдо начальное по счету 51) должен быть равен остатку по выписке банка на начало первого дня отчетного месяца (он также равен сальдо конечному по счету 51 на конец предыдущего месяца).

Остаток денежных средств на расчетном счете на конец месяца (сальдо конечное по счету 51) должен быть равен остатку по выписке банка на конец последнего рабочего дня отчетного месяца.

В конце месяца данные из регистров бухгалтерского учета переносятся в **Главную книгу** и **бухгалтерский баланс**.

Отражение счета 51 в бухгалтерской отчетности:

В бухгалтерском балансе счет 51 отражается в Активе, в конце раздела II «Краткосрочные активы» по строке 270 «Денежные средства и эквиваленты денежных средств».

В бухгалтерском балансе показывается остаток на конец последнего дня отчетного периода по счету 51.

Таблица 2.1 – Бухгалтерские записи по счету 51 «Расчетные счета»

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Поступление денежных средств на расчетный счет		
1. Поступление наличных денег из кассы	51	50
2. Возвращены денежные средства, размещенные на депозите	51	55/1
3. Поступили доходы по депозитному вкладу	51	76/4
4. Зачисление на расчетный счет выручки, сданной инкассаторам	51	57
5. Поступление задолженности от поставщиков, пр. дебиторов	51	60 (76)
6. Поступление денежных средств от покупателей и заказчиков	51	62
7. Суммы полученных долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов	51	66, 67
8. Возврат сумм излишне уплаченных налогов и сборов	51	76
– красное сторно	68	76
9. Возвращены суммы превышения расходов над платежами в ФСЗН	51	76
– красное сторно	69	76
10. Возврат неиспользованных подотчетных сумм	51	71
11. Поступление сумм от работников в погашение полученных займов, возмещение материального ущерба	51	73
12. Поступление денежных средств от учредителей в счет вклада в уставный капитал	51	75
13. Зачисление на расчетный счет целевых поступлений	51	86
14. Получены суммы дебиторской задолженности после истечения сроков исковой давности по текущей (инвестиционной и финансовой) деятельности	51 76	76 90/7 (91/1)
15. Отражаются суммы неустоек, штрафов, пеней, полученных за нарушение условий хозяйственных договоров по текущей (инвестиционной и финансовой) деятельности	51 76	76 90/7 (91/1)
16. Получены доходы в виде процентов за пользование банком денежными средствами, находящимися на банковском счете	51	91/1
17. Безвозмездное получение денежных средств	51 76	76 90/7
Списание денежных средств с расчетного счета		
1. Получены деньги в кассу с расчетного счета	50	51
2. Размещение денежных средств на депозите	55/1	51
3. Оплата счетов поставщиков и подрядчиков	60	51
4. Возврат покупателям излишне полученных сумм	62	51
5. Погашаются задолженности по кредитам банка	66, 67	51
6. Перечисление суммы налоговых платежей в бюджет	68	51
7. Перечисление сумм платежей в ФСЗН	69	51
8. Перечисление заработной платы на карт-счета работников	70	51
9. Перечисление ссуд работникам на их лицевые счета в банках	73/1	51
10. Перечислены дивиденды в пользу учредителей	75	51
11. С расчетного счета перечислены средства разным кредиторам	76	51
12. Оказание спонсорской помощи	76 90/10	51 76
13. Отражаются некомпенсируемые расходы по рассмотрению дел в судах	76 90/10	51 76
14. Уплачены штрафы за нарушение условий хозяйственных договоров по текущей (инвестиционной и финансовой) деятельности	76 90/10 (91/4)	51 76

ТЕМА 3. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА СПЕЦИАЛЬНЫХ СЧЕТАХ В БАНКЕ

1. Понятие и виды специальных счетов.
2. Субсчет 55/1 «Депозитные счета».
3. Субсчет 55/2 «Счета в драгоценных металлах».
4. Субсчет 55/3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения»

Нормативные документы:

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь.
2. Банковский кодекс Республики Беларусь.
3. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102.
5. О банковских операциях с драгоценными металлами и условиях открытия счетов в драгоценных металлах: постановление Правления Национального банка Республики Беларусь от 10.11.2020 г. № 352.
6. Инструкция по совершению банковских операций с драгоценными металлами: утвержденная постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 10.11.2020 г. № 352.
7. О жилищных отношениях: указ Президента Республики Беларусь от 07.04.2020 г. № 121.
8. Об открытии специальных счетов: указ Президента Республики Беларусь от 29.03.2019 г. № 126.

В. 1 Понятие и виды специальных счетов

Помимо текущего (расчетного) счета, а также валютных счетов, субъекты хозяйствования могут иметь в банках счета со специальным режимом их использования.

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

Зачисление средств на специальные банковские счета отражается по дебету счета 55. Использование средств со специальных счетов отражается по кредиту счета 55.

К счету 55 могут быть открыты следующие субсчета:

1. Депозитные счета.
2. Счета в драгоценных металлах.
3. Специальный счет денежных средств целевого назначения.

В. 2 Субсчет 55/1 «Депозитные счета»

Банковский вклад (депозит) – денежные средства в белорусских рублях или иностранной валюте, размещаемые физическими и юридическими лицами в банке или небанковской кредитно-финансовой организации в целях хранения и получения дохода на срок, либо до востребования, либо до наступления (ненаступления) определенного в заключенном договоре обстоятельства (события).

По договору банковского вклада (депозита) одна сторона (вкладополучатель) принимает от другой стороны (вкладчика) денежные средства во вклад (депозит) и обязуется возвратить их вкладчику, проводить безналичные расчеты по поручению вкладчика в соответствии с договором, а также выплатить начисленные по вкладу (депозиту) проценты на условиях и в порядке, определенных этим договором.

Вкладополучатель выплачивает вкладчику проценты по вкладу в размере, определяемом договором банковского вклада. Размер процентов определяется:

- в абсолютном числовом выражении (**фиксированная годовая процентная ставка**);
- исходя из расчетной величины, привязанной к базовому показателю, в порядке, согласованном сторонами при заключении договора банковского вклада (депозита) (**переменная годовая процентная ставка**).

Размер процентных ставок, порядок и периодичность начисления процентов порядок и сроки их уплаты определяются в соответствии с договорами и (или) законодательством.

Начисление процентов может производиться исходя из условного (360) или фактического (365 или 366) количества дней в году.

Проценты начисляются исходя из остатков по счетам.

Проценты по вкладу (депозиту) начисляются со дня его поступления к вкладополучателю по день, предшествующий дню его возврата вкладчику.

Поступление средств на депозитные счета в банках отражается по дебету счета 55/1 и кредиту счетов 51, 76 и других счетов. Списание средств с депозитных счетов отражается по дебету счетов 51, 76 и других счетов и кредиту счета 55/1.

Для отражения расчетов с банком по начисленным и полученным процентам за хранение денежных средств на депозитном счете Типовым планом счетов бухгалтерского учета не предусмотрен отдельный счет. В связи с этим организация может использовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

!!!!Проценты, причитающиеся к получению, признаются в бухгалтерском учете доходами ежемесячно и включаются в состав доходов по инвестиционной деятельности, учитываемых **на счете 91 «Прочие доходы и расходы»**.

Бухгалтерский учет процентов, причитающиеся к получению, осуществляется по **принципу начисления**, который означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Аналитический учет по субсчету 55-1 ведется по каждому вкладу отдельно.

Таблица 3.1 – Бухгалтерские записи по депозитному счету в банке

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1. Размещены свободные денежные средства на депозитном счете в банке	55/1	51
2. Поступили на расчетный счет проценты за хранение средств на депозитном счете	55/1, 51	76
3. Отражена сумма процентов по депозиту в составе доходов по инвестиционной деятельности	76	91/1
4. Отражен возврат суммы вклада на расчетный счет по окончании срока действия договора	51	55/1
5. Списывается сальдо прочих доходов в состав прибыли	91/5	99



Следует учитывать, что начисление процентов для целей бухгалтерского учета является хозяйственной операцией, которая должна оформляться первичным учетным документом, разработанным организацией в соответствии с установленными законодательством требованиями и утвержденным учетной политикой организации. Чаще всего таким документом является **бухгалтерская справка-расчет**.

В. 3 Субсчет 55/2 «Счета в драгоценных металлах»

Счета в драгоценных металлах (металлические счета) – обезличенные, депозитные, вкладные, корреспондентские металлические счета, предназначенные для учета золота, серебра, платины, палладия.

Обезличенный металлический счет – металлический счет, предназначенный для учета золота, серебра, платины и палладия в виде банковских слитков без указания их индивидуальных признаков.

Депозитный металлический счет – металлический счет, предназначенный для размещения драгоценных металлов в виде **банковских слитков** на условиях банковского вклада (депозита).

Вкладной металлический счет – металлический счет, предназначенный для размещения драгоценных металлов в виде **мерных слитков** на условиях банковского вклада (депозита).

Безналичные драгоценные металлы – драгоценные металлы в виде банковских слитков, размещенные и учитываемые на обезличенных металлических счетах, корреспондентских металлических счетах или депозитных металлических счетах.

Правила открытия и ведения металлических счетов установлены постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 10.11.2020 г. № 352.

Основанием для открытия обезличенного, вкладного металлического счета является договор об открытии и ведении обезличенного, вкладного счета в драгоценных металлах.

Количественный учет драгоценных металлов в виде банковских слитков, находящихся на обезличенных, депозитных металлических счетах, ведется:

- для золота – в граммах или тройских унциях массы в чистоте;
- для серебра, платины, палладия, иридия, родия, рутения и осмия – в граммах или тройских унциях массы в лигатуре.

Цены на драгоценные металлы устанавливаются банками самостоятельно с учетом требований законодательства.

Наличие и движение драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банках учитываются на субсчете 55-2. Аналитический учет по субсчету 55-2 ведется по каждому счету.

Порядок отражения операций по покупке и продаже слитков в бухгалтерском учете организации представлен в таблице.

Операции с золотыми слитками следует рассматривать как инвестиционные. Доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием золотых слитков, отражаются в составе прочих доходов и расходов по инвестиционной деятельности на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Таблица 3.2 – Бухгалтерские записи по счетам в драгоценных металлах

Содержание операции	Дебет	Кредит	Первичный документ
Покупка драгоценных металлов			
Перечислены денежные средства банку для открытия ОМС согласно тарифам банка	76	51	Договор об открытии и ведении ОМС; выписка банка по расчетному счету; платежное поручение
Расходы на открытие ОМС отражены в прочих расходах	91-4	76	Бухгалтерская справка
Списаны банком с текущего расчетного счета организации денежные средства на покупку 100 г золота в обезличенном виде	76	51	Договор об открытии и ведении ОМС; заявка на покупку драгметалла; выписка банка по расчетному счету; платежное поручение
Отражено зачисление 100 г золота на ОМС	55-2	76	Выписка банка по ОМС
Продажа драгоценных металлов			
Отражен доход от продажи банку 100 г безналичного золота	76	91-1	Заявка на продажу драгметалла; бухгалтерская справка-расчет; выписка банка по ОМС
Списана стоимость безналичного золота, проданного банку	91-4	55-2	Выписка банка по ОМС; бухгалтерская справка
Получены денежные средства за проданное банку безналичное золото	51	76	Выписка банка по расчетному счету
Списаны банком денежные средства за закрытие ОМС	76	51	Выписка банка по расчетному счету; платежное поручение
Отражены расходы по закрытию ОМС	91-4	76	Бухгалтерская справка
Отражен финансовый результат от продажи золотых слитков	99 (91-5)	91-5 (99)	Бухгалтерская справка

Обороты по реализации драгоценных металлов при реализации банковских и мерных слитков из драгоценных металлов, слитковых (инвестиционных) монет из драгоценных металлов освобождаются от НДС.

В. 4 Субсчет 55/3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения»

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

По договору специального счета одна сторона (банк) обязуется открыть другой стороне (владельцу счета) текущий (расчетный) банковский счет **со специальным режимом функционирования**.

Специальные счета характеризуются следующими признаками:

- открываются только в случаях, предусмотренных законодательством;
- режим функционирования таких счетов (перечень осуществляемых по ним операций и порядок их совершения) определяется тем нормативным правовым актом, на основании которого открывается счет.

Средства со специальных счетов могут расходоваться только по целевому назначению.

Взыскание налогов, сборов (пошлин), других обязательных платежей в республиканский и (или) местные бюджеты, в государственные внебюджетные фонды **за счет денежных средств, зачисленных на специальные счета, не производится, арест на специальные счета не налагается**, за исключением ареста по судебному постановлению.

Законодательством Республики Беларусь предусмотрено открытие следующих специальных счетов:

- для размещения и учета средств страховых резервов страховых организаций;
- для зачисления средств призового фонда при проведении рекламных игр;
- для учета денежных средств клиентов, поступающих профессиональному участнику рынка ценных бумаг;
- для зачисления денежных средств дольщиков при создании объектов долевого строительства;
- для зачисления средств льготных кредитов при строительстве (возведении, реконструкции) жилых домов;
- для резервирования средств подрядчика при строительстве.

ТЕМА 4 ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

1. Состав кассовых операций и порядок их ведения в Республике Беларусь.
2. Порядок установления остатка денег в кассе, сроков сдачи наличных денег в банк.
3. Документальное оформление кассовых операций.
4. Порядок ведения кассовой книги.
5. Бухгалтерский учет кассовых операций.
6. Ответственность за нарушение правил ведения кассовых операций.

Нормативные документы:

1. Инструкция о порядках ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами: постановление Правления Национального банка Республики Беларусь от 19.03.2019 г. № 117.
2. Об установлении форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций и Инструкции по заполнению форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.03.2010 г. № 38.
3. Об использовании кассового и иного оборудования при приеме средств платежа: постановление Совета Министров и Национального банка Республики Беларусь от 06.07.2011 г. № 924/16.
4. Об административных правонарушениях: Кодекс Республики Беларусь от 06.01.2021 г. № 91-3.

В.1 Состав кассовых операций и порядок их ведения в Республике Беларусь.

Расчеты между юридическими лицами, ИП и физическими лицами, вытекающие из трудовых, гражданско-правовых отношений, могут проводиться наличными деньгами в порядке, установленном законодательством.

Субъекты хозяйствования осуществляют расчеты наличными деньгами между собой в общей сумме не более 100 базовых величин на протяжении одного дня.

Количество юридических лиц, их обособленных подразделений, ИП, с которыми проводятся расчеты наличными деньгами в общей сумме не более предельно допустимого размера расчетов (100 БВ), не ограничивается.

!!!!!!Расчеты наличными деньгами по платежам в бюджет, государственные внебюджетные фонды осуществляются без ограничения размеров как для плательщика, так и для получателя.

При этом ЮЛ **могут осуществлять прием** наличных денег от юридических лиц, ИП в **сумме не более 100 базовых величин по каждому платежу**:

– при осуществлении выставочной деятельности – за оказываемые услуги и аренду площадей;

– при осуществлении оптовой и розничной торговли – за приобретаемые товары;

– при реализации топлива и оказании услуг, непосредственно связанных с международными автомобильными перевозками (мойка транспортных средств; мелкий вынужденный ремонт ТС; оформление перевозки опасных грузов, на которые требуется специальное разрешение; стоянка ТС; телефонная и факсимильная связь; услуги терминала);

– администрациями рынков - за оказываемые услуги (за аренду торгового места, аренду помещений).

Запрещается осуществлять расчеты наличными деньгами (в этих случаях расчеты проводятся только в безналичном порядке):

– при оптовой торговле алкогольной, непищевой спиртосодержащей продукцией, непищевым этиловым спиртом, табачным сырьем, табачными изделиями;

– если организация ликвидируется или в отношении ее открыто конкурсное производство.

При продаже товаров (выполнении работ, оказании услуг) организация вправе принять от ФЛ – покупателя платеж наличными деньгами в размере **не более 500 базовых величин** в рамках одной сделки.

Для приема, хранения и расходования наличных денег предприятие имеет кассу. Слово «касса» в общем смысле имеет несколько значений.

Касса — это: 1) наличные деньги, имеющиеся у предприятия; 2) структурное подразделение, выполняющее кассовые операции; 3) специально оборудованное помещение для приема, хранения, выдачи денег, а в бухгалтерском учете – 4) счет, на котором отражается движение наличных средств.

Руководители предприятий обязаны обеспечить сохранность наличных денег и других ценностей в кассе, а также при доставке их из банка или сдаче в банк.

Кассовые операции производит **кассир**, который является материально ответственным лицом. При приеме на работу с ним заключается договор о полной материальной ответственности (хранится в личном деле, каждый год перезаключается).

К работе с наличными деньгами не должны допускаться лица:

- ранее привлекавшийся к уголовной ответственности за умышленные преступления против собственности, судимость у которых не погашена или не снята в установленном порядке;

- страдающие хроническими психическими заболеваниями;

- систематически нарушающие общественный порядок;

- злоупотребляющие спиртными напитками либо употребляющие наркотические вещества без назначения врача.

Кассиру запрещено передоверять свою работу другому лицу, хранить в кассе ценности, не принадлежащие предприятию.

Бухгалтерам, другим работникам, пользующимся правом подписи кассовых документов, запрещается исполнять обязанности кассиров, за исключением случаев, когда в штате нет другого лица, на которое можно возложить ведение кассовых операций.

Кассовые операции – приходные и расходные операции с наличными деньгами, совершаемые юридическими лицами, ИП между собой, и с физическими лицами с отражением этих операций в соответствующих книгах учета, а также хранение наличных денег.

К кассовым операциям относятся:

- оприходование в кассу наличных денег;
- соблюдение порядка и сроков сдачи наличных денег;
- выдача наличных денег из кассы;
- порядок использования выручки;
- порядок и целевое использование наличных денег, полученных из касс банков;
- оформление кассовых документов;
- ведение «Кассовой книги» и хранение наличных денег и других ценностей.

**В.2. Порядок установления остатка денег в кассе,
сроков сдачи наличных денег в банк**

1. Порядок и сроки сдачи наличных денег

Организации могут сдавать наличные деньги несколькими способами:

1. В кассы банков (дневные, вечерние).
2. Инкассаторским службам банков Республики Беларусь.
3. Предприятиям связи для перевода на счета в банк.

Субъекты хозяйствования **самостоятельно в письменной форме определяют порядок и сроки сдачи наличных денег (оформляется распоряжение (приказ) руководителя).**

Юридические лица, получающие наличные деньги в обслуживаемом банке и имеющие иные непостоянные поступления наличных денег (не более 5 дней в предыдущем календарном месяце), порядок и сроки сдачи наличных денег не определяют.

Определенный порядок и сроки сдачи наличных денег действуют в течение срока, установленного субъектом хозяйствования, самостоятельно в письменной форме и могут быть пересмотрены в случае изменения объемов кассовых оборотов и по другим причинам.

Порядок и сроки сдачи наличных денег устанавливаются исходя из необходимости обеспечения сохранности наличных денег, но не реже одного раза в 7 календарных дней.

Наличная выручка может сдаваться с зачислением на любой из текущих (расчетных) банковских счетов, открытых для предприятия.

2. Порядок использования наличных денег из выручки

Юридические лица расходуют наличные деньги, поступившие в кассу, для проведения текущих операций (в том числе расчетов по платежам в бюджет, государственные внебюджетные фонды) в размерах, установленных законодательством для осуществления предстоящих расходов.

При наступлении срока сдачи наличных денег, определенного ЮЛ, наличные деньги, поступившие в кассу, сдаются за вычетом наличных денег, подлежащих

выплате на проведение текущих операций только в этот день, независимо от времени сдачи наличных денег.

ЮЛ и ИП, открывшие текущие (расчетные) банковские счета, вправе использовать наличные деньги, поступившие в кассу, при условии отсутствия:

- ✓ наложения ареста и обращения взыскания на денежные средства ЮЛ и ИП, находящиеся на текущих (расчетных) банковских счетах;
- ✓ приостановления операций по текущим (расчетным) банковским счетам ЮЛ и ИП;
- ✓ информации о неисполненных денежных обязательствах плательщика в автоматизированной информационной системе исполнения денежных обязательств (АИС ИДО);
- ✓ замораживания денежных средств;
- ✓ блокирования банковских операций.

3. Остаток наличных белорусских рублей в кассе на конец рабочего дня

При необходимости субъекты хозяйствования могут самостоятельно в письменной форме определять остаток наличных белорусских рублей, который может находиться в кассе на конец рабочего дня.

При определении остатка наличных денег учитывается потребность в наличных деньгах для обеспечения расходных операций. Остаток наличных денег устанавливается на конец рабочего дня с учетом обеспечения их сохранности, а также режима рабочего времени.

Субъекты хозяйствования могут хранить наличные деньги в кассе в пределах установленного остатка наличных денег.

При превышении остатка наличных денег, установленного на конец рабочего дня, наличные деньги должны быть сданы в банк на следующий рабочий день.

При этом субъектам хозяйствования, не установившим ежедневные сроки сдачи наличных белорусских рублей, можно не сдавать наличные белорусские рубли в банки в случае наличия остатка в кассе в сумме не более 2 базовых величин в день.

Превышение установленного остатка наличных денег допускается только в течение сроков выдачи наличных денег на оплату труда, выплату стипендий, пенсий, пособий, дивидендов, алиментов.

Субъекты хозяйствования выдают наличные деньги, поступившие в кассы либо полученные в обслуживающем банке, для проведения текущих операций в течение 3 рабочих дней (для сельскохозяйственных организаций, поселковых и сельских Советов депутатов, поселковых и сельских исполнительных комитетов – в течение 5 рабочих дней), включая день получения денег в обслуживающем банке либо день наступления указанных выплат.

По истечении указанных сроков (на 4-й и 6-й рабочий день соответственно) не использованные на оплату труда, выплату стипендий, пенсий своим работникам, пособий, дивидендов, алиментов наличные деньги **депонируются (сдаются на расчетный счет).**

В. 3 Документальное оформление кассовых операций

Деньги поступают в кассу предприятия по одному из следующих направлений:

- с расчетного счета банка на выплату заработной платы и хозяйственных расходов;

- выручка от реализации товаров, работ, услуг;
- поступления от сотрудников в погашение задолженности перед организацией по выданным подотчетным средствам, предоставленным займам, возмещению ущерба.

С расчетного счета деньги поступают через кассира, который получает их по заявлению на получение наличных денег.

Форма заявления на получение наличных денег разрабатывается обслуживающим банком. Заявление представляется в обслуживающий банк на бумажном носителе в двух экземплярах или в виде электронного документа.

Наличные деньги, полученные юридическими лицами, ИП в кассах банков, расходуются на цели, указанные обслуживаемому банку при их получении (в заявлении на получение наличных денег обязательно указывается целевое назначение средств).

ЮЛ и ИП осуществляют прием наличных денег при реализации продукции (товаров, работ, услуг) с использованием автоматических электронных аппаратов, торговых автоматов с установленным средством контроля налоговых органов либо со встроенным кассовым суммирующим аппаратом с установленным средством контроля налоговых органов (СКНО).

ЮЛ и ИП вправе принимать наличные денежные средства без применения кассового оборудования и (или) платежных терминалов в случаях:

- 1) ремонта кассового оборудования или при временном отсутствии электроэнергии;
- 2) осуществления разносной торговли (за исключением продажи плодоовощной продукции);
- 3) продажи в розлив безалкогольных напитков, кваса, растительного масла (за исключением их продажи в магазинах, павильонах и объектах общественного питания), а также живой рыбы из цистерн;
- 4) оказания на дому услуг, а также осуществления торговли с доставкой товаров на дом операторами почтовой связи и электросвязи, выездными бригадами организаций службы быта и коммунальных услуг;
- 5) выполнения работ, оказания услуг вне постоянного места осуществления деятельности на территории сельской местности;
- 6) оказания разовых услуг, реализации бывшего в употреблении имущества, при которых прием платежей наличными денежными средствами осуществляется в кассу организации, индивидуальных предпринимателей;
- 7) оказания бытовых услуг (за исключением технического обслуживания и ремонта транспортных средств, машин и оборудования, хранения автотранспортных средств) в объектах, расположенных в сельских населенных пунктах, с количеством работников, непосредственно оказывающих такие услуги, не более трех человек в одну смену;
- 8) осуществления розничной торговли товарами в объектах бытового обслуживания населения (за исключением таких объектов, предназначенных для технического обслуживания и ремонта транспортных средств, машин и оборудования, хранения автотранспортных средств), расположенных в сельских населенных пунктах, с численностью работников не более трех.
- 9) и др.

Прием наличных денег субъектами предпринимательской деятельности, не использующими КСА или СКС, осуществляется:

- 1) по квитанциям о приеме наличных денежных средств;
- 2) по приходным кассовым ордерам.

Субъекты хозяйствования при продаже товаров (работ, услуг) без применения КСА или СКС оформляют каждый факт приема наличных денег с использованием **квитанции о приеме наличных денежных средств**.

При этом основанием для записей в кассовую книгу организации будет являться один ПКО, оформленный на общую сумму наличных денег, принятых по нескольким квитанциям.

Приходный кассовый ордер не является бланком строгой отчетности. Он выписывается бухгалтером в 1 экземпляре и подписывается руководителем. Факт приема денег в кассу подтверждается квитанцией к приходному кассовому ордеру.

Прием наличной выручки в торговых объектах

Для приема наличных денег за товары применяется **кассовое оборудование**. Через данное оборудование также необходимо проводить суммы безналичных денежных средств, электронных денег при осуществлении расчетов посредством банковских платежных карточек, QR-кодов и (или) мобильных приложений в тех случаях, когда прием оплаты производится при непосредственном обслуживании работником продавца.

При проведении суммы оплаты через кассовое оборудование на печать выводится платежный документ (**чек продажи**) в единственном экземпляре, который вручается покупателю. Информация, содержащаяся в данном чеке, заносится в память кассового аппарата. Также на кассовом оборудовании формируется контрольная лента, которая дублирует информацию чека продажи.

В конце рабочего дня (смены) кассир выводит **суточный (сменный) отчет (Z-отчет)**.

Z-отчет является основанием для составления первичного учетного документа на отражение выручки от реализации товаров (**ПКО**) и списание их стоимости. Суточные (сменные) отчеты (Z-отчеты), контрольные ленты хранятся в течение 12 месяцев со дня их формирования.

Сдаче в кассу организации или на расчетный счет в банк подлежат только наличные денежные средства, полученные в кассу, что оформляется ПКО и РКО.

Суммы, оплаченные безналичным путем, отражаются по дебету счета 57 и поступают на расчетный счет не ранее следующего рабочего дня.

Из кассы наличные деньги могут расходоваться по следующим направлениям:

- сдача выручки в обслуживающий банк при наступлении срока сдачи;
- выдача подотчетному лицу (на командировочные расходы, на хозяйственные нужды);
- выплата заработной платы работникам;
- возврат денежных средств покупателям.

Выдача наличных денег из касс субъектов предпринимательской деятельности производится по расходным кассовым документам:

✓ **расходному кассовому ордеру**. По нему производятся разовые выплаты. РКО подписывается руководителем, ГБ, кассиром и лицом, получившим деньги.

✓ **платежной ведомости с приложением расходного кассового ордера** на общую сумму наличных денег, выплаченных по платежной ведомости (ведомостям). Используется для выдачи денег под отчет нескольким лицам, выдаче заработной платы, пособий и т. д.

Выдача наличных денег производится кассиром только лицу, указанному в расходных документах, либо лицу, указанному в доверенности.

При выдаче денег из кассы кассир должен потребовать документ, удостоверяющий личность. Его реквизиты указываются в расходном ордере.

Если же деньги выдают по доверенности, то перед распиской в получении пишется «По доверенности». К расходному кассовому ордеру или платежной ведомости в таком случае прилагается оформленная в соответствии с законодательством доверенность.

После окончания сроков выдачи денег кассир закрывает ведомость, подсчитывает сумму выданной и невыданной зарплаты и составляет расходный кассовый ордер на выданную сумму. Невыданная зарплата считается **депонированной** и сдается в банк.

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в порядке и размерах, установленных законодательством, при условии полного отчета по ранее полученным на эти цели суммам.

Физические лица, использовавшие личные денежные средства в интересах предприятия, обязаны **не позднее 15 рабочих дней** со дня расходования представить в бухгалтерию отчет об израсходованных суммах.

Юридическое лицо самостоятельно в письменной форме **определяет необходимость** регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в **«Журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров» в наличных белорусских рублях.**

Регистрация ПКО и РКО ордеров осуществляется отдельно. Для этого может применяться бухгалтерское программное обеспечение.

В. 4 Порядок ведения кассовой книги

Юридические лица отражают все поступления и выдачи наличных белорусских рублей в Кассовой книге, которая является регистром аналитического учета. В кассовой книге также выводится остаток наличных денег на начало и конец каждого рабочего дня.

Кассовая книга не ведется:

- юридическими лицами, применяющими упрощенную систему налогообложения и ведущими учет в книге учета доходов и расходов организаций;
- юридическими лицами в случае отсутствия поступлений наличных белорусских рублей в кассы и выдач наличных белорусских рублей из касс;
- юридическими лицами, имеющими поступления наличных белорусских рублей в кассы, при условии их полной сдачи, за исключением разменных наличных белорусских рублей, самостоятельно в банк, работникам службы инкассации, в кассу юридического лица;
- индивидуальными предпринимателями.

При получении денег в кассу основанием для учинения записи в кассовую книгу являются приходные кассовые ордера и (или) другие документы, в том числе применяемые банками для оформления операций по выдаче наличных белорусских рублей.

При выдаче денег основанием для записи выступают расходные кассовые ордера, квитанции к объявлению на взнос наличными, препроводительные ведомости, другие документы, применяемые банками для оформления операций по приему наличных белорусских рублей.

Предприятие ведет только **одну** кассовую книгу. **При этом по операциям с рублями и с валютой книги ведутся отдельно.**

Кассовую книгу можно вести одним из двух способов.

Способ 1. Вручную (заполняется через копировальную бумагу).

Кассовая книга, заполняемая вручную, имеют установленную форму. Каждый лист кассовой книги состоит из **неотрывной** и **отрывной** частей. Обе части являются одинаковыми.

Неотрывная часть листа (с горизонтальной разлиновкой) как первый экземпляр остается в кассовой книге. Отрывная часть листа (без горизонтальной разлиновки) является вторым экземпляром, который служит **отчетом кассира**. Отчет кассира заполняется с применением копировальной бумаги.

Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Кассовая книга должна быть пронумерована и прошнурована. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера.

Способ 2. С помощью программно-технических средств.

При использовании программно-технических средств Листы кассовой книги формируются в виде выходной формы «Вкладной лист кассовой книги». Одновременно формируется выходная форма «Отчет кассира». Данные выходные формы составляются на конец рабочего дня и имеют одинаковое содержание.

В выходной форме «Вкладной лист кассовой книги», последней за месяц (календарный год), автоматически печатается общее количество листов кассовой книги за месяц (календарный год).

Кассир обязан передать *отчет кассира* вместе с приходными и расходными кассовыми ордерами в бухгалтерию.

Выходные формы «Вкладной лист кассовой книги» брошюруются в хронологическом порядке в течение года и хранятся кассиром отдельно за каждый месяц.

По окончании календарного года общее количество листов за год заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера и регистр бухгалтерского учета печатывается.

Правила ведения кассовой книги:

➤ **Подчистки и неоговоренные исправления запрещены. Исправления должны быть заверены подписью кассира и главного бухгалтера.**

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

➤ Записи производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег отдельно по каждому ордеру.

➤ Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток наличных денег по кассе на конец дня.

➤ Отрывная часть листа кассовой книги, являющаяся отчетом кассира, до конца операций за день не отрывается.

В. 5 Бухгалтерский учет кассовых операций

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассе организаций предназначен активный основной денежный счет 50 «Касса».

К счету 50 «Касса» могут открываться при необходимости следующие субсчета:

➤ 50-1 «Касса организации» – для учета денежных средств в головной кассе.

➤ 50-2 «Касса торгового объекта» – для учета денежных средств в кассах торговых точек, центров оказания услуг и т. п.

➤ 50-3 «Валютная касса» – предназначен для учета кассовых операций в иностранной валюте.

➤ 50-4 «Касса филиала» – предназначен для учета кассовых операций обособленных филиалов или представительств, выделенных на отдельный баланс.

По дебету счета 50 «Касса» отражается поступление денежных средств в кассу организации. По кредиту счета 50 «Касса» отражаются выплата денежных средств из кассы организации.

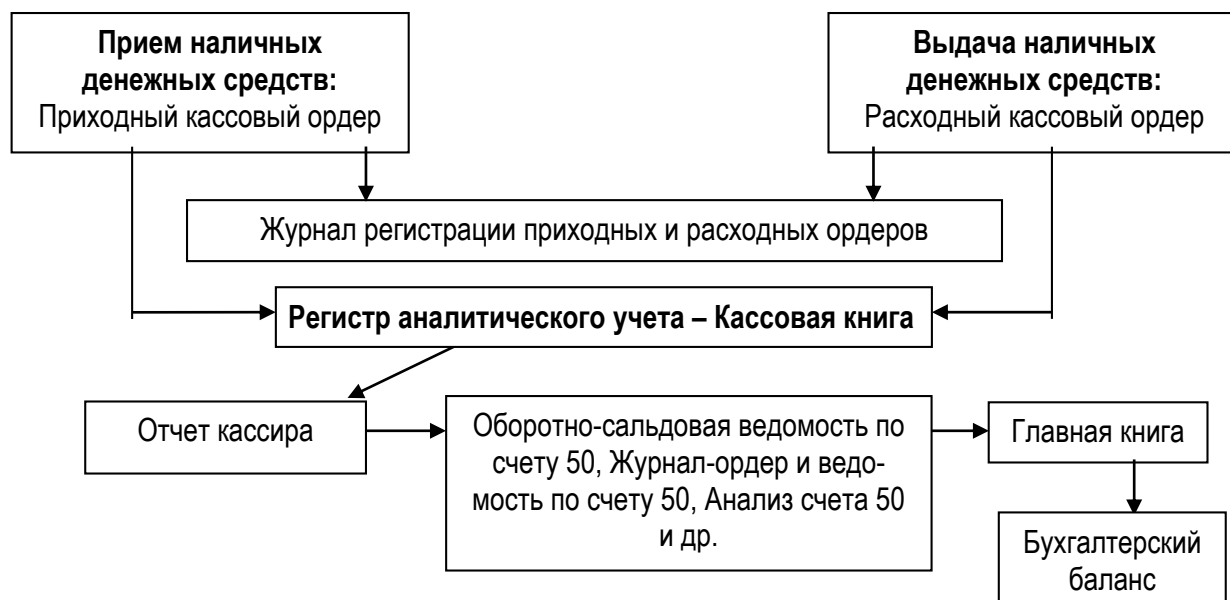


Рисунок 4.1 – Схема учетных записей по счету 50 «Касса»

Аналитический учет по счету 50 «Касса» ведется кассирами. Регистром аналитического учета является кассовая книга.

При использовании автоматизированной формы бухгалтерского учета синтетический учет по счету 50 ведется в Оборотно-сальдовой ведомости по счету 50, Журнале-ордере и ведомости по счету 50, Анализе счета 50 и др.

Записи в регистры бухгалтерского учета производятся на основании *отчетов кассира*.

В конце месяца в регистрах бухгалтерского учета подсчитываются обороты за отчетный месяц, остаток средств в кассе на конец месяца. Он должен быть равен остатку денег в кассе на конец дня по последнему за месяц отчету кассира.

Обороты по счету 50 и остатки на начало и конец месяца переносятся в Главную книгу.

Инвентаризация кассы

Периодичность проведения инвентаризаций денежных средств – не менее одного раза в год. По решению руководителя организации количество проводимых в течение года обязательных инвентаризаций может быть увеличено.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности необходимо провести инвентаризацию денежных средств не ранее 1 декабря.

В ходе инвентаризации проверяется наличие денег путем их полного пересчета. По итогам инвентаризации наличных денежных средств комиссия составляет **акт инвентаризации наличных денежных средств**. Остаток денежной наличности в кассе

сверяется с данными учета по кассовой книге. При обнаружении в кассе расхождений фактического наличия денег с данными бухгалтерского учета в акте указывается сумма недостачи или излишка и объясняются причины их возникновения.

Недостача наличных денег отражается в бухгалтерском учете и подлежит взысканию в соответствии с законодательством.

Излишки наличных денег подлежат оприходованию и отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с законодательством.

В.6 Ответственность за нарушение порядка осуществления кассовых операций

Источник: Кодекс об административных правонарушениях Республики Беларусь

1. Нарушение порядка использования и учета средств контроля, предназначенных для установки на кассовое оборудование, юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющими производство или ввоз на территорию Республики Беларусь указанного оборудования либо его техническое обслуживание и ремонт, – *влечет наложение штрафа в размере до 30 базовых величин, на ИП – до 50 базовых величин, а на ЮЛ – до 100 базовых величин.*

2. Нарушение порядка использования кассового оборудования, автоматических электронных аппаратов, торговых автоматов и (или) платежных терминалов при продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, а равно отсутствие таких оборудования и (или) терминалов при продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг – *влекут наложение штрафа в размере до 50 базовых величин, а на ЮЛ – до 200 базовых величин.*

3. Прием средств платежа при продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг без применения кассового оборудования или без оформления установленного законодательством документа в случаях, когда применение кассового оборудования не требуется, – *влечет наложение штрафа в размере до 30 базовых величин, а на ЮЛ – до 100 базовых величин.*

4. Осуществление вне очереди платежей в счет погашения задолженности по выплате заработной платы, а также в счет погашения банковских кредитов, выданных для этой цели, в суммах, превышающих пределы, установленные законодательством, при наличии обязательств по уплате платежей, производимых в первоочередном порядке, – *влечет наложение штрафа в размере до 20 базовых величин, а на ИП или ЮЛ – в размере до 50 % от суммы такого превышения.*

5. Прием юридическим лицом при продаже товаров (работ, услуг) платежей наличными денежными средствами от физических лиц в размере, превышающем предельный размер платежа наличными денежными средствами, установленный законодательными актами, – *влечет наложение штрафа на ЮЛ до 200 базовых величин.*

6. Осуществление расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях между юридическими лицами, их обособленными подразделениями, ИП в суммах, превышающих установленный законодательством размер, – *влечет наложение штрафа на ЮЛ в размере до 50 % от суммы такого превышения.*

Таблица 4.1 – Типовые хозяйственные операции по счету 50 «Касса»

№	Корреспонденция		Содержание операции
	дебет	кредит	
Поступление денег в кассу			
1	50	90/1	Поступила наличная выручка от реализации товаров
2	57	90/1	Поступила безналичная выручка от реализации товаров (оплата через банковскую карту)
3	51	57	Поступление денег, списанных с платежной карты покупателя, на расчетный счет организации
4	50/2	90/1	Поступление наличной выручки в кассу торгового объекта (с использованием КСА)
5	50/1	50/2	Передача наличных денег в головную кассу из кассы торгового объекта
6	50	51	Поступление денег с расчетного счета в кассу
7	50	62	Поступление денег от покупателей наличными деньгами
8	50	76/3	Поступление платежей по претензиям
9	50	71	Возврат остатков неиспользованных подотчетных сумм
10	50	73	Поступление от работников денег в погашение задолженности по займам, возмещение материального ущерба
11	50	75/1	Поступление наличных денег от учредителей в счет вклада в уставный капитал
12	50	90/7	Оприходование излишков денег в кассе при инвентаризации
13	50	66, 67	Поступление краткосрочных и долгосрочных займов
Расход наличных денег			
14	51	50	Возврат наличных денег на расчетный счет
15	57/1	50	Внесение выручки в вечернюю кассу банка или передача инкассаторам для зачисления на расчетный счет
16	70	50	Выплата заработной платы
17	71	50	Выдача аванса подотчетному лицу
18	73/1	50	Выдача работникам займов на различные цели
19	75/2	50	Выплата доходов учредителям
20	76/5	50	Выдача депонированной заработной платы
21	94	50	Недостача денег, выявленная при инвентаризации

ТЕМА 5. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НАЛИЧНОЙ ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЫ. УЧЕТ ПЕРЕВОДОВ В ПУТИ

1. Порядок приема и выдачи иностранной валюты. Особенности оформления кассовых документов. Учет операций с наличной валютой.

2. Учет переводов в пути.

Нормативные документы:

1. Инструкция о порядках ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами: постановление Правления Национального банка Республики Беларусь от 19.03.2019 г. № 117.

2. О проведении валютных операций: постановление Правления Национального банка Республики Беларусь от 31.05.2021 г. № 147.

3. Об установлении форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций и Инструкции по заполнению форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.03.2010 г. № 38.

4. О валютном регулировании и валютном контроле: Закон Республики Беларусь от 22.07.2003 г. № 226-3.

В. 1 Порядок приема и выдачи иностранной валюты.
Особенности оформления кассовых документов.
Учет операций с наличной валютой

Валютные кассовые операции – операции, которые совершаются юридическим лицом, ИП между собой, с банком и (или) с физическими лицами, связанные с приемом в кассу и (или) выдачей из кассы наличной иностранной валюты и отражаются в соответствующих книгах учета, а также хранение наличной иностранной валюты.

Под **валютными операциями, осуществляемыми на территории Республики Беларусь**, понимаются валютные операции, предусматривающие расчеты, по которым:

- передача наличных денежных средств осуществляется на территории Республики Беларусь;
- зачисление наличных денежных средств, полученных на территории Республики Беларусь, осуществляется на счета, открытые в банках;
- перечисление денежных средств осуществляется со счетов на счета, открытые в банках.

Под **валютными операциями, осуществляемыми за пределами Республики Беларусь**, понимаются все иные валютные операции, не относимые к операциям, осуществляемым на территории Республики Беларусь.

!!!!В случае спорности места передачи наличных денежных средств считается, что местом их передачи является территория Республики Беларусь.

!!!Наличные расчеты в иностранной валюте между ЮЛ-резидентами Республики Беларусь ЗАПРЕЩЕНЫ.

Расчеты в наличной форме **при продаже товаров (работ, услуг) физическим лицам** на территории Республики Беларусь осуществляются с использованием белорусских рублей. Исключение установлено для следующих случаев.

– продажа товаров в магазинах беспошлинной торговли и на борту воздушных судов белорусских авиационных организаций;

– продажа товаров и оказание услуг физическим лицам в поездах государственного объединения «Белорусская железная дорога», выполняющих международные перевозки пассажиров.

Валютные операции между **юридическим лицом – резидентом** и **физическим лицом – нерезидентом** на территории иностранного государства **запрещены**, за исключением некоторых операций:

– при проведении выставок, ярмарок, спортивных, спортивно-массовых и культурных мероприятий на территории иностранного государства;

– между ЮЛ – резидентом, являющимся транспортной организацией, и ФЛ – нерезидентом на территории иностранного государства по договорам перевозки пассажиров и их багажа, грузов, перевозимых физическим лицом – нерезидентом для личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности;

– между ЮЛ – резидентом и ФЛ – нерезидентом по договорам аренды имущества, находящегося на территории иностранного государства и относимого в соответствии с законодательством Республики Беларусь к недвижимому имуществу.



С 10.06.2022 до 31.12.2023 белорусским организациям разрешено получать наличную иностранную валюту (доллары США, евро, китайские юани) от нерезидентов (организаций и ИП) при реализации им товаров (работ, услуг).

Экспортеры-резиденты могут получать наличную валюту от указанных нерезидентов **на территории Республики Беларусь и за границей**. При этом иностранную валюту, полученную за пределами Республики Беларусь или ввезенную в страну, необходимо **сдать на свой расчетный счет в банке не позднее рабочего дня**, следующего за днем ее получения на территории (ввоза на территорию) Республики Беларусь.

Полученная наличная иностранная валюта, а также ранее снятая с текущего счета и неиспользованная, подлежит обязательному зачислению на текущие (расчетные) счета.

Юридические лица, ИП самостоятельно в письменной форме определяют порядок и сроки сдачи наличной иностранной валюты, необходимость установления остатка наличной иностранной валюты.

В целом требования ведения операций в иностранной валюте такие же, как и к кассовым операциям в белорусских рублях. **Но есть особенности, связанные с необходимостью учета как валюты по номиналу, так и ее пересчета по курсу Национального Банка Республики Беларусь.**

Прием наличной иностранной валюты

У субъектов хозяйствования имеются следующие **источники поступления наличной валюты на предприятие**:

1. Выручка от реализации товаров нерезидентам Республики Беларусь за границей.
2. Средства, полученные с текущего валютного счета на выдачу командировочных.
3. Возврат неиспользованных подотчетных средств.

Для получения наличной иностранной валюты с текущего (расчетного) банковского счета ЮЛ представляют в банк **заявление на получение наличной иностранной валюты** в установленной форме.

Заявление представляется по согласованию с обслуживающим банком на бумажном носителе или в виде электронного документа.

Прием наличной иностранной валюты ЮЛ осуществляется по **приходным кассовым ордерам**. Подтверждением приема наличной иностранной валюты являются квитанция к приходному кассовому ордеру.

Оформление **ПКО (валютный)** производится в следующем порядке:

1) бухгалтер или иное лицо, на которого возложена такая обязанность, заполняет реквизиты обеих частей бланка, включая квитанцию к нему. Код иностранной валюты указывается в соответствии с утвержденным классификатором валют. Например, для евро предусмотрен код 978, долларов США – 840, российских рублей – 643.

Официальный курс белорусского рубля, установленный Национальным банком Республики Беларусь, приводится на дату внесения наличной иностранной валюты и заполнения ПКО (валютный). Указывается курс с четырьмя знаками после запятой;

- 2) заполненный бланк ПКО (валютный) подписывается главным бухгалтером;
- 3) заполненный, подписанный главным бухгалтером ПКО (валютный) регистрируется

в Журнале регистрации приходных (расходных) кассовых ордеров в иностранной валюте (по желанию предприятия);

4) далее ПКО (валютный) передается кассиру, который проверяет правильность указанной в нем информации, а также наличие подписей.

В ПКО (валютный) исправления не допускаются.

5) кассир подписывает надлежаще оформленный ПКО (валютный) после приема наличной иностранной валюты в кассу и выдает лицу, которое вносит ее, отрывную часть ПКО (валютный) квитанцию к нему;

6) после приема наличной иностранной валюты кассир на основании ПКО (валютный) производит записи в кассовую книгу;

7) в конце рабочего дня заполненные бланки ПКО (валютный) вместе с отчетом кассира передаются в бухгалтерию.

Выдача наличной иностранной валюты из кассы

У субъектов хозяйствования имеются следующие **направления выбытия наличной валюты**:

- 1) сдача выручки на текущий банковский счет;
- 2) выдача авансов на командировочные расходы.

При сдаче наличной иностранной валюты в банк для ее зачисления на текущий банковский счет юридическое лицо представляет заполненное **заявление на взнос наличной иностранной валюты по установленной форме**.

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

Работник обязан не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, представить в бухгалтерскую службу ЮЛ отчет об израсходованных суммах иностранной валюты с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы, и возратить неизрасходованную иностранную валюту либо белорусские рубли.

Окончательный расчет с работником по командировке производится в валюте или в белорусских рублях.

Выдача наличной иностранной валюты из касс юридических лиц производится:

- по расходному кассовому ордеру;
- платежной ведомости с приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченной наличной иностранной валюты по платежной ведомости.

Бланк **РКО (валютный)** имеет типовую форму, при этом не относится к бланкам документов с определенной степенью защиты. **В РКО (валютный) не допускаются исправления.**

Порядок ведения кассовой книги и хранения наличной иностранной валюты

Юридические лица отражают все поступления и выдачи наличной иностранной валюты в **отдельной** кассовой книге по форме согласно приложению 8 к Инструкции № 117.

Порядок ведения кассовой книги в иностранной валюте аналогичен порядку ведения кассовой книги в белорусских рублях.

Учет кассовых операций в иностранной валюте ведется в следующих регистрах бухгалтерского учета: Журнал-ордер и ведомость по счету 50 «Касса» субсчет «Валютная

касса», Анализ счета 50 «Касса» субсчет «Валютная касса», Оборотная ведомость по счету 50 «Касса» субсчет «Валютная касса» и др.

Записи в них ведутся в иностранной валюте и в рублевом эквиваленте по курсу Национального банка Республики Беларусь на основании отчетов кассира.

Следовательно, в учетных регистрах по счету 50 будет заполнено столько строк, сколько было предоставлено за месяц отчетов кассира.

В конце месяца данные итоговой строки в рублевом эквиваленте переносятся в Главную книгу и бухгалтерский баланс.

Таблица 5.1 – Типовые хозяйственные операции по субсчету 50/3 «Валютная касса»

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
50/3	52	поступление иностранной валюты в кассу с валютного счета
50/3	62, 90	поступление в кассу выручки в иностранной валюте
50/3	71	возврат неиспользованной иностранной валюты при возвращении подотчетного лица из командировки
52	50/3	сдача иностранной валюты из кассы на расчетный счет
71	50/3	выдана иностранная валюта в качестве аванса на командировку
91-4	50/3	отражена отрицательная курсовая разница от переоценки валюты в кассе в связи с изменением курса валюты
50/3	91-1	отражена положительная курсовая разница от переоценки валюты в кассе в связи с изменением курса валюты (дата совершения хозяйственной операции с валютой или последний день календарного месяца)
50/3	90/7	по результатам инвентаризации отражен излишек валюты в кассе
94	50/3	по результатам инвентаризации отражена недостача валюты в кассе

В. 2 Учет переводов в пути

Предприятие совершает операции по сдаче наличных денег в вечерние кассы банков, инкассаторам или через отделение почты для зачисления их на расчетный счет. Передача денег и их зачисление на расчетный счет в таких случаях не совпадают по времени. Поэтому к концу отчетного периода может возникнуть случай, когда деньги из кассы предприятия сданы, а на расчетный счет еще не зачислены. Такие суммы называют **переводами в пути**.

Для их учета используется активный счет 57 «Переводы в пути».

Счет 57 также используется для приобретения и реализации иностранной валюты.

По *дебету счета* показывается выручка, отправленная в банк, а по *кредиту* – суммы, зачисленные на расчетный счет. *Сальдо* обозначает суммы, не зачисленные на расчетный счет на начало отчетного периода.

Основанием для принятия сумм на учет по счету 57 являются квитанции учреждений банка, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и т. д.

Типовым планом счетов бухгалтерского учета к счету 57 предусмотрено открытие следующих субсчетов:

57-1 «Инкассированные денежные средства»;

57-2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты»;

57-3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации»;

57-4 «Расчеты по банковским платежным карточкам» – в плане счетов не предусмотрен, но его открытие целесообразно.

На субсчете 57-1 «Инкассированные денежные средства» учитываются внесение наличных денежных средств в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений и их зачисление на расчетные или иные счета организации.

На субсчете 57-2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты» учитывается движение денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты.

По дебету субсчета 57-2 отражается перечисление денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты.

По кредиту субсчета 57-2 отражается сумма приобретенной иностранной валюты по курсу покупки на дату зачисления на валютный счет.

На субсчете 57-3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации» учитывается движение денежных средств в иностранных валютах для реализации.

По дебету субсчета 57-3 отражаются перечисленные денежные средства в иностранной валюте для реализации, а по кредиту субсчета 57-3 – списание реализованных денежных средств в иностранной валюте.

На субсчете 57-4 «Расчеты по банковским платежным карточкам» отражаются операции по учету выручки в торговых организациях, осуществляющих продажу товаров по банковским карточкам.

По дебету данного субсчета отражается стоимость проданных товаров (оказанных услуг) с оплатой в порядке списания денег с пластиковых банковских карт, а по кредиту – зачисление снятых с банковской пластиковой карты покупателя денежных средств на текущий счет организации.

Сальдо счета 57 «Переводы в пути» представляет остаток денежных средств, не зачисленных на расчетный или иной счет организации.

Аналитический учет по счету 57 «Переводы в пути» ведется по каждому документу с обособленным учетом переводов в иностранной валюте в Журнале-ордере и ведомости по счету 57, Анализе счета 57, Оборотно-сальдовой ведомости по счету 57.

Таблица 5.2 – Типовые хозяйственные операции по счету 57 «Переводы в пути»

Дебет	Кредит	Содержание операций
Субсчет 57-1 «Инкассированные денежные средства»		
57/1	50	Отражена сдача наличных денежных средств инкассатору (на почту) для зачисления на счета организации
51	57/1	Отражено поступление на расчетный счет организации денежных средств, числившихся в пути
Субсчет 57-4 «Расчеты по банковским платежным карточкам»		
50	90/1	Отражена наличная выручка от реализации, полученная в кассу
57/4	90/1	Отражена выручка от реализации по банковской карточке согласно карт-чеку
44, 26	76	Начислена сумма комиссионного вознаграждения, взимаемого банком-эквайером согласно заключенному договору
76	57/4	
51	57/4	Отражено зачисление на расчетный счет организации причитающихся денежных средств за реализованный товар по банковской пластиковой карточке за минусом вознаграждения банка-эквайера

ТЕМА 6. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

1. Понятие служебной командировки и ее документальное оформление.
2. Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по командировкам по Республике Беларусь.
3. Особенности служебных командировок за границу.
4. Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по хозяйственным расходам.

Нормативные документы:

1. Трудовой кодекс Республики Беларусь от 26.07.1999 г. № 296-З.
2. О порядке и размерах возмещения расходов, гарантиях и компенсациях при служебных командировках: постановление Совета Министров Республики Беларусь от 19.03.2019 г. № 176.
3. Инструкция о порядках ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами: постановление Правления Национального Банка Республики Беларусь от 19.03.2019 г. № 117.

В 1 Понятие служебной командировки и ее документальное оформление

Помимо выплаты заработной платы предприятие выдает денежные средства наличными из кассы подотчетным лицам. Выдача подотчетных сумм производится:

- на командировочные расходы,
- на хозяйственные нужды.

Служебная командировка – поездка работника по распоряжению нанимателя на определенный срок в другую местность для выполнения служебного задания вне места 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.

Если работник уезжает на незначительное расстояние и есть возможность возвращаться домой, то вопрос о возвращении решает руководитель.

На работников, находящихся в служебной командировке, распространяется режим рабочего времени и времени отдыха, установленный по месту служебной командировки.

Направление работников в служебную командировку оформляется **приказом (распоряжением) нанимателя**. В нем указывается пункт назначения, наименование предприятия, куда едет работник, срок, цель и длительность командировки.

Приказ (распоряжение) нанимателя о направлении работника в командировку является основанием для расчета и выплаты ему денежных средств.

При направлении работника в командировку наниматель также может устанавливать **задание на командировку** и требовать предоставления письменного **отчета о выполнении задания** (срок его представления и порядок оформления определяются нанимателем).

Работнику по решению нанимателя может выдаваться **командировочное удостоверение** по форме, установленной для командировок в пределах Республики Беларусь.

Командированные регистрируются в специальном **«Журнале учета работников, выбывающих в служебные командировки»** (если наниматель принял решение о необходимости его ведения).

!!!!Направление в служебную командировку на срок свыше 30 календарных дней допускается только с согласия работника.

За работниками, направленными в служебную командировку, сохраняются место работы (должность) и заработная плата в течение всего срока служебной командировки, но не ниже среднего заработка за все рабочие дни недели по графику постоянного места работы.

В таблице постоянного места работы дни командировки работника обозначают буквой "К".



Время окончания работы в день выбытия в командировку и **время явки на работу** в случае прибытия из командировки до окончания рабочего дня определяется нанимателем.

При определении **дня выбытия и дня прибытия** из командировки действуют следующие правила:

– **днем выбытия** в служебную командировку считается день отправления (выезда) поезда, самолета, автобуса или другого транспортного средства из места постоянной работы командированного, а **днем прибытия** – день приезда указанного транспорта к месту постоянной работы;

– при отправлении транспорта до 24 часов включительно днем выбытия считаются текущие сутки, а с 0 часов и позднее – последующие сутки.

Возмещение расходов по командировке

Наниматель обязан выдать командированному работнику аванс и возместить следующие расходы:

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

Наниматель по желанию командированного работника обязан ознакомить его с расчетом выданного аванса.

Порядок возмещения расходов по служебным командировкам:

1) **по проезду к месту командировки и обратно** железнодорожным, воздушным, водным, автомобильным транспортом:

- **при командировании в пределах Республики Беларусь** (кроме такси) – по фактической стоимости проездных документов (билетов);

- **расходы по провозу багажа** в случае выполнения служебного поручения по его провозу свыше норм бесплатного провоза багажа по проездному документу (билету) того вида транспорта, которым следует командированный работник;

- **стоимость бронирования, комиссионных сборов, пользования комплектом спальных принадлежностей, а также сервисного обслуживания, включенного в цену проездного документа (билета).**



При отсутствии у командированного работника **проездных документов** (билетов) расходы по проезду возмещаются в **размере 0,1 базовой величины в каждую сторону** (за исключением случаев, когда эти расходы несет принимающая сторона).

Расходы по проезду к месту командировки и обратно не подлежат возмещению, если:

- приобретение проездных документов (билетов) осуществлялось направляющей стороной (нанимателем);
- приобретение проездных документов (билетов) осуществлялось за счет средств принимающей стороны;
- командированному работнику предоставлены средства передвижения или он имеет право бесплатного проезда, а также при направлении в командировку водителей, осуществляющих международные автомобильные перевозки.

!!!Транспортные расходы, произведенные командированным работником в пределах места командировки, оплачиваются за счет суточных и возмещению не подлежат.

2) По найму жилого помещения (за исключением времени нахождения в пути).

Организации независимо от формы собственности, при командировании работников в пределах Республики Беларусь, самостоятельно принимают решение о возмещении расходов по найму жилого помещения по одному из вариантов:

– **ВАРИАНТ 1 – на основании подтверждающих документов (счетов из гостиниц и т. д.)**.

При отсутствии подтверждающих документов данные расходы за время командирования, за исключением времени нахождения в пути, возмещаются в размере, не превышающем 20 %, но не менее 5 % размеров возмещения этих расходов, указанных в таблице 6.1.

– **ВАРИАНТ 2 – без представления подтверждающих документов (в установленных размерах)**.

Таблица 6.1 – Нормы возмещение расходов по найму жилого помещения

Расходы по найму жилого помещения	Размеры возмещения, рублей в сутки
в областных центрах и г. Минске	50,0
в районных центрах	25,0
в остальных населенных пунктах	20,0

Возмещение расходов по найму жилого помещения без представления подтверждающих документов осуществляется **из расчета количества ночей**, приходящихся на период нахождения в месте командировки, **с даты прибытия к месту командировки и по дату выбытия из него** включительно.

При отсутствии подтверждающих документов дата прибытия к месту командировки и дата отъезда (выбытия) из него определяются нанимателем.

В случаях, когда командированный работник в течение одних суток находился в населенных пунктах разного уровня административного подчинения, наниматель самостоятельно определяет размеры возмещения расходов по найму жилого помещения за эти сутки.

Если расходы по найму жилого помещения превышают размеры, указанные в таблице 6.1, а также при нахождении командированного работника в месте командировки в пределах Республики Беларусь менее 12 часов при продолжительности командировки 2 и более дня возмещение данных расходов производится нанимателем **на основании**

подтверждающих документов, но не выше стоимости одноместного номера первой категории в гостинице населенного пункта, куда командирован работник.

Выбранный порядок возмещения и конкретный размер расходов по найму жилого помещения определяется в локальном правовом акте организации.

Расходы по найму жилого помещения не подлежат возмещению, если:

- работник ежедневно возвращается к месту своего жительства;
- при однодневных командировках в пределах Республики Беларусь;
- при оплате или фактическом предоставлении принимающей или направляющей стороной жилого помещения.

3. Возмещение суточных командированному работнику за все время пребывания в командировке, включая время нахождения в пути, производится в размере – **9 руб.**

В случае обеспечения направляющей и (или) принимающей стороной командированного работника трехразовым питанием, включая завтраки, и транспортом в пределах места командировки направляющая сторона возмещение суточных не производит, за исключением суточных за время нахождения в пути.

Под **временем нахождения в пути** понимается:

- при выбытии из места постоянной работы в командировку – время нахождения в пути, исключая день прибытия к месту командировки;
- при выбытии из места командировки к месту постоянной работы – время нахождения в пути, за исключением дня выбытия.

В случае прибытия командированного работника в место командировки накануне дней, в которых принимающая сторона обеспечивает его питанием и транспортом в пределах места командировки, или выбытия из места командировки в день, следующий после дней, в которых его обеспечивали питанием и транспортом в пределах места командировки, возмещение суточных составляет 100 % установленных размеров.

В случаях нахождения командированного работника в месте командировки в личных целях в выходные дни, государственные и праздничные дни, установленные и объявленные Президентом Республики Беларусь нерабочими, в том числе при выбытии в место командировки после окончания рабочего дня и (или) прибытии из места командировки до начала рабочего дня, расходы по проезду возмещаются командированному работнику на общих основаниях, а расходы по найму жилого помещения и суточные за эти дни не возмещаются.

4. Иные произведенные работником с разрешения или ведома нанимателя расходы – при обязательном представлении подтверждающих документов:

- по приобретению горюче-смазочных материалов;
- оплате стоянки;
- страхованию автотранспорта и гражданской ответственности перевозчика;
- вынужденному мелкому ремонту;
- мойке транспортного средства и др.

!!!!В случае наступления временной нетрудоспособности командированного работника в месте командировки ему возмещаются расходы по найму жилого помещения (кроме случаев, когда командированный работник находится на стационарном лечении), по проезду к месту командировки и обратно, а также выплачиваются суточные в

течение всего времени, пока он не имеет возможности по состоянию здоровья приступить к выполнению служебного задания или вернуться из командировки.

Временная нетрудоспособность командированного работника должна быть подтверждена документально соответствующей организацией здравоохранения.

Нанимателем срок пребывания в командировке может быть продлен после окончания временной нетрудоспособности командированного работника.

Представление авансового отчета

До отъезда в служебную командировку наниматель обязан выдать командированному работнику денежный аванс.

!!!!Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета по ранее полученным на командировочные расходы суммам.

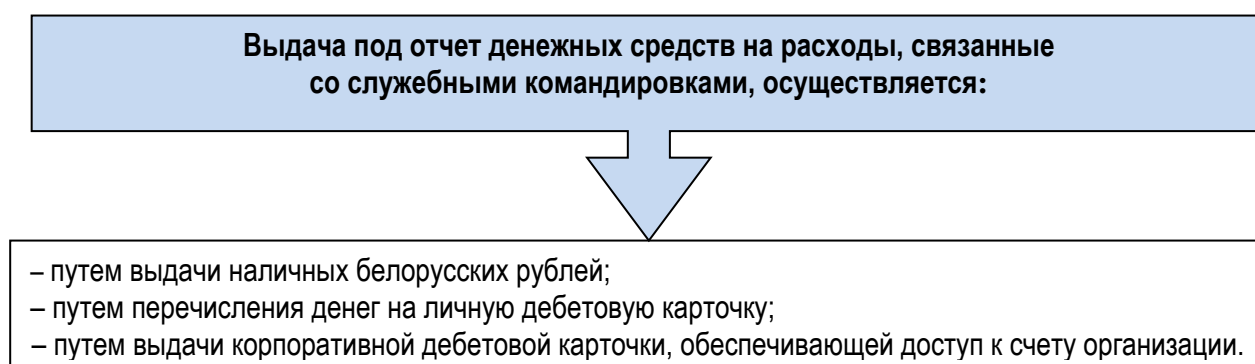


Рисунок 6.1 – Порядок предоставления аванса на командировочные расходы

При возвращении из командировки подотчетное лицо составляет Авансовый отчет и прикладывает к нему все оправдательные документы.

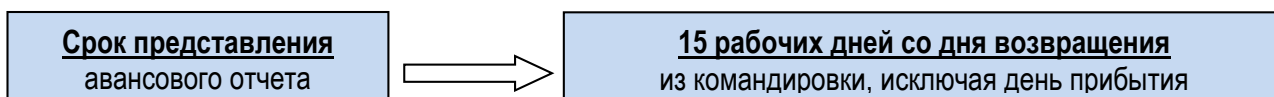


Рисунок 6.2 – Срок предоставления авансового отчёта

Авансовый отчет состоит из двух частей:

I часть: ФИО, должность; срок командировки; сумма, выданная под отчет; сколько израсходовано; неизрасходованный остаток или задолженность предприятия.

II часть (обратная сторона отчета): указывается сумма расходов, на основании всех приложенных документов: суточные (расчет), проезд (билеты), проживание, 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 командирования (по решению нанимателя).

➤ проездные документы, подтверждающие фактические расходы по проезду к месту командировки и обратно;

- оплаченные счета, квитанции или другие документы, подтверждающие фактические расходы (в т. ч. по найму жилого помещения) – по согласованию с нанимателем;
- отчет о проделанной работе (по требованию нанимателя).

Неиспользованный остаток аванса должен быть возвращен работником. Если работник не вернул остаток аванса, наниматель вправе издать распоряжение на удержание из заработной платы работника своевременно невозвращенного аванса.

Данное распоряжение наниматель вправе сделать не позднее 1 месяца со дня окончания срока, установленного для возврата аванса.



!!! Окончательный расчет с командированным работником должен быть произведен не позднее 30 календарных дней с даты представления отчета о расходовании аванса.

В 2 Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по командировкам

Для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет предназначен счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Это счет является активно-пассивным и может иметь двойное (развернутое) сальдо.

Аналитический учет по счету 71 ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

В условиях применения автоматизированной формы бухгалтерского учета для отражения расчетов с подотчетными лицами предназначены следующие регистры бухгалтерского учета: Анализ счета 71, Журнал-ордер и ведомость по счету № 71, Оборотно-сальдовая ведомость по счету 71 и другие.

Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется по каждому работнику в отдельности на основании предоставленных авансовых отчетов (К-т счета 71), а также банковских и кассовых документов (Д-т счета 71).

В конце месяца итоговые данные из регистров бухгалтерского учета по счету № 71 переносятся в Главную книгу, а затем в бухгалтерский баланс.

При этом счет 71 имеет развернутое сальдо, дебетовая часть которого отражается в активе бухгалтерского баланса, а кредитовая – в пассиве.

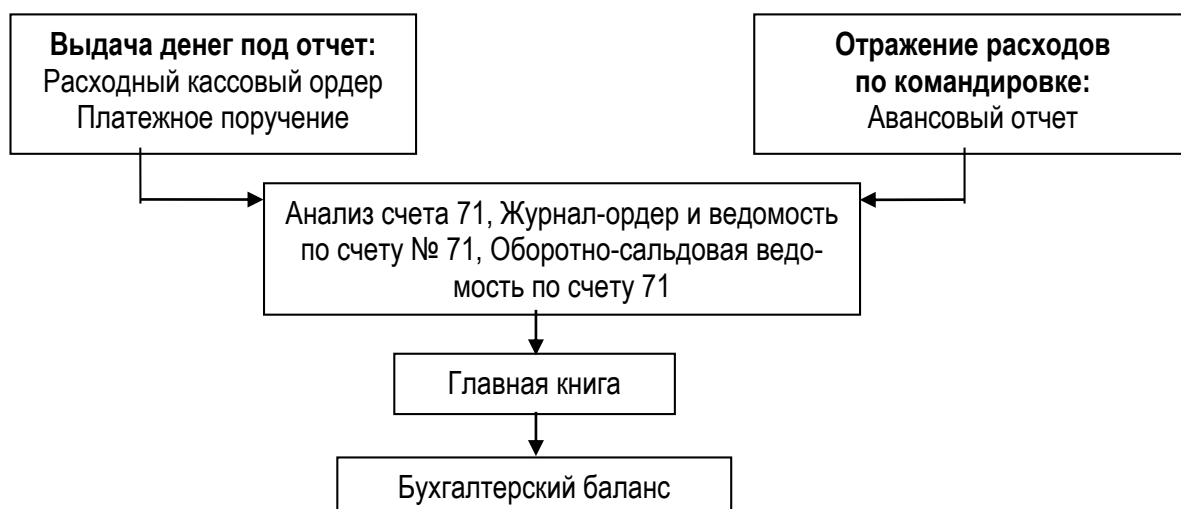


Рисунок 6.3 – Схема учетных записей по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Налоговый учет расчетов

1 Налог на прибыль

Командировочные расходы в пределах норм, установленных Положением № 176, относятся к нормируемым затратам и учитываются при исчислении налога на прибыль. Все выплаченные работникам суммы командировочных расходов сверх установленных Положением № 176 размеров, а также выплаты, не предусмотренные законодательством, не учитываются при исчислении налога на прибыль.

Таблица 6.2 – Отражение командировочных расходов для целей налогообложения прибыли

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражение выдачи работникам под отчет сумм командировочных	71	50, 51, 52
Документально подтвержденные командировочные расходы в пределах норм, установленных законодательством	20, 26, 25, 44, 23 18	71 71
Документально не подтвержденные командировочные расходы, возмещаемые работнику по решению нанимателя; расходы сверх размеров, установленных законодательством	90–10/ не учитываемые при налогообложении	71

2 Подоходный налог, отчисления в ФСЗН и Белгосстрах

При оплате нанимателем плательщику расходов на служебные командировки как на территории Республики Беларусь, так и за ее пределы **освобождаются от подоходного налога с физических лиц командировочные расходы в пределах норм, установленных законодательством.**

Суммы командировочных расходов в размере, превышающем установленные нормы, подлежат обложению подоходным налогом с физических лиц в общем порядке.

Д-т 70 – К-т 68.

Дата фактического получения дохода в случае наличия налогооблагаемых доходов – день составления работником авансового отчета.

Отчисления на социальное страхование и обеспечение (в ФСЗН) и страховые взносы по обязательному страхованию (в БРУСП «Белгосстрах») не начисляются на подтвержденные документально командировочные расходы, в том числе в размере, превышающем установленные законодательством нормы.

Таблица 6.3 – Бухгалтерские записи по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена выдача работникам под отчет оплаченных проездных документов (билетов)	71	10
Отражена выдача работникам из кассы наличных денежных средств под отчет	71	50
Отражено перечисление работникам денежных средств под отчет на личную банковскую карточку	71	51
Отражено перечисление работникам денежных средств в иностранной валюте под отчет на личную банковскую карточку	71	52
Отражено списание кредиторской задолженности перед подотчетными лицами, которая возникла в связи с осуществлением организацией текущей деятельности (при истечении срока исковой давности)	71	90/7

Продолжение таблицы 6.3

Отражено списание кредиторской задолженности перед подотчетными лицами, которая возникла в связи с осуществлением организацией инвестиционной и (или) финансовой деятельности (при истечении срока исковой давности)	71	91/1
Отражены курсовые разницы по расчетам с подотчетными лицами в иностранной валюте	71	91/1
Отражены отнесенные на увеличение стоимости вложений в долгосрочные активы расходы, произведенные подотчетными лицами	08	71
Отражены принятые к бухгалтерскому учету материалы, приобретенные подотчетными лицами	10	71
Отражены расходы, произведенные подотчетными лицами, связанные с приобретением и доставкой материалов (при использовании счета 16)	16	71
Отражена разница между покупной стоимостью материалов, приобретенных подотчетными лицами, и их учетной стоимостью (при использовании счета 16)	16	71
Отражены суммы НДС по приобретенным подотчетными лицами материальным ценностям (работам, услугам)	18	71
Отнесены в состав затрат основного производства расходы, произведенные подотчетными лицами	20	71
Отнесены в состав затрат вспомогательного производства расходы, произведенные подотчетными лицами	23	71
Отнесены в состав общепроизводственных затрат расходы, произведенные подотчетными лицами	25	71
Отнесены в состав общехозяйственных затрат расходы, произведенные подотчетными лицами	26	71
Приняты к бухгалтерскому учету товары, приобретенные подотчетными лицами	41	71
Списаны в состав расходов на реализацию расходы, произведенные подотчетными лицами	44	71
Отражен возврат в кассу не использованных подотчетными лицами денежных средств	50	71
Возвращены на расчетный счет не использованные подотчетными лицами денежные средства	51	71
Возвращены на валютный счет не использованные подотчетными лицами денежные средства в иностранной валюте	52	71
Удержаны из заработной платы работников суммы, выданные в подотчет	70	71
Списаны в состав прочих расходов по текущей деятельности расходы, произведенные подотчетными лицами	90/10	71
Списана в состав прочих расходов по текущей деятельности дебиторская задолженность подотчетных лиц при невозможности ее взыскания	90/10	71
Списаны в состав расходов по финансовой или инвестиционной деятельности расходы, произведенные подотчетными лицами	91/4	71
Списана в состав расходов по финансовой или инвестиционной деятельности дебиторская задолженность подотчетных лиц при невозможности ее взыскания	91/4	71
Отражены курсовые разницы по расчетам с подотчетными лицами в иностранной валюте	91/4	71
Отражена задолженность по подотчетным суммам, не возвращенная работниками в установленный срок	94	71

В 3 Особенности служебных командировок за границу

Направление работника в заграничную командировку оформляется **приказом (распоряжением, постановлением) нанимателя**, которые являются основанием для расчета и выплаты ему денежных средств.

В случае направления работника в командировку на основании **приглашения** в приказе (распоряжении, постановлении) нанимателя указываются условия командирования

работника согласно соответствующему приглашению с учетом обязательств принимающей стороны.

При направлении работника в командировку за границу наниматель может устанавливать **задание на командировку**. Необходимость подготовки письменного отчета о выполнении задания, срок его представления и порядок оформления определяются нанимателем.

Задание должно носить конкретный характер. В нем указывается:

- государство и цель командировки;
- время нахождения за границей;
- план встреч и переговоров, перечень вопросов, подлежащих решению или изучению;
- в случае заключения договора (контракта, соглашения) – предмет договора (контракта, соглашения);
- иные сведения, необходимые для реализации целей и задач командировки.

Задание подписывается командированным работником и утверждается нанимателем.

Также наниматель определяет форму письменного **отчета по выполнению задания** на командировку и порядок его представления.

Наниматель обязан выдать командированному работнику аванс и (или) обеспечить наличие денежных средств на счете, к которому выдана банковская платежная карточка, в белорусских рублях и (или) иностранной валюте.

Срок выдачи аванса законодательством не определен. Это надо сделать в разумные сроки, позволяющие работнику осуществить необходимые расходы до отъезда в командировку.

Аванс на командировку может быть выдан в иностранной валюте и (или) белорусских рублях.

!!!!!!Наличные денежные средства расходуются **только работниками, получившими их под отчет**.

При направлении в одну командировку нескольких работников допускается (с письменного согласия всех командированных работников) **проведение оплаты расходов по проезду и расходов по найму одним из командированных работников за всех** работников, направленных в данную командировку, с использованием корпоративной карточки. Оплата этих расходов может быть произведена только в безналичном порядке.

При этом **аванс на суточные и на иные расходы**, предусмотренные приказом и (или) заданием на командировку, **выдается** наличными или перечисляется на личную карточку **каждому работнику** – члену группы.

В случае принятия нанимателем **решения об отмене командировки** за границу работник обязан **не позднее 3 рабочих дней, исключая дату принятия такого решения**, представить авансовый отчет, возратить иностранную валюту или белорусские рубли.

!!!!При полном возврате работником полученного аванса на командировку **авансовый отчет не составляется**.

Командированному работнику возмещаются расходы:

1. По проезду:

1) стоимость проезда железнодорожным, воздушным, водным, автомобильным транспортом, которым работник направлен в командировку, по любым тарифам, за исключением тарифов бизнес-класса.

Тарифы бизнес-класса – это тарифы за проезд: железнодорожным транспортом – в спальном вагоне, воздушным транспортом – в бизнес-классе, водным транспортом – в каютах 1-го класса, а также иные тарифы повышенной комфортности.

Стоимость проезда железнодорожным и водным транспортом в странах Азии, Африки и Южной Америки возмещается всем командированным работникам по тарифам бизнес-класса;

2) стоимость проезда (в том числе трансфер, такси) до вокзала, аэропорта или пристани, а также с вокзала, аэропорта или пристани к месту отправления, назначения и пересадок на внутренних линиях железнодорожного, воздушного, водного, автомобильного транспорта;

3) расходы по провозу багажа в случае выполнения служебного поручения по его провозу свыше норм бесплатного провоза багажа по проездному документу (билету) того вида транспорта, которым следует командированный работник;

4) стоимость бронирования, комиссионных сборов, пользования комплектом спальных принадлежностей, а также сервисного обслуживания, включенного в цену проездного документа (билета).

!!!!Транспортные расходы, произведенные командированным работником в пределах места командировки, оплачиваются за счет суточных и возмещению не подлежат.

НО!!! Нанимателем командированному работнику **могут быть возмещены** в пределах места командировки **за границей** расходы на такси, аренду автомобиля на основании подтверждающих документов.

В случае приобретения проездных документов (билетов) работником самостоятельно расходы на проезд возмещаются при представлении им следующих подтверждающих документов:

– проездной документ (билет);

– *счета, квитанции, проездные документы (билеты), талоны, купоны, справки, выданные ЮЛ страны-нерезидента, в том числе документы, оформленные в электронном виде и распечатанные на бумажном носителе.*

При отсутствии проездных документов (билетов) расходы по проезду возмещаются в размере **0,1 базовой величины в каждую сторону.**

2. По найму жилого помещения.

Расходы по найму жилого помещения за границей возмещаются в размерах, установленных в приложении 2 Постановления 176, без представления подтверждающих документов, исходя из расчета количества ночей, приходящихся на период нахождения в месте командировки, с даты прибытия к месту командировки и по дату выбытия из него включительно.

Таблица 6.4 – Приложение 2 к Постановлению 176 (выдержка)

Место командировки	Наименование валюты	Размеры возмещения	
		суточных	расходов по найму жилого помещения (в сутки)
Австралия	доллары США	95	175
Австрия	евро	100	110
Германия	евро	80	145
Польша	доллары США	65	155
РФ	доллары США	25	80
Москва	доллары США	40	145



При однодневных командировках или в случае нахождения в **месте командировки за границей менее 12 часов при продолжительности командировки два и более дня** возмещение расходов по найму жилого помещения производится на основании подтверждающих документов в размерах, не превышающих установленные в приложении 2 Постановления 176 для страны пребывания.

В случае, если фактические расходы по найму жилого помещения с учетом стоимости завтраков, включенной в счет за наем жилого помещения, **превысили сумму, рассчитанную в соответствии номами Приложения 2**, возмещение расходов производится на основании подтверждающих документов **в размерах, не превышающих установленные для страны пребывания в приложении 2, исходя из количества суток (календарных дней)** командировки согласно приказу.

При командировании работника в несколько иностранных государств в один день порядок определения размера возмещения расходов по найму (в отличие от размера возмещения суточных) Положением № 176 не установлен. Соответственно, выбрать из двух размеров тот, исходя из которого производится возмещение, наниматель вправе самостоятельно.

При проведении **международных мероприятий** (конференций, семинаров и др.), **с предоставлением их участникам жилого помещения**, стоимость которого превышает установленный в Приложении 2 размер, выплата аванса производится исходя из расходов по найму, предусмотренных условиями проведения этих мероприятий.

3. По проживанию вне места жительства (суточные).

При расчете суточных следует учитывать:

- государство командирования;
- день отъезда в командировку и прибытия из нее;
- день отъезда из Республики Беларусь и день прибытия в Республику Беларусь, дни нахождения на территории Республики Беларусь;
- дни нахождения за границей.

Возмещение суточных командированному работнику за все время пребывания в командировке, включая время нахождения в пути, производится в размерах, установленных в Приложении 2 Постановления № 176.

Возмещение суточных, **в случае временной остановки в пути следования**, производится в размерах, установленных в Приложении 2 для страны командирования.

При командировании работника **в несколько иностранных государств в один день**, размер суточных определяется нанимателем, **исходя из наибольшего размера возмещения суточных**, установленного для одного из этих иностранных государств в приложении 2.

За время следования по территории Республики Беларусь до дня отъезда (выбытия) из Республики Беларусь либо после дня прибытия в Республику Беларусь суточные выплачиваются в размерах, установленных для командировок по Республике Беларусь.

4. Иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома нанимателя.

С разрешения или ведома нанимателя возмещаются расходы:

- по оформлению и выдаче виз, в том числе по оплате услуг, связанных с приемом и обработкой документов для оформления виз;
- по уплате обязательного сбора (пошлины), взимаемого с граждан в аэропортах, страхованию от несчастных случаев и болезней на время поездки за границу;

- по страхованию автотранспорта и гражданской ответственности перевозчика;
- по аренде автомобиля, приобретению горюче-смазочных материалов;
- по оплате стоянки;
- по оплате проезда по платным дорогам (туннелям, мостам);
- по уплате таможенных сборов и пошлин;
- по вынужденному мелкому ремонту;
- по мойке транспортного средства;
- по оплате разрешений на проезд по территории иностранных государств в рамках ветеринарного, фитосанитарного, санитарно-эпидемиологического и прочих видов контроля;
- по оплате услуг по приграничной обработке транспортных средств на объектах приграничного сервиса (терминал);
- по оплате услуг электросвязи;
- по уплате экологических налогов и сборов;
- по оплате услуг по эвакуации и буксировке транспортных средств в случае аварий и технических неисправностей.

ВАЖНО!!! В числе возмещаемых расходов **по оформлению и выдаче виз** – консульский сбор (госпошлина за рассмотрение документов на получение визы) и сервисный сбор (плата за посреднические услуги визового центра). Вместе с тем услуги по заполнению документов на получение визы, изготовлению фото, SMS оповещению о готовности визы, доставке визы на дом не являются услугами по оформлению и выдаче виз, поэтому расходы на их оплату возмещению не подлежат.

Документально подтвержденные расходы, произведенные работником в рамках командировки, но **не перечисленные выше, не признаются командировочными расходами. Соответственно они не могут быть возмещены в иностранной валюте. Вместе с тем они могут быть возмещены в белорусских рублях.**

Порядок предоставления авансового отчета

Срок представления авансового отчета по командировке – **15 рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия.**



Независимо от валюты, в которой был выдан (перечислен) аванс, авансовый отчет составляется **в валюте произведенных операций.**

Затем командировочные расходы, отраженные в валюте произведенных операций, **пересчитываются в валюту выданного аванса.**

Командировочные расходы отражаются на дату:

– **в пределах выданного аванса** – по официальному курсу белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте на дату выдачи аванса;

– **сверх суммы выданного аванса** – по официальному курсу белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте **на дату совершения каждой операции или на дату составления авансового отчета.**

При этом у нанимателя есть **право выбора из указанных курсов**, по которым он будет осуществлять этот пересчет. Применяемый порядок целесообразно закрепить в ЛНПА.

Расчет по командировке

Денежные средства, не израсходованные в командировке, работник должен вернуть в срок, установленный для представления авансового отчета, – **в течение 15 рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия.**

Окончательный расчет с командированным работником должен быть произведен не позднее 30 календарных дней с даты представления отчета о расходовании аванса.

Окончательный расчет с командированным работником проводится в иностранной валюте либо белорусских рублях по официальному курсу иностранной валюты **на дату составления авансового отчета.** Валюта расчета определяется по договоренности нанимателя и работника.

Отражение расходов по командировке в бухгалтерском учете

Суммы, выданные в подотчет работникам для осуществления командировочных расходов, учитываются на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Курсовые разницы от переоценки дебиторской задолженности (кроме авансов) и кредиторской задолженности по расчетам с подотчетными лицами отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе доходов и расходов по финансовой деятельности.

В. 4 Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по хозяйственным расходам

Выдача под отчет денежных средств в белорусских рублях осуществляется для совершения текущих операций (на хозяйственные нужды).

Работники, получившие денежные средства в белорусских рублях под отчет, расходуют их на цели, определенные руководителем юридического лица.

Выдача под отчет денежных средств для совершения текущих операций осуществляется:

- 1) в наличных белорусских рублях из кассы;
- 2) путем перечисления белорусских рублей на **личную дебетовую карточку;**
- 3) путем выдачи **корпоративной дебетовой карточки**, обеспечивающей доступ к счету клиента в белорусских рублях.

Выдача наличных белорусских рублей и перечисления **в безналичной форме** для совершения текущих операций при использовании личной дебетовой карточки под отчет для совершения текущих операций осуществляется **на срок не более 10 рабочих дней**, включая день выдачи (получения).

!!! Допускается использование личных денежных средств работников в белорусских рублях для приобретения товаров (работ, услуг), а также по иным обязательствам в интересах юридического лица.

Срок представления отчета об израсходованных суммах работником – не позднее 15 рабочих дней по истечении срока, на который выданы деньги.

К отчету об израсходованных суммах прилагаются следующие документы, подтверждающие расходы по текущим операциям:

✓ **платежный документ (кассовый чек), содержащий наименование продавца, учетный номер плательщика (УНП), порядковый номер платежного документа, да-**

ту и время проведения операции, наименование, количество и цену товара (работы, услуги), сумму.

В случае отсутствия в платежном документе указанной информации документами, подтверждающими расходы по приобретению товаров (выполнению работ, оказанию услуг), являются платежный документ и товарный чек;

✓ **квитанция о приеме наличных денежных средств;**

✓ **платежный документ и карт-чек в случае оплаты текущих операций с использованием кассового оборудования при осуществлении расчетов в безналичной форме посредством банковских платежных карточек.**

При отсутствии платежного документа и (или) карт-чека прилагается выписка по счету клиента, доступ к которому обеспечивается банковской платежной карточкой;

✓ **карт-чек в случае оплаты текущих операций с применением программно-технических средств, обеспечивающих обслуживание держателей карточек, в том числе систем дистанционного банковского обслуживания (банкомат, инфокиоск, интернет-банкинг, мобильный банкинг, SMS-банкинг, ТВ-банкинг, USSD-банкинг), либо выписка по счету клиента, к которому выдана личная (корпоративная) дебетовая карточка.**

В случае приложения к отчету об израсходованных суммах платежных документов, карт-чеков, восприятие содержания которых с течением времени окажется невозможным, дополнительно прилагаются их ксерокопии, заверенные руководителями юридического лица.

Окончательный расчет с работником по текущим расходам должен быть произведен не позднее 30 календарных дней с даты представления отчета о расходовании аванса.

ВАЖНО!!!! Юридические лица осуществляют расчеты наличными белорусскими рублями с другими юридическими лицами, ИП, в том числе путем внесения наличных белорусских рублей непосредственно в кассы банков с последующим зачислением их на текущие банковские счета получателей, **в общей сумме не более 100 БВ на протяжении одного дня.**

При этом суммы использованных личных денежных средств работников в белорусских рублях **включаются в фактический размер расчетов по дате фактического расходования ими денежных средств в белорусских рублях** (фактической дате совершения работником операции оплаты в интересах юридического лица).

Таблица 6.5 – Бухгалтерские записи по учету хозяйственных расходов

Содержание операций	Дебет	Кредит
Выдача аванса путем выдачи денежных средств из кассы предприятия		
Выданы денежные средства из кассы в подотчет работнику	71	50
Выдача аванса путем перечисления денежных средств на личную карточку работника		
Перечислены белорусские рубли на личную карточку работника	71	51
Выдача аванса путем перечисления денежных средств на корпоративную карточку		
Переведены бел. рубли с текущего (расчетного) счета организации на отдельный текущий (расчетный) счет, к которому выдана корпоративная карточка	51 / отдельный субсчет	51
Отражение хозяйственных расходов		
Приобретение материальных ценностей	10	71
Отражение стоимости услуг сторонних организаций, оплаченных подотчетным лицом	20, 25, 26	71

Продолжение таблицы 6.5

Отражение НДС, уплаченного поставщику	18	71
Оплачены расходы корпоративной дебетовой карточкой	71	51 / отдельный субсчет
Возврат неиспользованных остатков подотчетных сумм		
Возвращен в кассу неиспользованный остаток денежных средств	50	71
Перечислен на расчетный счет неиспользованный остаток денежных средств	51	71

ТЕМА 7. МАТЕРИАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА

1. Производственные запасы, их классификация.
2. Порядок оценки материалов в бухгалтерском учете.

Нормативные документы

1. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Запасы»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь 28.12.2022 г. № 64.
2. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 г. № 180.

В.1 Производственные запасы, их классификация.

Запасы – активы, от использования (реализации) которых организация предполагает получение экономических выгод в течение периода не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, а также специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь.

Обычный операционный цикл – установленный положением об учетной политике организации период времени с момента поступления запасов для использования (реализации) до момента их реализации или реализации новых запасов (выполнения работ, оказания услуг), для производства которых (выполнения работ, оказания услуг) они были использованы.

На предприятиях применяется большое количество разнообразных производственных запасов, которые используются по-разному.

Одни из них полностью потребляются в производственном процессе (сырье, материалы, комплектующие изделия, полуфабрикаты), другие – изменяют только свою форму (смазочные материалы, лаки, краски), третьи – входят в изделия без каких-либо внешних изменений (запасные части), четвертые – только способствуют изготовлению изделий и не включаются в их массу или химический состав (отдельные предметы в составе средств в обороте).

Выделяют следующие виды производственных запасов:

1. **Материалы** – сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, топливо, запасные части, тара (за исключением тары, используемой организацией для технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд).

2. **Отдельные предметы** – инвентарь (в том числе технологическая тара и тара, используемая для хозяйственных нужд), хозяйственные принадлежности, инструменты, специальная оснастка (специальный инструмент, специальные приспособления, специальное оборудование), специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь.

3. **Незавершенное производство, полуфабрикаты собственного производства.**

4. **Готовая продукция.**

5. **Товары.**

6. **Отгруженная продукция, отгруженные товары, выручка от реализации которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете.**

Запасы могут быть переведены в другие активы при изменении организацией их предполагаемого предназначения.

Важной предпосылкой правильной организации учета производственных запасов является их классификация.

По функциональной роли и назначению в процессе производства материалы подразделяются на следующие группы:

1) Сырье и материалы.

Сырье и материалы образуют вещественную основу производимой продукции (например, металл в выпуске машин, кожа в изготовлении обуви, шерсть в производстве пряжи и др.). Они делятся:

– **на основные материалы**, являющиеся продуктами обрабатывающих отраслей промышленности (металл, ткань, кожа и др.);

– **вспомогательные материалы**, которые не образуют основу изготавливаемого продукта, а лишь способствуют преобразованию сырья и основных материалов, вызывая в них необходимые изменения (краски, красители), либо содействуют производственному процессу (смазочные, обтирочные материалы).

2) Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия – полуфабрикаты, готовые комплектующие изделия, приобретаемые для комплектации выпускаемой продукции, которые требуют затрат по их обработке или сборке.

3) Топливо. В группу включаются нефтепродукты (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.), смазочные материалы, предназначенные для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления зданий, твердое (уголь, торф, дрова и др.) и газообразное.

4) Тара и тарные материалы. Тара предназначается для хранения, упаковки и сохранения качества материалов и готовой продукции.

Различают два основных вида тары:

– **инвентарную** (контейнеры для транспортировки, поддоны, баки, чаны и др.);

– **неинвентарную** (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, фольга, др.).

5) Запасные части. Они предназначаются для производства ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т. п., а также автомобильных шин в запасе и обороте.

6) Прочие материалы. В составе прочих материалов учитываются отходы производства (обрубки, обрезки, стружка, и т. п.), возвратные отходы от неисправимого брака; материальные ценности, полученные от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы или запасные части на данном предприятии (металлолом, утильсырье); изношенные шины и утильная резина.

7) Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы.

По принадлежности материалы делятся:

1. *на собственные.*
2. *Имущество, принятое на ответственное хранение* (учитывается на забалансовом счете 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»).
3. *Материалы, принятые в переработку* (учитываются на счете 003 «Материалы, принятые в переработку»).

На предприятии могут использовать более детальную группировку материалов по техническим признакам и свойствам. Для сокращения номенклатуры материалов и упрощения учета в необходимых случаях однородные и близкие по своим свойствам материалы могут объединяться в **единый номенклатурный номер**.

В зависимости от вида запасов, порядка их приобретения и использования **единицей бухгалтерского учета запасов может быть:**

- ✓ номенклатурный номер;
- ✓ партия;
- ✓ однородная группа;
- ✓ отдельный объект.

В. 2 Порядок оценки материалов в бухгалтерском учете



Следует различать формирование стоимости материалов при их приобретении и при их передаче (отпуске) в производство.

1) Оценка запасов при их приобретении.

Запасы принимаются к бухгалтерскому учету **первоначальной стоимости**. В качестве первоначальной стоимости может быть **фактическая себестоимость, чистая стоимость или условная оценка.**

Первоначальной стоимостью приобретенных запасов является **фактическая себестоимость**, включающая стоимость запасов по ценам приобретения и другие затраты, непосредственно связанные с их приобретением, в том числе:

- таможенные сборы, таможенные пошлины;
- транспортно-заготовительные затраты, в том числе затраты на погрузку запасов в транспортные средства и их доставку в организацию, не включенные в цену приобретения этих запасов, затраты на хранение запасов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на складах временного хранения;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Не включаются в первоначальную стоимость материалов:

- ❖ проценты за пользование кредитами, займами, полученными для приобретения этих материалов, а также вознаграждения банкам за обслуживание этих кредитов;
- ❖ затраты на содержание отделов снабжения и других служб организации с аналогичными функциями, а также затраты на хранение материалов в организации;
- ❖ курсовые разницы по обязательствам в иностранной валюте перед поставщиками за приобретенные материалы;
- ❖ затраты, связанные с приобретением иностранной валюты для расчетов с поставщиками или погашения кредитов за приобретенные материалы;

❖ другие затраты, непосредственно не связанные с приобретением и доставкой материалов и доведением их до состояния, пригодного к использованию.

Величина первоначальной стоимости зависит от способа поступления материалов в организацию.

Таблица 7.1 – Порядок определения первоначальной стоимости материалов, в зависимости от способа их поступления в организацию

№	Направление поступления запасов	Определение первоначальной стоимости
1	приобретение за плату	фактическая себестоимость, включающая стоимость запасов по ценам приобретения и другие затраты, непосредственно связанные с их приобретением
2	изготовление организацией своими силами	сумма фактических затрат, связанных с их изготовлением
3	внесение в качестве вклада в уставный капитал организации	стоимость, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленных исполнителем оценки, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки этих запасов организацией самостоятельно)
4	оприходование излишков, выявленных при инвентаризации	
5	безвозмездное получение	справедливая стоимость запасов на дату принятия к бухгалтерскому учету, а при невозможности достоверного ее определения – стоимость, по которой эти запасы числились в бухгалтерском учете передающей стороны на дату передачи
6	приобретение по товарообменному договору (договор мены)	чистая стоимость реализации (в случае, если эти запасы предполагается реализовать) или условная оценка
7	оприходование возвратных отходов, брака, от прочего выбытия основных средств, их модернизации и пр.	



Торговые и другие аналогичные скидки не включаются в фактическую себестоимость приобретенных запасов.

Чистая стоимость реализации – ожидаемая стоимость реализации запасов за вычетом ожидаемых затрат на завершение их производства и (или) ожидаемых расходов на их реализацию.

Условная оценка – стоимость запасов по учетным ценам.

В качестве учетных цен применяются:

- 1) **цены приобретения;**
- 2) **планово-расчетные цены;**
- 3) **отпускные цены;**
- 4) **розничные цены;**
- 5) **плановая (нормативная) себестоимость;**
- 6) **иные стоимостные показатели, установленные положением об учетной политике организации**

Запасы учитывают в условной оценке с обособленным отражением отклонений.

2) Оценка запасов при передаче (отпуске) в производство.

При отпуске запасов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по стоимости каждой единицы;

- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО).

Выбывшие запасы, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также являющиеся драгоценными металлами, драгоценными камнями, оцениваются **по стоимости каждой единицы**.

Оценка запасов по средней стоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей стоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из стоимости и количества остатка на начало отчетного периода и поступивших запасов в течение этого отчетного периода.

При применении **способа ФИФО** первые выбывшие запасы оцениваются по стоимости первых по времени поступлений запасов с учетом стоимости запасов на начало отчетного периода.

Применение одного из перечисленных способов оценки запасов **производится в течение отчетного года и определяется в учетной политике организации**.

ТЕМА 8 УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ И РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ

1. Документальное оформление поступления материалов на склад.
2. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками.

Нормативные документы:

1. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50.
3. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Запасы»: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 28.12.2022 г. № 64.

В. 1 Документальное оформление поступления материалов на склад

Документальное оформление и методика учета поступления материалов во многом зависят ***от условий их приобретения и источников поступления***.

В соответствии с производственной программой и нормами расхода предприятия определяют потребность в материальных ресурсах. Исходя из потребности материалов предприятие, заключает **договоры на поставку ценностей**. В договорах обуславливаются наименование материалов, количество, цены, сроки поставки, порядок расчетов, способы транспортировки, санкции за несоблюдение условий договора, порядок приемки.



Основанием для приемки и оприходования материалов являются сопроводительные документы на поступившие в организацию материалы.

В зависимости от способа приобретения материалов порядок документального оформления может быть отличаться (таблица 8.1).

Таблица 8.1 – Документальное оформление поступления материалов

Способ получения	Документы
приобретения за плату у поставщиков по договорам купли-продажи	договор купли-продажи, ТТН-1 или ТН-2; CMR-накладные, грузовые таможенные декларации
от подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного или безналичного расчета	авансовый отчет, кассовый чек и товарный чек, квитанция о приеме наличных денежных средств; карт-чек, акт о закупке товаров у ФЛ
путем изготовления силами организации	накладная на внутреннее перемещение материалов
при внесении учредителями в счет их вклада в уставный капитал	протокол собрания учредителей, акт приема-передачи (от ФЛ), ТТН-1 или ТН-2 (от ЮЛ), экспертное заключение о стоимости
при оприходовании запасных частей и прочих материалов от списания пришедших в негодность основных средств, брака и т. д.	акт оприходования материалов, полученных от разборки; акт на брак; накладная на внутреннее перемещение материалов
при безвозмездном получении от других субъектов хозяйствования и физлиц	договор, ТТН-1 или ТН-2 (от ЮЛ), акт приема-передачи (ФЛ), экспертное заключение о стоимости
при оприходовании излишков, выявленных в ходе инвентаризации	Инвентаризационная опись оборотных активов, сличительная ведомость результатов инвентаризации оборотных активов

Порядок приемки товарно-материальных ценностей

Отгрузка материалов поставщиками оформляется товарно-транспортной (ТТН-1) или товарной (ТН-2) накладными, к которым прикладываются соответствующие сопроводительные документы, предусмотренные условиями договора (спецификации, сертификаты и др.).

Для контроля за сохранностью материалов в организации определяются работники, ответственные за правильное и своевременное документальное оформление операций по движению ТМЦ – **материально-ответственные лица (МОЛ)**.

Между такими работниками и нанимателем заключается письменный **договор о полной материальной ответственности** за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему для хранения.

Организация устанавливает порядок приемки, регистрации, проверки, акцептования и прохождения расчетных документов на поступающие материалы с учетом условий поставок, транспортировки (доставки до организации), организационной структуры организации и функциональных обязанностей подразделений (отделов, складов) и должностных лиц.

Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы и **доверенность** на получение материалов. Оформление доверенностей производится в порядке, установленном действующим законодательством.

Приемка сырья и материалов по количеству и качеству проводится покупателем в соответствии с условиями договора, Положением о приемке товаров по количеству и качеству, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 03.09.2008 г. № 1290, и иными актами законодательства.

Принятые материалы доставляются на склад организации и сдаются МОЛ, которое проверяет соответствие количества и качества материалов данным сопроводительных документов.



При отсутствии расхождений принятые МОЛ материальные ценности приходятся **приходным ордерам в одном экземпляре**.

Материальные ценности приходят в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, в штуках). Если материалы поступают в одной единице измерения, а расходуются в другой, то они учитываются одновременно в двух единицах измерения. При этом сначала записывается количество в единице измерения, указанной в документах поставщика, затем в скобках – количество в единице измерения, в которой материалы будут отпускаться со склада.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными разрешается приходовать материалы **без выписки приходного ордера**.

Форма приходного ордера (акта приемки) законодательством не регламентирована, поэтому она разрабатывается организацией самостоятельно и утверждается в учетной политике организации.

При установлении несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в сопроводительных документах, а также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям, **приемку осуществляет комиссия**, которая оформляет ее **Актом приемки материалов по количеству и качеству**.

Такой акт составляется в день выявления недостатка или ненадлежащего качества поступивших запасов в пределах сроков, установленных для приемки поступающих грузов.

Акт приемки по количеству и качеству является основанием для приема к учету меньшего (большого) количества запасов, поступивших с недостатками (излишком), по сравнению с данными, указанными в накладных. Приходный ордер для этих целей не составляется.



Типовая форма акта приемки по количеству и качеству не установлена, поэтому организация должна самостоятельно разработать и утвердить форму этого акта.

Приходные ордера и акты о приемке материалов **составляются в день поступления соответствующих материалов на склад или в другие установленные в организации сроки** в пределах сроков, установленных для приемки поступающих грузов.

В ситуации, когда при приемке ТМЦ от автоперевозчика выявлена их неадекватность, грузополучатель должен сделать в ТТН соответствующую запись и заверить ее своей подписью и печатью, а также подписью автоперевозчика.

Разногласия, возникшие между автоперевозчиком и заказчиком перевозки, вызванные несохранностью груза при автоперевозке, оформляются **актом о несохранности груза при автомобильной перевозке**. Если причиной несохранности груза стали другие обстоятельства, то составляется **акт о разногласиях между автоперевозчиком и заказчиком автоперевозки**.

Факт оформления соответствующего акта должен отражаться в ТТН, а в случае создания ТТН в виде электронного документа – и в реестре товарно-транспортных накладных, создаваемых в виде электронных документов. Соответствующие изменения и (или) дополнения в ТТН, создаваемую в виде электронного документа, вносятся в порядке, установленном законодательством.

Материалы, поступающие из собственных цехов организации (неиспользованные материалы, отходы, полученные от ликвидации основных средств, прочих предметов, от брака и т. п.), приходуются на склад по **накладной на внутреннее перемещение материалов**, составляемой в 2 экз. материально ответственными лицами складов (кладовых) цехов, сдающими ценности.

Для учета движения материалов на складе работнику склада, являющемуся МОЛ (заведующим складом, кладовщиком и др.), рекомендуется по каждому сорту, виду и размеру, номенклатурному номеру материалов заполнять и вести **Карточку складского учета**.

В. 2 Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками.

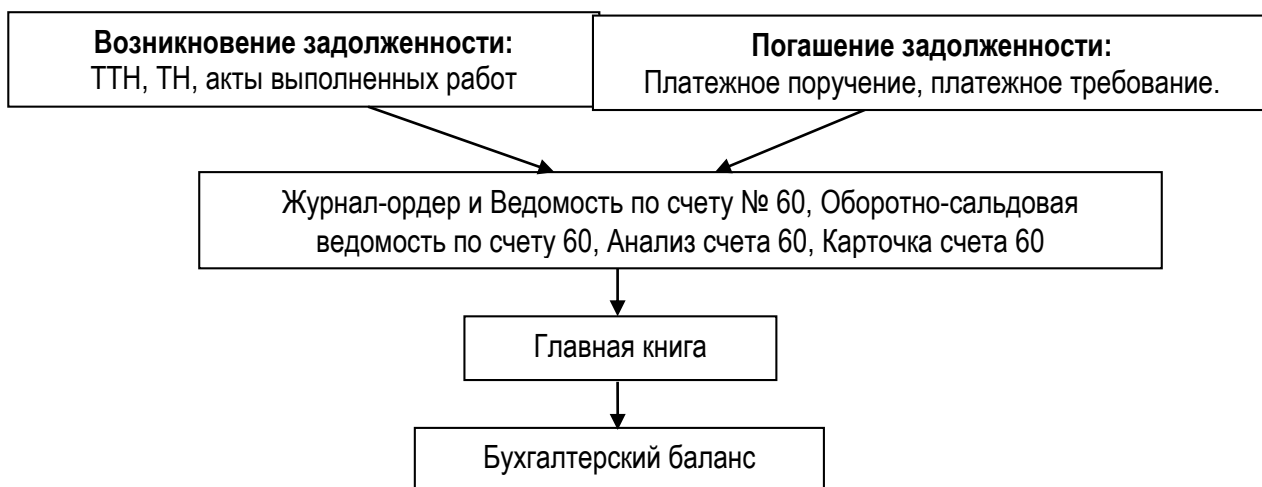
Для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих предприятию сырья, материалов, топлива, запасных частей и других ценностей предназначен активный синтетический счет 10 «Материалы», который имеет субсчета:

1. Сырье и материалы.
2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия.
3. Топливо.
4. Тара и тарные материалы.
5. Запасные части.
6. Прочие материалы.
7. Материалы, переданные в переработку на сторону.
8. Временные сооружения.
9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты.
10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе.
11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации.
12. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы.

На отдельном субсчете к счету 10 могут учитываться почтовые марки, оплаченные авиабилеты и другие аналогичные документы.

Аналитический учет по счету 10 ведется:

- 1) по отдельным наименованиям материалов;
- 2) по местам хранения материалов;
- 3) по материально ответственным лицам.



**Рисунок 8.1 – Схема документооборота по счету 60
«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

Материальные ценности в основном поступают от поставщиков. Для системного отражения операций по приобретению материалов и расчетов с поставщиками предназначены регистры бухгалтерского учета – **Журнал-ордер и ведомость по счету 60, Оборотно-сальдовая ведомость по счету 60, Анализ счета 60 и другие**. Эти регистры ведутся по дебету и кредиту пассивного счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В регистрах бухгалтерского учета по счету 60 одновременно ведется синтетический и аналитический учет расчетов с поставщиками. Учет ведется **линейно-позиционным способом** по каждому отдельному документу (ТН, ТТН) и поставщику.

Порядок заполнения регистров бухгалтерского учета по счету 60.

1. Сальдо на начало месяца переносится из данных бухгалтерского учета предыдущего месяца.

2. Записи по кредиту счета 60 производятся на основании ТН, ТТН, актов выполненных работ

3. Записи по дебету счета заполняются на основании выписок банка с приложенными первичными документами и других документов, подтверждающих оплату.

4. Сальдо на конец месяца определяется **отдельно по каждому контрагенту** (организации).

5. Сальдо конечное по счету 60 определяется путем суммирования дебетовых и кредитовых остатков **всех контрагентов**. При этом его дебетовая часть отражается в активе бухгалтерского баланса, а кредитовая – в пассиве. **Сворачивание сальдо не производится.**

Учет поступления материалов может отражаться одним из следующих способов (п. 7, 13, абз. 9 подп. 2.1 п. 2 Стандарта № 64):

1) **Вариант 1.** Материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости. Этот вариант, как правило, применяется, если номенклатура материалов незначительна, а также если велика доля отдельных наименований (видов, групп) материалов.

2) **Вариант 2.** Материалы учитываются в условной оценке с обособленным отражением отклонений с использованием счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов» и/или 16 «Отклонение в стоимости материалов».

При таком варианте материалы на счете 10 учитываются в условной оценке, а отклонения от фактической себестоимости собираются на отдельном счете 16.

Организовать такой учет можно двумя способами:

– либо с использованием счетов 10, 15, 16;

– либо с использованием счетов 10, 16.



Применение выбранного варианта учета следует закрепить в учетной политике организации.

Таблица 8.2 – Бухгалтерский учет поступления материалов от поставщика

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
При использовании счета 10 «Материалы»		
10	60	Оприходованы материалы по фактической себестоимости без НДС
18	60	Отражение суммы НДС
60	51	Оплачено поставщику за материалы с расчетного счета
При использовании счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и счета 16 «Отклонение в стоимости материалов»		
15	60	Поступили материалы от поставщиков по цене приобретения

Продолжение таблицы 8.2

18	60	Отражена сумма НДС
60	51	Оплачено поставщику за материалы с расчетного счета
15	60, 76	Отражены транспортно-заготовительные затраты
18	60, 76	Отражена сумма НДС
60, 76	51	Произведены расчеты с поставщиками
10	15	Отражены материалы по учетным ценам
16	15	Отражаются положительные отклонения фактической себестоимости от учетных цен
16	15	Отражаются отрицательные отклонения фактической себестоимости от учетных цен (красное сторно)
При использовании счетов 10 «Материалы» и 16 «Отклонение в стоимости материалов»		
10	60	Оприходованы материалы по учетной цене без НДС
18	60	Отражение суммы НДС
16	60, 69, 70, 76 и др.	Отражены отклонения цены приобретения от учетной цены и транспортно-заготовительные затраты
18	60	Отражение суммы НДС
60	51	Произведены расчеты с поставщиками

Таблица 8.3 – Бухгалтерский учет приобретения материалов через подотчетных лиц

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10	71	Поступили материалы, приобретенные подотчетными лицами
18	71	Отражение суммы НДС

Таблица 8.4 – Бухгалтерский учет получения материалов в качестве вклада в уставный капитал

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10	75	Материалы внесены учредителями в счет их вкладов в уставный капитал

Таблица 8.5 – Бухгалтерский учет при безвозмездного получения материалов

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10	98/2	Отражено безвозмездное поступление материалов
20, 23	10	Списание материалов в производство
98/2	90/7	Списание доходов будущего периода на доходы по прочей текущей деятельности в месяце использования материалов

Таблица 8.6 – Бухгалтерский учет получения материалов в результате модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10	08	Поступили материалы в процессе модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки, иных работ по капитальным вложениям

Таблица 8.7 – Бухгалтерский учет получения материалов от ремонта основных средств, от списания и прочего выбытия основных средств

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10	91	Оприходованы материалы, полученные при частичной ликвидации, ремонте и т. д. объектов основных средств
10	28	Оприходованы материалы, полученные от исправимого или неисправимого брака готовой продукции

Таблица 8.8 – Бухгалтерский учет поступления материалов из переработки

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10-1	10-7	Оприходованы материалы, поступившие из переработки

ТЕМА 9. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ НА СКЛАДАХ И ЕГО ВЗАИМОСВЯЗЬ С БУХГАЛТЕРСКИМ УЧЕТОМ

1. Складской учет материалов.
2. Инвентаризация материалов: порядок проведения и отражения в учете.
3. Порядок расчета и учета отклонений стоимости материалов и ТЗЗ.

В. 1 Складской учет материалов

Складской учет материалов – учет материалов, который ведет материально ответственное лицо непосредственно на складе.

Для обеспечения производственной программы соответствующими материальными ресурсами в организациях создаются **специализированные склады**. Кроме **центральных** заводских складов в различных структурных подразделениях организации могут быть **кладовые**, выполняющие функции промежуточных складов.

Склады должны быть обеспечены исправными весами, измерительными приборами и мерной тарой.

На складах (кладовых) материальные ценности размещают по секциям, а внутри них – по группам, типо- и сорторазмерам в штабелях, ящиках, контейнерах, на стеллажах, полках, ячейках, поддонах. **Размещение материальных запасов должно обеспечивать их надлежащее хранение, быстрое отыскание, отпуск и проверку наличия.**

На складах (в кладовых) должны соблюдаться соответствующие режимы хранения материальных запасов (температурно-влажностные и др.), с тем чтобы не допускать их порчу и потерю необходимых физико-химических и других свойств.

Учет материалов на складе осуществляет *заведующий складом (кладовщик)*, являющийся материально ответственным лицом. С кладовщиком заключается договор **полной индивидуальной материальной ответственности**.

Если в штатном расписании предприятия отсутствует должность заведующего складом, то его обязанности могут быть возложены на любого работника предприятия с его согласия и с обязательным заключением договора об индивидуальной материальной ответственности.



От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден **только после сплошной инвентаризации ТМЦ и передачи их по акту**, утвержденному руководителем предприятия.

К месту хранения материальных запасов, как правило, прикрепляется **материальный ярлык**, а на ячейках (ящиках) делаются надписи (например, на приклеенных листах бумаги или бирках) с указанием наименования материала, его отличительных признаков (марка, артикул, размер, сорт и т. п.), номенклатурного номера, единицы измерения и цены.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в **карточках складского учета материалов**.

На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют количественно-сортовым учетом и осуществляют его только в натуральном выражении.

В карточки записывают номер склада, наименование материала, марку, сорт, профиль, размер, единицу измерения, номенклатурный номер, учетную цену и лимит на основании приходных и расходных документов.

Как правило, карточки складского учета открываются на календарный год и регистрируются бухгалтерией в специальном реестре (книге).



При автоматизированной обработке информации могут применяться специальные программы для складского учета.

Карточки хранятся на складе в специальной картотеке. Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований, накладных и др.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов. **Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов.**



Передача материалов для использования с центрального склада в отделы и цехи организация оформляется:

- ТТН, если происходит выезд транспорта на дороги общего пользования;
- документ разработанный организацией (накладная на внутреннее перемещение и др.), если на дороги общего пользования транспорт не выезжает.

Все первичные документы после записи их данных в карточки складского учета передают в бухгалтерию. Сдачу документов оформляют **реестром (отдельно - по приходу, отдельно – по расходу)**, в котором указывают наименование и номера сдаваемых документов.

Данный метод учета материалов называют **оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод**. Он наиболее часто применяется на практике.

Отчетом кладовщика о движении ТМЦ на складе является **Материальный отчет**, который МОЛ по итогам каждого месяца предоставляют в бухгалтерию.

Связь количественно-сортового учета материалов на складе (натуральные единицы) с их суммовым учетом в бухгалтерии при оперативно-бухгалтерском методе обеспечивается с помощью **ведомости учета остатков материалов на складе или оборотно-сальдовой ведомости по счету 10**. Она ведется по каждому складу. В ней указывается наименование, номенклатурный номер, учетная цена, единицы измерения материалов и их остатки. В конце месяца ведомость передается на склад.

Синтетический учет материалов ведется бухгалтерией в журнале-ордере и ведомости по счету 10, оборотно-сальдовой ведомости по счету 10 в разрезе видов ТМЦ, мест хранения и МОЛ.

В. 2. Инвентаризация материалов: порядок проведения и отражения в учете

Порядок проведения инвентаризации имущества организации регулируется Инструкцией № 180.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая комиссия. До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационная

комиссия берет расписку у материально ответственных лиц в том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все поступившие ценности оприходованы, а выбывшие – списаны в расход.

Сведения о фактическом наличии материальных ценностей заносятся в **Инвентаризационные описи оборотных активов** по каждому отдельному наименованию материалов.

Комиссия в присутствии МОЛ (заведующего складом) проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания.

В исключительных случаях (когда продукция хранится навалом, перевешивание продукции может привести к ее порче (например, при сезонном хранении плодоовощной продукции в буртах, овощехранилищах, в других аналогичных случаях)) перевешивание можно не производить, а остатки брать по данным бухгалтерского учета. Результаты выводятся при зачистке продукции по окончании ее реализации.

Товарно-материальные ценности, **поступающие во время проведения инвентаризации**, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эти товарно-материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Активы, поступившие во время инвентаризации».

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения главного бухгалтера и руководителя организации производственные запасы могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти материалы заносятся в опись «Активы, отпущенные во время инвентаризации».

Также организации обязаны проводить инвентаризацию ГСМ (в т.ч. в баках транспортных средств, машин и механизмов). Данные о наличии топлива в баках ежемесячно подтверждаются актом снятия остатков.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета заносятся в **Сличительную ведомость оборотных активов** и отражаются в учете.

В результате инвентаризации могут быть установлены:

1. **Излишек материалов**. Приходуется по стоимости, определенной на основании заключения и отчета об оценке, составленных исполнителем оценки, или акта о внутренней оценке, проводимой самостоятельно.

2. **Недостача материалов и их порча**. В пределах норм естественной убыли относятся на затраты производства, сверх норм – взыскивается за счет виновных лиц.

Списание убытков от недостач и порчи ценностей сверх норм естественной убыли, а при отсутствии установленных норм – в полном размере недостачи, может быть произведено за счет виновных лиц.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты.

3. **Пересортица товарно-материальных ценностей**.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только **в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах**.

О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения. Если при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, то эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть произведен только по решению руководителя предприятия.

Порядок списания недостач в бухгалтерском учете зависит:

- от возможности проведения зачета по пересортице;
- возможности применения норм естественной убыли (при отсутствии норм любая недостача является сверхнормативной);
- списания недостачи сверх норм за счет виновных лиц или за счет средств организации.

Расхождения после проведения инвентаризации материалов в бухгалтерском учете отражаются следующими записями.

Таблица 9.1 – Бухгалтерский учет излишков материалов, выявленных в результате инвентаризации

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10	90-7	Оприходованы излишки материалов, выявленные при инвентаризации

Таблица 9.2 – Бухгалтерский учет недостачи материалов в пределах норм естественной убыли

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
94	10	Выявлена недостача материалов при инвентаризации
20, 25, 26, 44	94	Списаны недостача, порча в пределах норм естественной убыли

Таблица 9.3 – Бухгалтерский учет недостачи материалов при списании на виновное лицо

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
94	10	Отражена недостача материалов
68-2	18	СТОРНО налоговых вычетов по НДС, приходящихся на стоимость недостающих материалов
94	18	Восстановленный НДС отнесен на недостачу материалов
73-2	94	Стоимость недостачи с учетом восстановленного НДС списана на виновное лицо
70	73-2	Удержана из зарплаты виновного лица сумма недостачи

Таблица 9.4 – Бухгалтерский учет недостачи материалов при списании на финансовые результаты (при отсутствии виновных лиц)

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
94	10	Отражена недостача материалов
90-10	94	Стоимость недостачи списана на прочие расходы по текущей деятельности

В.3 Порядок расчета и учета отклонений стоимости материалов и ТЗЗ

!!!Запасы могут учитываться в бухгалтерском учете **в условной оценке** (по учетной цене) **с обособленным отражением отклонений.**

В качестве учетных могут применяться цены приобретения, планово-расчетные цены, отпускные цены, розничные цены, плановая (нормативная) се-

бестоимость, иные стоимостные показатели, установленные положением об учетной политике организации.

Отклонения – это разница между фактической стоимостью ТМЦ и их учетной ценой.

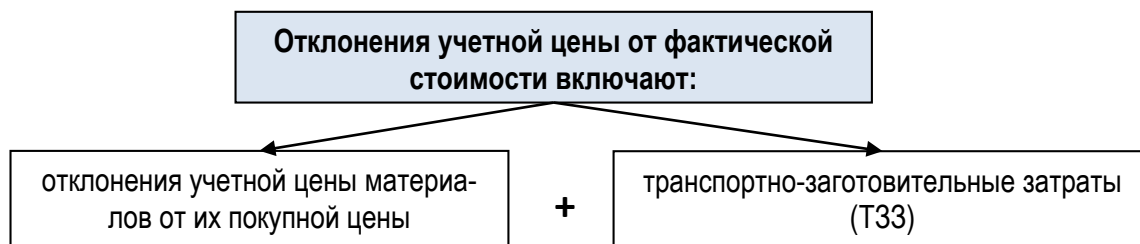


Рисунок 9.1 – Состав отклонений учетной цены от фактической стоимости материалов

Фактическая стоимость материалов = Учетная цена ± Отклонение



При этом необходимо учитывать, что расходы по перемещению материалов между разными складами организации не включаются в состав ТЗЗ, а относятся к расходам на внутризаводское перемещение грузов (общепроизводственные расходы) и учитываются по дебету счета 25.

Транспортно-заготовительные затраты организации принимаются к бухгалтерскому учету путем:

1) отнесения транспортно-заготовительных затрат на счета 15 и 16;

ТЗЗ учитываются по отдельным видам и (или) группам материалов (таблица 8.2).

2) непосредственного (прямого) включения транспортно-заготовительных затрат в фактическую стоимость материалов.

Непосредственное (прямое) включение ТЗЗ в фактическую стоимость материала целесообразно в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов (таблица 8.2).

!!!!!! Конкретный вариант учета ТЗЗ устанавливается организацией самостоятельно и отражается в **учетной политике**.

Учет отклонений

Сумма отклонений, относящаяся к выбывшим в отчетном периоде материалам, определяется:

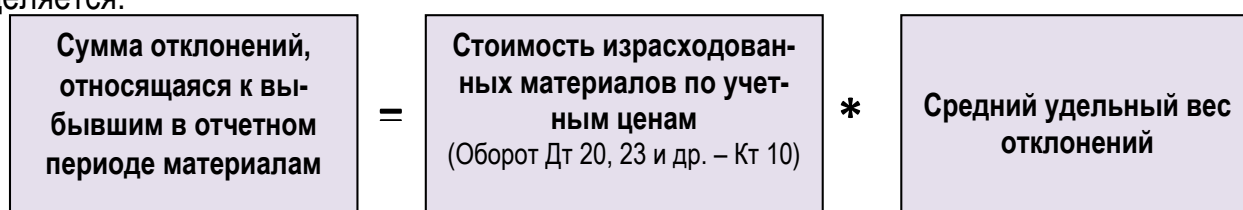


Рисунок 9.2 – Порядок расчёта суммы отклонения

Средний удельный вес отклонений определяется путем деления суммы отклонений, приходящихся на остаток запасов на начало отчетного периода и на поступившие в от-

четном периоде запасы, на условную оценку остатка запасов на начало отчетного периода и поступивших в отчетном периоде запасов:

$$\begin{array}{c}
 \text{Средний} \\
 \text{удельный} \\
 \text{вес} \\
 \text{отклонений}
 \end{array}
 = \frac{
 \begin{array}{c}
 \text{Сальдо по дебету} \\
 \text{(кредиту) счета 16} \\
 \text{на начало периода}
 \end{array}
 + \begin{array}{c}
 \text{Оборот по дебету} \\
 \text{(кредиту) счета 16} \\
 \text{за период}
 \end{array}
 }{
 \begin{array}{c}
 \text{Сальдо по дебету} \\
 \text{счета 10 на} \\
 \text{начало периода}
 \end{array}
 + \begin{array}{c}
 \text{Оборот по дебету} \\
 \text{счета 10 за период}
 \end{array}
 } * 100$$

Рисунок 9.3 – Расчёт среднего удельного веса отклонений



Рассчитанная сумма отклонений списывается на те же счета учета затрат, что и материалы, к которым они относятся. Таким образом, **списание материалов на затраты производства осуществляется по фактической стоимости.**

Таблица 9.5 – Списание отклонений, относящихся к выбывшим в отчетном периоде запасам

Дебет	Кредит	Содержание операции
20, 23, 25 26	16	списаны отклонения, приходящиеся на израсходованные в производственной деятельности материалы
28	16	списаны отклонения, приходящиеся на материалы, израсходованные для исправления брака
44	16	списаны отклонения по материалам, израсходованным на коммерческие цели
90/10	16	списаны отклонения по реализованным материалам



При небольшом удельном весе (не более 10 процентов) отклонений в стоимости материалов вся сумма этих отклонений может отражаться на тех счетах, на которых отражается выбытие этих материалов.

ПРИМЕР (условный).

1. Учетная цена материала – 12 руб. за кг.

2. Предприятие приобрело 50 кг материала по цене 13 руб., без НДС (НДС – 20 %).

Поставщику оплачено за материалы 780 руб.

– Д-т 10 – К-т 60 – 12 * 50 = 600 руб. – оприходованы материалы по учетной цене без НДС.

– Д-т 18 – К-т 60 – 130 руб. – выделен НДС, указанный в документах поставщика.

– Д-т 16 – К-т 60 – 50 * (13-12) = 50 руб. – отражено отклонение учетной цены материалов от цены приобретения.

3. При приобретении материалов были понесены расходы в размере 54 руб., в т.ч. НДС – 20%.

– Д-т 16 – К-т 60 – 45 руб. – отражены расходы, связанные с приобретением материалов, без НДС.

– Д-т 18 – К-т 60 – 9 руб. – выделен НДС, указанный в документах подрядчика.

4. Расход материалов за отчетный месяц по учетным ценам составил:
для основного производства – 120 руб., **Д-т 20 – К-т 10 – 120 руб.**
цехов вспомогательных производств – 60 руб., **Д-т 23 – К-т 10 – 60 руб.**
общепроизводственных нужд – 84 руб. **Д-т 25 – К-т 10 – 84 руб.**

5. Остатки на начало месяца по счетам составили:

– по счету 16 – 3 руб.

– по счету 10 – 2 кг по цене 12 руб. = 24 руб.

6. Сумма отклонений за месяц (Д-т счета 16) = $50 \text{ кг} * (13 - 12) + 45 = 95 \text{ руб.}$

7. Коэффициент отклонений = $(3 + 95) / (24 + 600) = 0,1570513$.

8. Сумма отклонений, приходящаяся на израсходованные материалы за месяц:

– на основное производство – $120 * 0,1570513 = 18,85 \text{ руб.}$

Д-т 20 – К-т 16 – 18,85 руб.

– на вспомогательное производство – $60 * 0,16 = 9,42 \text{ руб.}$

Д-т 23 – К-т 16 – 9,42 руб.

– на общепроизводственные нужды – $84 * 0,16 = 13,19 \text{ руб.}$

Д-т 25 – К-т 16 – 13,19 руб.

9. Остаток по счету 16 на конец месяца = $3 + 95 - 18,85 - 9,42 - 13,19 = 56,54 \text{ руб.}$

10. Остаток по счету 10 на конец месяца = $24 + 600 - 120 - 60 - 84 = 360 \text{ руб.}$ (30 кг по цене 12 руб.)



Периодически учетная цена материалов пересматривается и изменяется в случае необходимости. Чтобы с даты пересмотра учетной цены материалы на счете 10 отражались по новой цене, надо скорректировать входящие остатки по счетам 10 и 16. При этом делается бухгалтерская запись: **Д-т 10 – К-т 16.**

ТЕМА 10. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСХОДА МАТЕРИАЛОВ

1. Документальное оформление отпуска (выбытия) материалов.
2. Оценка материалов при их выбытии.
3. Синтетический учет отпуска материалов.

В. 1 Документальное оформление отпуска (выбытия) материалов

Материалы могут выбывать (расходоваться) на предприятии по следующим направлениям:

- ✓ передача в производство для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг;
- ✓ передача в уставный капитал других юридических лиц;
- ✓ безвозмездная передача;
- ✓ реализация (продажа ненужных товарно-материальных ценностей);
- ✓ списание недостач, выявленных в ходе инвентаризации или образованных в результате стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций.



Под отпуском материалов в производство понимается их выдача со склада (из кладовой) непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также для управленческих нужд организации.

Отпуск, как правило, осуществляется в пределах предварительно установленных **лимитов**. Отпуск сверх норм производится в порядке, установленном организацией.

Отпуск материалов на склады подразделений организации и на площадки строительства рассматривается как **внутреннее перемещение**.

Таблица 10.1 – Документальное оформление выбытия (расхода) материалов

Способ использования	Документы
передача в производство для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг	а) оформляется отдельными документами: лимитно-заборная карта, требование-накладная, требование; акт-требование на замену (дополнительный отпуск) материалов; накладная. б) оформляется путем записи в карточках складского учета.
внутреннее перемещение между структурными подразделениями	накладная на внутреннее перемещение; ТТН-1 (если имеет место выезд на дороги общего пользования)
списание	акт на списание материалов
передача в уставный капитал других юридических лиц	ТТН-1, ТН-2, экспертное заключение о стоимости
безвозмездная передача	договор, ТТН-1, ТН-2
реализация	договор, ТТН-1, ТН-2
списание недостач, выявленных в ходе инвентаризации	инвентаризационные описи оборотных активов, сличительные ведомости оборотных активов

Отпуск материалов в производство может оформляться:

1) отдельными первичными документами (лимитно-заборная карта, требование-накладная, требование, накладная).

2) путем записи в карточках складского учета. В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются, а карточка складского учета является регистром аналитического учета и первичным учетным документом одновременно.



Формы вышеперечисленных документов законодательством не установлены, поэтому организация при необходимости должна самостоятельно разработать и утвердить их приказом по учетной политике.

Лимитно-заборные карты предназначены для отпуска материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также для контроля за соблюдением лимитов.

Лимитно-заборные карты выписываются **в двух или трех экземплярах сроком на один месяц**. При небольших объемах отпуска материалов они могут выписываться на квартал. На каждый склад выписывается отдельная лимитно-заборная карта.

Один экземпляр лимитно-заборной карты передается подразделению организации – получателю материалов, **второй** экземпляр – соответствующему складу. **Третий экземпляр (если он оформляется)** остается в подразделениях, выполняющих снабженческие функции для контроля.

Лицо, осуществляющее отпуск материалов, отмечает в обоих экземплярах лимитно-заборной карты дату и количество отпущенных материалов, которые подтверждаются подписями получателя и заведующего складом (кладовщика).

Лимитно-заборная карта может выписываться в одном экземпляре. В этом случае получатель расписывается в получении материалов непосредственно в карточках складского учета, а в лимитно-заборной карте расписывается лицо, ответственное за отпуск материала со склада.

В конце месяца (квартала) лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерию.

Замена одних видов материалов другими допускается только по разрешению руководителя или уполномоченных лиц.

При этом выписывается **акт-требование на замену (дополнительный отпуск) материалов.** Акт-требование выписывается на один вид материала и его многократный отпуск в двух экземплярах: один из них предназначен для получателя (цеха, участка), второй – для склада.

В случае **отпуска материалов сверх лимита** в первичных учетных документах (лимитно-заборных картах, требованиях-накладных) проставляется отметка «Сверх лимита».

Отпуск материалов сверх лимита производится при наличии разрешения руководителя или уполномоченных лиц. На первичных учетных документах указываются причины сверхлимитного отпуска материалов.

К сверхлимитному отпуску материалов относится дополнительный отпуск, связанный:

- с исправлением или возмещением брака (на производство продукции взамен бракованной). При этом к лимитно-заборной карте или требованию-накладной прилагаются **акты (извещения) о браке** с указанием шифра изделия, детали или номера заказа, по которому изготовлена бракованная продукция;

- с покрытием перерасходов материалов (т. е. расходов сверх норм). При замене материала, предусмотренного технологией, другим материалом оформляется **требование на замену.**

Реализация материалов оформляется путем составления **товарно-транспортной или товарной накладной** на основании договоров или других документов и разрешения руководителя организации или уполномоченных лиц.

Решение о **списании материалов** принимается руководством организации на основании информации, подготовленной комиссией с участием МОЛ. Списание материалов оформляется **актом на списание материалов**, который утверждается руководителем организации или уполномоченным лицом.

Списание материалов может осуществляться в следующих случаях:

- 1) если материалы использованы в хозяйственной деятельности предприятия;
- 2) если материалы пришли в негодность по истечении сроков хранения;
- 3) если морально устарели;
- 4) в случае выявления недостатков, хищений или порчи при отсутствии виновных лиц.

Списанные материалы, использование которых возможно в хозяйственных целях (материалы с пониженными качественными характеристиками) или подлежащие сдаче в виде отходов (лома, ветоши и т. п.), приходятся на склад организации на основании акта на списание материалов и (или) накладной на внутреннее перемещение материалов.

Списание материалов **в случае выявления недостатков, хищений или порчи** при отсутствии виновных лиц осуществляется на основании инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

Материалы, **передаваемые безвозмездно**, списываются на основании **товарно-транспортных накладных, товарных накладных** и др.

Все первичные учетные документы по движению материалов на складах организации и подразделений передаются в бухгалтерию в соответствии с **графиком документооборота**.

Информация о движении материалов обобщается и группируется в ведомостях движения материалов (накопительных ведомостях) ежемесячно отдельно по каждому месту хранения материалов. Формы ведомостей движения материалов организация устанавливает самостоятельно.

В целом по предприятию ежемесячно составляется Оборотно-сальдовая ведомость по счету 10 (Сводная ведомость движения материалов), в которую переносятся итоги из ведомостей движения материалов по складам и подразделениям. В ней приводятся данные об остатках материалов на начало и конец месяца (отчетного периода) в разрезе групп материалов по соответствующим субсчетам.

В. 2 Оценка материалов при их выбытии

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО).



Применение одного из перечисленных способов по группе (виду) материалов производится в течение отчетного года и определяется в учетной политике организации.

1) Способ списания материалов **по себестоимости каждой единицы** основан на том, что в расход списывается себестоимость именно того материала, который был израсходован.

Этот способ удобно применять в случаях, когда организация использует небольшую номенклатуру материалов. Также по себестоимости каждой единицы должны оцениваться:

- материалы, используемые в организации в особом порядке (драгметаллы, драгоценные камни и т. п.);
- материалы, которые не могут обычным образом заменять друг друга (например, материалы, изготавливаемые по индивидуальному заказу, предметы искусства).

При списании материалов по себестоимости каждой единицы могут применяться **2 варианта исчисления себестоимости единицы** материалов.

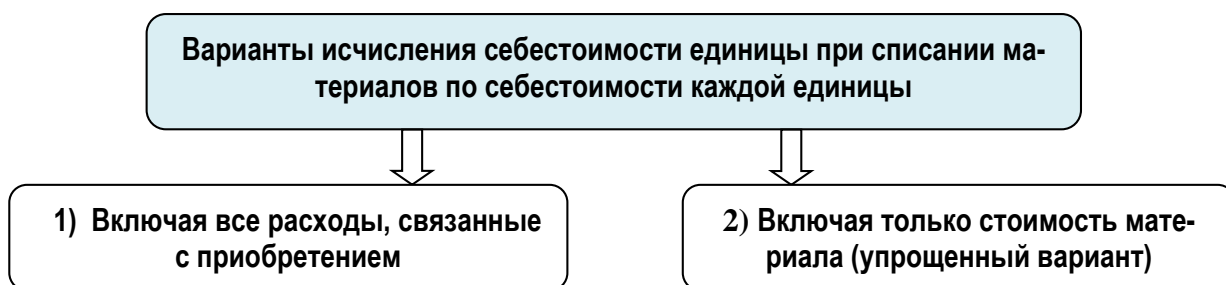


Рисунок 10.1 – Варианты исчисления себестоимости единицы при списании материалов по себестоимости каждой единицы

Первый вариант используется в случае, когда можно четко определить, какая сумма понесенных транспортно-заготовительных и других затрат, связанных с приобретением материалов, относится к той или иной партии материалов, т. е., когда учет материалов в организации ведется по фактической себестоимости.

Пример 1

Организация приобрела сырье: муку на сумму 1440 руб. (в том числе НДС – 240 руб.) и изюм на сумму 360 руб. (в том числе НДС – 60 руб.).

Доставка произведена на одном автомобиле.

Затраты по транспортировке составляют 120 руб. (в том числе НДС – 20 руб.) и согласно учетной политике организации включаются в фактическую себестоимость приобретенного сырья пропорционально его стоимости.

ТЗЗ по доставке сырья распределяются следующим образом:

– на фактическую себестоимость муки – 80 руб. $((120 - 20) \times (1440 - 240) / ((1440 - 240) + (360 - 60)))$;

– фактическую себестоимость изюма – 20 руб. $((120 - 20) - 80)$.

Фактическая себестоимость муки составляет $1440 - 240 + 80 = 1280$ руб.

Фактическая себестоимость изюма составляет $360 - 60 + 20 = 320$ руб.

Применение **второго варианта** допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения ТЗЗ на себестоимость материалов. В этом случае величина отклонения (разница между фактическими затратами по приобретению материалов и их учетной ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных материалов по ценам приобретения.

Для расчета процента отклонений используется счет 16 «Отклонение в стоимости материалов», предназначенный для обобщения информации об отклонениях фактической себестоимости приобретаемых материалов от их стоимости по учетным ценам.

2) Себестоимость при списании материалов **по средней себестоимости** определяется по каждой группе (виду) материалов.

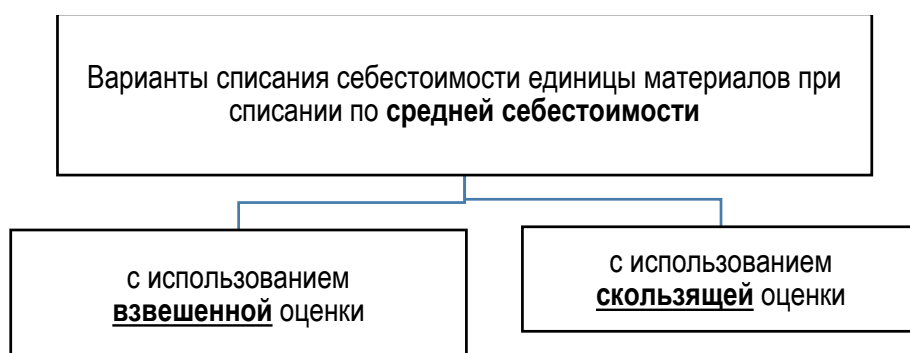


Рисунок 10.2 – Варианты списания материалов по средней себестоимости

При использовании **взвешенной оценки** среднемесячная фактическая себестоимость материалов определяется за весь месяц. В расчет включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за этот месяц.

Сначала определяется средневзвешенная себестоимость единицы материала отдельного вида:

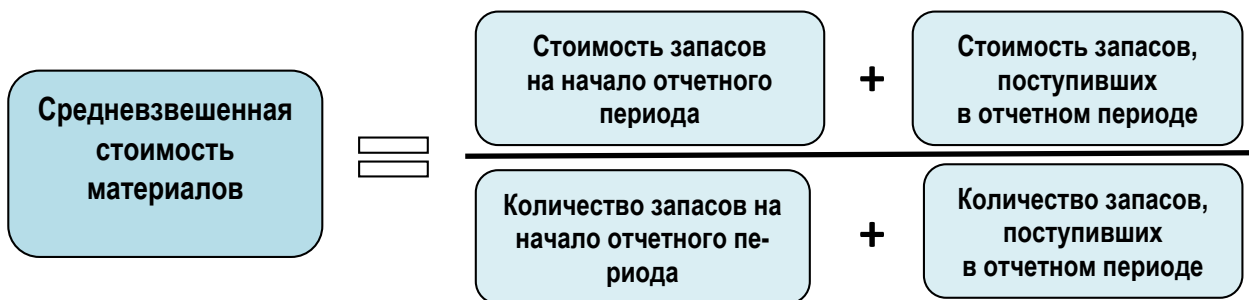


Рисунок 10.3 – Расчёт средневзвешенной стоимости материалов

Далее рассчитывается себестоимость материалов отдельного вида, отпущенных (использованных) в производстве:

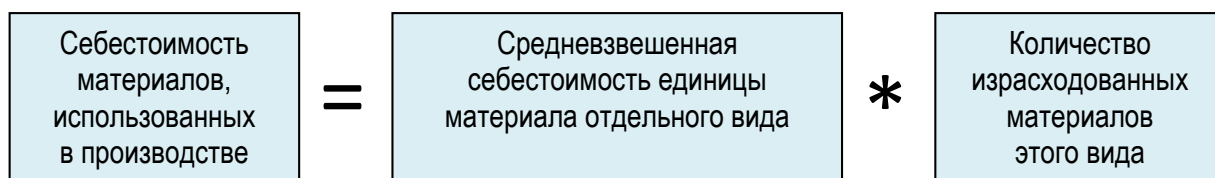


Рисунок 10.4 – Расчёт себестоимости материалов, использованных в производстве

При использовании **скользящей оценки** среднемесячная фактическая себестоимость материалов определяется не по завершении месяца, а непосредственно в момент отпуска материалов в производство. В расчет включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Сначала рассчитывается среднескользящая стоимость единицы материала отдельного вида:

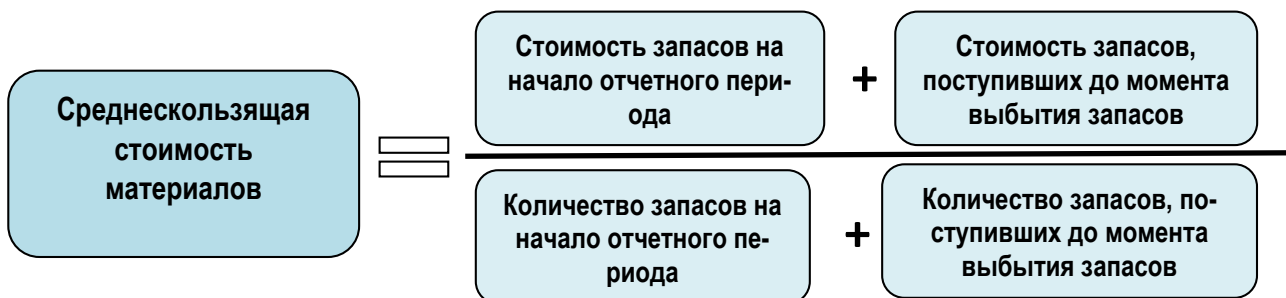


Рисунок 10.5 – Расчёт среднескользящей стоимости материалов

Затем определяется себестоимость материалов отдельного вида, отпущенных (использованных) в производстве, по формуле:

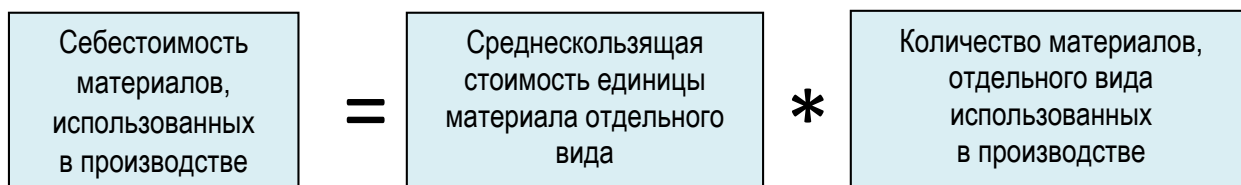


Рисунок 10.6 – Расчёт себестоимости материалов, использованных в производстве

3) Оценка материалов **способом ФИФО** (по себестоимости первых по времени приобретения материалов) основана на допущении, что **материалы используются** в течение отчетного периода **в той последовательности, в которой они были приобретены**: «первый пришел – первый ушел». То есть материалы, первыми отпущенные в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости материалов, числящихся на начало отчетного периода.



При применении этого способа оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений.

Для применения способа ФИФО необходимо организовать учет материалов не только по их видам, но и по партиям (хронологии) поступления.

В. 3 Синтетический учет отпуска материалов

Выбытие материалов отражается следующими бухгалтерскими записями:

Таблица 10.2 – Бухгалтерский учет реализации материалов:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
51	62	Поступили денежные средства от покупателя в порядке предоплаты
62	90-7	Передача материалов покупателю по договорной цене
90-10	10	Списание покупной стоимости реализуемых материалов
90-10	16	Списание отклонений в стоимости материалов (при использовании счета 16)
90/8	68	НДС от стоимости реализации
90/11 (99)	99 (90/11)	Отражен финансовый результат от реализации материалов

Таблица 10.3 – Бухгалтерский учет передачи материалов в переработку на сторону

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10-7	10-1	Переданы материалы в переработку на сторону

Таблица 10.4 – Бухгалтерский учет использования материалов в производстве

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08	10	На стоимость материалов, отпущенных для создания (модернизации) основных средств
20	10	Списание материалов, израсходованных в основном производстве
23	10	Списание материалов, отпущенных вспомогательным цехам
25	10	На стоимость материалов, отпущенных на содержание и эксплуатацию машин, механизмов и для хозяйственных нужд цехов
26	10	При расходе на общехозяйственные нужды (выдача канцтоваров и др.)
28	10	При расходе на исправление брака
44	10	На расходы, связанные с упаковкой на складе, рекламой и другими коммерческими расходами, а также при расходе материальных ценностей в торговых, снабженческих, сбытовых организациях
20, 23, 28, 29, 44	16	Списаны отклонения в производство, приходящиеся на стоимость израсходованных материалов (при использовании счета 16)

Таблица 10.5 – Бухгалтерский учет безвозмездной передачи материалов

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-10	10	Списание стоимости передаваемых материалов

Таблица 10.6 – Бухгалтерский учет передачи материалов в уставный капитал другой организации

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
06-3	10	Списание учетной стоимости передаваемых материалов

Таблица 10.7 – Бухгалтерский учет отпуска материалов филиалам

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
79	10	Отпуск материалов представительствам, филиалам (в пределах одного юридического лица)

Отпуск материалов со склада в цех, отдел, подразделение на основании подтверждающих документов показывают в бухгалтерском учете как внутреннее перемещение с отражением по отдельному субсчету или аналитическому счету к счету 10:

Д-т 10/Подразделение – К-т 10/Склад.

ТЕМА 11. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ МАТЕРИАЛОВ

1. Особенности учета горюче-смазочных материалов.
2. Особенности бухгалтерского учета тары.
3. Бухгалтерский учет переработки сырья на давальческих условиях.

В. 1 Особенности учета горюче-смазочных материалов

Практически все субъекты хозяйствования в процессе хозяйственной деятельности используют механические транспортные средства, машины, механизмы, оборудование, что требует правильной постановки и организации системы учета и списания горюче-смазочных материалов в соответствии с законодательством.

Под **ГСМ** понимают бензин, дизельное топливо, керосин, дизельное и автотракторное масло, сжатый и сжиженный газ, используемые в качестве моторного топлива, а также другие технические и специальные жидкости, применяющиеся при эксплуатации транспортных средств (легковых и грузовых автомобилей, автобусов, микроавтобусов, тягачей, самосвалов, фургонов, специальных и специализированных автомобилей (краны, погрузчики, пожарные автомобили и т. п.)).

Бухгалтерский учет ГСМ организации ведут на счете 10 «Материалы» по видам ГСМ, местам хранения и материально ответственным лицам. При этом в бухгалтерском учете могут быть открыты следующие субсчета:

- 10/3 «Топливо на складах»;
- 10/3 «Топливо в баках транспортных средств».

Заправка транспортных средств ГСМ производится одним следующих способов:

- 1) *на автозаправочных станциях поставщика:*
 - а) *по специальным электронным картам при безналичной оплате согласно договору;*
 - б) *за наличный расчет;*
- 2) *путем самостоятельного отпуска топлива в баки транспортных средств, приобретенного организацией у поставщиков ГСМ (приходится в местах хранения).*

Приобретение топлива на АЗС за наличный расчет

При приобретении топлива за наличный расчет документом, подтверждающим получение и оплату ГСМ, является чек кассового суммирующего аппарата, выданный оператором АЗС. На основании чека подотчетное лицо составляет отчет об израсходованных наличных денежных средствах (авансовый отчет).

Приобретение топлива на АЗС по безналичному расчету

Когда транспортные средства заправляются ГСМ на АЗС по специальным электронным картам (либо с применением иных систем отпуска топлива), поставщик по итогам месяца оформляет по утвержденной им форме **Отчет по отпуску нефтепродуктов, сжиженного автомобильного газа**.

Указанный отчет является первичным учетным документом и служит основанием для принятия к учету топлива у его получателя. В отчете указываются дата и время каждой хозяйственной операции по отпуску топлива. Суммы НДС, указанные в отчете, получатель принимает к вычету в месяце отражения в бухгалтерском учете полученного топлива при наличии полученного от поставщика и подписанного в установленные сроки получателем ЭСЧФ по НДС.

Приобретение топлива организацией у поставщика

Организация может приобретать ГСМ у поставщиков с оприходованием в местах хранения. В этом случае организация самостоятельно отпускает топливо в баки транспортных средств.

Количество выданных горюче-смазочных материалов записывается в **Ведомость учета выдачи горюче-смазочных материалов**, в которой за полученные ГСМ расписывается водитель, а в путевом листе расписывается МОЛ, отпустившее горюче-смазочные материалы.

Учет ГСМ в местах хранения ведется материально ответственными лицами в карточках (книгах) складского учета отдельно по каждому наименованию и марке горюче-смазочных материалов.

На основании документов, по которым в организации производились прием и отпуск горюче-смазочных материалов, ТТН, требований, ведомостей учета выдачи ГСМ, МОЛ составляет **Отчет о движении горюче-смазочных материалов**.

Отчет о движении горюче-смазочных материалов вместе с документами по приходу и расходу представляется в бухгалтерию организации и служит основанием для отражения в учете движения горюче-смазочных материалов.

Поступившие ГСМ отражают следующими бухгалтерскими записями.

Таблица 11.1 – Бухгалтерский учет приобретения топлива

Дебет	Кредит	Содержание операции
60	51	Перечислена предоплата поставщику топлива
10/3, 10/31	60	Оприходовано приобретенное топливо, без НДС
18	60	Отражен НДС по приобретенному топливу
68/2	18	Принят к вычету НДС

Отпуск горюче-смазочных материалов водителю отражают следующими бухгалтерскими записями.

Таблица 11.2 – Бухгалтерские записи по отпуску горюче-смазочных материалов водителю

Дебет	Кредит	Содержание операции
10/32	10/31	Отпуск горюче-смазочных материалов водителю

Данные о наличии остатка горюче-смазочных материалов в баках транспортных средств, машин и механизмов на конец отчетного месяца, учтенные на субсчете 10-32, должны подтверждаться **Актом снятия остатков**.

При этом, с 2023 г. периодичность замера остатка горюче-смазочных материалов в баках транспортных средств, машин и механизмов оговаривается в учетной политике организации (ежемесячно, ежеквартально, с иной периодичностью).

В учетной политике также необходимо оговорить применяемый организацией способ замера остатка горюче-смазочных материалов в баках транспортных средств:

- с помощью метроштоков;
- при заполнении бака до полного объема;
- путем слива топлива;
- другим способом.

Проверку наличия топлива в баках транспортных средств должна проводить комиссия, назначенная руководителем организации. Замер в баке остатков топлива производят в присутствии лица, за которым закреплено транспортное средство. Результаты снятия остатков топлива в баках необходимы для определения фактического количества использованного топлива для выполнения различных работ.



Формы ведомости, отчета и акта законодательством не установлены, поэтому организация должна утвердить такие формы самостоятельно.

При заправке топлива на АЗС сразу в топливные баки транспортных средств субсчета второго порядка к субсчету 10/3 не применяют.

В затраты на производство относят только количество израсходованного топлива, определяемое исходя из фактически выполненной работы, фактического пробега транспортных средств и норм расхода топлива. Фактический пробег транспортных средств определяют по данным путевых листов.

Фактический пробег в путевых листах указывают по данным спидометров, от исправности которых во многом зависит правильность количества фактически израсходованного топлива.

Нормы расхода топлива для механических транспортных средств, судов, машин, механизмов и оборудования устанавливаются **руководителями организаций**:

- 1) самостоятельно;
- 2) на основании результатов испытаний, проведенных аккредитованной испытательной лабораторией.

Если руководитель устанавливает нормы самостоятельно, следует определиться с источником информации для определения величины нормы.

– НПА Минтранса Республики Беларусь (иных госорганов), содержащие нормы расхода топлива на соответствующий объект;

– информация изготовителя о норме расхода топлива, содержащаяся в паспортах, руководствах по эксплуатации и т. п.;

– НПА Минтранса (иных госорганов), содержащие нормы расхода топлива на иные объекты, которые по заключению специалистов организации по своим техническим характеристикам расходуют топливо в аналогичном размере;

- замеры, проведенные организацией;
- иные.

Порядок применения норм расхода топлива, установлен в Инструкции о порядке применения норм расхода топлива для механических транспортных средств, машин и механизмов и оборудования, утвержденной постановлением Минтранса Республики Беларусь от 31.12.2008 г. № 141, и обязателен для всех субъектов предпринимательской деятельности.

Применяемая в организации расчетная норма расхода топлива должна быть утверждена приказом руководителя.

Порядок документального подтверждения работы автомобиля организация определяет самостоятельно.

Основанием для списания горюче-смазочных материалов на затраты производства являются **Карточки учета расхода топлива** за отчетный период или **Накопительные ведомости данных путевых листов** о фактическом расходе ГСМ. В них проставляется фактический и нормативный расход топлива, что дает возможность определить его перерасход или экономию.

Стоимость горюче-смазочных материалов, фактически израсходованных на эксплуатацию транспортных средств, машин и механизмов, списывают следующими бухгалтерскими проводками.

Таблица 11.3 – Бухгалтерский учет операций по списанию топлива

Дебет	Кредит	Содержание операции
08, 20, 23, 26, 29, 44 и др.	10/3	Израсходованы горюче-смазочные материалы на эксплуатацию транспортных средств, машин и механизмов

!!!!!!Стоимость израсходованного сверх утвержденных норм топлива считается перерасходом и списывается как недостача.

В. 2 Особенности бухгалтерского учета тары

Тара – основной элемент упаковки, предназначенный для размещения продукции.

Вся тара делится на 2 вида:

- 1) **внутренняя тара** – обертки, картонные коробки, флаконы, тюбики и т. д.;
- 2) **внешняя тара** – это тара, в которой транспортируется или хранится товар (продукция) в процессе движения от производителя до потребителя (ящики, бочки, мешки и т. д.).

По кратности использования тара подразделяется:

– **на однооборотную** (однократного использования) – остается у покупателя, включается в стоимость затаренной готовой продукции);

– **многооборотную** (многократного использования) или **возвратную** – тара, стоимость которой не включается в цену реализации отгружаемых в ней товаров и которая подлежит возврату продавцу товаров на условиях и в сроки, установленные договором или законодательством. В накладных (ТТН или ТН) на отгрузку ее отражают отдельно.

В качестве многооборотной тары выступают:

- 1) специализированные контейнеры;

- 2) тара-оборудование;
- 3) стеклянная тара;
- 4) вспомогательные упаковочные средства и упаковочная ткань;
- 5) универсальные контейнеры, поддоны, ящики и т. д.

По принадлежности многооборотная тара подразделяется:

- на инвентарную тару промышленных или торговых организаций;
- тару – оборудование поставщика;
- специальную или **залоговую** тару, подлежащую возврату организациям-поставщикам, являющимся изготовителями продукции (бочки, бутылки, бидоны, ящики, поддоны и т. д.);
- **незалоговую** тару, которая возврату не подлежит, а реализуется покупателю вместе с упакованным в нее товаром.

Залоговая тара предусматривает получение в момент реализации товара суммы залога, который возмещается покупателю после возврата освободившейся из-под товара тары.

На продавца возлагают обязанность по передаче товара покупателю в соответствующей таре и (или) упаковке, за исключением товаров, которые по своему характеру не требуют затаривания и (или) упаковки.

В зависимости от особенностей использования тара в бухгалтерском учете может отражаться (таблица 11.4):

Таблица 11.4 – Отражение тары на счетах бухгалтерского учета в зависимости от особенностей ее использования

Счета бухгалтерского учета	Вид тары
В составе основных средств (на счете 01)	учитываются различного рода контейнеры и другие средства затаривания и упаковки, применяемые на складе и в производстве (если их срок службы превышает 12 месяцев, а стоимость – установленный в учетной политике стоимостной предел)
В составе запасов (на субсчете 10/4)	учитывается наличие и движение тары, кроме используемой для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд , а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта, в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность
В составе запасов (на субсчете 10/9)	учитывается наличие и движение хозяйственных принадлежностей, инструментов, инвентаря, в том числе тары, используемой организацией для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд (кроме тары, которая учитывается как основные средства в соответствии с законодательством)
На сч. 41 «Товары», субсчет 3 «Тара под товаром и порожня»	организациями, занимающимися торговой и торгово-производственной деятельностью

Учет тары у продавца

Поступление тары в организацию. Тара в организацию может поступать от организаций – изготовителей тары либо может изготавливаться собственными силами организации.

Вне зависимости от условий приобретения тара принимается к бухгалтерскому учету по **первоначальной стоимости**, которая определяется так же, как и по другим видам запасов (смотри тему 7).

В зависимости от направления поступления тары в организацию в бухгалтерском учете производятся записи.

Таблица 11.5 – Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по приобретению тары у поставщика

Дебет	Кредит	Содержание операции
10-4	60	Принята к учету тара по цене приобретения, указанной в ТТН-1
18	60	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком по приобретенной таре
10-4	60	Отражены транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением тары
18	60	Отражена сумма НДС, указанная в документах поставщика

Таблица 11.6 – Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по изготовлению тары собственными силами организации

Дебет	Кредит	Содержание операции
23	10	Отражена стоимость материалов, использованных для изготовления тары
23	70	Отражена сумма заработной платы, начисленной работникам, занятым изготовлением тары
23	69, 76-2	Отражена сумма обязательных страховых взносов, начисляемых на заработную плату
23	25	Отражена сумма общепроизводственных затрат, приходящаяся на затраты по изготовлению тары
10-4	23	Принята к учету тара по фактической себестоимости изготовления



Если продукция будет считаться готовой только после упаковки, стоимость упаковки включается в затраты на производство продукции:

Д-т 20, 25 – К-т 10-4.

Учет многооборотной тары у поставщика

При передаче многооборотной тары поставщиком вместе с товаром покупателю и ее своевременном возврате покупателем поставщик выполняет внутренние записи по тем счетам, на которых тара до этого учитывалась.

Следовательно, подлежащая возврату многооборотная тара, отгруженная с товаром (продукцией) покупателю, должна находиться **на балансе поставщика**.

При этом для целей аналитического учета многооборотной возвратной тары организация-поставщик вправе открыть отдельные субсчета второго порядка к субсчету 10-4 «Тара и тарные материалы». Например:

10-4-1 «Возвратная тара на складе»,

10-4-2 «Возвратная тара, переданная с продукцией».

Таблица 11.7 – Отражение на счетах бухгалтерского учета операций использованию многооборотной тары у поставщика

Дебет	Кредит	Содержание операции
10-4-2	10-4-1	Отражена стоимость многооборотной тары, переданной поставщиком покупателю вместе с товарно-материальными ценностями
10-4-1	10-4-2	Отражена стоимость многооборотной тары, возвращенной поставщику в установленный срок
90/10	10-4-2	Отражена поставщиком стоимость многооборотной тары, не возвращенной покупателем поставщику в срок, установленный договором



При невозврате покупателем поставщику в установленный срок возвратной тары ее стоимость отражается у поставщика на счетах учета доходов и расходов (на следующий день после окончания срока возврата).

Учет многооборотной тары у покупателя

Стоимость многооборотной тары покупатель отражает по дебету забалансового счета, введенного им в рабочий план счетов бухгалтерского учета, например, 018 «Многооборотная тара»

Таблица 11.8 – Отражение на счетах бухгалтерского учета операций использования многооборотной тары у покупателя

Дебет	Кредит	Содержание операции
018		Отражена стоимость многооборотной тары, полученной покупателем от поставщика вместе с товарно-материальными ценностями
	018	Отражена стоимость многооборотной тары, возвращенной покупателем поставщику в установленный срок
10-4-1	60 018	Отражена покупателем стоимость многооборотной тары, не возвращенной покупателем поставщику в срок, установленный договором

В. 3. Бухгалтерский учет переработки сырья на давальческих условиях

В производственной деятельности предприятий может возникнуть необходимость передать находящиеся в их собственности сырье и материалы на переработку сторонним организациям, чтобы в дальнейшем продукт переработки использовать в собственном производстве или для реализации. **В хозяйственной практике это признается переработкой сырья на давальческих условиях.**

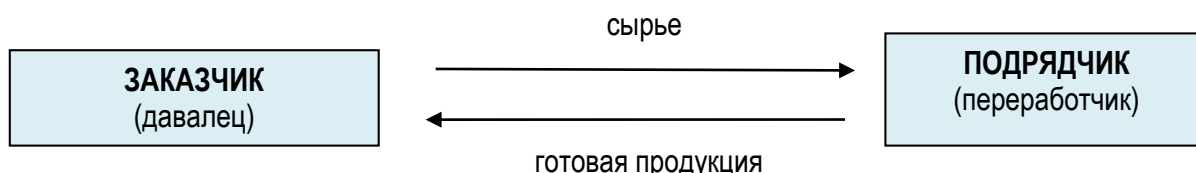


Рисунок 11.1 – Общая схема переработки сырья на давальческих условиях



Особенность давальческой сделки состоит в том, что за давальцем сохраняется право собственности на передаваемое сырье и готовую продукцию. При этом переработчик оказывает необходимые услуги по переработке сырья с передачей готовой продукции давальцу. Давалец может оплачивать стоимость переработки деньгами, а может в качестве оплаты передавать в собственность определенную часть сырья либо готовой продукции.

Документальное оформление давальческой сделки

Хозяйственные операции по переработке сырья на давальческих условиях оформляются следующими документами:

– **договором на переработку давальческого сырья (договор подряда).**

Договор подряда – это сделка, по которой одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее ре-

зультат заказчику в установленный срок, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его (уплатить цену работы).

– **ТТН или ТН на передачу сырья переработчику, оформленной давальцем.** Переработчик принимает давальческое сырье к учету на основании ТТН (ТН), оформленной давальцем. В накладной необходимо указать: "для переработки на давальческих условиях";

– **актом сдачи-приемки выполненных работ по переработке давальческого сырья** (далее - акт выполненных работ).

– **отчетом переработчика об использовании давальческого сырья, актом об использовании давальческого сырья.** Отчет об израсходовании сырья составляют в произвольной форме. Такой документ оформляет в дополнение к акту выполненных работ по переработке давальческого сырья.

– **ТТН (ТН) на передачу давальцу готовой продукции,** оформленной переработчиком.

Помимо готовой продукции, давальцу также могут передаваться остатки сырья и возвратные отходы, если это определено договором подряда.

Бухгалтерский учет у давальца

Давалец, передавая материалы переработчику, сохраняет право собственности на передаваемые материалы и готовую продукцию.

В бухгалтерском учете давальца используются следующие счета:

– 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» – для отражения операций по передаче материалов в переработку;

– 20 «Основное производство» – для отражения затрат по переработке материалов;

– 43 «Готовая продукция» – для принятия к учету готовой продукции.

Таблица 11.9 – Бухгалтерские записи в учете давальца

Дебет	Кредит	Содержание операции	Первичный документ
10-7	10-1	Отражена стоимость сырья и материалов, переданных для переработки, без НДС	ТТН (ТН)
20	10-7	Включена в себестоимость продукции стоимость сырья, израсходованного при переработке	Отчет об израсходовании сырья
10-1	10-7	Получено от переработчика неиспользованное сырье	ТТН (ТН), акт выполненных работ
20	60	Отражена стоимость работ по переработке, без НДС	Акт выполненных работ
18	60	Отражена сумма НДС, указанная в документах переработчика	Акт выполненных работ
60	51	Оплачена стоимость услуг переработчика	Платежное поручение
43	20	Оприходована готовая продукция	ТТН (ТН), акт выполненных работ

Бухгалтерский учет у переработчика

Переработка давальческого сырья для организаций-переработчиков представляет собой определенный вид услуг промышленных производств, оказываемых сторонними организациями (давальцам). Полученное для переработки сырье в затраты на производ-

ство продукции перерабатывающего производства не включается. Объектом исчисления себестоимости является не выход продукции, а себестоимость единицы услуг по переработке сырья.

Для отражения операций по принятию к учету давальческого сырья организация-переработчик использует счета:

– 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» (субсчет «Продукция переработки»);

– 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» (субсчет «Остатки материалов заказчика»);

– 003 «Материалы, принятые в переработку» (субсчет «Материалы на складе»);

– 003 «Материалы, принятые в переработку» (субсчет «Материалы в переработке»).

Аналитический учет по счетам 002 и 003 ведется по организациям, видам имущества и местам хранения.

Для отражения затрат по выполнению работ по переработке сырья и материалов на дачальческих условиях используется счет – 20 «Основное производство»; для отражения операций по реализации услуг переработки – 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Таблица 11.10 – Бухгалтерские записи в учете переработчика

Содержание операции	Дебет	Кредит	Первичный документ
Принято дачальческое сырье (материалы) в переработку	003 с/сч «Материалы на складе»		ТТН (ТН)
Передано дачальческое сырье (материалы) в переработку	003 с/сч «Материалы в переработке»	003 с/сч «Материалы на складе»	Накладная на внутреннее перемещение, лимитно-заборная карта или другие ПУД, используемые переработчиком для передачи сырья (материалов) в производство
Отражены затраты, связанные с выполнением работ (оказанием услуг) по переработке дачальческого сырья	20	10, 25, 70, 69, 76	Ведомость начисления заработной платы, бухгалтерская справка-расчет, требование-накладная и др.
Списана стоимость дачальческого сырья, израсходованного для производства продукции		003 с/сч «Материалы в переработке»	Отчет об израсходовании сырья, акт использования дачальческого сырья, приемо-сдаточный акт (накладная)
Оприходованы остатки неиспользованного дачальческого сырья по цене, указанной в накладной дачальца	002 с/сч «Остатки материалов заказчика»		Отчет об израсходовании сырья, акт использования дачальческого сырья, приемо-сдаточный акт (накладная)
Оприходована готовая продукция, полученная в результате переработки, подлежащая возврату заказчику (давальцу)	002 с/сч «Продукция переработки»		Отчет об израсходовании сырья, акт использования дачальческого сырья, приемо-сдаточный акт (накладная)
Передана дачальцу готовая продукция, полученная в результате переработки		002с/сч «Продукция переработки»	ТТН (ТН)

Продолжение таблицы 11.10

Переданы давальцу остатки неиспользованного сырья (материалов)		002 с/сч «Остатки материалов заказчика»	ТТН (ТН)
Отражена выручка от реализации работ по переработке давальческого сырья	62	90-1	Акт выполненных работ
Списана фактическая себестоимость выполненных работ (услуг) по переработке давальческого сырья	90-4	20	Бухгалтерская справка-расчет
Исчислен НДС	90-2	68-2	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено поступление оплаты за выполненные работы по переработке	51	62	Платежное поручение
Отражена прибыль от реализации услуг по переработке сырья	90-9	99	Бухгалтерская справка-расчет

ТЕМА 12. ПОРЯДОК УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ПРЕДМЕТОВ

1. Понятие, виды и оценка отдельных предметов.
2. Порядок учета предметов в обороте на складе и в эксплуатации.
3. Особенности учета специальной одежды и специальной обуви.

Нормативные документы:

1. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Запасы», Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 28.12.2022 г. № 64.
2. Инструкция о порядке обеспечения работников средствами индивидуальной защиты, Постановление Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.12.2008 г. № 209 (в ред. от 27.06.2019 г. № 30).

В.1 Понятие, виды и оценка предметов в обороте

Отдельные предметы – это материальное имущество, приобретенное или созданное предприятием и предназначенное для применения в производстве и обращении товаров, выполнении работ, услуг, а также для административно-управленческих целей, которое в процессе использования изнашивается либо по другим причинам имеет ограниченный срок полезного применения.

Отдельные предметы являются особой группой имущества!!!

Таблица 12.1 – Сравнительная характеристика видов имущества

Вид имущества	Критерии отнесения	Порядок перенесения стоимости на затраты производства
	срок использования, в течение которого предполагается получение экономических выгод	
Основные средства (счета 01, 02)	свыше 12 месяцев	В период срока полезного использования с применением одного из способов начисления амортизации: <ul style="list-style-type: none"> • линейного, • нелинейного, • производительного.
Отдельные предметы (счета 10/9, 10/10, 10/11)	не более 12 месяцев или обычного операционного цикла*, превышающего 12 месяцев	Определяется учетной политикой: <ul style="list-style-type: none"> – в соответствии с нормативными ставками; – 50 % стоимости при передаче в эксплуатацию, 50 % при списании; – 100 % стоимости при списании; – 100 % стоимости при передаче в эксплуатацию; – ежемесячно пропорционально срокам носки.
Материалы (счета 10/1 – 10/8)	полностью используются в одном производственном цикле	В полном размере с применением одного из способов оценки: <ul style="list-style-type: none"> • по себестоимости каждой единицы; • по средней стоимости; • способ ФИФО.

* Обычный операционный цикл – установленный положением об учетной политике организации период времени с момента поступления запасов для использования (реализации) до момента их реализации или реализации новых запасов (выполнения работ, оказания услуг), для производства которых (выполнения работ, оказания услуг) они были использованы.

Виды отдельных предметов в обороте:

1. По натурально-вещественному составу:

- инструменты и приспособления общего назначения: режущий, абразивный, слесарно-монтажный и тому подобный инструмент;
- измерительные приборы и приспособления, которые имеют универсальное применение при изготовлении различных видов продукции;
- специальная оснастка (специальный инструмент, специальные приспособления, специальное оборудование);
- сменное оборудование: многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и другие устройства, соответствующие специфическим условиям изготовления продукции;
- технологическая тара: контейнеры для транспортировки деталей, поддоны и т. п.;
- производственный инвентарь: предметы производственного назначения, которые создают условия для осуществления и облегчения технологических операций (рабочие столы, верстаки, оборудование, способствующее охране труда, стеллажи, лари, тумбочки и т. п.);
- хозяйственный инвентарь: столы, стулья, портьеры, вешалки, телефонные аппараты, противопожарный инвентарь и т. п.;
- спецодежда, спецобувь и предохранительные приспособления;

- постельные принадлежности, кроме принадлежащих гостинице;
- прочие предметы: столовая посуда и принадлежности, инвентарь для социально-культурных мероприятий, спортивный и туристический инвентарь и др.

Организации могут самостоятельно устанавливать более детализированную группировку предметов в обороте.

Аналитический учет предметов ведется по однородным группам в соответствии с установленной группировкой.

2. По местонахождению.

Предметы на складе. Это предметы, находящиеся в кладовых структурных подразделениях, а также в процессе восстановления и ремонта.

Предметы в эксплуатации. Предметы пребывают в эксплуатации с момента их отпущения со склада для хозяйственных нужд.



В бухгалтерском учете и отчетности отдельные предметы в при приобретении оцениваются в бухгалтерском учете в составе запасов так же, как и материалы.

В бухгалтерском балансе предметы, находящиеся на складе, показываются по первоначальной стоимости, а спецоснастка и спецодежда в эксплуатации – по остаточной стоимости.

В. 2 Порядок учета отдельных предметов на складе и в эксплуатации

Учет отдельных предметов на складе

Отдельные предметы (приобретенные и собственного производства) должны поступать на склад предприятия. Они принимаются по количеству и качеству по товарно-сопроводительным документам. Основанием для приемки и оприходования отдельных предметов являются сопроводительные документы (ТТН, ТН и др.) на поступившие в организацию предметы.

Материально ответственным лицом выписывается **приходный ордер и открывается карточка складского учета материалов**. Бухгалтерский учет предметов на складе должен вестись по местам хранения и нахождения в разрезе материально-ответственных лиц.

Аналитический учет предметов (количественный и суммовой учет) ведется с использованием оборотных ведомостей или сальдовым методом в разрезе каждого склада, подразделения, а внутри их – в разрезе каждого наименования (номенклатурного номера), групп предметов в обороте.

Организовать складской учет можно:

- либо путем составления карточек складского учета или книги складского учета;
- либо посредством составления ежемесячных материальных отчетов.

По итогам каждого месяца целесообразно сверять данные бухгалтерского и складского учета. Сведения об остатках должны совпадать.

Учет отдельных предметов в эксплуатации

После того как предметы отпущены со склада в цеховые кладовые (в подотчет материально-ответственным лицам) либо непосредственно на рабочие места, они считаются переданными в эксплуатацию.

На любой стадии учета предметов в эксплуатации немаловажное значение придается документальному подтверждению операций по движению предметов. Законодательство не предусматривает типовые формы для учета предметов, следовательно организация сама разрабатывает такие первичные документы.

Основными документами по учету отдельных предметов могут выступать:

- ✓ карточка учета инструмента и инвентаря в эксплуатации;
- ✓ заказ на ремонт или заточку инструментов (приспособлений);
- ✓ личная карточка учета спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений;
- ✓ ведомость учета выдачи (возврата) спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений;
- ✓ акт на списание предметов в эксплуатации и другие.

Пришедшие в негодность предметы списываются из эксплуатации по решению специальной комиссии. Она составляет акт на списание предметов в эксплуатации. При списании предметов могут появляться возвратные отходы, которые приносятся на склад.

Первичные учетные документы, которыми подтверждается перенос стоимости инвентаря, организация разрабатывает самостоятельно. Это могут быть: требование-накладная, акт передачи в эксплуатацию, акт на списание, ведомость переноса стоимости инвентаря и т. п. Главное, чтобы они содержали все необходимые сведения и были закреплены в учетной политике.

Для учета предметов в обороте применяют счет 10 «Материалы», к которому могут открываться субсчета:

✓ **10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты»** – учитываются наличие и движение хозяйственных принадлежностей, инструментов, инвентаря, в том числе тары, используемой организацией для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд.

✓ **10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»** – учитываются наличие и движение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной (защитной), фирменной и фирменной одежды и обуви, находящихся на складах организации или в иных местах хранения.

✓ **10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»** учитываются наличие и движение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной (защитной), фирменной и фирменной одежды и обуви в эксплуатации.

По дебету счета отражается наличие предметов в обороте и их поступление, а по кредиту – их выбытие. Сальдо по счету дебетовое, оно означает наличие предметов на складе и в эксплуатации.



Организация самостоятельно определяет порядок перенесения в состав затрат, расходов стоимости отдельных предметов и закрепляет его в учетной политике.

Например, в учетной политике организация может оговорить, что:

- стоимость отдельных предметов переносится в состав затрат, расходов равными частями за период предполагаемого срока эксплуатации предметов;
- стоимость отдельных предметов переносится в состав затрат, расходов в разме-

ре 50 % стоимости предметов – при передаче их со складов в эксплуатацию и 50 % стоимости – при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью;

- по предметам стоимостью до 2 базовых величин переносится их стоимость одновременно в состав затрат, расходов (материально ответственными лицами учет указанных предметов осуществляется в количественном выражении).

- стоимость отдельных предметов переносится в состав затрат, расходов в размере 100 % – при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью;

- стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений переносится в состав затрат, расходов – **в соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и срока их полезного использования до двух лет;**

- стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов, **погашается в момент передачи их в производство данного заказа;**

- стоимость специальной одежды и специальной обуви переносится в состав затрат, расходов ежемесячно равными суммами до окончания срока эксплуатации в соответствии со сроками носки;

- и другие.



Для учета износа отдельных предметов в составе средств в обороте рабочим планом счетов организации может быть предусмотрен отдельный субсчет «Износ отдельных предметов в составе средств в обороте» (например, 10/13).

Таблица 12.2 – Отражение на счетах бухгалтерского учета операций с отдельными предметами

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10-9, 10-10	60, 71	поступили предметы, приобретенные у поставщиков или подотчетными лицами по первоначальной стоимости без НДС
18	60, 71	отражение суммы НДС, указанной в документах поставщика
68/2	18	принят к вычету предъявленный НДС
10-9, 10-10	20, 23	поступили предметы из собственного производства
10-9, 10-10	75	поступили предметы от учредителей в счет их вклада в уставный капитал;
10-11	10-10	передача предметов со склада в эксплуатацию
10/92	10/91	
20, 23, 25, 26, 44	10-9, 10-11	стоимость предметов списывается на счета учета затрат

В 3. Особенности учета специальной и форменной одежды и обуви

Специальная одежда применяется в производствах с вредными и опасными условиями труда, а также на работах, связанных с загрязнением либо осуществляемых в неблагоприятных температурных условиях.

Специальная одежда и обувь выдаются на основании Инструкции о порядке обеспечения работников средствами индивидуальной защиты, утвержденной постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.12.2008 г. № 209 и отраслевых инструкций.

Одежда специальная защитная – это специальная одежда, предназначенная для предотвращения или уменьшения воздействия на работников вредных и (или) опасных производственных факторов, а также для защиты от загрязнения и неблагоприятных температурных условий.

Санитарная одежда – одежда, предназначенная для предохранения пищевых продуктов от возможного загрязнения их одеждой работников (халат, колпак, косынка, комбинезон, комплект из брюк и рубашки и т. д.).

Форменная одежда используется для обозначения принадлежности работников к определенным государственным структурам управления либо отрасли, для которых предусмотрено ношение форменной одежды в соответствии с законодательством. Для каждой структуры может быть утвержден свой вид форменной одежды.

Фирменная одежда – это одежда, которая свидетельствует о принадлежности работников к соответствующей организации. Фирменная одежда организации выдержана в едином стиле, цветовой гамме, имеет соответствующие знаки отличия и элементы корпоративной атрибутики. При этом на одежду, как правило, наносятся товарные знаки, логотипы или символика организации.

Спецодежда, спецобувь и предохранительные приспособления выдаются бесплатно в соответствии с Типовыми нормами выдачи средств индивидуальной защиты работникам общих профессий и должностей.

Типовые нормы бесплатной выдачи СИЗ делят:

– **на отраслевые** – устанавливают нормы выдачи спецодежды работникам определенной сферы (отрасли экономики);

– **общие** - применяются, если нормы выдачи спецодежды по какой-либо профессии и должности в отраслевых нормах не предусмотрены.

На основании Типовых норм наниматели разрабатывают нормы выдачи для своей организации и утверждают их локальным правовым актом. Форменная и фирменная одежда выдаются согласно локальным нормативным актам организации.

Специальная одежда является собственностью организации и выдается работникам бесплатно на время работы. Такая выдача оформляется первичным учетным документом, форму которого организация разрабатывает самостоятельно. Это могут быть:

- требование-накладной на выдачу спецодежды;
- накладная на внутреннее перемещение;
- ведомость учета выдачи СИЗ работникам;
- акт передачи перчаток (рукавиц) в эксплуатацию;
- внутренняя накладная на выдачу б/у спецодежды;
- и любой другой документ, который организация сочтет приемлемым для себя.

Главное, чтобы он содержал все необходимые реквизиты и был закреплен в учетной политике.

При этом на каждого работника заводится **личная карточка учета спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений**. Выдача имущества работнику может производиться по личной карточке под роспись работника.

При выбытии спецодежды за непригодностью списание ее с баланса может осуществляться, например, на основании **акта на списание СИЗ**. Форму такого акта организация разрабатывает самостоятельно и оговаривает в учетной политике.

В некоторых случаях нормами устанавливается выдача **дежурной** спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений. Такое имущество выдается под от-

ветственность мастеров, бригадиров и других лиц с оформлением отдельных карточек с пометкой «Дежурная». Оно должно храниться в кладовых цеха или участка и выдаваться только на время выполнения тех работ, для которых оно предусмотрено или может быть закреплено за определенными рабочими местами и передаваться от одной смены другой.

Выдача СИЗ работникам оформляется первичным учетным документом (например, **требованием накладной, ведомостью выдачи СИЗ** и т. п.) и отмечается в **личной карточке учета средств индивидуальной защиты**. В личной карточке работник должен поставить роспись при получении СИЗ.

Сдача работниками спецодежды в стирку, дезинфекцию, а спецобуви – в ремонт, а также теплой спецодежды и спецобуви – для организованного хранения в теплое время года и получение их обратно оформляется в **Ведомости учета приемки и возврата спецодежды** под роспись.

Погашение стоимости СИЗ производится в порядке, установленном организацией и закрепленном в учетной политике.

Имущество, получаемое работниками, является собственностью предприятия и подлежит возврату при увольнении; переводе на другую работу, при выполнении которой его выдача не предусмотрена нормами; по окончании сроков носки; взамен получаемых новых. Сдача производится работником под роспись МОЛ в личной карточке. Однако, часто спецодежда, бывшая в употреблении, оставляется работнику с удержанием из его заработной платы остаточной стоимости имущества. Такие операции отражаются как реализация запасов.

Таблица 12.3 – Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по движению специальной одежды и обуви

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10–10	60	Принята к учету приобретенная специальная одежда
18	60	На сумму НДС, предъявленного поставщиком
10–11	10–10	Отражена передача специальной одежды в эксплуатацию
20, 23, 25, 26, 44	10–11	Отражена в составе затрат стоимость специальной одежды, переданной в эксплуатацию
90–10	10–11	Списание специальной одежды за непригодностью

Организация является собственником СИЗ. По желанию работника она может реализовать ему выданные СИЗ. Для этого с работником надо заключить гражданско-правовую сделку купли-продажи, которая оформляется письменно:

- либо составляется договор купли-продажи;
- либо руководителем проставляется резолюция на заявлении.

Продажа осуществляется по договорной цене с учетом НДС.

Факт передачи СИЗ работнику на руки оформляют товарной накладной (ТН) и фиксируется в личной карточке учета СИЗ.

Особенности налогообложения операций с СИЗ

На стоимость СИЗ, выданных в соответствии с законодательством, **взносы в ФСЗН и Белгосстрах** не начисляются.

Доходы работника в размере стоимости СИЗ, выданных ему в порядке, определяемом законодательством, не облагаются **подходным налогом**.

СИЗ выдаются работнику во временное пользование и подлежат возврату нанимателю. Поэтому такая выдача не признается реализацией и соответственно **объектом налогообложения НДС**.

Для целей исчисления **налога на прибыль** стоимость СИЗ, выданных работникам для обеспечения охраны труда, в порядке, установленном законодательством, организация вправе учесть в составе затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг), учитываемых при налогообложении.

ТЕМА 13. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА

1. Экономическая сущность основных средств.
2. Классификация основных средств.
3. Виды оценки основных средств.

Нормативные документы:

1. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26.
2. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 57-3.
3. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление Минфина от 29.06.2011 г. № 50.

В. 1 Экономическая сущность основных средств

В процессе производственной и другой хозяйственной деятельности предприятия наряду с предметами труда используют средства труда. Средства труда (основные фонды) участвуют в процессе производства и обращения длительный период времени, сохраняя свою натурально-вещественную форму. По мере износа основных фондов соответствующая часть их стоимости переносится на вновь созданный продукт. **Основные фонды, выраженные в денежной оценке, называются основными средствами.**

Согласно определению Национального статистического комитета Республики Беларусь, **основные средства** – это совокупность приобретенных и (или) созданных материально-вещественных ценностей, сохраняющих неизменную натуральную форму в течение длительного (более одного года) периода времени и используемых для производства товаров (работ, услуг).

Принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств также земельные участки, вложения в земельные участки, в улучшение земель, в объекты природопользования.

Многолетние дикорастущие объекты растительного мира, произрастающие в естественных условиях на территории организации, не принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Для целей бухгалтерского учета к основным средствам относятся активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

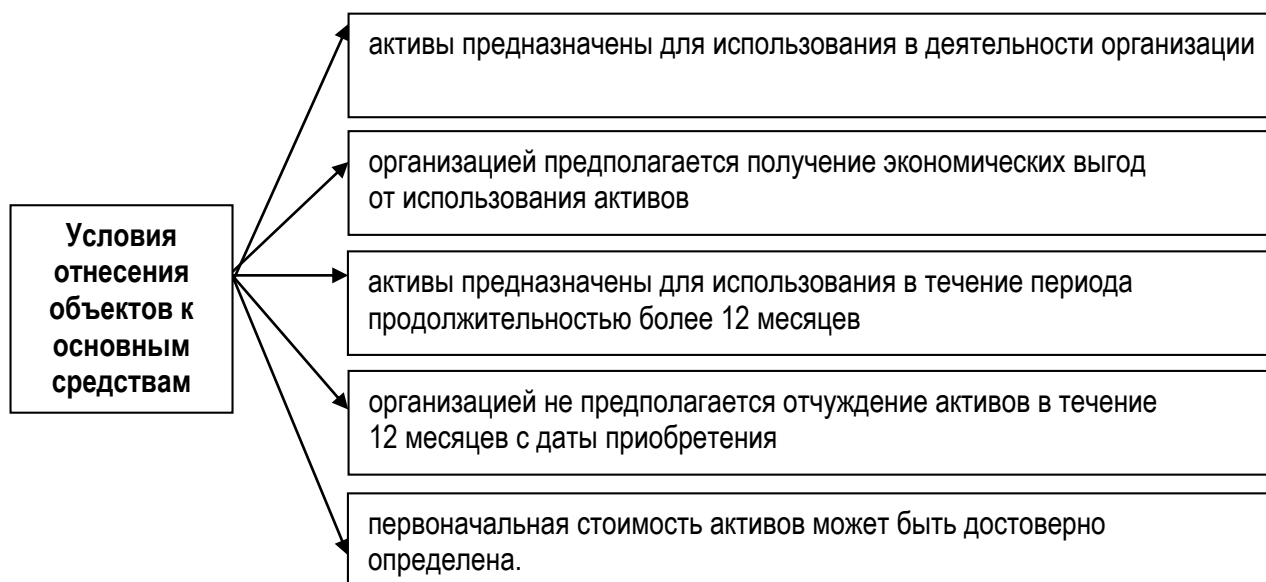


Рисунок 13.1 – Условия отнесения имущества к основным средствам

Инвентарным объектом основных средств является:

- 1) отдельный конструктивно обособленный предмет (предназначен для выполнения определенных самостоятельных функций);
- 2) объект со всеми приспособлениями и принадлежностями предмет;
- 3) обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое.

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

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

Если отдельные элементы (части) какого-либо объекта не могут выполнять самостоятельные функции, то инвентарным объектом основных средств (единицей учета) они являться не будут.

*В целях организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту основных средств должен присваиваться при принятии его к бухгалтерскому учету соответствующий **инвентарный номер**, который сохраняется за ним весь период его нахождения в данной организации.*

В. 2 Классификация основных средств

В основу методики и организации учета, контроля и планирования основных средств на предприятиях положена их научно обоснованная классификация. Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь установлена единая классификация основных средств, которая применяется в учете для их группировки по следующим признакам:

1. По отраслям экономики.

В зависимости от вида деятельности предприятия основные средства относятся к определенным отраслям. В соответствии с данной классификацией основные средства разделены по 19 отраслям, что позволяет получить информацию о стоимости основных средств в каждой отрасли и обоснованно планировать их развитие.

2. По натурально-вещественному составу основные средства учитываются по следующим группам:

1. Здания.
2. Сооружения.
3. Устройства передаточные.
4. Машины и оборудование.
5. Средства транспортные.
6. Инструмент.
7. Инвентарь и принадлежности.
8. Основные средства прочие, используемые в сельском и лесном хозяйстве.
9. Основные средства прочие (животные зоопарков и цирков).

Эта классификация положена в основу аналитического учета основных средств, используется для составления бухгалтерской отчетности (в примечании к бухгалтерскому балансу) и статистических форм отчетности (Отчет о наличии и движении основных средств и других долгосрочных активов. Форма 1-ф (ос)), а также для установления нормативных сроков службы основных средств.

3. По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

- 1) в эксплуатации;
- 2) запаса;
- 3) на консервации;
- 4) в стадии модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки.

4. По характеру использования основные средства подразделяются:

- *на участвующие в предпринимательской деятельности;*
- *не участвующие в предпринимательской деятельности* (общежития, столовые, детские сады, оздоровительные лагеря для детей, библиотеки и т. п.).

5. В зависимости от имеющихся прав на объекты основные средства могут подразделяться:

- на объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления;
- объекты основных средств, полученные организацией в аренду, лизинг, безвозмездное пользование.

В. 3 Виды оценки основных средств

Для правильного учета основных средств большое значение имеет их **оценка**. Для целей бухгалтерского учета различают *четыре вида оценки* основных средств: первоначальную, переоцененную, остаточную и амортизируемую.

Первоначальной является стоимость, по которой активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению, кроме случаев:

- реконструкции (модернизации, реставрации) основных средств;
- переоценки основных средств в соответствии с законодательством;
- иных случаев, установленных законодательством.

После принятия к бухгалтерскому учету основные средства могут учитываться:

- по первоначальной стоимости;
- по переоцененной стоимости.

Порядок формирования первоначальной стоимости, исходя из способа поступления основных средств, представлен на рисунке 13.2.

В условиях инфляции по решению правительства периодически проводится переоценка основных средств, позволяющая устранить несоответствие первоначальной стоимости основных средств, приобретенных ранее, современным ценам.

При проведении переоценки основных средств путем уточнения первоначальной их стоимости получают **переоцененную стоимость** или стоимость основного средства после его переоценки.

Переоценка основных средств проводится один раз в год в соответствии с действующим законодательством по состоянию на 31 декабря отчетного года.

При переоценке имущества организации применяют следующие методы:

- метод прямой оценки;
- метод пересчета валютной стоимости;
- индексный метод.

При этом предприятиям, проводящим переоценку, дано право выбора, каким из методов переоценивать каждый из объектов основных средств.

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

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

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

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

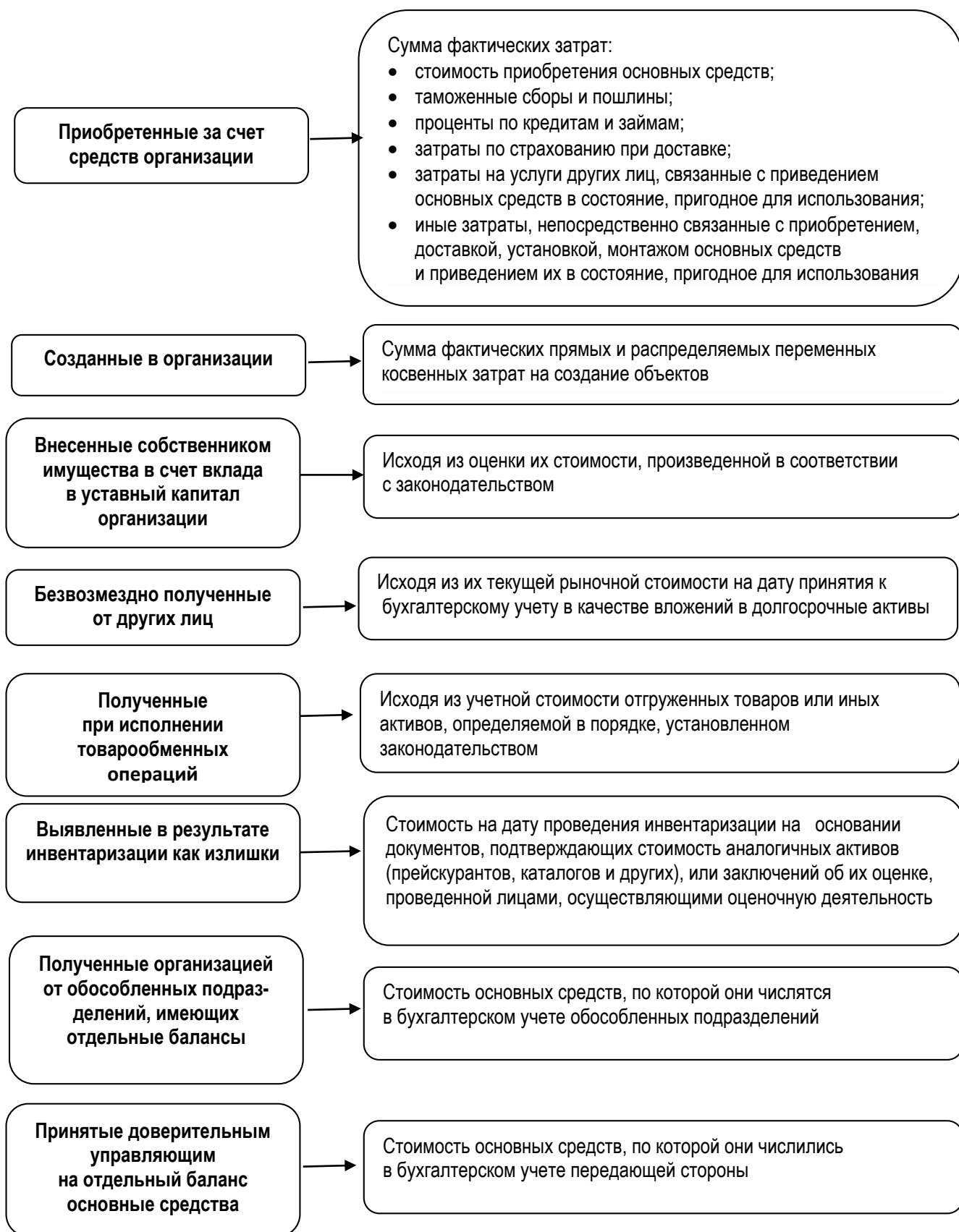


Рисунок 13.2 – Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств

В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по **остаточной стоимости**, которая определяется как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью

основного средства и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения. Эта стоимость также называется **балансовой**.

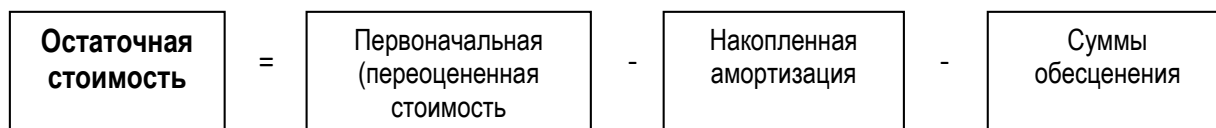


Рисунок 13.3 – Порядок расчета остаточной стоимости основных средств

Амортизируемая стоимость – стоимость, от величины которой рассчитываются амортизационные отчисления.

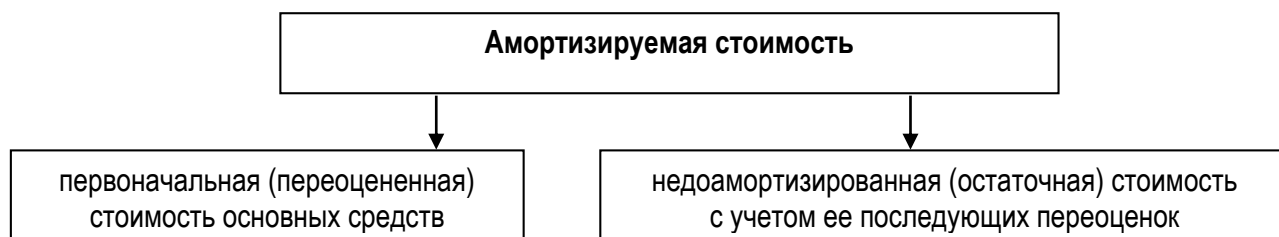


Рисунок 13.4 – Виды амортизируемой стоимости основных средств

Амортизируемая стоимость основных средств изменяется в случаях:

- модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, проведенного технического диагностирования и освидетельствования, оформленных актами сдачи-приемки выполненных работ, – на сумму соответствующих затрат;
- проведения переоценки (обесценения, восстановления обесценения) основных средств в соответствии с законодательством;
- выявления ошибки в определении амортизируемой стоимости;
- и в других случаях в соответствии с законодательством.

Изменение амортизируемой стоимости объектов основных средств производится по решению комиссии, утверждаемой руководителем или собственником из числа специалистов технических, технологических, экономических и бухгалтерских служб организации.

Для отражения результатов переоценки или обесценения основных средств используется **текущая рыночная стоимость** – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основного средства в текущих рыночных условиях.

ТЕМА 14: УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1. Документальное оформление поступления основных средств.
2. Бухгалтерский учет поступления основных средств из различных источников.
3. Организация аналитического учета основных средств.

Нормативные документы:

1. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26.

2. Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04.2011 г. № 23.

3. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50.

В. 1 Документальное оформление поступления основных средств

Документальное оформление и методика учета поступления основных средств во многом зависят **от условий их приобретения и источников поступления**. Основные средства могут поступать на предприятия в результате:

- ✓ приобретения за плату у других организаций;
- ✓ ввода в эксплуатацию законченных строительством зданий, сооружений;
- ✓ внесения вклада в уставный капитал;
- ✓ безвозмездного получения;
- ✓ выявления излишков в ходе инвентаризации;
- ✓ получения в доверительное управление;
- ✓ по договорам аренды, безвозмездного пользования, финансовой аренды (лизинга);
- ✓ и в иных случаях, установленных законодательством.

Таблица 14.1 – Документальное оформление поступления основных средств

Способ получения	Документы
Приобретение за плату у других субъектов хозяйствования	Договор купли-продажи основных средств, ТТН-1 или ТН-2
Получение от других субъектов хозяйствования ОС в качестве вклада в уставный капитал; безвозмездно; в доверительное управление	ТТН-1 или ТН-2, акт приема-передачи, экспертное заключение о стоимости
Ввод в эксплуатацию законченных строительством зданий, сооружений	Акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ
Приобретение у нерезидентов	Инвойс, CMR-накладная, грузовая таможенная декларация и т. д.
Выявление излишков в ходе инвентаризации	Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, решение руководителя по регулированию инвентаризационных разниц
Приобретение у физических лиц за плату; получение от физических лиц в качестве вклада в уставный фонд, безвозмездно, в доверительное управление	Акт приемки-передачи имущества (передаточный акт)
Получение в аренду, безвозмездное пользование, финансовую аренду (лизинг)	Акт приемки-передачи имущества (передаточный акт); ТТН-1 или ТН-2

Ввод в эксплуатацию основных средств на предприятиях осуществляется **постоянно действующей комиссией**, которая назначается приказом (распоряжением) руководителя хозяйствующего субъекта. В состав комиссии обычно включают специалиста по строительству, инженера по технике безопасности, бухгалтера, руководителя структурного подразделения предприятия, которому передаются в эксплуатацию основные средства.

На принятые в эксплуатацию объекты основных средств комиссия составляет **акт о приеме-передаче основных средств**, за исключением случаев, когда ввод объектов в действие в соответствии с законодательством должен оформляться в особом порядке.

Акт о приеме-передаче основных средств может заполняться как двумя сторонами (организацией-сдатчиком и организацией-получателем), так и одной из сторон.

В одностороннем порядке акт о приеме-передаче основных средств заполняется организацией-получателем в следующих случаях:

1) объект основных средств приобретен (получен):

а) у стороны, которая учитывала этот актив не в составе основных средств (например, как товар, средства в обороте и т. д.);

б) у физического лица;

в) у нерезидента;

2) если объект основных средств создан (построен) организацией, оприходован в результате выявления излишков при инвентаризации.

Акт оформляется двумя сторонами в случае, если у организации-сдатчика выбывает бывшее в эксплуатации основное средство и для организации-получателя поступающий объект также является основным средством.

Акт составляется организацией-сдатчиком в двух экземплярах, по одному для каждой из сторон, и передается организации-получателю для дальнейшего оформления.

В акте дается подробная характеристика объекта, источник приобретения (возведения), год выпуска или постройки, дата ввода в эксплуатацию, соответствие основных средств техническим условиям, заключение и подписи членов комиссии, другая информация, необходимая для правильной эксплуатации и учета основных средств.

К акту о приеме-передаче объекта основных средств прилагается необходимая техническая документация, относящаяся к принимаемому объекту (паспорта, спецификации, комплектовочная ведомость и т. п.), которая передается материально-ответственным лицам по местам эксплуатации основных средств.

Полностью оформленный акт о приеме-передаче основных средств вместе с приложенной технической документацией передается на утверждение руководителю предприятия, а затем – в бухгалтерию, которая на основании этих документов открывает **инвентарные карточки учета основных средств**.

В. 2 Учет поступления основных средств из различных источников

Счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, а также полученных в финансовую аренду (лизинг), доверительное управление.

Счет 01 показывается в первом разделе актива бухгалтерского баланса за минусом начисленной по кредиту счета 02 амортизации основных средств. Таким образом основные средства отражаются в балансе **по остаточной стоимости**.

К счету 01 «Основные средства» могут быть открыты субсчета по видам основных средств.

Основные средства принимаются организацией к бухгалтерскому учету по счету 01 «Основные средства» **по первоначальной стоимости**.

В первоначальную стоимость основных средств не включаются суммы НДС, указанные в первичных документах поставщика.

Налоговые вычеты по НДС производятся на основании электронных счетов-фактур.

Сформированная первоначальная стоимость основных средств отражается на счете 01 «Основные средства»:

а) при приобретении основного средства:

– **если оно не требует монтажа** – на дату его приобретения. Если основное средство подлежит обязательной государственной регистрации, сертификации и т. п., то оно учитывается в составе основных средств после проведения соответствующих процедур по регистрации, сертификации и т. п.;

– **если требует монтажа** – после проведения монтажных работ;

б) при строительстве основного средства – после приемки в установленном порядке объекта в эксплуатацию и утверждения акта приемки объекта в эксплуатацию. Объекты (части объекта), законченные строительством и принятые в эксплуатацию, подлежащие в соответствии с законодательством обязательной государственной регистрации, принимаются к учету в качестве основных средств после государственной регистрации права собственности на них;

в) при создании основного средства - после окончания работ по его созданию.

При любом поступлении имущества, которое впоследствии зачисляется в состав основных средств, произведенные предприятием затраты учитываются на счете **08 «Вложения в долгосрочные активы»**. К этому счету, согласно плану счетов, могут быть открыты следующие субсчета:

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

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

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

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

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

Отражение в учете операций по приобретению основных средств зависит от источника поступления.

Таблица 14.2 – Бухгалтерский учет создания основных средств

Дебет	Кредит	Содержание операции
1. Строительство хозяйственным способом – своими силами		
08/1	10	На стоимость используемых материалов
08/1	07	На стоимость используемого оборудования, переданного из монтажа
08/1	60,76	На стоимость услуг сторонних организаций (без НДС)
18	60,76	На сумму НДС, выделенную в документах поставщика
08/1	02	На сумму амортизации оборудования, используемого при создании основных средств
08/1	70	На сумму начисленной заработной платы
08/1	69	На сумму отчислений в ФСЗН от фонда заработной платы
08/1	76	На сумму отчислений в Белгосстрах от ФЗП
08/1	66,67	Сумма процентов, начисленных за пользование кредитом банка (только до момента ввода в эксплуатацию)
01	08/1	Ввод объекта основных средств в эксплуатацию

Продолжение таблицы 14.2

2. Строительство подрядным способом – с привлечением сторонней организации		
08/1	60,76	На стоимость услуг подрядных организаций (без НДС)
18	60,76	На сумму НДС от стоимости услуг подрядных организаций
08	76	На стоимость услуг по регистрации прав на объект в БТИ (только до ввода в эксплуатацию)
01/1	08	Ввод объекта основных средств в эксплуатацию
01/Объекты недвижимости	08	Отражение объекта недвижимости до регистрации прав на него
01	01/объекты недвижимости	Отражение зарегистрированного объекта недвижимости в составе собственных основных средств

Таблица 14.3 – Бухгалтерский учет приобретение основных средств за плату у других организаций

Дебет	Кредит	Содержание операции
08	60	На стоимость объекта, указанную в первичных документах (ТН, ТТН) без НДС
18	60	На сумму НДС, указанную в документах поставщика
08	60,76	Стоимость услуг сторонних организаций (без НДС) по доставке, монтажу, наладке приобретенного объекта основных средств
18	60,76	На сумму НДС от стоимости услуг сторонних организаций
08	02	На сумму амортизации оборудования, транспортных средств, используемых при приобретении основных средств
08	70	На сумму начисленной заработной платы
08	69	На сумму отчисления в ФСЗН от фонда заработной платы
08	76	На сумму отчисления в Белгосстрах от ФЗП
08	66,67	На сумму процентов, начисленных за пользование кредитом банка
08	68,76	На сумму таможенных пошлин, страховых платежей при приобретении основных средств
01	08	Ввод объекта основных средств в эксплуатацию

Таблица 14.4 – Бухгалтерский учет внесения основных средств в уставный капитал

Дебет	Кредит	Содержание операции
08	75/1	На стоимость объекта, поступающего от учредителей
08	60,76	Стоимость дополнительных услуг сторонних организаций (без НДС) при доставке объекта от учредителей
18	60,76	Сумма НДС при доставке основных средств
08	10,70,69,76...	Затраты по доведению объекта до состояния, пригодного к использованию
01	08	Ввод объекта основных средств в эксплуатацию

Таблица 14.5 – Бухгалтерский учет безвозмездного поступления основных средств

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
основных средств, по которым начисляется амортизация		
08	98-2	При безвозмездном получении основных средств, по которым начисляется амортизация в соответствии с законодательством
18	91/1	На сумму НДС по безвозмездно полученным основным средствам (кроме безвозмездной передачи в пределах одного собственника)
08	10, 23, 26, 70,69,76..	Фактические затраты по доставке, установке, монтажу и иные затраты, в том числе расходы по проведению экспертной оценки

01	08	Основное средство введено в эксплуатацию
09	99	Отражается начисление отложенных налоговых активов (стоимость безвозмездно полученных основных средств умножается на ставку налога на прибыль)
98-2	91/1	Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость безвозмездно полученных основных средств (по мере начисления амортизации)
99	09	Отражается погашение отложенных налоговых активов ежемесячно по мере начисления амортизации
основных средств, по которым амортизация не начисляется		
08	91/1	Отражена стоимость безвозмездно полученных основных средств
18	91/1	На сумму НДС по безвозмездно полученным основным средствам
08	10, 23, 26, 70, 69, 76..	Фактические затраты по доставке, установке, монтажу и иные затраты, в том числе расходы по проведению экспертной оценки
01	08	Основное средство введено в эксплуатацию

Таблица 14.6 – Бухгалтерский учет обмена основных средств на другое имущество

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08	60	Получены объекты основных средств взамен обмениваемого имущества по учетной стоимости
18	60	На сумму НДС по полученным основным средствам
01	08	Введены в эксплуатацию объекты основных средств
60	62	Произведен взаимный зачет задолженности

Таблица 14.7 – Бухгалтерский учет излишков основных средств, выявленных в результате инвентаризации

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
01	91/1	Первоначальная стоимость основных средств, выявленных в результате инвентаризации как излишки

Таблица 14.8 – Бухгалтерский учет поступления основных средств от обособленных подразделений

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
01	79	На первоначальную стоимость поступивших основных средств
79	02	На сумму начисленной амортизации

В 3 Организация аналитического учета основных средств

При поступлении ОС каждому инвентарному объекту основных средств в момент составления акта по форме № ОС-1 присваивается **инвентарный номер**. Он сохраняется за объектом основных средств весь период его нахождения на данном предприятии. Инвентарные объекты нумеруются по порядково-серийной системе.

Инвентарные номера обозначают прикреплением металлического жетона или нанесением несмываемой краской на объекты основных средств. Инвентарные номера вышедших объектов основных средств не могут присваиваться другим, вновь поступившим основным средствам.

По основным средствам, взятым в аренду (лизинг), новые инвентарные номера не присваиваются. Они учитываются по номерам, присвоенным им арендодателем (лизингодателем). **На арендованные основные средства инвентарные карточки не открываются.** Их учет ведут на копии карточки, прилагаемой арендодателем к акту при-

емки-сдачи объекта основных средств в аренду. Техническая документация по данному инвентарному объекту после открытия на него инвентарной карточки передается в бухгалтерию для хранения и учета.

Аналитический пообъектный учет основных средств ведется бухгалтерией организации на **инвентарных карточках учета основных средств**. Они открываются на каждый инвентарный объект. Если инвентарный объект включает отдельные приспособления и принадлежности, составляющие с ним одно целое, то в этой же карточке приводится перечень таких частей.

Можно пообъектный учет основных средств на основании приказа директора вести в **инвентарной книге** с указанием необходимых сведений об основных средствах по их видам и местам нахождения.

Заполнение инвентарных карточек или инвентарных книг производится на основе **первичных учетных документов** на приобретение, сооружение, изготовление, перемещение и выбытие объектов основных средств.

В инвентарных карточках (инвентарной книге) должны быть приведены следующие основные данные по объекту основных средств:

а) общие сведения об объекте, характеристика объекта по признакам начисления или освобождения от начисления амортизации, участия или неучастия в предпринимательской деятельности, нормативный срок службы, срок полезного использования;

б) ресурс объекта (при выборе производительного способа начисления амортизации), способ и метод начисления амортизации;

в) сведения об изменениях местонахождения и стоимости объекта в течение всего срока его эксплуатации, о содержащихся в нем драгоценных материалах, а также индивидуальная характеристика объекта по др. необходимым параметрам.

Инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии.

При перемещении основных средств внутри предприятия, ремонте и выбытии в карточках делаются соответствующие отметки. Основанием для этого служат данные документов о перемещении, ремонте, ликвидации основных средств.

Инвентарные карточки хранятся по классификационным группам основных средств, а внутри каждой группы – по местам их нахождения и видам. Это позволяет легко установить наличие основных средств по каждой группе и местам их нахождения. При выбытии основных средств инвентарные карточки из картотеки изымаются.

При автоматизированной форме ведения бухгалтерского учета инвентарные карточки могут вестись в электронном виде и выводиться на печать по необходимости или при выбытии основных средств.

Для пообъектного учета основных средств в местах их нахождения (эксплуатации) и по МОЛ применяется «Инвентарный список основных средств». В нем указываются местонахождение объекта, наименование классификационной группы, дата, номер инвентарной карточки, инвентарный номер, полное наименование объекта основных средств, его характеристика, первоначальная стоимость, отметки о выбытии основных средств и др. Инвентарные списки составляются в двух экземплярах. Первый экземпляр списка хранится в бухгалтерии; второй – у МОЛ по месту нахождения объекта основных средств.

Не реже одного раза в полугодие инвентарные списки, находящиеся в бухгалтерии и у материально ответственных лиц, должны сверяться.

ТЕМА 15 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ СОДЕРЖАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1. Классификация ремонтов и их документальное оформление.
2. Порядок синтетического и аналитического учета ремонта основных средств.
3. Порядок учета модернизации, реконструкции и консервации основных средств.

При использовании основных средств у организации возникают затраты, направленные:

- 1) **на улучшение (совершенствование) состояния объекта для продления срока службы, ресурса и / или повышения его производительности** (модернизация, реконструкция, дооборудование, достройка и другие работы);
- 2) **на поддержание основных средств в рабочем состоянии** (расходы на технический осмотр и уход, на проведение всех видов ремонта).



Рисунок 15.1 – Структура расходов по содержанию основных средств

Таблица 15.1 – Общие признаки работ и критерии изменения характеристик объектов в результате их проведения

Определение	Технико-экономические показатели	Конструкция и комплектация	Ресурс	Срок службы	Стоимость объекта
Ремонт	Не изменяются	Не изменяются	Не изменяется	Не изменяется	Не изменяется
Модернизация	Изменяются	Не изменяются	Может увеличиться	Может быть пересмотрен	Изменяется
Реконструкция	Изменяются	Изменяются	Может измениться	Может быть пересмотрен	Может измениться

В. 1 Классификация ремонтов и их документальное оформление

Ремонт – совокупность работ по восстановлению исправности или работоспособности объекта, его составных частей с приведением объекта в соответствие с требованиями, определенными техническими нормативными правовыми актами, а также по предотвращению их дальнейшего интенсивного износа.

Виды ремонтов:

1. В зависимости от сложности:

1.1. **Техническое обслуживание** – комплекс операций по поддержанию работоспособности основных средств, проводимых во время его эксплуатации.

1.2. **Текущий ремонт** – замена или восстановление отдельных деталей без разборки основного средства, регулировка механизмов для обеспечения или восстановления работоспособности до очередного планового ремонта.

1.3. **Капитальный ремонт** – разборка объекта, замена или восстановление всех изношенных базовых деталей и узлов. Производится с периодичностью более 1 года.

2. В зависимости от способа производства работ:

2.1. **Подрядный**, при котором ремонт производит подрядная строительная или ремонтная организация.

2.2. **Хозяйственным способом**, при котором ремонт производится собственными силами и средствами организации.

3. В зависимости от источников отнесения затрат на ремонт:

3.1. На себестоимость продукции.

3.2. За счет виновной стороны.

3.3. За счет страхового возмещения.

3.4. За счет прочих расходов от текущей деятельности.

4. В зависимости от периодичности проведения ремонтных работ:

4.1. **Ремонт с учетом фактического технического состояния.** Характер работ определяется исходя из фактического технического состояния оборудования и, как правило, согласовывается с заказчиком.

4.2. **Ремонт без учета технического состояния («ремонт по техническому регламенту»).** В этом случае характер и объем работ не зависят от технического состояния оборудования, поступающего в ремонт, и определяется техническими регламентами, действующими на предприятии, осуществляющем ремонт. Работа строится на основе системы планово-предупредительного ремонта (ППР).

Ремонт основных средств проводится в соответствии с **планами и графиками ремонтных работ.**

Для обоснования затрат по проведению ремонта стоит документально зафиксировать имеющиеся неисправности в **Дефектном акте или акте технического обследования.** Составление данных документов может производиться комиссией по проведению амортизационной политики.

При проведении оценки технического состояния возможно привлечение представителей подрядчика. Форма таких документов разрабатывается организацией самостоятельно, при этом они не относятся к первичным учетным документам.

На основании составленных документов до начала ремонтных работ определяется плановая (нормативная) себестоимость ремонта. Расчет плановой себестоимости ремонта может осуществляться в виде **сметы или сметы-графика проведения ремонта основных средств.**

Для документального оформления приема оборудования после проведения ремонтных работ организация может использовать **Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств.** В данном документе указываются сведения о техническом состоянии основного средства после проведения ремонтных работ и затратах на их проведение.

!!!!!!Данные о проведении ремонта отражаются в инвентарной карточке учета основного средства.

В. 2 Порядок синтетического и аналитического учета ремонта ОС

Порядок учета фактических затрат по ремонту зависит от его объема, равномерности проведения ремонта, способа их выполнения.

Затраты на ремонт основных средств отражаются в учете в зависимости от причин его проведения (естественный износ, повреждение третьими лицами, повреждение в результате стихийных бедствий), а также наступления либо ненаступления страхового случая. При этом не имеет значения, является ремонт текущим либо капитальным.

Резерв на ремонт основных средств не создается.



!!!!Фактические затраты на проведение всех видов ремонта признаются расходами в том отчетном периоде, в котором они произведены.

Ремонт основных средств может осуществляться собственными силами (**хозяйственный способ**) или с привлечением сторонней организации (**подрядный способ**).

Затраты на проведение ремонта основных средств отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

1. **При ремонте подрядным способом** предприятие заключает с подрядчиком договор. После окончания ремонтных работ подрядчик предъявляет заказчику **Акт выполненных работ**.

Таблица 15.2 – Бухгалтерский учет расходов на ремонт основных средств, проводимый подрядным способом

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
23, 25, 26	60	Отражены затраты на ремонт ОС, участвующих в текущей деятельности организации
90/10	60	Отражены затраты на ремонт ОС, не участвующих в предпринимательской деятельности
18	60	Отражение НДС, указанного в документах поставщика

2. **При ремонте хозяйственным способом** учет зависит от способов выполнения работ.

Стоимость ремонта, выполненного хозяйственным способом, уменьшается на величину полученных при разборке объекта узлов, материалов, пригодных для дальнейшего использования.

2.1. Выполнение ремонта силами цеха, в котором ОС находится.

Затраты на проведение ремонтных работ отражаются по мере их возникновения и включаются в себестоимость того периода, в котором они имели место.

Таблица 15.3 – Бухгалтерский учет расходов на ремонт, проводимый силами цеха, в котором находится основное средство

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
25, 26	02, 10, 70, 69, 76	Отражены затраты на ремонт ОС, участвующих в текущей деятельности организации
90/10	02, 10, 70, 69, 76	Отражены затраты на ремонт ОС, не участвующих в текущей деятельности организации

2.2. Ремонт производится специальным ремонтным цехом.

Вне зависимости от причин проведения ремонта в случае, когда он **выполняется вспомогательным подразделением организации, затраты на него первоначально аккумулируются на счете 23 «Вспомогательные производства».**

После окончания работ они списываются на расходы тех подразделений, для которых выполнялся ремонт.

Таблица 15.4 – Бухгалтерский учет расходов на ремонт основного средства, проводимый специальным ремонтным цехом

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
23	02, 10, 70, 69, 76	Отражены затраты на ремонт ОС, участвующих в текущей деятельности организации
23/	23/	Отнесение затрат по ремонту, выполненному для других вспомогательных цехов
25	23	Отнесение затрат по ремонту машин, оборудования и ОС общепроизводственного назначения
26	23	Отнесение затрат по ремонту ОС общехозяйственного назначения

Затраты на ремонт арендованных (сданных в аренду) основных средств, производимые в соответствии с условиями договора за счет средств

арендодателя, – учитываются в порядке, установленном законодательством и списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

арендатора, – включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с законодательством.

РАСХОДЫ ПО РЕМОНТУ ЗА СЧЕТ ДРУГИХ ИСТОЧНИКОВ СРЕДСТВ

Ремонт застрахованных ОС при наступлении страхового случая

Основные средства могут быть застрахованы. При наступлении страхового случая страховая организация в соответствии с договором имущественного страхования обязана произвести организации-страхователю страховую выплату в виде страхового возмещения в пределах определенной договором суммы.

Расчеты организации по страховому возмещению осуществляются на субсчете 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Таблица 15.5 – Бухгалтерский учет расходов на ремонт основного средства при наступлении страхового случая

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
25, 23, 26	02, 10, 69, 70	Отражена стоимость ремонта, произведенного собственными силами организации
76/2	25, 23, 26	Отражены затраты на ремонт ОС, выполненный собственными силами, за счет страхового возмещения
76/2	60	Отражены затраты на ремонт ОС, выполненный подрядчиком, за счет страхового возмещения
18	60	Отражен НДС, выделенный подрядчиком
51	76-2	Получено страховое возмещение
76/2	90-7	Списана положительная разница между полученным страховым возмещением и затратами на ремонт
90/10	76/2	Отражены не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев

Ремонт незастрахованных ОС, поврежденных третьими лицами (за счет виновных лиц)

В хозяйственной деятельности организации возникают ситуации, когда приобретен объект основного средства и в процессе его эксплуатации выявляется скрытый дефект.

1. Проведение ремонта за счет виновных лиц (поставщиков, подрядчиков).

Возмещение расходов по ремонту в случае, если недостатки товара не были оговорены продавцом, организация-покупатель вправе требовать от поставщика.

Для этого необходимо направить поставщику претензию о возмещении расходов по ремонту товара, возникших по его вине. В бухгалтерском учете для отражения расчетов по претензиям предназначен субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям».

Таблица 15.6 – Бухгалтерский учет расходов на ремонт основного средства, проводимый за счет виновных лиц – поставщиков, подрядчиков

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
25, 23, 26	02, 10, 69, 70	Отражена стоимость ремонта, произведенного собственными силами организации
76/3	60	Отражены затраты на ремонт ОС, выполненный подрядчиком, и выставленные к возмещению (с НДС)
76/3	25, 23, 26	На сумму выставленной поставщику претензии по произведенному ремонту собственными силами в результате скрытого дефекта основного средства
51	76/3	Поступление от поставщика (подрядчика) оплаты работ по удовлетворению претензии

Таблица 15.7 – Бухгалтерский учет расходов на ремонт основного средства, проводимый за счет виновных лиц, действия которых привели к порче

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
94	60	Отражены затраты на ремонт ОС, выполненный подрядчиком
94	(23, 25, 26)	Отражены затраты на ремонт ОС, выполненный собственными силами
18	60	Отражен НДС, выделенный подрядчиком
73/2	94	Списаны потери на виновное лицо
73/2	90/7	Отражена разница между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица в соответствии с законодательством, и стоимостью проведенного ремонта
90/10	94	Списаны потери, не подлежащие взысканию с виновного лица

Ремонт незастрахованных ОС, поврежденных в результате стихийного бедствия

При повреждении основных средств в результате чрезвычайных ситуаций (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация, конфискация и т. п.) расходы по их ремонту отражаются в составе прочих расходов по текущей деятельности (Д-т 90/10).

Правомерность отнесения этих расходов необходимо подтвердить документами (заключение соответствующих органов о наличии чрезвычайной ситуации).

Таблица 15.8 – Бухгалтерский учет расходов на ремонт основных средств, поврежденных в результате стихийного бедствия

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90/10	60 (23, 10, 69, 70)	Отражены затраты на ремонт основных средств, выполненный подрядчиком (собственными силами)
18	60	Отражен НДС, выделенный подрядчиком

В. 3 Порядок учета модернизации, реконструкции и консервации основных средств

Модернизация – совокупность работ по усовершенствованию объекта путем замены его конструктивных элементов и систем более эффективными, приводящая к повышению технического уровня и экономических характеристик объекта.

Дооборудование – совокупность работ по дополнению технологической схемы объекта конструктивными элементами и системами с получением новых дополнительных возможностей объекта или улучшением качественных и / или количественных технико-экономических показателей.

Реконструкция – совокупность работ по полному или частичному переоборудованию или переустройству объекта, изменению и при необходимости дополнению его технологической схемы с заменой морально устаревших и физически изношенных частей, обеспечивающая получение более высоких качественных и количественных показателей объекта.

Приемка законченных работ, произведенных собственными силами по достройке, модернизации, дооборудованию, реконструкции оформляется **Актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств**.

Фактические затраты, связанные с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) основных средств, проведением иных аналогичных работ, отражаются по дебету счета **08 «Вложения в долгосрочные активы»**.

Суммы данных затрат, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», списываются с этого счета в дебет счета 01 «Основные средства» по окончании работ.

Таблица 15.9 – Бухгалтерский учет расходов на проведение модернизации основных средств

Дебет	Кредит	Содержание операции
08-1	07, 10	Отражено списание стоимости материалов, использованных при реконструкции, модернизации
08-1	60	Отражена стоимость услуг подрядных организаций
18	60	Отражена сумма НДС, предъявленная проектировщиком
08-1	70	Отражена заработная плата, начисленная за работы по реконструкции и модернизации основных средств
08-1	69	Начислены отчисления на социальное страхование
08-1	76-2	Начислены отчисления в БРУСП «Белгосстрах»
01	08-1	Отражено изменение стоимости основных средств на сумму затрат по модернизации
10	08/1	Оприходованы годные запасные части, снятые при проведении модернизации

По окончании модернизации и реконструкции в инвентарные карточки и другие документы вносятся изменения.

Особенности начисления амортизации в период и после проведения модернизации и реконструкции

В результате проведения модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки объектов основных средств их **амортизируемая стоимость** **меняется на сумму соответствующих затрат**.

Во время проведения модернизации (реконструкции) с полной остановкой объекта амортизация не начисляется. Если при проведении этих работ происходит полная остановка части объекта, амортизация не начисляется только по этой части.

Комиссия по амортизационной политике после завершения указанных работ **может своим решением пересмотреть способ и метод начисления амортизации** по данному объекту, а также его нормативный срок службы и (или) срок полезного использования.

Бухгалтерский учет консервации основных средств

Консервация – это временное выведение основных средств из хозяйственного оборота для того, чтобы обеспечить их сохранность и возможность дальнейшего функционирования.

Расконсервация – введение основных средств в установленном порядке в хозяйственный оборот.

Срок консервации основных средств устанавливается **от 3-х месяцев до 1-го года включительно** и исчисляется с даты утверждения **Акта о консервации основных средств**. Продление срока консервации основных средств допускается не более 1 раза.

Среди оснований для проведения консервации основных средств можно выделить следующие:

– основные средства не используются в хозяйственной деятельности более трех месяцев подряд;

– специфические особенности основных средств, которые не позволяют их перефилировать, продать, сдать в аренду, провести другие мероприятия, исключая необходимость консервирования.

Консервация ОС является правом, а не обязанностью организации. Решение о консервации основных средств принимается в порядке, установленном собственником по согласованию с исполкомом.

!!!!Расходы организации по содержанию основных средств, которые находятся на консервации, учитываются в бухучете в составе прочих расходов по текущей деятельности и уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Объекты ОС, находящихся на консервации, целесообразно учитывать на отдельном субсчете «Основные средства на консервации» счета 01.

Таблица 15.10 – Бухгалтерский учет расходов на консервацию

Дебет	Кредит	Содержание операций
01/к	01/э	Перевод объектов основных средств на консервацию
90-10	10, 23, 44, 60, 69, 76-2 и др.	Отражены расходы по консервации и поддержанию объектов консервации
01/э	01/к	Перевод объектов основных средств из консервации в эксплуатацию (расконсервация)

По основным средствам, находящимся на консервации, амортизация не начисляется.

Капитальные строения, здания и сооружения, законсервированные в установленном законодательством порядке, **освобождаются от налога на недвижимость.**

ТЕМА 16. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1. Сущность процесса начисления амортизации.
2. Методы и способы начисления амортизации основных средств.
3. Порядок учета амортизации основных средств.

Нормативные документы:

1. Об установлении нормативных сроков службы основных средств: постановление Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 161.
2. Об утверждении инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 27.02.2009 г. №1 8.

В. 1 Сущность процесса начисления амортизации

В процессе своей деятельности основные средства постепенно изнашиваются, частями перенося свою стоимость на производимый продукт.

Износ можно подразделить на два вида:

- **Физический износ** в результате участия основных средств в процессе производства.
- **Моральный износ** в связи с техническим прогрессом.

Для замены изношенных основных средств необходимо начисление **амортизации**.

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

Амортизация предполагает распределение стоимости основного средства между отчетными периодами, составляющими в совокупности срок службы.

Одним из главных условий начисления амортизации является правильное определение организациями:

- сроков полезного использования (нормативных сроков службы объектов основных средств);
- амортизируемой стоимости;
- норм амортизации.

1) Нормативный срок службы (НСС) – установленный нормативными правовыми актами или комиссией организации по проведению амортизационной политики период амортизации объектов основных средств.

Нормативные сроки службы устанавливаются в обязательном порядке по всем объектам основных средств. Организация может установить нормативный срок службы:

1) в зависимости от вида основных средств в соответствии с Постановлением № 161 (наиболее распространен на практике). Объект относится в соответствующую подгруппу с присвоением шифра амортизации. Каждому шифру амортизации соответствует определенный нормативный срок службы;

2) по сроку эксплуатации, указанному в технической документации организации-изготовителя (при отсутствии объекта в Постановлении №1 61 или при расхождении этого срока со значением, указанным в Постановлении № 161, на 1 год и более);

3) путем оценки комиссией по амортизационной политике технического состояния объекта (при отсутствии объекта в Постановлении № 161 и отсутствии в технической документации завода-изготовителя сроков его эксплуатации).

Если организация приобретает основное средство, бывшее в эксплуатации, то она вправе определить нормативные сроки службы вдвое ниже соответствующих значений, приведенных в Постановлении № 161.

2) Срок полезного использования (СПИ) – ожидаемый или расчетный период эксплуатации основных средств в процессе предпринимательской деятельности.

Определяется каждым собственником непосредственно после ввода объектов в эксплуатацию и принятия на бухгалтерский учет по счету 01 либо 03.

При установлении срока полезного использования учитываются:

- ожидаемый физический износ и моральный износ;
- ограничения в использовании объекта.

По основным средствам **срок полезного использования** может быть установлен:

- 1) **равным нормативному сроку** службы;
- 2) **в размере нормативного срока, увеличенного или уменьшенного** в пределах диапазона:
 - от 0,8 до 1,2 – по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам;
 - от 0,5 до 1,5 – по всем остальным амортизируемым объектам основных средств.

Таким образом, по объектам основных средств устанавливается:

Основные средства, используемые в предпринимательской деятельности	нормативный срок службы; срок полезного использования
Основные средства, не используемые в предпринимательской деятельности	нормативный срок службы

На протяжении всего периода использования основных средств в хозяйственной деятельности организации могут возникать изменения условий их эксплуатации.

В связи с этим организация вправе **производить пересмотр** нормативного срока службы или срока полезного использования основных средств в следующих случаях:

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

3) Норма амортизации основных средств рассчитывается как величина, обратная выбранному сроку полезного использования (нормативному сроку службы) в годах (или месяцах).

Таблица 16.1 – Порядок определения годовой нормы амортизации (На)

Основные средства, используемые в предпринимательской деятельности	Основные средства, не используемые в предпринимательской деятельности
$H_a = \frac{1}{\text{Срок полезного использования}} * 100\%$	$H_a = \frac{1}{\text{Нормативный срок службы}} * 100\%$

Расчет **месячной нормы амортизации** H_a (мес.) производится по формуле

$$H_{a(мес)} = \frac{H_a}{12}.$$

Норма амортизации рассчитывается в процентах с **двумя знаками после запятой**, а при компьютерной обработке информации – **не менее чем с шестью знаками после запятой**.

4) Начисление амортизации осуществляется от **амортизируемой стоимости**.

В качестве амортизируемой может использоваться:

- **первоначальная (переоцененная)** стоимость объектов;
- **недоамортизированная (остаточная)** стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок (обесценения, восстановления обесценения).

Амортизируемая стоимость (АС) основных средств изменяется в случаях:

- модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, проведенного технического диагностирования и освидетельствования;
- проведения переоценки (обесценения, восстановления обесценения) основных средств в соответствии с законодательством;
- пересмотра размера амортизационной ликвидационной стоимости в случае ее применения при расчете амортизационных отчислений;
- выявления ошибки в определении амортизируемой стоимости;
- других в соответствии с законодательством.

Организация может определить **амортизируемую стоимость** за вычетом **амортизационной ликвидационной стоимости объекта**.

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

Объектами начисления амортизации являются основные средства, числящиеся в бухгалтерском учете организации (кроме учтенных на забалансовых счетах).

Таблица 16.1 – Объекты начисления амортизации

Амортизация начисляется по следующим объектам основных средств	Амортизация не начисляется по следующим объектам основных средств
<ul style="list-style-type: none"> ✓ объекты амортизируемого имущества, используемые в предпринимательской деятельности; ✓ объекты амортизируемого имущества, не используемые в предпринимательской деятельности; ✓ объекты, предоставленные организацией во временное владение и (или) пользование, с целью получения дохода, учитываемые в качестве доходных вложений в материальные активы 	<ul style="list-style-type: none"> • библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование; • фильмофонды, музейные и художественные ценности; • здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенные в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь, за исключением зданий и сооружений, используемых организациями для осуществления предпринимательской деятельности, кроме зданий и сооружений, числящихся на балансовых счетах бюджетных и некоммерческих организаций культуры; • основные средства государственных организаций, находящихся за границей; • земельные участки

Начисление амортизации начинается:

- линейным и нелинейным способами – по вновь введенным в эксплуатацию основным средствам **с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию**, и производится ежемесячно;

- производительным способом – начинается с даты их ввода в эксплуатацию.

Начисление амортизации прекращается:

- ✓ при начислении амортизации линейным и нелинейным способами – **с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия** (истечения срока службы);
- ✓ при начислении амортизации производительным способом – с даты окончания эксплуатации в связи с выбытием (израсходованием ресурса).

В. 2 Методы и способы начисления амортизации основных средств

Для проведения амортизационной политики в организации создается **комиссия** из числа имеющихся в штате специалистов технических, производственно-технологических, информационно-технологических, финансово-экономических, бухгалтерских и юридических подразделений организации.

Результаты работы комиссии по проведению амортизационной политики **оформляются протоколами**, в которых содержатся ссылки на записи в учетной политике организации и соответствующие первичные учетные документы.

В Республике Беларусь используются **следующие способы и методы начисления амортизации по ОС (таблица 16.3):**

Таблица 16.3 – Способы и методы начисления амортизации

Способы начисления амортизации	Методы начисления амортизации
Линейный способ	
Нелинейный способ	Прямой метод суммы чисел лет
	Обратный метод суммы чисел лет
	Метод уменьшаемого остатка (с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5)
Производительный способ	

1. Линейный способ начисления амортизации

Линейный способ заключается в равномерном (по годам) начислении амортизации в течение всего срока полезного использования объекта основных средств.

При линейном способе годовая сумма амортизационных зависит от амортизируемой стоимости объекта и нормы амортизации. Расчет производится по формуле

$$AO = AC * \frac{1}{СПИ} \quad \text{либо} \quad AO = AC * H_a (\%)$$

где AC – амортизируемая стоимость ОС,
H_a – годовая норма амортизации, %.

Пример 1

Амортизируемая стоимость основного средства – 15 000 руб. Срок полезного использования – 5 лет.

Годовая норма амортизационных отчислений – 100 % / 5 = 20 %.

Годовая сумма амортизационных отчислений – 15 000 * 20 % = 3000 руб.

!!!!!!Использование линейного способа начисления амортизации **обязательно** – при нахождении объектов основных средств в простое, в том числе в связи с проведением ремонтов, продолжительностью свыше 3 месяцев;

- в запасе;
- на консервации свыше 1 года.

2. Нелинейный способ начисления амортизации

Нелинейный способ заключается в неравномерном (по годам) начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

Годовые нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока полезного использования объекта могут быть различными.

Нелинейные способы начисления амортизации не распространяются на:

- ✓ машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3 лет, легковые автомобили (кроме специальных, автомобилей-такси);
- ✓ отдельные виды оборудования гражданской авиации, срок полезного использования которых определяется исходя из временного ресурса;
- ✓ уникальное оборудование, предназначенное для использования в испытаниях, производстве опытных партий продукции;
- ✓ предметы интерьера, включая офисную мебель;
- ✓ предметы отдыха, досуга, развлечений;
- ✓ здания, сооружения, за исключением антенн и взлетно-посадочных полос.

При нелинейном способе годовая сумма амортизации рассчитывается с применением следующих методов:

– прямой метод суммы чисел лет

Метод заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений путем умножения амортизируемой стоимости на отношение остатка срока полезного использования к сумме чисел лет.

$$AO = AC * \frac{СПИ_{ост}}{СЧЛ},$$

где СПИ_{ост} – количество лет до конца срока полезного использования.

При этом вначале определяется сумма чисел лет по формуле

$$СЧЛ = \frac{СПИ * (СПИ + 1)}{2} = \frac{n * (n + 1)}{2}.$$

Пример 2.

Амортизируемая стоимость объекта основных средств – 15 000 рублей, срок полезного использования – 5 лет.

Сумма чисел лет срока полезного использования = 15 лет (1 + 2 + 3 + 4 + 5).

Расчет годовой суммы амортизационных отчислений:

*1 год = 15 000 * 5 / 15 = 5000 руб.*

*2 год = 15 000 * 4 / 15 = 4000 руб.*

*3 год = 15 000 * 3 / 15 = 3000 руб.*

*4 год = 15 000 * 2 / 15 = 2000 руб.*

*5 год = 15 000 * 1 / 15 = 1000 руб.*

Общая сумма начисленной амортизации в течение всего срока полезного использования объекта составит 15 000 рублей (5000 + 4000 + 3000 + 2000 + 1000).

– Обратный метод суммы чисел лет.

Амортизация при обратном методе суммы чисел лет рассчитывается путем умножения амортизируемой стоимости на отношение разности срока полезного использования

и числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, увеличенная на 1, к сумме чисел лет срока полезного использования.

Годовая сумма амортизации при обратном методе суммы чисел лет определяется по формуле:

$$AO = AC * \frac{СПИ - СПИ_{ост} + 1}{СЧЛ}.$$

Пример 3

Амортизируемая стоимость объекта основных средств – 15 000 рублей, срок полезного использования – 5 лет.

Сумма чисел лет срока полезного использования = 15 лет (1 + 2 + 3 + 4 + 5).

Расчет годовой суммы амортизационных отчислений:

1 год = 15 000 * 1 / 15 = 1000 руб.

2 год = 15 000 * 2 / 15 = 2000 руб.

3 год = 15 000 * 3 / 15 = 3000 руб.

4 год = 15 000 * 4 / 15 = 4000 руб.

5 год = 15 000 * 5 / 15 = 5000 руб.

Общая сумма начисленной амортизации в течение всего срока полезного использования объекта составит 15 000 рублей (1000 + 2000 + 3000 + 4000 + 5000).

– метод уменьшаемого остатка.

При методе уменьшаемого остатка расчет годовой суммы амортизации ведется исходя из нормы амортизации, коэффициента ускорения и амортизируемой стоимости объекта. Сумма амортизации при этом из года в год уменьшается, причем в первые годы она значительно выше.

Амортизируемая стоимость (АС) определяется на начало каждого года как разница между первоначальной стоимостью ОС и суммой накопленной амортизации на начало года.

Коэффициент ускорения (K_y) устанавливается в пределах от 1 до 2,5 раз.

Годовая норма амортизации (в процентах) рассчитывается по формуле

$$H_a, \% = \frac{100\%}{СПИ} * K_y.$$

Годовая сумма амортизации (АО) рассчитывается по формуле

$$AO = AC * H_a,$$

где АС – недоамортизированная стоимость.

АС = Первоначальная стоимость – Накопленная амортизация

В последний год эксплуатации амортизация представляет собой разницу между амортизируемой стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за все годы эксплуатации.

Пример 4.

Амортизируемая стоимость – 15 000 рублей, срок полезного использования – 5 лет. Коэффициент ускорения – 2.

Годовая норма амортизационных отчислений – 40 % (100 % / 5 * 2).

Расчет годовой суммы амортизационных отчислений:

1 год = 15 000 * 40 % = 6000 руб.

2 год = (15 000 – 6000) * 40 % = 3600 руб.

3 год = (15 000 – 6000 – 3600) * 40 % = 2160 руб.

4 год = (15 000 – 6000 – 3600 – 2160) * 40 % = 1296 руб.

5 год = 15 000 – 6000 – 3600 – 2160 – 1296 = 1944 руб.

Общая сумма начисленной амортизации в течение всего срока полезного использования объекта составит 15000 рублей (6000 + 3600 + 2160 + 1296 + 1944).

3. Производительный способ начисления амортизации.

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

Норма амортизации определяется по формуле

$$Na = \frac{\text{Амортизируемая стоимость}}{\text{ресурс объекта}} \text{ (руб/на единицу ресурса).}$$

Сумма амортизации за период определяется по формуле

$$\text{Сумма амортизации за период} = Na * \text{ресурс за период (год, месяц).}$$

В качестве ресурса может быть принято максимальное количество продукции, возможное к производству на данном оборудовании, максимальный пробег и т. д.

Пример 5

Амортизируемая стоимость автомобиля – 150 000 руб. Ресурс объекта (нормативный пробег) – 600 000 км. Пробег в апреле текущего года – 1500 км.

Сумма амортизации за апрель = 150 000 / 600 000 * 1500 = 375 руб.

В. 3 Порядок учета амортизации основных средств.

Синтетический учет износа основных средств ведется на контрактном счете 02 «Амортизация основных средств». Начисленная сумма амортизации основных средств относится в кредит счета 02 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство.

Аналитический учет по счету 02 ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств.

Для унификации расчета амортизационных отчислений по отдельным объектам основных средств и в целом по организации могут использоваться регистры бухгалтерского учета по формам, разработанным организациями, такие как **карточка расчета амортизационных отчислений основных средств (нематериальных активов), разработанная таблица по расчету амортизации основных средств (нематериальных активов).**

Информация о суммах начисленной амортизации по всем объектам основных средств может группироваться и в **Ведомости начисления амортизации**.

Таблица 16.4 – Бухгалтерские записи по счету 02

Корреспонденция счетов	Назначение использования основных средств в организации:
Д-т 20, 23 - К-т 02	ОС находятся в структурных подразделениях основного и вспомогательных производств и участвуют в выпуске <i>определенного</i> вида продукции, выполнении <i>определенного</i> вида работ (услуг)
Д-т 25 - К-т 02	ОС находятся в структурных подразделениях основного и вспомогательных производств и участвуют в выпуске <i>нескольких</i> видов продукции, выполнении <i>нескольких</i> видов работ (услуг)
Д-т 26 - К-т 02	ОС используются для управленческих нужд организации и имеют общехозяйственное назначение
Д-т 29 - К-т 02	ОС используются в обслуживающих производствах и хозяйствах (например, ОС, имеющиеся в оздоровительном лагере, находящемся на балансе организации)
Д-т 44 - К-т 02	ОС используются в торговых организациях, либо используемые в процессе реализации готовой продукции производственных организаций
Д-т 90-10 - К-т 02	ОС находятся в простое свыше 3 месяцев или в запасе
Д-т 91-4 - К-т 02	ОС, находящиеся на балансе организации, сданы в аренду (в случае, если данная деятельность не относится к текущей деятельности)

ТЕМА 17. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1. Документальное оформление выбытия основных средств.
2. Бухгалтерский учет выбытия и перемещения основных средств.

Нормативные документы:

1. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 г. № 25.
3. Об установлении формы акта о списании имущества и учете остаточной (ликвидационной) стоимости имущества, находящегося в собственности Республики Беларусь: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 13.12.2019 г. № 74.
4. Инструкции о порядке использования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 15.03.2004 г. № 34.

В. 1 Документальное оформление выбытия основных средств.

Методика отражения в бухгалтерском учете выбытия основных средств зависит от причины выбытия.

Чаще всего основные средства выбывают по следующим причинам:

- 1) в результате списания (прекращение использования вследствие физического износа, утрата в связи с чрезвычайными ситуациями (пожар, авария и т. д.), выявление недостачи в результате инвентаризации, в связи с нецелесообразностью ремонта и по другим аналогичным причинам);

- 2) в результате реализации;
- 3) в результате безвозмездной передачи;
- 4) в результате передачи объектов основных средств в качестве вклада в уставный капитал других организаций.

Кроме того, объекты, числящиеся в составе основных средств, могут быть **переведены в состав инвестиционной недвижимости** или **долгосрочных активов, предназначенных для реализации**, при выполнении определенных условий. При этом фактического выбытия основных средств не происходит, а имеет место переклассификация актива, которая оформляется первичным учетным документом, разработанным и утвержденным организацией самостоятельно.

Сведения о выбытии объекта основных средств заносятся в его инвентарную карточку учета основных средств. В регистре целесообразно указать наименование, дату и номер документа, которым оформлено выбытие, остаточную стоимость основных средств на момент выбытия и Ф.И.О. лица, в подотчете у которого находились основные средства.

Эти карточки изымаются из картотеки, о чем делаются соответствующие записи в описи инвентарных карточек или в инвентарной книге, а также в инвентарных списках местонахождения объектов основных средств.

Организация может продать другим юридическим и физическим лицам ненужные основные средства. **Продажная стоимость основных средств** согласуется собственником с покупателем. **Она зависит** от остаточной стоимости продаваемого объекта, его физического и морального износа, спроса и предложения на рынке на аналогичные основные средства. Цена, по которой предприятие реализует основные средства, может быть на уровне остаточной стоимости, выше или ниже её.

При реализации основных средств необходимо уплачивать НДС. Базой для расчета НДС является доход от реализации.

Таблица 17.1 – Документальное оформление выбытия основных средств

Причина выбытия	Оформляемые документы
Безвозмездная передача, реализация	Акт о приеме-передаче основных средств; товарно-транспортная накладная, товарная накладная
Списание	Акт о списании имущества
Выбытие в результате инвентаризации	Инвентаризационная опись основных средств; сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств
Передача в уставный капитал других организаций	Акт о приеме-передаче основных средств; товарно-транспортная накладная; товарная накладная; учредительные документы; бухгалтерская справка-расчет
Передача в аренду и безвозмездное пользование	Товарно-транспортная накладная, товарная накладная, Акт о приеме-передаче основных средств;
Передача структурным подразделениям	Акт о приеме-передаче основных средств; товарно-транспортная накладная, товарная накладная

Если основные средства пришли в негодность и реализовать либо передать безвозмездно их другому субъекту хозяйствования невозможно, то они подлежат **списанию и ликвидации**.

Ликвидацией называется выбытие основных средств вследствие их физического и морального износа, ветхости, аварий, стихийных бедствий, нарушения нормальных условий эксплуатации и т.д. Ликвидация связана с разборкой, демонтажем оборудова-

ния, транспортных средств, перевозкой ликвидированных основных средств, очисткой территории и т. п.

Для определения непригодности основных средств, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также оформления необходимой документации в организациях приказом руководителя предприятия создается постоянно действующая комиссия.

Комиссия осматривает объект, используя необходимую техническую документацию, а также данные бухгалтерского учета, и устанавливает его непригодность к восстановлению и дальнейшему использованию.

Если имеет место списание основных средств, содержащих драгметаллы и драгоценные камни, в акте о списании имущества должна указываться масса (содержание) таких металлов и камней, а также масса (содержание) драгметаллов и драгоценных камней в подлежащих оприходованию ломе и отходах.

В актах о списании имущества указываются данные, характеризующие объект основных средств: дата принятия к бухгалтерскому учету, год изготовления или постройки, время ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации, причины выбытия с обоснованием причин целесообразности использования и невозможности восстановления, состояние основных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов).

Если основные средства выбывают вследствие аварии, то дополнительно прилагается **копия акта об аварии**. В нем поясняются причины, указываются меры, принятые в отношении виновных лиц.

В. 2 Бухгалтерский учет выбытия и перемещения основных средств

Для отражения в учете выбытия основных средств используется **счет 91 «Прочие доходы и расходы»**.

По дебету счета 91 отражается остаточная стоимость выбывших основных средств, а также расходы, связанные с их выбытием; **по кредиту** – доход от реализации имущества и стоимость материальных ценностей, полученных от ликвидации основных средств, по ценам их возможного использования или продажи.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» закрывается и определяется финансовый результат от выбытия основных средств. Дебетовое (убыток) или кредитовое (доход) сальдо по счету 91 списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

**Схема счета 91 «Прочие доходы и расходы»
при отражении выбытия основных средств**

Дебет	91	Кредит
1) остаточная стоимость основных средств 2) затраты, связанные с выбытием ОС 3) НДС	стоимость	4) Доход от выбытия основных средств 6) Стоимость лома и запчастей, оприходованных при разборке
7) Прибыль		7) Убыток
Оборот дебетовый =	0	Оборот кредитовый 0



Сумма числящегося по выбывающему объекту основных средств добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этих основных средств должна быть списана на нераспределенную прибыль:

Д-т 83 – К-т 84

Таблица 17.2 – Бухгалтерский учет реализации основных средств

Дебет	Кредит	Содержание операции
02	01	На сумму накопленной амортизации по основному средству
91/4	01	На остаточную стоимость основных средств
62	91	На сумму выручки от реализации основного средства
91/4	10, 60, 69, 70, 76	На сумму расходов, связанных с реализацией основных средств
91/2	68	На сумму НДС, начисленного от оборотов по реализации основных средств
51	62	Отражено поступление денежных средств от покупателя
91/5 99	99 91/5	Списание финансового результата от реализации основных средств
83	84	В сумму нераспределенной прибыли прошлых лет включена сумма накопленного добавочного капитала по выбывающему объекту

Таблица 17.3 – Бухгалтерский учет операций по передаче основного средства в качестве вклада в уставный капитал

Дебет	Кредит	Содержание операции
02	01	На сумму накопленной амортизации
06	01	На остаточную стоимость объекта
06	91/1	На сумму превышения экспертной стоимости основных средств над их остаточной стоимостью
91/4	06	На сумму превышения остаточной стоимости над экспертной стоимостью основных средств

Таблица 17.4 – Бухгалтерский учет операций по прочему выбытию основных средств

Дебет	Кредит	Содержание операции
02	01	На сумму накопленной амортизации
91/4	01	На остаточную стоимость объекта
91/4	69, 70, 76	На сумму расходов, связанных со списанием основных средств
10	91	На сумму материальных ценностей, полученных от разборки объекта
91/5 99	99 91/5	Списание финансового результата при выбытии основных средств
83	84	Списана сумма добавочного капитала по этому объекту (при наличии)

Таблица 17.5 – Бухгалтерский учет операций по списанию основных средств, содержащих драгметаллы

Дебет	Кредит	Содержание операции
91/4	01	Списание остаточной стоимости объекта основных средств, содержащего драг-металлы
02	01	Списана сумма накопленной амортизации
83	84	Списана сумма добавочного капитала по этому объекту (при наличии)
10-12	91/1	Поставлен на учет лом, содержащий драгметаллы

Продолжение таблицы 17.5

Дебет	Кредит	Содержание операции
10-7	10-12	Оправлен на переработку лом, содержащий драгметаллы
76	90-7	Отражена выручка от реализации драгметаллов
90-10	10-7	Списание учетной стоимости драгметаллов
90-10	76	Отражена стоимость работ по переработке лома
51	76	Отражено поступление денежных средств от переработчики за сданные металлы

Таблица 17.6 – Бухгалтерский учет операций по безвозмездной передаче основных средств

Дебет	Кредит	Содержание операции
В пределах одного юридического лица		
02	79	На сумму накопленной амортизации
79	01	На первоначальную стоимость
79	18	На сумму НДС в соответствии с учетной политикой
Между разными собственниками		
02	01	На сумму накопленной амортизации
91/4	01	На остаточную стоимость
91/4	60, 69, 76, 70..	На сумму расходов по безвозмездной передаче
91/2	68	На сумму НДС (от остаточной стоимости)
99	91/5	Списание финансового результата безвозмездной передачи
83	84	Списана сумма добавочного капитала по этому объекту (при наличии)

Таблица 17.7 – Бухгалтерский учет операций по выбытию полностью самортизированных основных средств

Дебет	Кредит	Содержание операции
02	01	стоимость полностью самортизированных объектов основных средств при их выбытии
83	84	списана сумма добавочного капитала по этому объекту (при наличии)

Бухгалтерский учет перевода основного средства в состав запасов

На практике возникают ситуации, когда после демонтажа и разборки основных средств остаются материальные ценности, пригодные к использованию в качестве производственных запасов (например, монитор от разборки компьютера). Данные материальные ценности приходяются на склад по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость материалов, поступивших на склад от списания основных средств, определяется как чистая стоимость реализации, если такие материалы предназначены для реализации, или как условная оценка (см. тему 7).

Бухгалтерский учет перевода основных средств в долгосрочные активы, предназначенные для реализации

Основные средства могут быть переведены в состав долгосрочных активов, предназначенных для реализации, при соблюдении следующих условий:

1) балансовая стоимость основного средства будет возмещена в результате его реализации;

- 2) основное средство есть в наличии для реализации в текущем состоянии и на условиях, обычных для реализации аналогичных активов;
- 3) вынесено решение руководителя организации о реализации основного средства;
- 4) приняты меры по поиску покупателя и реализации ему долгосрочного актива по стоимости, сопоставимой с его текущей рыночной;
- 5) реализацию основного средства предполагается завершить в течение 12 месяцев с даты его принятия к бухгалтерскому учету в качестве долгосрочного актива.

При признании основного средства долгосрочным активом, предназначенным для реализации, и выполнении вышеперечисленных условий в бухгалтерском учете необходимо произвести следующие записи:

Д-т 02 – К-т 01 – отражены накопленные суммы амортизации по долгосрочным активам, предназначенным для реализации;

Д-т 47 – К-т 01 – отражена балансовая стоимость долгосрочных активов, предназначенных для реализации.

Таблица 17.7 – Бухгалтерский учет операций по продаже долгосрочных активов, предназначенных для реализации

Дебет	Кредит	Содержание операции
91-4	47	Отражена учетная стоимость долгосрочного актива на дату реализации
62	91-1	Отражена продажная стоимость долгосрочного актива
91-2	68-2	Отражена сумма НДС, исчисленного по реализации
91-4	60, 69, 70, 76	Отражены расходы, связанные с продажей
99 (91/5)	91/5 (99)	Отражен финансовый результат от реализации
83	84	Списана сумма добавочного капитала

Если реализуемые объекты основных средств не признаются долгосрочными активами, то до момента продажи они учитываются в составе основных средств.



При переводе имущества в состав долгосрочных активов, предназначенных для реализации, начисление амортизации по нему прекращается.

Законодательством не предусмотрен первичный документ для оформления принятия на учет объекта основных средств в качестве долгосрочного актива, предназначенного для реализации, поэтому организации для этой цели могут самостоятельно разработать и утвердить форму первичного документа, например, акт перевода объекта основных средств в состав долгосрочных активов, предназначенных для реализации.

Бухгалтерский учет перевода основных средств в состав инвестиционной недвижимости

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

Перевод недвижимого имущества, числящегося в составе основных средств, из операционной недвижимости в инвестиционную недвижимость при сдаче организацией данного имущества в аренду отражается:

Д-т 02/он – К-т 02/ин – на накопленные по недвижимому имуществу за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения;

Д-т 03/1 «Инвестиционная недвижимость» – К-т 01 – на первоначальную (переоцененную) стоимость недвижимого имущества.

Д-т 83 – К-т 84 – на сумму числящегося по недвижимому имуществу добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок.

Внутреннее перемещение основных средств

В процессе использования объекты основных средств могут перемещаться как между материально ответственными лицами, так и между подразделениями организации, в т. ч. обособленными (филиалы).

Для подтверждения факта перемещения товаров внутри организации между местами хранения и (или) производства, расположенными по разным адресам (за исключением перемещения товаров в пределах одного здания) применяются накладные формы ТТН-1 и ТН-2.

Специальная форма первичного учетного документа, являющегося обязательным к применению при оформлении перемещения объектов основных средств в пределах одного здания, не установлена, в связи с чем организация вправе составить свой первичный учетный документ (накладную на внутреннее перемещение объектов основных средств).

Разработанная или используемая форма первичного учетного документа на перемещение объекта основных средств подлежит включению в учетную политику организации.

!!!Затраты по перемещению объекта основных средств не подлежат отнесению на увеличение первоначальной стоимости основного средства, а принимаются к учету как текущие расходы (по дебету счетов 25, 23).

ТЕМА 18. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПЕРЕОЦЕНКИ И ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1. Документальное оформление и учет переоценки основных средств.
2. Порядок проведения инвентаризации основных средств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете.

Нормативные документы

1. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26.

2. О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке, Указ Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 г. № 622.

3. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 №180.

4. Инструкция о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке: постановление Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры от 05.11.2010 г. № 162/131/37.

В. 1 Документальное оформление и учет переоценки основных средств.

У организаций переоценке подлежат числящиеся в бухгалтерском учете **основные средства, доходные вложения в материальные активы, оборудование к установке.**

Переоценка имущества может проводиться в **обязательном порядке** или **по решению организации или собственника ее имущества.**



Обязательная переоценка стоимости зданий, сооружений и передаточных устройств проводится всеми организациями при условии достижения показателя уровня инфляции в ноябре текущего календарного года за предшествующий ему период с даты проведения последней переоценки, осуществленной в обязательном порядке, рассчитываемого и публикуемого Белстатом, 100 % и более.

В ином случае и (или) в отношении иного имущества переоценка может проводиться по решению организации или собственника ее имущества.

Последней обязательной переоценке здания, сооружения и передаточные устройства подлежали по состоянию на 01.01.2014.

Проведение переоценки зданий, сооружений и передаточных устройств по состоянию на 01.01.2023 является обязательным, так как показатель уровня инфляции в ноябре 2022 г. к декабрю 2013 г. превысил 120,8 %.

Не производится переоценка:

- имущества, расположенного на территории, подвергшейся радиоактивному загрязнению в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- земельных участков, объектов природопользования; жилищного и библиотечных фондов; фильмофондов, историко-культурных ценностей, сценическо-постановочных средств и оборудования; объектов лизинга; жилой части многоквартирных жилых домов;
- имущества потребительских кооперативов, осуществляющих строительство и (или) эксплуатацию стоянок транспортных средств, гаражей, принадлежащих гражданам; жилищно-строительных кооперативов и иных организаций застройщиков, товариществ собственников; дачных, садоводческих товариществ (кооперативов);
- имущества, по которому принято решение о выбытии, с даты принятия соответствующего решения в соответствии с законодательством до даты фактического выбытия либо отмены данного решения;
- объектов незавершенного строительства, за исключением установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа в составе объектов незавершенного строительства.



Переоценка имущества производится на 1 января года, следующего за отчетным, за период, прошедший с даты предыдущей переоценки, по 31 декабря отчетного года, с отражением ее результатов на 31 декабря отчетного года.

Переоценка осуществляется:



Рисунок 18.1 – Порядок проведения переоценки основных средств

При переоценке имущества организации применяют следующие методы:



Рисунок 18.2 – Методы проведения переоценки основных средств

Для каждого объекта основных средств допускается выбрать один из указанных выше методов.

!!!!!! Основные средства, переданные в аренду, безвозмездное пользование, переоценивают организации, у которых они числятся в бухгалтерском учете.

• **МЕТОД ПРЯМОЙ ОЦЕНКИ** – пересчет стоимости объектов имущества в цены на 1 января года, следующего за отчетным, на новые объекты, аналогичные оцениваемым, с использованием документов и материалов, подготовленных самостоятельно организацией, осуществляющей переоценку, или субъектом, занимающимся оценочной деятельностью.

В случае проведения переоценки самостоятельно:

1) переоцененная стоимость подтверждается на 1 января года, следующего за отчетным, на основании одного из следующих документов и материалов, датированных на декабрь отчетного года:

- об уровне цен на новое аналогичное имущество от организаций-изготовителей;
- об уровне цен на новое аналогичное имущество от торговых организаций;
- об уровне цен на новое аналогичное имущество, опубликованных в СМИ и специализированных изданиях;

2) переоцененная стоимость определяется с учетом фактических затрат на их приобретение, создание, доставку, установку и монтаж в размере, рассчитанном как удельный вес этих затрат в первоначальной (переоцененной) стоимости.

В случае проведения переоценки методом прямой оценки с привлечением субъекта, занимающегося оценочной деятельностью:

1) подтверждением переоцененной стоимости имущества является заключение об оценке;

2) переоцененная стоимость определяется на основании остаточной стоимости и фактической степени износа объекта, определенной оценщиком;

3) заключением должна подтверждаться переоцененная стоимость каждого объекта переоценки. Использование заключения оценщика по группе объектов основных средств (в т. ч. однородных и аналогичных) не допускается.

Сведения об уровне цен принимаются без учета НДС.

• **МЕТОД ПЕРЕСЧЕТА ВАЛЮТНОЙ СТОИМОСТИ** – пересчет стоимости объектов имущества в иностранной валюте по официальному курсу Национального банка, установленному на 31 декабря отчетного года.

Данный метод переоценки может применяться:

1) если имеются документально подтвержденные сведения о стоимости в иностранной валюте:

• производится пересчет стоимости затрат на приобретение, создание, доставку, установку и монтаж, которые осуществлялись в белорусских рублях, кроме обособленно учитываемых затрат, возникших после ввода объекта в эксплуатацию, в иностранную валюту по курсу Национального банка на дату их осуществления;

• осуществляется суммирование стоимости затрат и стоимости объекта в иностранной валюте;

• стоимость пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка на 31 декабря отчетного года;

2) при отсутствии документально подтвержденных сведений о стоимости объекта иностранного происхождения в иностранной валюте:

• стоимость объекта в белорусских рублях на дату их принятия к бухгалтерскому учету пересчитывается в иностранную валюту по курсу Национального банка на указанную дату;

• рассчитанная стоимость в иностранной валюте пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка на 31 декабря отчетного года.

Если по объектам имеются обособленно учитываемые затраты, произведенные в течение периода, прошедшего с даты предыдущей переоценки, в качестве переоцененной стоимости основных средств принимается наибольшая из двух стоимостей:



• стоимость основных средств в белорусских рублях, рассчитанная в соответствии с п. 13 Инструкции № 162/131/37;

• стоимость, числящаяся в учете до переоценки со включением указанных затрат в стоимость основных средств.

• **ИНДЕКСНЫЙ МЕТОД** – пересчет стоимости объектов имущества с использованием коэффициентов изменения их первоначальной и (или) остаточной стоимости на 1 января года, следующего за отчетным, дифференцированных по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет.

Стоимость имущества определяется путем умножения первоначальной стоимости имущества, по которой оно числится в бухгалтерском учете на 1 января текущего года, на соответствующие коэффициенты, определяемые Белстатом.

Коэффициент приводится по видам (группам) основных средств, дате принятия имущества к бухгалтерскому учету.

Применяемый при переоценке коэффициент выбирается из таблицы коэффициентов изменения стоимости ОС по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным.

При переоценке основных средств, первоначальная (переоцененная) стоимость которых увеличена на стоимость затрат на их реконструкцию (модернизацию, реставрацию), в течение периода, прошедшего после предыдущей переоценки:



- к первоначальной (переоцененной) стоимости, числившейся в учете до переоценки, применяется коэффициент за декабрь года, предшествующего дате предыдущей переоценки;
- к стоимости затрат применяется коэффициент, соответствующий месяцу ввода в эксплуатацию основных средств после их завершения.

Переоцененная стоимость определяется путем суммирования рассчитанной стоимости и стоимости затрат.

Документальное оформление результатов переоценки

В бухгалтерском учете при проведении переоценки основных средств могут использоваться следующие документы:

- приказ о переоценке основных средств;
- ведомость переоценки имущества, учитываемого в составе основных средств (примерная форма);
- акт результатов переоценки имущества, учитываемого в составе основных средств (примерная форма).

Организации самостоятельно разрабатывают формы документов для отражения результатов переоценки.

Бухгалтерский учет результатов переоценки

Порядок отражения дооценки и уценки в бухгалтерском учете может варьироваться в зависимости от того:

- применялось обесценение по данному основному средству или нет;
- имеется ли остаток добавочного капитала, образованного в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, или нет;
- отражалась ли сумма уценки на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Дооценка

Таблица 18.1 – Бухгалтерский учет дооценки основных средств

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
<i>Уценка ранее не производилась, сумма уценки ранее не была отражена на счете 91</i>		
01	83	Отражена сумма дооценки первоначальной стоимости основного средства
83	02	Отражена сумма дооценки накопленной амортизации основного средства
<i>Уценка ранее производилась, сумма уценки ранее отражена на счете 91</i>		
01	91-1	Отражена сумма восстановления уценки первоначальной стоимости основного средства
91-4	02	Отражена сумма восстановления уценки накопленной амортизации основного средства
01	83	Отражена оставшаяся сумма дооценки стоимости основного средства
83	02	Отражена оставшаяся сумма дооценки накопленной амортизации основного средства

Уценка

Таблица 18.2 – Бухгалтерский учет уценки основных средств

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
<i>Если имеется в остатке добавочный капитал</i>		
83	01	Отражена уценка первоначальной стоимости основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству
02	83	Отражена уценка накопленной амортизации основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству
91-4	01	Отражена оставшаяся сумма уценки первоначальной стоимости основного средства
02	91-1	Отражена оставшаяся сумма уценки накопленной амортизации основного средства
<i>Если не имеется в остатке добавочный капитал</i>		
91-4	01	Отражена сумма уценки первоначальной стоимости основного средства
02	91-1	Отражена сумма уценка накопленной амортизации основного средства

В. 2 Порядок проведения инвентаризации основных средств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете

Активы и обязательства организации подлежат инвентаризации. Случаи обязательного ее проведения установлены законодательством, а именно:

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

Инвентаризация основных средств – сопоставление фактического наличия с данными бухгалтерского учета. Инвентаризации подлежат объекты основных средств независимо от их местонахождения, а также полученные в пользование.

Арендованные основные средства также подлежат инвентаризации. При этом оформляется отдельная инвентаризационная опись, один экземпляр которой высылается арендодателю.

Порядок проведения инвентаризации, в том числе количество инвентаризаций в отчетном году, периодичность их проведения, перечень проверяемых объектов, отражают в учетной политике предприятия. Периодичность проведения инвентаризации – не меньше 1 раза в год.

В результате инвентаризации проверяется:

- ✓ наличие инвентарных карточек;
- ✓ наличие и состояние технических паспортов, документов на правообладание.
- ✓ наличие документов на объекты, сданные или принятые в аренду (лизинг), пользование, хранение.
- ✓ наличие объектов основных средств, проводится их осмотр и оформляется инвентаризационная опись;
- ✓ наличие объектов, находящихся на ответственном хранении, аренде;
- ✓ состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов, выявляются причины и основание консервации объектов;
- ✓ состояние работ по незаконченным ремонтам зданий, сооружений, машин, оборудования, установок и др.

Этапы проведения инвентаризации основных средств

Решение о проведении инвентаризации принимает руководитель организации. Оно оформляется распорядительным документом (приказ, распоряжение, постановление). Инвентаризация также может проводиться на основании решения контролирующих (надзорных) органов и ревизионной группы в ходе проведения проверки в порядке, установленном законодательством.

В состав комиссии по инвентаризации нельзя включать материально ответственных лиц для проверки находящихся у них в подотчете товарно-материальных ценностей.

Инвентаризация возможна только в присутствии всех членов комиссии и материально ответственных лиц.



Рисунок 18.3 – Этапы проведения инвентаризации основных средств

В бухгалтерском учете при инвентаризации основных средств используются следующие документы:

- инвентарная карточка учета основных средств;
- инвентаризационная опись основных средств;
- акт инвентаризации незавершенного капитального строения;
- акт инвентаризации незаконченных ремонтов;
- сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств.

Порядок отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором было принято решение руководителем организации по регулированию инвентаризационных разниц. По инвентаризации, проведенной перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, результаты отражаются не позднее 31 декабря текущего года. При этом основные средства инвентаризировать нужно не ранее 1 ноября.

В результате инвентаризации основных средств могут образовываться инвентаризационные разницы: излишки и недостачи.

Первоначальная стоимость основных средств, выявленных в результате инвентаризации как излишки, определяется на дату проведения инвентаризации:

– на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и др.),

– на основании заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Оценку на основе прейскурантов, каталогов и тому подобного может произвести комиссия по амортизационной политике организации.

В этом случае комиссия должна определить и степень (процент) износа, исходя из действительного технического состояния активов, и оформить данные об оценке и износе соответствующими актами.

Таблица 18.3 – Бухгалтерский учет излишков основных средств, выявленных в ходе инвентаризации

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
01	91/1	Отражается первоначальная стоимость основных средств
91-5	99	Отражается финансовый результат от принятия к учету выявленных основных средств

Таблица 18.4 – Бухгалтерский учет недостач основных средств, выявленных в ходе инвентаризации

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
<i>Виновное лицо известно и признает свою вину</i>		
02	01	Списана накопленная сумма амортизации
94	01	Списана остаточная стоимость недостающих объектов основных средств
83	84	Отражена сумма числящегося по недостающим основным средствам добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств
73-2	94	Отнесена сумма недостач на виновное лицо
73-2	91-1	Отражена разница между учетной и рыночной стоимостью объектов основных средств
50, 70	73-2	Возмещена сумма недостач по рыночной стоимости
<i>Виновное лицо отсутствует или судом отказано в иске из-за его необоснованности; недостача объектов основных средств, в результате чрезвычайных обстоятельств</i>		
02	01	Списана накопленная сумма амортизации
94	01	Отражена остаточная стоимость недостающих объектов основных средств
91-4	94	Списана сумма недостач на расходы при отсутствии виновных лиц или при отказе суда
83	84	Отражена сумма числящегося по недостающим основным средствам добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств
99	91/5	Отражается финансовый результат от принятия к учету недостачи основных средств

Налоговый учет результатов инвентаризации

а) налог на прибыль

– в состав внереализационных доходов для целей исчисления налога на прибыль включают:

1) стоимость принятого к учету имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации;

2) поступления в счет возмещения вреда (возмещения недостачи);

– в состав внереализационных расходов для целей исчисления налога на прибыль включают:

1) **невозмещаемые** суммы недостач, потерь и (или) порчи имущества, произошедших сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством, если виновные лица не были установлены или суд отказал во взыскании данных сумм с виновных лиц. Такие расходы отражаются на дату составления документов правоохранительных органов и (или) судов.

При налогообложении прибыли не учитываются потери, убытки от недостачи имущества и (или) его порчи, если судом отказано во взыскании данных сумм по причине ненадлежащего учета и хранения материальных ценностей, пропуска срока исковой давности или по другим зависящим от организации причинам.

б) НДС.

Учитывая, что в Налоговом кодексе такой объект налогообложения НДС, как излишки, выявленные при инвентаризации, отсутствует, исчисление НДС при обнаружении излишков активов производить не нужно.

Недостача и порча основных средств не признается реализацией согласно Налоговому Кодексу Республики Беларусь, в связи с этим данные суммы налогом на добавленную стоимость не облагаются.

В случае порчи, утраты основных средств восстановление вычетов по НДС также не производится.

ТЕМА 19. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

1. Экономическая сущность аренды и лизинга, их виды.
2. Документальное оформление операций по лизингу.
3. Бухгалтерский учет лизинговых операций у лизингодателя.
4. Бухгалтерский учет лизинговых операций у лизингополучателя.

Нормативные документы:

1 Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2018 г. № 73.

2 Правила осуществления лизинговой деятельности: Постановление Правления Национального банка Республики Беларусь от 18.08.2014 г. № 526.

3 О вопросах регулирования лизинговой деятельности, Указ Президента Республики Беларусь от 25.02.2014 г. № 99.

В. 1 Экономическая сущность аренды и лизинга, их виды

Лизинг, появившись в его современной форме в США в 50-е годы прошлого века, вошел в экономическую жизнь как прогрессивная форма привлечения активов.

Термин «**лизинг**» происходит от английского to lease, что означает "арендовать", "брать в аренду".

В экономической литературе **лизинг** определяется как комплекс имущественных отношений, складывающихся в связи с передачей активов в пользование на условиях платности, срочности и возвратности на основе их приобретения.

В самом общем виде **лизинг представляет собой** имущественные отношения, при которых одна организация по просьбе другой приобретает необходимое оборудование и передает его в пользование.

Объект лизинга – любые непотребляемые вещи (не теряющие своей натуральной формы), используемые для предпринимательской деятельности, кроме земельных участков и других природных объектов.

Субъекты лизинга:

1. **Продавец (поставщик) предмета лизинга** – лицо, с которым лизингодатель заключает договор купли-продажи (поставки), предусматривающий приобретение лизингодателем в собственность имущества, предназначенного для последующей передачи лизингополучателю в качестве предмета лизинга.

2. **Лизингодатель** – это субъект, наделенный правом осуществления лизинговой деятельности, обязующийся согласно договору лизинга приобрести в собственность имущество в целях его последующего предоставления в качестве предмета лизинга за плату во временное владение и пользование лизингополучателю.

3. **Лизингополучатель** – юридическое или физическое лицо, которому в соответствии с договором лизинга предоставляется во временное владение и пользование предмет лизинга.

4. **Банк**, который привлекается в лизинговую сделку в случае предоставления лизингодателю кредита для покупки объекта лизинга.

Лизинговую деятельность вправе осуществлять **только лизинговые организации, включенные** Национальным банком **в реестр** лизинговых организаций, **а также юридические лица и ИП без включения в реестр** в следующих случаях:

✓ ЮЛ и ИП при условии заключения не более 3-х договоров финансовой аренды (лизинга) в течение одного календарного года и (или) общей стоимости предметов лизинга, передаваемых по одному или нескольким договорам финансовой аренды (лизинга), заключенным этими лизингодателями в одном календарном году, менее 10 000 базовых величин;

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

✓ ЮЛ, имеющие право предоставлять имущество на условиях финансовой аренды (лизинга) в соответствии с решениями Президента Республики Беларусь.

Факт включения лизинговой организации в реестр подтверждается свидетельством о включении в реестр, выдаваемым Национальным банком по устанавливаемой им форме.

Осуществление лизинговой операции имеет следующие стадии:

1) пользователь сообщает лизинговой компании, какое оборудование ему необходимо;

2) лизинговая компания покупает указанное оборудование;

3) лизинговая компания, став собственником оборудования, передает его пользователю (лизингополучателю) в пользование;

4) пользователь (лизингополучатель) по усмотрению выкупает объект лизинга.

Таким образом, **лизинг включает в себя отношения по купле-продаже и пользованию имуществом.**

В белорусском законодательстве данные отношения рассматриваются как разновидность аренды (финансовая аренда).

Таблица 19.1 – Сравнительная характеристика аренды и лизинга

АРЕНДА	ЛИЗИНГ
на момент заключения договора объект аренды уже находится у арендодателя, и договор заключается на передачу в аренду имеющегося конкретного объекта	при организации лизинговой сделки объекта сделки у лизингодателя нет, его выбирает лизингополучатель, а лизингодатель во исполнение договора приобретает данный объект за свой счет или участвует в его приобретении
при аренде срок использования оборудования может быть практически любым и лимитирован только договором	срок лизинга меньше срока фактического износа оборудования
арендатор имеет право выкупа арендованного оборудования, однако не по остаточной, а по балансовой его стоимости	по окончании срока действия лизингового договора лизингополучатель может продолжить использование лизингового оборудования по льготной цене или приобрести лизинговое имущество по остаточной стоимости
сдавать имущество в аренду (постоянно или периодически) может любой субъект хозяйствования	в роли лизингодателя выступает специализированная лизинговая компания

Виды лизинга

1. В зависимости от объема обязанностей лизингодателя и срока использования оборудования.

Финансовый лизинг – финансовая аренда (лизинг), при которой лизинговые платежи в течение срока лизинга продолжительностью не менее одного года обеспечивают возмещение лизингодателю не менее 75 % стоимости предмета лизинга, независимо от того, предусмотрен ли договором лизинга выкуп предмета лизинга или его возврат лизингодателю.

В качестве разновидности финансового лизинга выделяют возвратный **лизинг**.

Возвратный лизинг – финансовый или оперативный лизинг, при котором лизингополучатель в рамках одного договора лизинга является одновременно продавцом (поставщиком) предмета лизинга. Данный вид лизинга характеризуется тем, что собственник имущества продает его лизинговой компании и одновременно принимает его же в лизинг.

Оперативный лизинг – лизинг, при котором лизинговые платежи в течение срока лизинга независимо от его продолжительности, обеспечивают возмещение лизингодателю менее 75 % стоимости предмета лизинга и договором лизинга предусмотрен возврат предмета лизинга лизингодателю по истечении срока лизинга. По истечении договора лизинга лизингополучатель возвращает лизингодателю объект лизинга, в результате чего он может передаваться в лизинг многократно.

2. В зависимости от местонахождения субъектов лизинга:

Международный лизинг – лизинг, при котором лизингодатель и лизингополучатель являются субъектами разных государств, в том числе:

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

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

Внутренний лизинг – при котором все стороны договора лизинга являются резидентами одного государства.

3. По отношению к арендуемому имуществу лизинг делится:

На чистый – когда все расходы по обслуживанию объекта лизинга принимает на себя лизингополучатель. Он несет расходы, связанные с эксплуатацией соответствующего имущества (налоги, расходы по обслуживанию имущества, его страхованию) и переводит лизингодателю чистые (нетто) платежи.

Полный – если лизингодатель принимает на себя все расходы, связанные с переданным в пользование имуществом.

Частичный лизинг – в случае, когда на лизингодателя возлагаются лишь отдельные функции по обслуживанию имущества.

4. По типу финансирования выделяют:

Срочный лизинг – когда имеет место одноразовая аренда имущества, по истечении срока договора имущество, взятое в лизинг, возвращается лизингодателю либо переходит в собственность лизингополучателя.

Возобновляемый (револьверный) лизинг – при истечении срока действия договора он продлевается на следующий период, при этом через определенное время объекты лизинга заменяются на более совершенные. Как правило, предметом такого договора является оборудование, подверженное быстрому моральному износу.

Генеральный лизинг – позволяет при постоянном и проверенном сотрудничестве лизингополучателя с лизингодателем заключить общее "соглашение о предоставлении лизинговой линии", по которой пользователь может при необходимости получать новое оборудование в лизинг без заключения нового договора.

Положение о лизинге выделяет также **сублизинг** – как лизинг, при котором лизингополучатель с разрешения лизингодателя по договору сублизинга передает иным лизингополучателям в последующее пользование и владение объект лизинга.

В. 2 Документальное оформление операций по лизингу

Лизинговые отношения строятся на основании договора лизинга. Неотъемлемой частью договора лизинга является **График лизинговых платежей**.

По договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Арендодатель в этом случае не несет ответственности за выбор предмета аренды и продавца.

Перечень существенных условий договора лизинга:

- **предмет лизинга** (его наименование, количественные и иные характеристики);
- **указание на сторону, осуществляющую выбор предмета лизинга и продавца;**
- **стоимость предмета лизинга** – контрактная стоимость предмета лизинга, определяемая по согласованию между лизингодателем и лизингополучателем, используемая для расчета лизинговых платежей и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга);
- **срок лизинга;**
- **размер, сроки и порядок уплаты лизинговых платежей**, в том числе с учетом уплаты аванса (если договором лизинга предусматривается аванс);

- случаи увеличения лизингодателем в одностороннем порядке размера лизинговых платежей (если договором лизинга предусматривается такое право);
- порядок и условия выкупа предмета лизинга, выкупная стоимость предмета лизинга (если договором лизинга предусматривается условие о выкупе предмета лизинга);
- ограничения по использованию предмета лизинга;
- невозможность отчуждения лизингополучателем предмета лизинга третьим лицам в течение срока лизинга;
- права лизингодателя по распоряжению предметом лизинга в течение срока лизинга, в том числе по его отчуждению, передаче в залог, обременению другими способами;
- право лизингодателя осуществлять контроль за сохранностью предмета лизинга, поддержанием его в рабочем состоянии, соблюдением установленных им ограничений по использованию предмета лизинга;
- указание стороны, на которую возложена обязанность по страхованию предмета лизинга;
- ответственность лизингополучателя по договору лизинга;
- риски лизингополучателя, связанные с выбором предмета лизинга и продавца (поставщика) предмета лизинга, если они определяются лизингополучателем;
- порядок возврата предмета лизинга и расчетов между лизингодателем и лизингополучателем в случае расторжения договора лизинга.

Обычно сведения об объекте лизинга, его характеристиках и стоимости указываются в соответствующем приложении к договору. Это удобно с практической точки зрения и позволяет не перегружать текст договора.

В договоре лизинга может быть предусмотрено, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по истечении срока договора или до его истечения при условии внесения лизингополучателем всей установленной договором выкупной стоимости, которая входит в цену договора лизинга.

Договором лизинга может быть предусмотрен **аванс** и (или) сумма обеспечения, подлежащие уплате лизингополучателем лизингодателю до начала срока лизинга. **При этом общая сумма таких денежных средств не должна превышать 40 % стоимости предмета лизинга с учетом НДС.**

Если лизингополучатель произвел за счет собственных средств и с согласия лизингодателя улучшения имущества, полученного по договору лизинга, неотделимые без вреда для имущества, лизингополучатель имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды.

Стоимость неотделимых улучшений имущества, полученного в лизинг, произведенных лизингополучателем без согласия лизингодателя, возмещению не подлежит, если иное не предусмотрено законодательством

Цена договора лизинга представляет собой совокупность предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга).

Выкупная стоимость предмета лизинга – установленная договором лизинга и уплачиваемая вне лизинговых платежей сумма приобретения в собственность лизингополучателем предмета лизинга, которая определяется как разница между стоимостью

предмета лизинга по договору лизинга и частью суммы лизинговых платежей, полностью или частично возмещающей инвестиционные расходы лизингодателя.

Лизинговые платежи определяются по соглашению сторон с учетом сумм:

1) вознаграждения (дохода) лизингодателя;

2) инвестиционные расходы лизингодателя, с учетом которых определяется стоимость предмета лизинга:

2.1) приобретение имущества, предназначенного для последующей передачи в качестве предмета лизинга, у продавца (поставщика) предмета лизинга;

2.2) приобретение товаров (работ, услуг), необходимых для доставки предмета лизинга, доведения его до состояния, пригодного к использованию лизингополучателем, в том числе на оплату:

– погрузочно-разгрузочных работ;

– страхования при приобретении и перевозке (доставке) имущества, предназначенного для последующей передачи в качестве предмета лизинга;

– работ и материалов для установки и монтажа предмета лизинга, создания необходимых для применения предмета лизинга конструкций (сооружений);

– таможенных платежей, связанных с приобретением и перевозкой (доставкой) предмета лизинга лизингополучателю;

– утилизационного сбора в отношении транспортного средства, подлежащего передаче лизингополучателю по договору лизинга в качестве предмета лизинга, в установленных законодательством случаях;

– налогов, сборов (пошлин), иных обязательных платежей, связанных с доведением предмета лизинга до состояния, пригодного к использованию лизингополучателем;

2.3) государственную регистрацию предмета лизинга, прав на него и (или) договора лизинга, если в соответствии с законодательством или договором лизинга такую регистрацию осуществляет лизингодатель;

2.4) покупку иностранной валюты для расчетов по обязательствам, связанным с приобретением имущества, предназначенного для последующей передачи в качестве предмета лизинга, в том числе связанным с разницей между курсом покупки и официальным курсом белорусского рубля к иностранной валюте, установленным Нацбанком на дату покупки, до ввода предмета лизинга в эксплуатацию (фактической передачи лизингополучателю);

3) полностью или частично возмещающих иные инвестиционные расходы лизингодателя:

3.1) на выплату процентов и иных платежей:

по кредитному договору (договору займа), заключенному в целях финансирования приобретения имущества, предназначенного для последующей передачи в качестве предмета лизинга, до и после передачи в лизинг предмета лизинга;

аккредитиву, открытому до и после передачи в лизинг предмета лизинга;

3.2) выпуск ценных бумаг, эмитированных в целях финансирования приобретения имущества, предназначенного для последующей передачи в качестве предмета лизинга, и выплату доходов (процентов) по ним до и после его передачи в лизинг;

3.3) привлечение гарантии для обеспечения исполнения лизингодателем обязательств, если такая гарантия предоставлялась;

3.4) уплату налогов, сборов (пошлин) и иных обязательных платежей, начисляемых на предмет лизинга и земельный участок, занятый предметом лизинга;

3.5) все виды страхования предмета лизинга, в том числе при государственной регистрации предмета лизинга, если в соответствии с законодательством или договором лизинга страхование и (или) регистрацию осуществляет лизингодатель;

3.6) текущий и (или) капитальный ремонт, техническое и иное обслуживание предмета лизинга, если лизингодатель осуществляет ремонт, обслуживание предмета лизинга в соответствии с договором лизинга либо несет расходы по их осуществлению.

Периодичность уплаты лизинговых платежей устанавливается сторонами в договоре по их соглашению и может быть любой (один раз в месяц, квартал, полугодие, год).

Способ уплаты лизинговых платежей также выбирается сторонами при заключении договора.

Передача лизингодателем лизингополучателю предмета лизинга в лизинг оформляется **актом приемки-передачи имущества**, в собственность - **актом передачи прав собственности на предмет лизинга** либо посредством направления лизингодателем лизингополучателю **уведомления об исполнении им своих обязательств по договору лизинга**, если это им предусмотрено.

Иногда передача имущества в лизинг оформляется ТН или ТТН, что является спорным и законодательством не предусмотрено.

Предусмотренные договором лизинга права лизингополучателя на предмет лизинга, подлежащие госрегистрации, возникают с момента госрегистрации прав на предмет лизинга.

Возврат предмета лизинга лизингодателю оформляется актом приемки-передачи предмета лизинга, который подписывается лизингодателем и лизингополучателем.

Лизинговые платежи в сумме дохода лизингодателя в бухгалтерском учете лизингодателя и лизингополучателя могут отражаться на основании:

– ПУД (первичного учетного документа), подписанного лизингодателем и лизингополучателем (например, акт временного владения и пользования имуществом);

– ПУД, составленного лизингодателем и лизингополучателем единолично на основании графика лизинговых платежей, договора лизинга (например, бухгалтерская справка-расчет) **при условии, что в договоре лизинга, заключенном в письменной форме, предусмотрено оформление ПУД единолично.**

В. 3 Бухгалтерский учет лизинговых операций у лизингодателя

Основные этапы учета объекта лизинга у лизингодателя:

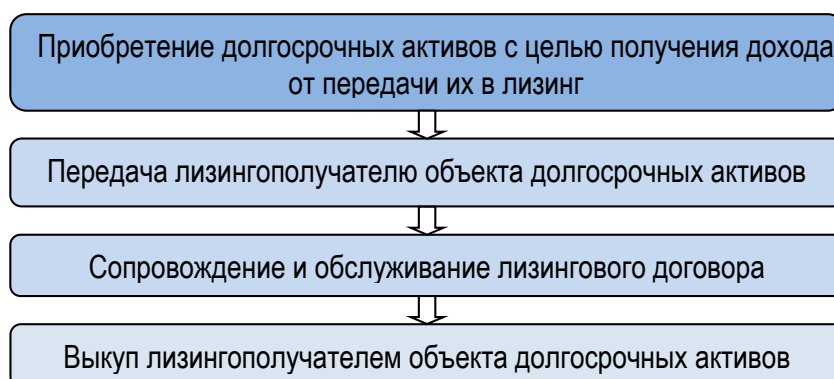


Рисунок 19.1 – Основные этапы учета объекта лизинга у лизингодателя

При приобретении объектов, предназначенных для передачи в лизинг, лизингодатель несет **инвестиционные расходы**, с учетом которых определяется стоимость предмета лизинга.

Инвестиционные расходы включают:

- первоначальную стоимость предмета лизинга;
- проценты, уплачиваемые лизингодателем, по кредитам (займам), полученным на приобретение объекта лизинга;
- затраты по договору гарантии;
- платежи по всем видам страхования лизингового имущества, если страхование осуществлял лизингодатель;
- погрузочно-разгрузочные работы;
- работы и материалы для установки и монтажа предмета лизинга;
- налоги и другие обязательные платежи, связанные с доведением предмета лизинга до состояния, пригодного к использованию;
- утилизационный сбор в отношении транспортных средств, предназначенных для передачи в лизинг, в установленных законодательством случаях;
- госрегистрация предмета лизинга, если в соответствии с законодательством или договором лизинга такую регистрацию осуществляет лизингодатель, и другие инвестиционные расходы.

Учет инвестиционных расходов лизингодателя, формирующих первоначальную стоимость предмета лизинга, лизингодатели **ведут в разрезе каждого объекта**.

Для отражения информации по приобретению предметов лизинга используются следующие субсчета:

08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)» – для отражения расходов, связанных с приобретением объекта лизинга;

03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» – для отражения объектов, предназначенных для передачи в лизинг.

При исполнении **долгосрочных договоров** финансовой аренды (лизинга) **предмет лизинга всегда списывается с баланса лизингодателя** и в течение срока действия договора лизинга не отражается на счете 03 «Доходные вложения в материальные активы».

Таблица 19.1 – Бухгалтерский учет инвестиционных расходов у лизингодателя

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08-3	10, 60, 69, 70, 76 и др.	Отражаются инвестиционные расходы лизингодателя, с учетом которых определяется стоимость предмета лизинга в соответствии с законодательством
03-2	08-3	Отражаются инвестиционные расходы лизингодателя, формирующие первоначальную стоимость предмета лизинга
91 и др.	60, 66, 67, 76 и др.	Отражаются инвестиционные расходы лизингодателя, не учитываемые в первоначальной стоимости предмета лизинга, но включаемые в состав лизинговых платежей

Если лизинговое имущество поставляется его продавцом непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, то вышеуказанные записи отражают в бухгалтерском учете транзитом на основании первичного учетного документа лизингополучателя.

!!!!Инвестиционные расходы лизингодателя, с учетом которых определяется стоимость предмета лизинга (первоначальная стоимость), не входят в состав вознаграждения лизингодателя и **не подлежат переоценке** в период действия договора лизинга.

Предмет лизинга в течение срока лизинга не подлежит обесценению.

Затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой (текущей) деятельности, за исключением затрат, формирующих первоначальную стоимость, **отражаются в общеустановленном порядке.**

При этом инвестиционные расходы, не учитываемые в первоначальной стоимости предмета лизинга, но включаемые в состав лизинговых платежей, должны отражаться обособленно от текущих затрат лизинговой организации в разрезе каждого объекта лизинга. Для отражения информации **по учету затрат** лизинговой организации предусматриваются субсчета:

- **20-1** «Текущие затраты лизинговой организации»;
- **91-4** «Прочие расходы».

Таблица 19.2 – Бухгалтерский учет расходов у лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
20-1	02-1	Начислена амортизация основных средств
	10	Списаны использованные материалы
	70	Начислена зарплата работникам
	69	Начислены отчисления по соцстрахованию
	76-2	Начислены взносы в Белгосстрах
	71	Включены в расходы командировочные расходы работников
	60	Включены в расходы услуги сторонних организаций (без НДС)
90-4	20-1	Текущие затраты лизингодателя списаны на финансовый результат

Операции по учету долгосрочного лизинга у лизингодателя

Для отражения лизингодателем информации по движению предметов, переданных в долгосрочный кредит, **можно** использовать следующие субсчета:

62-51 «Обязательства по лизингу» – по **дебету** которого отражается задолженность лизингополучателя по лизинговым платежам перед лизингодателем **в сумме стоимости предмета лизинга** (без учета суммы НДС) в корреспонденции с **кредитом субсчета 91-1** «Прочие доходы»;

62-52 «Обязательства по лизингу» – по **дебету** которого отражается задолженность лизингополучателя по лизинговым платежам перед лизингодателем **в сумме вознаграждения лизинговой организации** в корреспонденции с **кредитом субсчета 90-1** «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

76-9 «Обязательства по НДС, относящиеся к будущим периодам» – по **кредиту** которого отражается **НДС** на дату передачи лизингополучателю предмета лизинга и НДС, подлежащий начислению в бюджет в будущих периодах, в корреспонденции с **дебетом субсчета 62-51** «Обязательства по лизингу»;

91-4 «Прочие расходы» – по **дебету** которого отражается передача предмета лизинга лизингополучателю по **первоначальной стоимости** (без НДС) в корреспонденции с **кредитом субсчета 03-2** «Предметы финансовой аренды (лизинга)».

Стоимость предмета лизинга, переданного лизингополучателю на условиях долгосрочного лизинга, при списании объекта с балансовых счетов лизингодателя отражается

по дебету забалансового счета 011 «Основные средства, сданные в аренду» (без НДС).

Цена договора лизинга формируется лизингодателем по согласованию с лизингополучателем и включает суммы, возмещающие инвестиционные расходы лизингодателя, и его вознаграждение (доход).

Доход (вознаграждение) лизингодателя включает оплату услуг по предоставлению объекта в лизинг и определяется как разность между общей суммой лизинговых платежей и суммой платежей, возмещающих инвестиционные затраты лизингодателя.

Учет лизингового имущества и начисление амортизации по нему отражается лизингодателем либо лизингополучателем в зависимости от условий договора лизинга.

Предусмотренные договором долгосрочного лизинга **лизинговые платежи (ЛП)** включают:

- **АО** – полное или частичное возмещение инвестиционных расходов лизингодателя (включенных в первоначальную стоимость объекта лизинга), которые должны быть не менее 75 % первоначальной стоимости объекта при долгосрочном лизинге;

- **РЛ** – возмещение текущих расходов лизинговой организации;

- **СЛ** – ставка лизингодателя, т. е. планируемая сумма прибыли лизинговой организации;

- **РЛ + СЛ** – доход (вознаграждение) лизингодателя;

- **НДС** – НДС, которым облагается лизинговый платеж в соответствии с законодательством в части погашения первоначальной стоимости объекта и в части дохода (вознаграждения) лизинговой организации:

$$ЛП = (АО + НДС) + (РЛ + СЛ + НДС).$$

Таблица 19.3 – Бухгалтерский учет долгосрочного лизинга у лизингодателя

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Передача объекта в долгосрочный лизинг		
91-4	03-2	Списание стоимости объекта при передаче в лизинг
62-51	91-1	На сумму стоимости объекта лизинга, подлежащей погашению (без НДС)
62-51	76-9	На сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет от стоимости объекта лизинга
011		Контрактная стоимость объекта лизинга до окончания срока лизингового договора
Поступление лизинговых платежей в соответствии с графиком погашения		
51	62-51	Ежемесячное поступление лизинговых платежей с НДС в части погашения контрактной стоимости и НДС в течение срока лизингового договора
76-9	68-2	Начисление НДС в бюджет при поступлении лизингового платежа в части погашения контрактной стоимости объекта
62-52	90-1	На сумму лизингового платежа, подлежащего поступлению в течение срока лизингового договора, в части дохода лизингодателя с НДС
51	62-52	Ежемесячное поступление лизинговых платежей с НДС в части вознаграждения лизингодателя в течение срока лизингового договора
90-4	20-1	Списание расходов лизинговой организации
90-2	68-2	Начисление НДС от суммы лизингового платежа
90-11	99	Ежемесячное отражение прибыли

Продолжение таблицы 19.3

Выкуп лизингополучателем объекта по окончании срока лизингового договора		
51	62-51	Поступление выкупной стоимости при выкупе объекта лизинга с НДС
76-9	68-2	Начисление в бюджет НДС от выкупной стоимости объекта
	011	Списание контрактной стоимости после выкупа объекта лизинга
Возврат объекта лизинга по окончании срока лизингового договора		
08	62-51	Оприходование объекта лизинга при возврате по остаточной стоимости
76-9	62-51	Списание НДС, относящегося к стоимости возвращенного предмета лизинга
	011	Списание контрактной стоимости объекта лизинга после окончания срока лизингового договора при возврате объекта

Возвращенный лизингополучателем предмет лизинга отражается по дебету счета 08 в корреспонденции с кредитом субсчета 62-51 в сумме задолженности лизингополучателя по лизинговым платежам в части стоимости предмета лизинга и выкупной стоимости предмета лизинга.

Сумма НДС, относящегося к стоимости возвращенного предмета лизинга, отражается по дебету субсчета 76-9 и кредиту субсчета 62-51.

Операции по учету краткосрочного лизинга у лизингодателя

Основными моментами, которые необходимо учитывать лизингодателю при отражении хозяйственных операций по краткосрочному лизингу, являются следующие:

- а) предмет лизинга всегда остается на балансе лизингодателя;
- б) предмет лизинга отражается (всегда переводится) на счете **03-2** «Предметы финансовой аренды (лизинга)».

Для аналитического учета объектов, переданных в краткосрочный лизинг, могут быть предусмотрены следующие субсчета:

03-21 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» – для отражения объектов, предназначенных для передачи в долгосрочный лизинг;

03-22 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» – для отражения объектов, переданных в краткосрочный лизинг;

в) доход по лизинговым платежам (как в части возмещения инвестиционных расходов лизингодателя (контрактной стоимости предмета лизинга), так и в части вознаграждения (дохода) лизингодателя) отражается в бухгалтерском учете лизингодателя ежемесячно на протяжении всего срока действия договора лизинга.

Лизинговый платеж в сумме, приходящейся на отчетный период, признается на отчетную дату выручкой (доходом) и отражается по **дебету счета 62** «Расчеты с покупателями и заказчиками». Для аналитического учета сумм лизинговых платежей, поступающих в течение срока лизингового договора, могут быть открыты следующие субсчета:

62-51 «Обязательства по лизингу» – по дебету которого отражается задолженность в части погашения **стоимости предмета лизинга** в корреспонденции с кредитом субсчета 91-1 «Прочие доходы»;

62-52 «Обязательства по лизингу» – по дебету которого отражается задолженность **в сумме вознаграждения (дохода)** лизинговой организации в корреспонденции с кредитом субсчета 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Предусмотренные договором краткосрочного лизинга лизинговые платежи (в течение срока договора независимо от его продолжительности) обеспечивают возмещение

лизингодателю **менее 75 %** первоначальной стоимости предмета лизинга и вознаграждения (дохода) лизингодателя):

Предмет лизинга, **возвращаемый** по окончании срока краткосрочного лизинга, списывается внутренними записями на субсчет **03-21 с субсчета 03-22**.

Таблица 19.4 – Бухгалтерский учет краткосрочного лизинга у лизингодателя

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Приобретение объекта для передачи в лизинг		
08-3	60	Поступление приобретенного объекта
18-1		НДС в стоимости объекта
08-3	76	Начислено по договору страхования по приобретенному объекту лизинга
08-3	76	Начислен утилизационный сбор при приобретении объекта лизинга
08-3	76	Оплата государственной регистрации предмета лизинга
03-21	08-3	Оприходование объекта лизинга
Поступление лизинговых платежей в соответствии с графиком погашения платежей		
03-22	03-21	Отражение объекта, переданного в краткосрочный лизинг
51	62-51	Ежемесячное поступление лизинговых платежей с НДС в части погашения первоначальной стоимости
62-51	91-1	Ежемесячное отражение лизинговых платежей с НДС в течение срока лизингового договора в составе доходов по инвестиционной деятельности
91-4	02-2	Ежемесячное начисление амортизации по объекту, переданному в краткосрочный лизинг, в течение срока лизингового договора
91-2	68-2	Ежемесячное начисление НДС в течение срока лизингового договора от суммы погашения первоначальной стоимости
51	62-52	Ежемесячное поступление вознаграждения лизингодателю с НДС в течение срока лизингового договора
62-51	90-1	Ежемесячное отражение вознаграждения лизингодателя, приходящееся на отчетный период, признается на отчетную дату выручкой
90-2	68-2	Начисление НДС от суммы вознаграждения
20-1	70, 69, 60	Ежемесячное отражение текущих расходов лизинговой организации
90-4	20-1	Списание текущих расходов лизинговой организации по объекту лизинга
90-11	99	Ежемесячное отражение прибыли
Отражение объекта по окончании срока краткосрочного лизинга		
03-21	03-22	Оприходование объекта лизинга по истечении срока лизингового договора

В. 4 Бухгалтерский учет лизинговых операций у лизингополучателя

Операции по учету долгосрочного лизинга у лизингополучателя

По договору лизинга предмет лизинга предоставляется лизингополучателю – ЮЛ или ИП – во временное владение и пользование для предпринимательских целей.

Первоначальная стоимость переводимого в состав основных средств предмета лизинга, равная первоначальной стоимости предмета лизинга и затрат на его доставку и доведение до состояния, пригодного к использованию, отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

К счету 01 вводится отдельный **субсчет 01-6** «Имущество, полученное по договору лизинга» для отражения основных средств, полученных по договору долгосрочного лизинга, по первоначальной стоимости с обособленным отражением в аналитическом учете стоимости предмета лизинга.

Предмет лизинга учитывается в соответствии с установленным законодательством порядком учета основных средств.

Обесценение и переоценка основных средств в течение срока лизинга не производятся.

К счету 02 «Амортизация основных средств» открывается отдельный **субсчет 02-3** «Амортизация имущества, полученного по договору лизинга» для отражения амортизации по основным средствам, полученным по договору долгосрочного лизинга, до полного выкупа объекта.

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» открывается отдельный **субсчет 76-8** «Обязательства по лизинговым платежам».

Таблица 19.5 – Бухгалтерский учет долгосрочного лизинга у лизингополучателя

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Поступление объекта лизинга		
08-1	76-8	Поступление объекта лизинга без НДС
18		«Входной» НДС в стоимости объекта лизинга
01-6	08-1	Оприходование объекта, полученного в лизинг, по первоначальной стоимости
Перечисление лизинговых платежей в соответствии с графиком погашения платежей		
76-8	51	Уменьшение задолженности перед лизингодателем в части выкупной стоимости предмета лизинга с НДС
68-2	18	НДС от оплаты части выкупной стоимости предмета лизинга принимается к вычету
20	02-3	Ежемесячно начисление амортизации лизингополучателем по объекту лизинга в сумме, включенной в состав лизингового платежа
76-8	51	Ежемесячное перечисление лизинговых платежей с НДС в части выручки лизингодателя
91-4	76-8	Ежемесячное отражение лизингового платежа в сумме дохода лизингодателя, приходящейся на отчетный период, в течение срока лизинга признается на отчетную дату расходами
18		НДС, включенный в вознаграждение лизингодателя
99	91-5	Ежемесячное списание в состав убытков лизинговых платежей в сумме дохода лизингодателя
Выкуп объекта лизинга по истечении срока лизингового договора		
76-8	51	Перечисление выкупной стоимости объекта лизинга с НДС
68-2	18	Списание к вычету при расчетах с бюджетом «входного НДС», уплаченного при выкупе объекта лизинга
01-1	01-6	Оприходование объекта основных средств в результате выкупа по первоначальной стоимости
02-3	02-1	Списание амортизации по объекту лизинга на дату его полного выкупа
Возврат объекта лизинга по истечении срока лизингового договора		
02-3	01-6	Списание амортизации, накопленной по объекту лизинга, на дату его возврата
91-4	01-6	Списание остаточной стоимости объекта лизинга на дату его возврата
76-8	91-1	Прекращение признания задолженности перед лизингодателем по лизинговым платежам в части выкупной стоимости предмета лизинга без НДС
76-8	18	Сумма НДС, относящегося к стоимости возвращенного предмета лизинга

Операции по учету краткосрочного лизинга у лизингополучателя

Предмет лизинга при краткосрочном лизинге всегда остается на балансе лизингодателя и у лизингополучателя отражается по дебету счета 001 «Арендованные основные средства» (без учета суммы НДС) в течение срока договора лизинга.

Для отражения информации по расчетам лизингополучателя с лизингодателем необходимо использовать следующие счета и субсчета:

26 «Общехозяйственные затраты», **44** «Расходы на реализацию» и др. – для отражения **части погашения стоимости предмета лизинга** в лизинговом платеже;

91-4 «Прочие расходы» – для отражения суммы погашения **дохода лизингодателя** в лизинговом платеже;

18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» – для отражения НДС, включенного в лизинговый платеж;

76-8 «Обязательства по лизинговым платежам» – для отражения обязательств перед лизингодателем.

Таблица 19.6 – Бухгалтерский учет краткосрочного лизинга у лизингополучателя

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Отражение объекта лизинга у лизингополучателя		
001		Отражение объекта, полученного в лизинг, по первоначальной стоимости на забалансовом счете
Перечисление лизинговых платежей в соответствии с графиком погашения платежей		
26 (44)	76-8	Ежемесячное отражение задолженности перед лизингодателем в части стоимости предмета лизинга в лизинговом платеже без НДС
18		НДС, включенный в сумму лизингового платежа
91-4	76-8	Ежемесячное отражение задолженности перед лизингодателем в части суммы дохода лизингодателя в лизинговом платеже без НДС
18		НДС, включенный в сумму лизингового платежа
76-8	51	Ежемесячное перечисление задолженности перед лизингодателем по лизинговым платежам
99	91-5	Ежемесячное списание в состав убытков лизингополучателем сумм лизинговых платежей и других расходов
При возврате объекта лизинга лизингодателю		
	001	Списание стоимости предмета лизинга, возвращенного лизингодателю, с забалансового счета

ТЕМА 20. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

1. Сущность нематериальных активов, их классификация и оценка.
2. Документальное оформление и учет поступления НМА.
3. Бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов.

4. Документальное оформление и учет выбытия НМА.

Нормативные документы

1. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25.

2. Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04.2011 г. № 23.

3. Об утверждении инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 18.

4. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 г. № 180.

В. 1 Сущность нематериальных активов, их классификация и оценка

Одной из составных частей хозяйственных средств предприятия являются **нематериальные активы**.

В соответствии с действующим законодательством **к нематериальным активам для целей бухгалтерского учета относятся:**



Рисунок 20.1 – Виды нематериальных активов

Под **нематериальными активами** понимают условную стоимость объектов промышленной и интеллектуальной собственности. Они не имеют материальной формы, не обладают физическими свойствами, но обеспечивают предприятию возможность получения доходов в течение длительного времени или постоянно.

Организацией в качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету активы, не имеющие материально-вещественной формы, при выполнении следующих условий признания:



Рисунок 20.2 – Критерии отнесения имущества к нематериальным активам

!!!!!!При невыполнении любого из указанных условий признания произведенные организацией затраты признаются расходами.

В состав нематериальных активов организации не включаются:

- интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду;
- затраты, связанные с созданием организации; затраты на маркетинговые исследования;
- имущественные права на результаты НТД при невыполнении условий признания;
- товарные знаки и знаки обслуживания, за исключением полученных при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса;
- названия публикуемых изданий;
- клиентская база, созданная организацией;
- экземпляры произведений, содержащихся на любых носителях, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, приобретаемые и используемые в деятельности организации;

- иные объекты и затраты в соответствии с законодательством.

Для того чтобы имущественные права на результаты научно-технической деятельности (НТД) признать в бухгалтерском учете как НМА, должны соблюдаться условия:

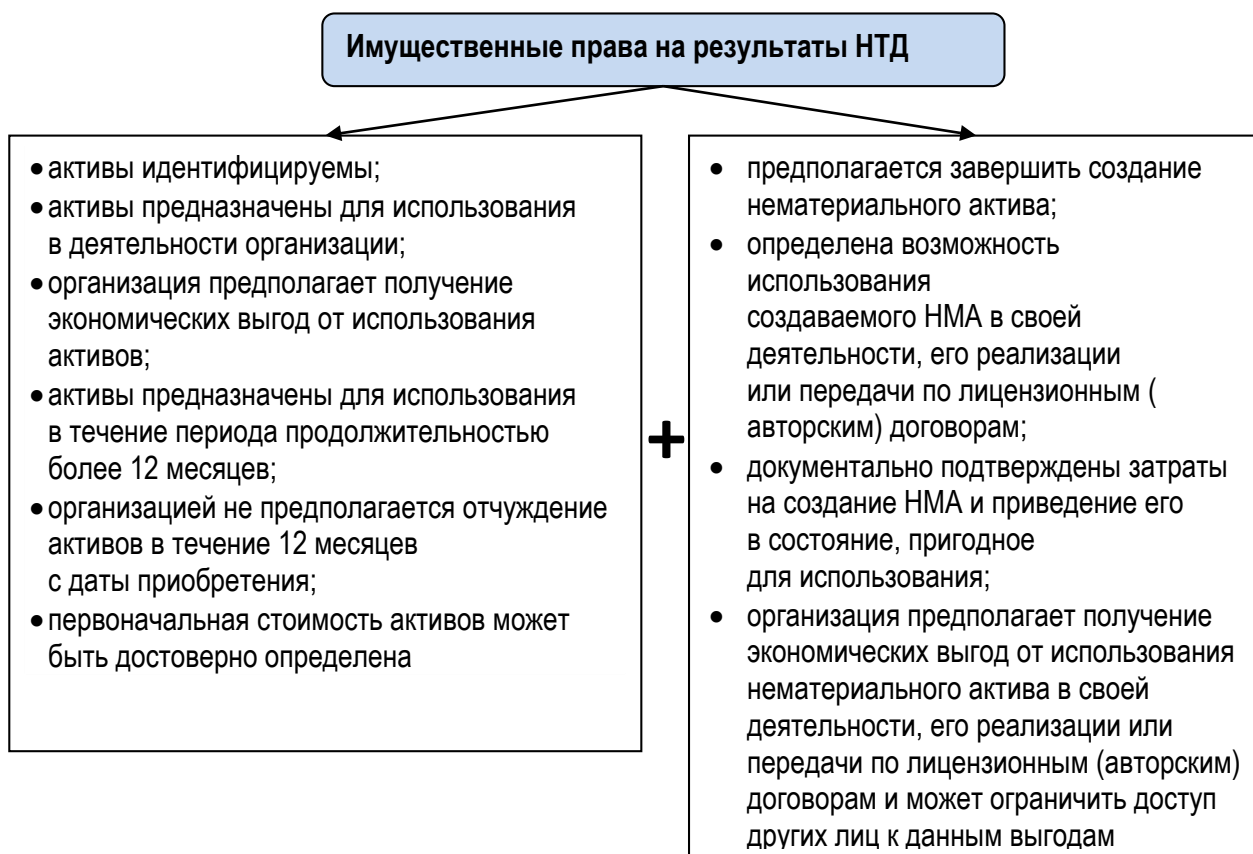


Рисунок 20.3 – Критерии признания в бухгалтерском учете имущественных прав на результаты НТД

Аналогичный порядок признания НМА применяется и в отношении **веб-сайта, созданного в организации.**

При этом экземпляры произведений в бухгалтерском учете отражаются:

1) **В составе текущих информационных расходов**, если они содержат деловую, научно-техническую и потребительскую информацию на любых носителях, включая экземпляры периодических и непериодических изданий, в том числе методическую, справочную литературу, нормативные документы; прикладные программы для ЭВМ и компьютерные базы данных.

2) **В составе основных средств:**

- если программа для ЭВМ и / или компьютерная база данных являются составными частями приобретаемого объекта основных средств;
- если они приходятся как библиотечные фонды.



!!!!!!Стоимость приобретаемых имущественных прав по лицензионным и авторским договорам отражается в бухгалтерском учете как нематериальные активы, а воспроизведенные в соответствии с данными договорами экземпляры произведений – как готовая продукция.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом НМА является совокупность имущественных прав, возникающих из патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора либо в ином установленном законодательством порядке.

Основным признаком, по которому один инвентарный объект НМА отличен от другого, является выполнение каждым самостоятельной функции в хозяйственной деятельности организации.

Включение нематериальных активов в состав средств предприятия требует определения их первоначальной стоимости.

В зависимости от способа получения объекта НМА величина его первоначальной стоимости будет определяться:

1) При приобретении НМА за плату – исходя из фактически произведенных расходов по приобретению, в том числе:

- стоимость приобретения нематериальных активов;
- таможенные сборы и пошлины;
- проценты по кредитам и займам;
- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением нематериальных активов в состояние, пригодное для использования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов и приведением их в состояние, пригодное для использования.

2) При создании объекта НМА самим предприятием – в сумме фактических расходов на их создание, которые включают в себя расходы на материальные ценности, оплату труда, услуги сторонних организаций, патентные пошлины и другие расходы.

3) Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, определяется на основании заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

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

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

НМА после принятия к бухгалтерскому учету могут учитываться:

- по первоначальной стоимости;
- по переоцененной стоимости.

Первоначальная стоимость объектов НМА, по которой они приняты к учету, изменяется в случаях:

- 1) переоценки, обесценения, восстановления обесценения НМА в соответствии с законодательством Республики Беларусь;
- 2) внесения установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с подтверждением имущественных прав.

В. 2 Документальное оформление и учет поступления НМА

Для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности, используется счет **04 «Нематериальные активы»**. Этот счет – активный, инвентарный.

По дебету счета 04 отражают поступление нематериальных активов по первоначальной стоимости, **по кредиту** – их списание. **Дебетовое сальдо** по этому счету характеризует первоначальную стоимость нематериальных активов, находящихся в распоряжении предприятия.

Счет 04 показывается в первом разделе актива бухгалтерского баланса за минусом начисленной по кредиту счета 05 амортизации НМА. Таким образом НМА отражаются в балансе **по остаточной стоимости**.

При любом поступлении нематериальных активов произведенные предприятием затраты учитываются на счете **08 «Вложения в долгосрочные активы»** субсчете **08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов»**.

Оприходование приобретенных нематериальных активов производится на основании соответствующих документов: свидетельств на право пользования ими, патентов, лицензий, актов приемки работ по разработке программного обеспечения, протоколов о внесении нематериальных активов в качестве вкладов в уставный капитал предприятия и согласовании их стоимости и др.

Фактические затраты при создании нематериальных активов в бухучете отражаются на основании первичных учетных документов: актов выполненных работ, актов оказанных услуг, ведомостей начисления заработной платы и др.

Первичным документом на оприходование нематериальных активов служит **Акт о приеме-передаче нематериальных активов**. Он составляется в одном экземпляре и хранится в бухгалтерии.

Аналитический учет по инвентарным объектам ведется в **Инвентарных карточках учета нематериальных активов** или иных регистрах аналитического учета. Законодательно их форма не установлена. Организация разрабатывает ее самостоятельно. Инвентарная карточка заполняется в одном экземпляре.

Синтетический учет НМА ведется в Журнале-ордере и ведомости по счету 04 «Нематериальные активы», анализе счета 04, Оборотно-сальдовой ведомости по счету 04 и др. в разрезе инвентарных объектов. Итоговые данные из этих регистров в конце месяца переносятся в Главную книгу и бухгалтерский баланс.

Таблица 20.1 – Порядок отражения операций по созданию объектов интеллектуальной собственности

Дебет	Кредит	Содержание операции
08/4	10	Списана стоимость израсходованных материалов, использованных при создании объектов НМА собственными силами
08/4	02	Начислена амортизация по основным средствам, задействованным при создании объектов НМА
08/4	70	Списаны затраты на оплату труда работников, занятых созданием объектов НМА, суммы авторского вознаграждения
08/4	69,76	Начислены обязательные отчисления от зарплаты
08/4	76, 60	Уплачено Госпатенту Республики Беларусь за регистрацию охранного документа
04	08/4	После государственной регистрации охранного документа созданный объект нематериальных активов принят на учет

Таблица 20.2 – Порядок отражения операций по приобретению НМА у сторонних организаций

Дебет	Кредит	Содержание операции
08/4	60	Отражена стоимость полученных нематериальных активов согласно предъявленным счетам (без НДС)
18	60	Сумма НДС от стоимости приобретаемых НМА
08/4	10, 60,70, 69, 76	Отражены затраты по доведению приобретенных НМА до состояния, в котором они пригодны к использованию
18	60,76	НДС со стоимости услуг по доведению НМА до состояния, в котором они пригодны к использованию
08/4	76, 60	Начислено Госпатенту Республики Беларусь за регистрацию охранного документа
04	08/4	После госрегистрации охранного документа приобретенный объект нематериальных активов принят на учет
68	18	Принят к зачету уплаченный и полученный НДС

Таблица 20.3 – Порядок отражения операций по внесению НМА в уставный капитал организации

Дебет	Кредит	Содержание операции
08	75	Отражена экспертная стоимость полученных НМА
08/4	60,10,70...	Отражены затраты по доведению приобретенных НМА до состояния, в котором они пригодны к использованию
04	08/4	Оприходован объект НМА по первоначальной стоимости

Таблица 20.4 – Порядок отражения операций по безвозмездному получению НМА от сторонних организаций

Дебет	Кредит	Содержание операции
		– амортизация не начисляется
08/4	91/1	Отражена текущая рыночная стоимость НМА на дату принятия к учету
18	91/1	Сумма НДС от стоимости безвозмездно полученных НМА
08/4	60,76, 70, 69, 10	Отражены фактические затраты по доведению НМА до состояния, пригодного для использования

Продолжение таблицы 20.4

Дебет	Кредит	Содержание операции
04	08/4	Оприходован объект НМА по первоначальной стоимости
		– амортизация начисляется
08/4	98	Отражена текущая рыночная стоимость НМА на дату принятия к учету
08/4	60,76, 70, 69, 68	Отражены фактические затраты по доведению НМА до состояния, пригодного для использования
04	08/4	Оприходован объект НМА по первоначальной стоимости
09	99	Отражается начисление отложенных налоговых активов (стоимость безвозмездно полученных НМА умножается на ставку налога на прибыль)
20, 25, 26	05	Начислена амортизация по объектам НМА
98	91	Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость безвозмездно полученных НМА, отражена в составе прочих доходов от инвестиционной деятельности (ежемесячно в сумме начисленной амортизации)
99	09	Отражается погашение отложенных налоговых активов ежемесячно по мере начисления амортизации (ежемесячно)

В. 3 Бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов

Нематериальные активы являются объектами начисления амортизации.

К амортизируемым нематериальным активам относятся принадлежащие владельцу имущественные права, по которым возможно установить ожидаемый период их использования в процессе предпринимательской деятельности.

Для расчета амортизации по НМА потребуется:

- 1) определить амортизируемую стоимость объекта НМА;
- 2) выбрать способ начисления амортизации;
- 3) определить срок полезного использования (если выбран линейный или нелинейный способ амортизации);
- 4) определить планируемый объем выпуска продукции за весь срок использования НМА (если выбран производительный способ амортизации).

Все перечисленные выше действия относятся к функциям **комиссии по проведению амортизационной политики**.

Амортизируемой стоимостью может быть:

- первоначальная (переоцененная) стоимость объектов НМА;
- недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов НМА с учетом ее последующих переоценок (обесценения, восстановления обесценения).

Срок полезного использования по НМА **принимается равным нормативному сроку службы**, который определяется исходя из времени использования НМА, устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя.

Если в этих документах не указано время использования (срок службы), нормативный срок службы устанавливается по решению комиссии с учетом ограничений, представленных в таблице.

Таблица 20.5 – Нормативные сроки службы по НМА

№	Объект НМА	Нормативный срок службы
1	Средства индивидуализации участников гражданского оборота товаров, услуг (фирменные наименования, товарные знаки)	до 40 лет, но не более срока деятельности организации
2	Объекты права промышленной собственности, за исключением перечисленных в строке 1	до 20 лет, но не более срока деятельности организации
3	Другие объекты НМА	до 10 лет, но не более срока деятельности организации

Амортизация по НМА начисляется теми же способами и методами, что и по основным средствам.



Нелинейный способ не применяется при начислении амортизации на фирменные наименования, товарные знаки.

По объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, амортизация начисляется линейным способом, исходя из их амортизируемой стоимости и установленных нормативных сроков службы.

Таблица 20.6 – Способы начисления амортизации по НМА

Способы начисления амортизации	Методы начисления амортизации
Линейный способ	
Нелинейный способ	Прямой метод суммы чисел лет
	Обратный метод суммы чисел лет
	Метод уменьшаемого остатка (с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5)
Производительный способ	

Организация самостоятельно выбирает наиболее рациональный способ начисления амортизации.

Таблица 20.7 – Периоды начисления амортизации

Начисление амортизации линейным и нелинейным способами	
производится:	прекращается:
<ul style="list-style-type: none"> по вновь введенным в эксплуатацию НМА с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию, и производится ежемесячно. 	<ul style="list-style-type: none"> если амортизация начислялась линейным и нелинейным способами – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их выбытия, окончания срока полезного использования

Для обобщения информации об амортизации нематериальных активов предназначен счет **05 «Амортизация нематериальных активов»**.

Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведется по отдельным объектам нематериальных активов.

В бухгалтерском учете суммы амортизационных отчислений по НМА отражаются в зависимости от их использования в предпринимательской деятельности.

Синтетический учет НМА ведется в Журнале-ордере и ведомости по счету 05 «Амортизация нематериальных активов», Оборотно-сальдовой ведомости по счету 05, Анализе счета 05 в разрезе инвентарных объектов. Итоговые данные из него в конце месяца переносятся в Главную книгу и бухгалтерский баланс.

Таблица 20.8 – Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по начислению амортизации нематериальных активов

Дебет	Кредит	Содержание операций
20, 23, 25, 26, 29	05	Начисление амортизации НМА, используемых в производстве
44	05	Начисление амортизации НМА, используемых в процессе реализации
90/10	05	Начисление амортизации НМА, не используемых в предпринимательской деятельности
05	04	Списание накопленных сумм амортизации при списании НМА

В. 4 Документальное оформление и учет выбытия НМА

Выбытие объектов НМА может быть по разным причинам. При этом должен оформляться соответствующий первичный учетный документ:

Таблица 20.9 – Документальное оформление выбытия нематериальных активов

№	Причина выбытия НМА	Вид первичного учетного документа	Форма документа
1	Списание в случае: – окончания срока полезного использования; – окончания срока действия патента; свидетельства, лицензионного (авторского) договора и т. д.	Акт о списании имущества	Форма не утверждена
2	Реализация	Акт о приеме-передаче НМА	Форма утверждена Постановлением 23 от 22.04.2011 г.
3	Безвозмездная передача		
4	Внесение в качестве вклада в уставный фонд		
5	Недостача НМА, выявленная в ходе инвентаризации	Инвентаризационная опись НМА, Сличительная ведомость	Форма утверждена Инструкцией 180 от 30.11.2007 г.

Для учета выбытия НМА используют сопоставляющий счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 отражается остаточная стоимость выбывших НМА, а также расходы, связанные с их выбытием; по кредиту – доход от реализации НМА.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» закрывается и определяется финансовый результат от выбытия НМА. Дебетовое (убыток) или кредитовое (доход) сальдо по счету 91 «Прочие доходы и расходы» списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

От причины выбытия зависит также и отражение операций на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 20.10 – Бухгалтерский учет выбытия нематериальных активов

Дебет	Кредит	Содержание операций
		Выбытие НМА в результате списания
05	04	– на сумму накопленной амортизации и сумм обесценения
91/4	04	– на остаточную стоимость НМА
99	91/4	– финансовый результат (убыток) от списания НМА
83	84	– на сумму числящегося по выбывающим и недостающим НМА добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных НМА
		Выбытие НМА в результате реализации
05	04	– на сумму накопленной амортизации и сумм обесценения
91/4	04	– на остаточную стоимость НМА
62	91/1	– на продажную стоимость НМА
91/2	68	– НДС из выручки от реализации
99 (91/5)	91/5 (99)	– финансовый результат от реализации НМА
83	84	– на сумму числящегося по выбывающим и недостающим НМА добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных НМА
		Выбытие НМА при выявлении недостачи
05	04	– на сумму накопленной амортизации и сумм обесценения
94	04	– на остаточную стоимость

Продолжение таблицы 20.10

Дебет	Кредит	Содержание операций
83	84	На сумму числящегося по выбывающим и недостающим НМА добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных НМА
		Выбытие НМА при внесении объекта в качестве вклада в уставный капитал другой организации
05	04	– на сумму накопленной амортизации и сумм обесценения
06	04	– на остаточную стоимость
06 (91)	91 (06)	– на сумму разницы между стоимостью НМА, по которой они внесены в счет вклада в уставный капитал другой организации, и остаточной стоимостью данных НМА

Все операции по движению НМА отражаются в журнале-ордере и ведомости по счету 04 «Нематериальные активы», Анализе счета 04, Оборотно-сальдовой ведомости по счету 04. Итоговые данные из него в конце месяца переносятся в Главную книгу и бухгалтерский баланс. Нематериальные активы отражаются в первом разделе актива бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы» по остаточной стоимости.

ВОПРОСЫ К ЭКЗАМЕНУ (1 часть)

1. Правовые основы формирования уставного капитала предприятия.
2. Бухгалтерский учет уставного капитала.
3. Порядок открытия текущих и других счетов в банках.
4. Безналичные расчеты в Республики Беларусь. Порядок открытия счетов в банке.
5. Очередность осуществления платежей с текущих (расчетных) счетов.
6. Документальное оформление операций по расчетному счету.
7. Порядок обработки выписок банка.
8. Синтетический учет операций по текущему (расчетному) счету.
9. Бухгалтерский учет эквайринговых операций.
10. Учет операций на депозитных счетах в банке.
11. Учет операций на счетах в драгоценных металлах и специальных счетах денежных средств целевого назначения.
12. Состав кассовых операций и порядок их ведения в Республики Беларусь.
13. Порядок установления остатка денег в кассе, порядка и сроков сдачи наличных денег в банк.
14. Документальное оформление кассовых операций.
15. Порядок ведения кассовой книги и книги кассира.
16. Бухгалтерский учет кассовых операций.
17. Ответственность за нарушение правил ведения кассовых операций.
18. Порядок приема и выдачи иностранной валюты.
19. Особенности документального оформления кассовых операций в иностранной валюте. Бухгалтерский учет кассовых операций в иностранной валюте.
20. Учет переводов в пути.
21. Понятие служебной командировки и ее документальное оформление.
22. Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по командировкам по Республики Беларусь.
23. Особенности возмещения расходов по служебным командировкам за границу.
24. Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по хозяйственным расходам.
25. Производственные запасы, их классификация.
26. Порядок оценки материалов в бухгалтерском учете.
27. Документальное оформление поступления материалов на склад.
28. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками.
29. Складской учет материалов (количественная и качественная приемка материальных ценностей на складе).
30. Инвентаризация материалов: порядок проведения и отражения в учете.
31. Порядок расчета и учета отклонений стоимости материалов и ТЗЗ.
32. Документальное оформление отпуска (выбытия) материалов.
33. Оценка материалов при их выбытии.
34. Синтетический учет отпуска материалов.
35. Состав транспортно-заготовительных затрат. Порядок расчета и учета отклонений учетной цены от фактической себестоимости.
36. Особенности учета горюче-смазочных материалов.
37. Особенности бухгалтерского учета тары.
38. Бухгалтерский учет переработки сырья на давальческих условиях.

39. Понятие, виды и оценка предметов в обороте.
40. Порядок учета предметов в обороте на складе и в эксплуатации.
41. Особенности учета спецодежды и спецобуви.
42. Учет специнструментов и спецоснастки.
43. Экономическая сущность основных средств.
44. Классификация основных средств.
45. Виды оценки основных средств.
46. Документальное оформление поступления основных средств.
47. Бухгалтерский учет поступления основных средств из различных источников.
48. Организация аналитического учета основных средств.
49. Классификация ремонтов и их документальное оформление.
50. Порядок синтетического и аналитического учета ремонта основных средств.
51. Порядок учета модернизации, реконструкции и консервации основных средств.
52. Сущность процесса начисления амортизации.
53. Амортизируемая стоимость основных средств, порядок ее формирования и случаи изменения.
54. Объекты начисления амортизации по основным средствам.
55. Порядок установления сроков полезного использования, нормативных сроков службы, норм амортизации и амортизационной стоимости основных средств.
56. Порядок начисления амортизации по основным средствам, участвующим и не участвующим в предпринимательской деятельности.
57. Методы и способы начисления амортизации основных средств.
58. Порядок учета амортизации основных средств.
59. Документальное оформление выбытия основных средств.
60. Бухгалтерский учет выбытия и перемещения основных средств.
61. Документальное оформление и учет переоценки основных средств.
62. Порядок проведения инвентаризации основных средств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете.
63. Экономическая сущность аренды и лизинга, их виды.
64. Документальное оформление операций по лизингу.
65. Бухгалтерский учет лизинговых операций у лизингодателя.
66. Бухгалтерский учет лизинговых операций у лизингополучателя.
67. Сущность нематериальных активов, их классификация и оценка.
68. Документальное оформление и учет поступления нематериальных активов.
69. Бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов.
70. Документальное оформление и учет выбытия нематериальных активов.

Учебное издание

Составитель:

Сенокосова Ольга владимировна

КУРС ЛЕКЦИЙ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ ЧАСТЬ 1

для студентов специальности

**1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
дневной и заочной форм получения образования**

Ответственный за выпуск: Сенокосова. О. В.

Редактор: Митлошук М. А.

Компьютерная вёрстка: Вашкевич Ю. А.

Корректор: Дударук С. А.

Подписано в печать 26.04.2023 г. Формат 60x84 1/16. Бумага «Performer».
Гарнитура «Arial Narrow». Усл. печ. л. 9,3. Уч. изд. л. 10. Заказ №.471. Тираж 18 экз.

Отпечатано в учреждении образования «Брестский государственный
технический университет». 224017, г. Брест, ул. Московская, 267.

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/235 от 24.03.2014 г.