

Тема5. Документирование хозяйственных операций и отражение их в бухгалтерском учете

Цель – изучить порядок документирования хозяйственных операций и отражении их в бухгалтерском учете.

Задачи:

- изучить ее сущность и значение документации, классификацию документов
- ознакомиться с видами и формами учетных регистров.
- изучить формы бухгалтерского учета, их сущность и виды

Вопросы:

1. Документация, ее сущность, значение. Классификация документов.
2. Виды и формы учетных регистров.
3. Выявление и исправление ошибок в учетных записях.
4. Формы бухгалтерского учета, их сущность и виды

Документация, ее сущность, значение. Классификация документов.

Факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным учетным документом, имеющим юридическую силу, который составляется ответственным исполнителем совместно с другими участниками операции.

Первичный учетный документ - документ, подтверждающий факт совершения хозяйственной операции, составленный в момент ее совершения или непосредственно после ее совершения и предназначенный для отражения результата хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по типовым формам, утвержденным Министерством финансов Республики Беларусь, по формам, утвержденным республиканскими органами государственного управления, подчиненными Совету Министров Республики Беларусь, осуществляющими методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью организаций соответствующих отраслей экономики. При отсутствии утвержденных типовых форм (форм) или недостатке содержащейся в них информации организация принимает к учету самостоятельно разработанные и утвержденные первичные учетные документы, которые должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование, номер документа, дату и место его составления;
- содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее измерение и оценку в натуральных, количественных и денежных показателях;

- должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и личные подписи.

В зависимости от характера хозяйственных операций и системы обработки данных в первичные учетные документы могут включаться дополнительные реквизиты.

Стандартная форма типового документа имеет три части:

- заголовочную;
- содержательную;
- оформляющую.

Заголовочная часть документа содержит общие для документа реквизиты:

- наименование объекта (предприятия);
- код документа по ОКУД;
- наименование и номер документа;
- дату составления;
- другие реквизиты-признаки (например, в материальном требовании - склад-отправитель, склад-получатель).

Содержательная часть документа отражает реквизиты, характеризующие хозяйственную операцию. Как правило, эта часть строится в виде многострочной таблицы, в графах которой располагаются:

- реквизиты-признаки;
- количественно-стоимостные реквизиты показателей, т.е. учетных объектов в зависимости от хозяйственной операции.

Например, многострочное требование содержит код и наименование материала, код и наименование единицы измерения, количество затребованного и отпущенного материала, цену, сумму. В строках указываются значения этих реквизитов по каждому материалу, занесенному в документ.

Оформляющая часть документа содержит:

- подписи юридических лиц, отвечающих за разрешение хозяйственной операции;
- правильность составления документа.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, должен быть согласован с главным бухгалтером и утвержден руководителем организации.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции, связанные с поступлением или выплатой денежных средств, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, - непосредственно после ее совершения.

Лица, составившие и подписавшие первичные учетные документы, обеспечивают своевременное и качественное оформление этих документов,

передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных.

В первичных учетных документах стирание записей и неоговоренные исправления не допускаются. Неправильные записи в первичных учетных документах исправляются путем их зачеркивания и надписи правильных. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается.

Первичные учетные документы, составленные на иных языках (кроме русского и белорусского), должны иметь подстрочный перевод на русский или белорусский язык.

Первичные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. Если первичные учетные документы составляются на машинных носителях информации, организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию государственных органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Республики Беларусь, суда и прокуратуры.

Программы кодирования, идентификации и машинной обработки данных первичных учетных документов на машинных носителях информации должны храниться в организации в течение срока, установленного для хранения первичных учетных документов на бумажных носителях, и обладать системой защиты.

Бухгалтерские документы классифицируются по следующим критериям: по назначению, последовательности составления, количеству отражаемых операций, по месту составления, области применения, по способу заполнения (рис. 1).

По назначению документы подразделяются на распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления и комбинированные. *Распорядительными* называются документы, которые содержат распоряжение, указание на совершение хозяйственной операции. Они разрешают произвести операцию, но не могут служить основанием для отражения операций в учете. Например, приказ, распоряжение о проведении инвентаризации. *Оправдательными (исполнительными)* называются документы, подтверждающие факт совершения хозяйственной операции и служат основанием для отражения хозяйственной операции в учете. К ним относятся акты приема-передачи основных средств, , товарные и товарно-транспортные накладные на отпуск товаров, отчеты материально ответственных лиц и др. *Документы бухгалтерского оформления* составляются в бухгалтерии организации в основном для подготовки распорядительных и оправдательных документов и отражения их в бухгалтерском учете. Например, ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, коммерческих расходов, начисления и распределения амортизационных расходов. *Комбинированными* называются документы, которые сочетают функции распорядительных и оправдательных, оправдательных и бухгалтерского оформления.



Рис. 1. Классификация документов

Таковыми документами являются: расходный кассовый ордер в первой части содержит распоряжение о выдаче денег, а во второй оформляется выдача денег, что подтверждается подписями получателя и кассира, авансовый отчет содержит перечень произведенных расходов со ссылкой на подтверждающие их документы, а также указание на какие счета необходимо их отнести.

По последовательности составления документы бывают первичными и сводными. *Первичные* составляются на каждую отдельную операцию в момент ее совершения, а если это невозможно, то непосредственно после ее совершения. Формы первичных документов разрабатываются и утверждаются государственными органами. Типовые формы первичных учетных документов содержатся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. *Сводные* документы оформляются на основании первичных учетных документов. К таким документам относятся авансовый отчет об израсходовании суммы, ранее полученной под отчет.

По количеству отражаемых операций первичные документы подразделяются на разовые и накопительные. Разовые применяются для отражения одной или нескольких одновременно совершаемых операций. Например, приходные и расходные кассовые ордера, счета-фактуры, платежные поручения. *Накопительные* документы используют для оформления однородных хозяйственных операций по мере их совершения за определенное время (недели, декады месяца). К ним относятся месячные лимитно-заборные карты, наряды на сдельную работу. В конце каждого периода в них подводятся итоги по соответствующим показателям.

По месту составления документы подразделяются на внутренние и внешние. *Внутренние* составляются в организации для отражения внутренних операций. К ним относятся: расчетно-платежная ведомость, требование-накладная, приходные и расходные кассовые ордера. *Внешние* документы составляются за пределами данной организации и поступают в оформленном виде. Это выписки банка, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные.

По способу заполнения документы подразделяют на составляемые вручную и при помощи технических средств.

По области применения документы бывают типовыми (унифицированными) и специализированными.

Типовые применяются во всех отраслях экономики республики, а *специализированные* — в отдельных отраслях (путевые листы строительных машин, в сельском хозяйстве — карточка учета надоя молока и др.). Большинство документов типовые.

Для оформления многочисленных хозяйственных операций, совершаемых в организациях, выписывается большое число документов, обработка которых требует больших затрат труда бухгалтерских работников.

Осуществление единого методологического руководства учетом и отчетностью в нашей республике обеспечивает возможность установления единообразных (унифицированных) форм документов.

Унификация документов — это разработка единых форм документов для учета однородных операций в различных организациях.

Создание унифицированных документов, облегчает их составление, разработку типовых проектов автоматизации учета, позволяет централизовать изготовление специальных бланков документов. Банковские и кассовые документы являются унифицированными.

Виды и формы учетных регистров

Отражение хозяйственных операций в учетных регистрах является вторым этапом учетных работ.

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

Регистры предназначены для накапливания, группировки и систематизации по счетам однородных хозяйственных операций, содержащихся в документах, служат целям контроля, управления и анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций и используются для составления установленных форм отчетности. Поэтому они должны содержать название, период (начало и окончание) регистрации хозяйственных операций, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за их ведение.

Первичные документы поступают в бухгалтерию, где проверяются. Проверка документов состоит из формальной, арифметической и по существу. При *формальной проверке* выясняют, выписан ли документ на бланках установленной формы, все ли реквизиты указаны и заполнены, есть ли подписи должностных лиц, участвующих в совершении операции и оформлении документа, нет ли в нем подчисток, помарок и неоговоренных исправлений.

Арифметическая проверка документов состоит в проверке правильности арифметических расчетов, результатов таксировки, а также правильности отражения количественных показателей.

Проверка документов по существу состоит в установлении законности и экономической целесообразности зафиксированной в документе хозяйственной операции и соответствия их действующему законодательству.

После проверки документы подвергаются приемке и бухгалтерской обработке. Правильность отражения хозяйственных операций в документах,

их проверку и прием подтверждает подписью бухгалтер в копии реестра на сдачу документов или в копии отчета.

Проверенные и принятые документы подвергаются бухгалтерской обработке (группировке, таксировке и контировке). *Группировка* – это подборка документов в однородные по содержанию группы (кассовые документы, документы по учету производственных запасов. *Таксировка* - перевод натуральных показателей в денежные и подсчет сумм. *Контировка* заключается в записи на документе корреспондирующих счетов по данной хозяйственной операции. После записи и отражения в бухгалтерских регистрах производится их гашение. Денежные документы гасят штампом «получено» или «оплачено», другие документы - путем их перечеркивания.

После бухгалтерской обработки документы передают на хранение в архив. Они переплетаются в папки, на обложке указывают наименование организации, название и порядковый номер, год, месяц и количество листов. При передаче документов в архив и при их уничтожении составляются акты, которые хранятся в архиве. Порядок, сроки хранения документов в архиве устанавливаются в соответствии с законом Республики Беларусь от 6.10.1994 г. «О национальном архивном фонде и архивах в Республике Беларусь». Руководитель организации несет ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и отчетности.

Выявление и исправление ошибок в учетных записях

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

Для выявления ошибок используются различные способы:

- пунктировка — пометка проверенных сумм знаком «V». Этот знак проставляется в специальной колонке документа «отметка»;

- выборка — проверка данных синтетического и аналитического учета. Обнаружив, что итоги какого-либо синтетического счета не сходятся с итогами открытых к нему аналитических счетов, на отдельном листе бумаги делают выборку из аналитических счетов по статьям или субсчетам синтетического счета. Затем, подсчитав итоги выборки по каждой статье или субсчету, сравнивают их с соответствующими данными синтетического счета. Это позволяет установить, по какому субсчету или статье допущена ошибка;

- специальные методы: сальдовый, «встречные» проверки и т.д.

При использовании автоматизированной формы учета может использоваться повторная обработка данных по контрольным программам.

Исправление ошибок производится одним из следующих способов:

- корректурным;

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

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

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

Способ проводок отрицательными числами — «красное сторно» — применяется для исправления ошибок, допущенных в корреспонденции счетов или при завышении суммы операции. В первом случае регистрацию операции производят повторно, но сумму записывают красными чернилами или заключают в рамку. При подсчете оборотов по счетам такие суммы вычитаются и таким образом ошибка исправляется.

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

В теории и практике известен способ исправления ошибок путем обратных записей на счетах, то есть способ обратной проводки. Однако этот способ может привести к искусственному завышению оборотов на счетах и, соответственно, искажению экономических показателей.

Формы бухгалтерского учета, их сущность и виды

В бухгалтерском учете для регистрации хозяйственных операций используется большое количество разнообразных учетных регистров (книги, карточки, сводные листы и т. д.), записи в них могут производиться в различной последовательности и сочетании, а для учета и обработки могут применяться различные технические средства вычислительной техники.

Формой бухгалтерского учета называется совокупность учетных регистров, методика и техника обработки учетных данных, последовательности и способа отражения учетных записей.

Основными отличительными чертами, определяющими форму бухгалтерского учета, являются строение и количество регистров, их назначение и содержание, взаимосвязь хронологических и систематических регистров синтетического и аналитического учета, последовательность и способы записи в них, а также использование средств автоматизации в учете.

Организация самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учета и технологию обработки учетной информации, закрепляя это в учетной политике.

В настоящее время в Республике Беларусь организации могут применять одну из следующих форм учета: мемориально-ордерную, журнально-ордерную, упрощенную, автоматизированную.

При использовании мемориально-ордерной формы учета на каждый первичный документ или на группу однородных документов, т. е. на каждую хозяйственную операцию составляется мемориальный ордер, в котором указывается корреспонденция счетов, его номер, краткое содержание операций, дебет и кредит счетов, сумма операции.

После составления они регистрируются в хронологическом порядке в журнале, где им присваивается постоянный порядковый номер. Документы, на основании которых составляется мемориальный ордер, прикрепляются к нему и гасятся наложением штампа. Мемориальные ордера после их регистрации в регистрационном журнале используются для записи операций на синтетических счетах в Главной книге. Она имеет развернутую двухстороннюю форму. Для каждого синтетического счета в ней отводится отдельный разворот двух страниц. Данные Главной книги используются для составления оборотной ведомости по счетам синтетического учета. Аналитический учет ведется на карточках, записи в которые осуществляются на основании документов, прилагаемых к мемориальным ордерам.

Журнально-ордерная форма учета в организациях предполагает использование 17 журналов-ордеров, а также вспомогательных ведомостей, разработочных таблиц. Информация о совершенной хозяйственной операции из первичных учетных документов группируется в накопительной ведомости и после подсчета итоговых данных переносится в соответствующие журналы-ордера. В основу построения журналов-ордеров положен кредитовый признак. Поэтому в них делают только кредитовые записи того синтетического счета, операции по которому учитываются в данном журнале. Месячные итоги каждого журнала-ордера показывают общую сумму кредитового оборота счета и суммы дебетовых оборотов каждого корреспондирующего с ним счета. Кредитовый оборот из журналов-ордеров переносят в Главную книгу, а обороты по дебету записываются в Главную книгу из различных журналов-ордеров по корреспондирующим счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также их сальдо (дебетовое и кредитовое) должны быть равны.

Упрощенная форма бухгалтерского учета применяется в организациях малого бизнеса. Все хозяйственные операции регистрируют в Книге учета хозяйственных операций

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Бухгалтерский учёт для неучётных специальностей: Учеб. пособие /Н.И. Ладутько, П.Е. Борисевский, Е.Н. Ладутько. Под общей редакцией Н.И. Ладутько. Минск.: «Книжный Дом», 2005.576 с.
3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.

Тема 6. Бухгалтерская отчетность туристических организаций

Цель – изучить бухгалтерскую отчетность туристических организаций.

Задачи:

- изучить сущность, значение, роль отчетности
- ознакомиться с видами отчетности.
- изучить состав и порядок составления годовой бухгалтерской отчетности

Вопросы:

1. Сущность, значение, роль и государственная регламентация отчетности.
2. Виды отчетности и ее содержание.
3. Состав и порядок составления годовой бухгалтерской отчетности

Сущность, значение, роль и государственная регламентация отчетности

Для управления коммерческой организацией нужна полная, своевременная и достоверная информация о результатах ее деятельности, о сложившихся тенденциях в ее развитии и о состоянии активов и источников их образования. Она необходима для оценки финансового положения и результатов финансово - хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта со стороны органов государственного контроля, вышестоящих организаций, учредителей, банков, кредиторов и других заинтересованных лиц. Основным источником информации, доступной для заинтересованных лиц, является бухгалтерская (финансовая) отчетность организации.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность - это совокупность обобщенных и взаимосвязанных показателей об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее деятельности за отчетный период. Она составляется по данным бухгалтерского учета и является завершающим этапом учетного процесса.

Бухгалтерский учет и отчетность основываются на принципах непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности.

Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, для вновь созданных организаций – с даты их государственной регистрации, создания по 31 декабря включительно.

Организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность учредителям, государственным органам, если организации находятся в их подчинении или имеют в уставном фонде долю государственной

собственности. Организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании отчетного года.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности необходимо выполнить ряд подготовительных работ, основными из которых являются:

- проверка на соответствие действующему законодательству положений учетной политики и подготовку необходимых изменений на следующий год;
- инвентаризация имущества и обязательств в соответствии с требованиями Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации независимо от сроков окончания в отчетном году;
- отражение в бухгалтерском учете ошибок и искажений, выявленных контролирующими органами, аудиторами и самой организацией при подготовке и составлении годовой бухгалтерской отчетности;
- проведение переоценки основных средств, незавершенного строительства и других имущества и обязательств, предусмотренных законодательством РБ;
- отражение результатов переоценки в бухгалтерском учете отчетного года;
- исключение из учета методом сторнирования созданных и неиспользованных на конец года резервов;
- закрытие счетов аналитического и синтетического учета, то есть подсчет оборотов и выведение сальдо на конец месяца; сверка встречных сумм по учетным регистрам;
- закрытие счетов по учету финансовых результатов, распределение прибыли;
- составление пояснительной записки к годовому отчету;
- подготовка изменений в учетную политику организации.

Проведение итоговой инвентаризации в конце отчетного года является обязательным. Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации.

Виды отчетности и ее содержание

В первую очередь, следует отметить, что по видам отчетность делится на бухгалтерскую (финансовую), статистическую и оперативную. Статистическая отчетность представляет собой предназначенную для статистического изучения хозяйственной деятельности систему количественных и качественных показателей, измерение и обобщение которых не характерны для бухгалтерского учета. Статистическая отчетность служит для отражения отдельных сторон деятельности предприятия. Оперативная отчетность предназначена для текущего контроля и управления

внутри предприятия в момент совершения хозяйственных операций или сразу же после их завершения. В ней содержатся сведения о выполнении плана поставок материалов, производства важнейших видов продукции, соблюдении договоров, финансовом положении предприятий.

По периодичности представления различают периодическую (внутригодовую) и годовую отчетность. Периодическая отчетность составляется за квартал, полугодие и 9 месяцев. Она более краткая, содержит ограниченное количество форм и показателей, а сроки ее представления более сжатые. Анализ периодической отчетности позволяет определять и быстро исправлять недостатки в работе, предотвратить их появление в дальнейшем. Годовая отчетность характеризует все стороны хозяйственной деятельности и финансовые результаты работы предприятия за год.

В соответствии со значением в народном хозяйстве отчетность подразделяется на общегосударственную и внутризаводскую. Общегосударственная отчетность включает данные производственно-хозяйственной деятельности предприятия, которые нужны для анализа развития экономики республики. Внутризаводская отчетность содержит показатели, необходимые для контроля за работой цехов, участков, смен, бригад за определенный период, а также краткие сведения о выполнении плана по выпуску и отгрузке продукции, работе оборудования и т.п.

В зависимости от объема отчетность бывает первичной и сводной. Первичные отчеты составляются по данным текущего учета. Сводная отчетность составляется вышестоящими организациями, статистическими органами по территориальному принципу и отраслям производства путем обработки первичной отчетности подведомственных предприятий. Она содержит обобщенные показатели деятельности вышестоящей организации. В сводные отчеты включают отчетность подчиненных ей предприятий на конец отчетного периода. Сводная отчетность составляется по тем же формам, что и отчетность предприятий.

По объему информации отчетность классифицируется на единичную, составленную по результатам деятельности отдельных организаций, и консолидированную, объединяющую отчетность двух и более экономически связанных между собой организаций. Надо подчеркнуть, что консолидированная отчетность не тождественна сводной. Так при составлении консолидированной отчетности исключаются финансово-хозяйственные операции между материнской организацией и дочерней во избежание двойного счета. Большинство показателей определяется суммированием соответствующих показателей отчетных форм предприятий. Отдельные показатели определяются расчетным методом.

По направлению использования отчетность подразделяется на отчетность для собственных нужд, для сторонних организаций, заинтересованных в получении необходимой информации, для предоставления учредителям и средствам массовой информации. В зависимости от категорий пользователей выделяют внутреннюю отчетность, состав которой определяется самим хозяйствующим субъектом, и внешнюю,

регламентированную законодательством. По способу отправления отчетность делится на почтовую, телеграфную, непосредственно передаваемую по принадлежности, электронную.

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть соблюдены следующие условия: полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций, имущества и обязательств; тождество данных аналитического учета с данными синтетического учета за отчетный период, а так же показателей бухгалтерской отчетности с данными аналитического и синтетического учета.

Несоблюдение указанных требований рассматривается как неправильное составление отчетности. Если данные отчетности не сопоставимы, то необходимо провести корректировку. Порядок корректировки должен быть раскрыт в пояснительной записке. Датой составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день отчетного периода - 31 декабря. Подписывается отчетность руководителем и главным бухгалтером.

Состав и порядок составления годовой бухгалтерской отчетности

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть обеспечены:

- полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации активов и обязательств;

- тождество данных аналитического учета данным синтетического учета за отчетный период, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета.

Годовая и промежуточная отчетность коммерческих организаций состоят из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- отчета об изменении собственного капитала;
- отчета о движении денежных средств;
- примечаний к отчетности, предусмотренных законодательством

Республики Беларусь.

Бухгалтерский баланс является одной из основных форм бухгалтерской отчетности. В нем отражается имущество организации - по составу и размещению и по источникам его образования. Состоит из 5 разделов:

- I Долгосрочные активы
- II Краткосрочные активы
- III Собственный капитал
- IV Долгосрочные обязательства
- V Краткосрочные обязательства

Другие формы бухгалтерской отчетности (кроме бухгалтерского баланса) дополняют, уточняют и расшифровывают отдельные показатели бухгалтерского баланса.

В отчете о прибылях и убытках расшифровываются доходы и расходы организации, обеспечивается получение прибыли (убытка) в отчетном периоде. Доходы и расходы сгруппированы таким образом, чтобы можно было проанализировать формирование прибыли (убытка) организации от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. В этой же форме отражается общая сумма прибыли по предприятию, налог на прибыль, изменение налоговых активов и налоговых обязательств, базовая и разводненная прибыль (убыток) на акцию.

Отчет об изменении собственного капитала содержит информацию об уставном, добавочном и резервном капитале, нераспределенной прибыли (непокрытом убытке), чистой прибыли (убытке), их увеличение и уменьшение на протяжении отчетного года.

Отчет о движении денежных средств содержит сведения о потоках денег в организации по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, при этом отражаются поступления по видам поступлений и расходование денежных средств по направлениям использования.

В примечаниях к бухгалтерской отчетности характеризуется деятельность организации в отчетном году.

Примечания к бухгалтерской отчетности должны содержать:

- описание основных направлений деятельности организации, основные показатели ее деятельности;
- способы ведения бухгалтерского учета, принятые в организации согласно учетной политике;
- дополнительную информацию по статьям бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении капитала, отчета о движении денежных средств, представленную в том порядке, в котором показаны статьи в указанных отчетах;
- дополнительную информацию, которая не содержится в формах отчетности но уместна для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Бухгалтерский учёт для неучётных специальностей: Учеб. пособие /Н.И. Ладутько, П.Е. Борисевский, Е.Н. Ладутько. Под общей редакцией Н.И. Ладутько. Минск.: «Книжный Дом», 2005.576 с.

3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.

Тема7. Особенности туристической деятельности и их влияние на организацию бухгалтерского учета

Цель – изучить особенности туристической деятельности и их влияние на организацию бухгалтерского учета.

Задачи:

- изучить нормативно-правовое регулирование туристической деятельности в Республике Беларусь
- ознакомиться с субъектами и видами туристической деятельности
- изучить порядок формирования цен на услуги в сфере туризма

Вопросы:

1. Нормативно-правовое регулирование туристической деятельности в Республике Беларусь.
2. Субъекты и виды туристической деятельности.
3. Порядок формирования цен на услуги в сфере туризма.
4. Объекты бухгалтерского учета в туристической деятельности

Нормативно-правовое регулирование туристической деятельности в Республике Беларусь

Государственное регулирование туристической деятельности – это деятельность государственных органов, должностных лиц, направленная на урегулирование отношений, возникающих в сфере туризма.

В соответствии со ст. 4 Закона Республики Беларусь «О туризме» субъектами государственного регулирования в сфере туризма являются:

- Президент Республики Беларусь;
 - Парламент Республики Беларусь (Национальное собрание);
 - Совет Министров Республики Беларусь;
 - Министерство спорта и туризма Республики Беларусь;
 - местные Советы депутатов, исполнительные и распорядительные органы;
 - иные государственные органы в пределах их полномочий.
- Административное регулирование включает в себя:
- лицензирование в туристической индустрии;
 - стандартизация и сертификация туристического продукта;
 - осуществление контроля за качеством туристических услуг и соблюдением законодательства;
 - создание сайтов о Республике Беларусь;
 - установление правил въезда в Республику Беларусь, выезда и пребывания на территории Республики Беларусь с учетом интересов развития туризма;

- содействие кадровому обеспечению туристской деятельности (организация обучения);

- развитие и поддержка научных исследований в сфере туристской индустрии (например, в настоящее время осуществляется научное исследование на предмет местонахождения древнего Минска (Менска), организованы раскопки под Заславлем).

Косвенное экономическое регулирование включает в себя:

- содействие в продвижении туристического продукта на внутреннем и мировом туристских рынках (организация рекламы др.);

- создание благоприятных условий для инвестиций в туристскую индустрию;

- предоставление льготных кредитов;

- налоговое и таможенное регулирование (установление налоговых и таможенных льгот туроператорам и турагентам, занимающимся туристической деятельностью на территории Республики Беларусь и привлекающим иностранных граждан для занятия туризмом на территории Республики Беларусь);

- содействие участию белорусских туристов, туроператоров, турагентов и их объединений в международных туристских программах;

- и др. способы.

Прямое экономическое регулирование включает в себя прямые бюджетные ассигнования на разработку и реализацию целевых программ развития туризма.

Правовое регулирование туризма—разработка и принятие уполномоченными государственными органами в рамках своей компетенции нормативных правовых актов, направленных на регулирование и совершенствование отношений в сфере туристской индустрии.

Каждая из перечисленных форм государственного регулирования туристической деятельности представляет собой крупное явление, влекущее принятие законодательных и иных правовых актов, развивающих и расширяющих предмет правового регулирования, каким выступает туристическая деятельность.

Основными принципами государственного регулирования в сфере туризма являются:

- защита прав и законных интересов физических лиц, в том числе обеспечение их безопасности в сфере туризма;

- развитие туризма и внешней торговли туристическими услугами;

- поддержка малого предпринимательства в сфере туризма;

- развитие конкуренции, предупреждение, ограничение и пресечение монопольной деятельности на рынке туристических услуг;

- гласность и открытость разработки, принятия и применения мер государственного регулирования в сфере туризма.

- Основными целями государственного регулирования в сфере туризма являются:

- обеспечение прав физических лиц на отдых, свободу передвижения и иных прав, реализуемых в сфере туризма;
- формирование представления о Республике Беларусь как о стране, привлекательной для туристов, экскурсантов;
- обеспечение доступности туризма;
- рациональное использование туристических ресурсов;
- создание необходимых условий для обмена товарами, работами и услугами в сфере туризма в соответствии с международными договорами Республики Беларусь с учетом интересов участников туристической деятельности и субъектов туристической индустрии Республики Беларусь;
- развитие туристических зон;
- развитие международных контактов.

Приоритетными направлениями государственного регулирования в сфере туризма являются поддержка и развитие туристической индустрии, международного въездного и внутреннего туризма.

Субъекты и виды туристической деятельности

Субъекты гражданских правоотношений в сфере туризма – это физические и юридические лица, вступающие в гражданские правоотношения в сфере туризма. В соответствии с действующим законодательством можно выделить следующие субъекты гражданских правоотношений в сфере туризма:

- турист – физическое лицо, совершающее туристическое путешествие на период более 24 часов или осуществляющее не менее одной ночевки в стране (месте) временного пребывания;
- экскурсовод – физическое лицо, имеющее соответствующую квалификацию для проведения экскурсий;
- экскурсант – физическое лицо, совершающее экскурсию без ночевки в стране (месте) временного пребывания;
- гид-переводчик – физическое лицо, имеющее соответствующую квалификацию для проведения экскурсий на иностранном языке;
- туроператоры – юридические лица, осуществляющие туроператорскую деятельность (формирование и реализация тура участникам туристической деятельности и субъектам туристической деятельности; реализация тура, сформированного туроператором – резидентом Республики Беларусь, участникам туристической деятельности и субъектам туристической деятельности; продвижение тура; оказание отдельных услуг, связанных с организацией туристического путешествия и др.);
- турагенты – физические и юридические лица, осуществляющие турагентскую деятельность (реализация тура, сформированного туроператором-резидентом Республики Беларусь, только участникам

туристической деятельности; продвижение тура; оказание отдельных услуг, связанных с организацией туристического путешествия);

- субъекты туристической деятельности – туроператоры, турагенты;
- субъекты туристической индустрии – субъекты туристической деятельности, а также иные юридические лица, физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность, связанную с удовлетворением потребностей туристов, экскурсантов, возникающих во время совершения туристического путешествия и (или) в связи с этим туристическим путешествием.

В Республике Беларусь в целях учета и систематизации информации о субъектах туристической деятельности формируется реестр субъектов туристической деятельности (далее – реестр).

В реестр включаются сведения о субъектах туристической деятельности, осуществляющих свою деятельность на территории Республики Беларусь.

В реестр включаются следующие сведения о субъекте туристической деятельности:

- наименование субъекта туристической деятельности;
- регистрационный номер в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, учетный номер плательщика (для субъектов туристической деятельности, зарегистрированных в Республике Беларусь);
- обособленные подразделения (филиалы, представительства) юридического лица;
- организационные формы туризма;
- адрес официального сайта в глобальной компьютерной сети Интернет, адрес электронной почты (при их наличии), номер контактного телефона;
- сведения о приостановлении туристической деятельности, сроке такого приостановления;
- наличие добровольной сертификации туристических услуг.

Формирование и ведение реестра осуществляются Министерством спорта и туризма Республики Беларусь в порядке, определенном этим министерством.

Включение сведений в реестр, внесение изменений и (или) дополнений в сведения, содержащиеся в реестре, и исключение таких сведений из него осуществляются на основании информации субъекта туристической деятельности, которая должна им представляться в Министерство спорта и туризма Республики Беларусь по формам, установленным Министерством спорта и туризма Республики Беларусь.

Представление информации субъектом туристической деятельности в Министерство спорта и туризма Республики Беларусь осуществляется в письменной форме или в виде электронного документа.

Сведения о субъектах туристической деятельности, содержащиеся в реестре, размещаются Министерством спорта и туризма Республики

Беларусь на своем официальном сайте в глобальной компьютерной сети Интернет.

Основанием для исключения сведений о субъекте туристической деятельности из реестра является исключение субъекта туристической деятельности из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей либо прекращение им туристической деятельности.

Порядок формирования цен на услуги в сфере туризма

Туристическая отрасль имеет ряд особенностей и включает в себя туроператорскую и турагентскую деятельность. Туроператорская деятельность - предпринимательская деятельность юридических лиц (туроператоров) по формированию, продвижению, реализации туров, в том числе сформированных другими туроператорами, включая нерезидентов Республики Беларусь, а также по оказанию отдельных услуг, связанных с организацией туристического путешествия .

Турагентская деятельность - предпринимательская деятельность юридических лиц или индивидуальных предпринимателей (турагентов) по продвижению, реализации туров, сформированных туроператорами - резидентами Республики Беларусь, участникам туристической деятельности, а также по оказанию отдельных услуг, связанных с организацией туристического путешествия.

Таким образом, общим у туроператорской и турагентской деятельности является то, что и туроператоры, и турагенты продвигают и реализуют туры и оказывают отдельные услуги, связанные с организацией туристического путешествия. При этом туроператор может реализовывать туры, сформированные туроператорами-резидентами и туроператорами - нерезидентами Республики Беларусь, а турагент - только туры, сформированные туроператорами - резидентами Республики Беларусь. Кроме того, туроператор формирует тур, организует и подготавливает его для реализации непосредственно путешественникам или через турагентов. Таким образом, туроператор выступает как производитель и формирует цену на тур.

Тур - это сформированный туроператором для реализации комплекс туристических услуг, включающий не менее двух из следующих трех видов услуг: по перевозке, размещению, иные туристические услуги (по питанию, организации туристического путешествия, экскурсионные и другие услуги), не являющиеся сопутствующими услугам по перевозке или размещению, позволяющие совершить туристическое путешествие.

Формирование тура включает в себя составление программы туристического путешествия и формирование комплекса туристических услуг, позволяющих его совершить. К формированию тура также относится

приобретение права на реализацию тура либо комплекса туристических услуг, сформированных нерезидентом Республики Беларусь. Состав тура может включать различные услуги в соответствии с пожеланиями туриста. Набор услуг, предоставляемых туроператором участникам туристической деятельности, фиксируется в договоре оказания туристических услуг.

Программа туристического путешествия включает в себя следующую информацию:

- о маршруте туристического путешествия, дате и времени начала и окончания туристического путешествия;
- порядке встречи и проводов, сопровождения туриста, экскурсанта;
- характеристике транспортных средств, осуществляющих перевозку туриста, экскурсанта, сроках стыковок (совмещений) рейсов;
- характеристике объектов для размещения туристов, в том числе их местоположение, классификация по законодательству страны (места) временного пребывания, правила временного проживания, а также иная обязательная информация, установленная законодательством страны (места) временного пребывания;
- порядке обеспечения питания туриста, экскурсанта во время осуществления туристического путешествия;
- перечне и характеристике иных оказываемых туристических услуг.

Комплекс туристических услуг составляют услуги, которые оказывает туроператор самостоятельно и (или) права на которые он приобретает на основе договоров с третьими лицами. Услуги сторонних организаций, связанные с обеспечением тура, включаются в его стоимость на основании договоров, заключенных туроператором с транспортными организациями, гостиницами, предприятиями общественного питания и т. д.

По общему принципу свободные отпускные цены (тарифы) на товары (работы, услуги) производитель определяет на основе плановых затрат (себестоимости) на производство и реализацию товаров (работ, услуг), налогов и иных обязательных платежей, установленных законодательством, прибыли с учетом конъюнктуры рынка.

Плановые затраты (себестоимость) определяются производителем самостоятельно исходя из принятой учетной политики и отраслевых рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости товаров (работ, услуг), на основе раздельного учета затрат по каждому виду товаров (работ, услуг).

В настоящее время действуют утвержденные постановлением Министерства спорта и туризма Республики Беларусь от 23.01.2009 № 2 Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости туристических услуг (далее - Методические рекомендации).

Выручкой туристической организации от осуществляемой ею деятельности является стоимость туристических услуг, оказанных непосредственно самой туристической организацией (п.11 Методических рекомендаций). Таким образом, туристической организации необходимо

рассчитать тариф на услуги, оказываемые непосредственно самой организацией.

Себестоимость туристической услуги представляет собой стоимостную оценку затрат (заработная плата сотрудников; расходы на коммунальные услуги, аренду, услуги связи, охрану; канцелярские расходы, командировочные расходы и т. д.) на ее оказание собственными силами туристической организации (п.14 Методических рекомендаций).

Объекты бухгалтерского учета в туристической деятельности

Учет затрат в туристических организациях осуществляется в соответствии с законодательством Республики Беларусь, регламентирующим вопросы учета затрат и формирования себестоимости услуг.

Данные учета затрат используются для анализа хозяйственной деятельности туристических организаций и их структурных подразделений, осуществления контроля за производимыми расходами, своевременного принятия эффективных управленческих решений, а также правильного исчисления и своевременной уплаты налогов и неналоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Туристические организации самостоятельно в соответствии с принятой учетной политикой определяют формы и методы учета затрат исходя из конкретных условий хозяйствования и действующих в Республике Беларусь форм и методов бухгалтерского учета.

Выбранные способы ведения учета применяются всеми его структурными подразделениями независимо от места их расположения.

При этом должна быть обеспечена сопоставимость плановых и учетных данных в отношении состава и классификации затрат, объектов калькулирования, методов и принципов распределения затрат по периодам и видам туристических услуг.

Затраты на оказание услуг включаются в себестоимость услуг того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты - предварительной (арендная плата и т.п.) или последующей (оплата отпусков работников) и др.

Отдельные виды затрат, в отношении которых нельзя точно установить, к какому периоду (месяцу) они относятся, включаются в себестоимость услуг в установленном законодательством порядке.

Затраты, произведенные организацией в иностранной валюте и подлежащие включению в себестоимость услуг, отражаются в валюте, действующей на территории Республики Беларусь, в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операций.

Обязательным условием для принятия к бухгалтерскому учету понесенных туристическими организациями расходов является наличие

соответствующим образом оформленных первичных учетных документов, подтверждающих факт совершения хозяйственной операции, а также ее производственную направленность.

Первичная учетная документация может быть типовой, специализированной или самостоятельно разработанной туристической организацией применительно к соответствующим типовым формам, содержащей обязательные реквизиты и обеспечивающей достоверность учета затрат на формирование туристических услуг по объектам их учета, а в необходимых случаях - в разрезе статей и элементов затрат.

Затраты на оплату труда, подлежащие отнесению на отдельные объекты учета затрат, определяются на основании оформленных в установленном порядке первичных документов (приказы о приеме на работу, переводе на другую работу, расторжении трудового договора, о предоставлении отпуска; график выхода на работу; табель учета использования рабочего времени; расчетно-платежные ведомости; лицевые счета и др.).

Включение в состав себестоимости амортизации основных средств и нематериальных активов, участвующих в процессе предпринимательской деятельности, осуществляется исходя из амортизируемой стоимости основных средств и нематериальных активов по одному из методов, отраженному в учетной политике организации.

Учет затрат на формирование туристических услуг организуется по местам их возникновения. При использовании позаказного метода учета туристических услуг объектом учета затрат является отдельный заказ на формирование конкретного вида туристической услуги либо совокупность туристических услуг, входящих в один заказ, которые возможно объединить по определенному качественному признаку (географическое направление, сезонность и т.п.).

Себестоимость одного заказа определяется путем суммирования всех затрат.

Учет затрат, непосредственно связанных с оказанием туристической услуги, осуществляется на счете 20 "Основное производство".

К счету 20 "Основное производство" организации могут открыть субсчета для учета затрат по видам туризма (внутренний; выездной; въездной; агроэкотуризм и др.), видам услуг и т.д.

Аналитический учет по счету 20 "Основное производство" ведется туристическими организациями по видам оказываемых услуг.

Организация аналитического учета должна обеспечить возможность получения необходимой информации для управления и составления бухгалтерской отчетности, а также информации о себестоимости оказанных услуг.

Туристические организации, имеющие в своем составе структурные подразделения, оказывающие автотранспортные услуги, услуги по размещению туристов и их питанию, а также иные услуги, являющиеся вспомогательными (подсобными) при оказании туристических услуг, учет затрат по таким структурным подразделениям осуществляют на счете 23

"Вспомогательные производства".

При этом должен быть обеспечен аналитический учет по видам производств в порядке, установленном соответствующими отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Работы и услуги, выполненные вспомогательными подразделениями для сторонних организаций и не являющиеся составной частью оказываемых организацией туристических услуг, отражаются в учете в порядке реализации на счете 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности".

На субсчетах счета 20 "Основное производство", если это предусмотрено учетной политикой организации, могут учитываться расходы на оплату услуг сторонних организаций, которые непосредственно связаны с оказанием туристических услуг и включаются в стоимость тура (транспортные услуги, услуги по проживанию, питанию и т.п.).

Для целей ценообразования и налогообложения такие затраты в себестоимость туристических услуг и в затраты на оказание туристических услуг, учитываемые при налогообложении, не включаются, на них не исчисляется плановая прибыль и установленные законодательством налоги и неналоговые платежи.

По окончании отчетного периода стоимость услуг сторонних организаций по оказанным туристическим услугам списывается со счета 20 "Основное производство" непосредственно в дебет счета 90 " Доходы и расходы по текущей деятельности ".

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Лесневская Н. А. Бухгалтерский учет в туризме : учеб.-практ. пособие / Н. А. Лесневская ; Белорус. гос. эконом. ун-т. – Минск : БГЭУ, 2008. – 335 с.
3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.
4. Шорец, В.М. Правовое обеспечение туристической деятельности: учеб.-метод. пособие / В.М. Шорец. – Минск : РИПО, 2014. –130 с.

Тема8. Учет основных средств и нематериальных активов

Цель – изучить учет основных средств и нематериальных активов.

Задачи:

- изучить понятие основных средств, их классификацию и оценку
- ознакомиться с документальным оформлением и учетом поступления и выбытия основных средств
- изучить особенности учета нематериальных активов

Вопросы:

1. Основные средства, их классификация и оценка.
2. Документальное оформление и учет поступления и выбытия основных средств.
3. Нематериальные активы, их оценка и учет.
4. Износ и амортизация основных средств и нематериальных активов

Основные средства, их классификация и оценка

Основные средства, как самостоятельная экономическая категория, включены в состав понятийного аппарата, описывающего сложный и многогранный объект – средства труда, которые обеспечивают осуществление производственного процесса. От стоимости основных средств, технического уровня, эффективности использования во многом зависят конечные результаты деятельности: выпуск продукции, ее себестоимость, прибыль, рентабельность, финансовая устойчивость. С экономической точки зрения основные средства – это совокупность произведенных материально-вещественных ценностей, действующих в неизменной натуральной форме в течение длительного периода.

Согласно инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 г. № 26 (далее – Инструкции 26), активы, имеющие материально-вещественную форму, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств при одновременном выполнении следующих условий признания:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством;

- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;

- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

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

- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Основные средства могут быть классифицированы по отраслям народного хозяйства, степени и характеру использования, принадлежности, натурально-вещественному составу, по степени воздействия на предмет труда, в зависимости от имеющихся прав на основные средства.

В зависимости от вида деятельности основные средства относятся к определенным отраслям, а именно: промышленность, сельское хозяйство, транспорт, строительство, торговля, общественное питание, связь и другие. Каждое предприятие может иметь в распоряжении основные средства, относящиеся к различным отраслям народного хозяйства. Данная классификация позволяет получить сведения о стоимости основных средств в каждой отдельной отрасли.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

- в эксплуатации;

- на консервации;

- в стадии модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, в том числе по результатам проведенного технического диагностирования и соответствующего освидетельствования.

По характеру использования основные средства подразделяются на:

- участвующие в предпринимательской деятельности, которые непосредственно участвуют в производстве при изготовлении продукции, выполнении работ, оказании услуг или в соответствии с коллективным договором создают необходимые условия для производственного процесса. К ним относят: машины, станки, аппараты, инструменты, а также здания основных и вспомогательных цехов, отделов и служб заводоуправления, предназначенные для производственного процесса, здания складов, резервуаров, транспортные средства, используемые для перемещения и хранения предметов и продуктов труда;

- не участвующие в предпринимательской деятельности, используемые в жилищно-коммунальном хозяйстве, бытовом обслуживании населения, здравоохранении и физической культуре, просвещении и других отраслях непромышленной сферы (жилые дома с оборудованием и инвентарем, общежития, гостиницы, поликлиники, стадионы, детские сады и ясли, оздоровительные лагеря для детей, бани, прачечные, парикмахерские, дворцы культуры, клубы, библиотеки и т.п.).

По своему натурально-вещественному составу основные средства подразделяются на следующие группы и подгруппы:

1. *Здания* – строительные объекты, обеспечивающие условия труда работников, хранение, изготовление и подготовку товаров к продаже. Они включают производственные корпуса и строения, занятые различными

цехами, заводоуправлением, лабораториями, складами, административно-хозяйственными и другими подразделениями и службами;

2. *Сооружения* – это группа средств, назначением которой является создание условий, необходимых для производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предметов труда. К ним относят: насосные станции, дымовые трубы на отдельных фундаментах, бункера, мосты, водонапорные башни, автомобильные дороги и др.;

3. *Передаточные устройства* - электрические сети, трубопроводы, тепловые и газовые сети, трансмиссии, предназначенные для передачи от объекта к объекту воды, пара, газа, воздуха, кислоты и т.п.;

4. *Машины и оборудование:*

а) силовые машины и оборудование - машины-генераторы, вырабатывающие тепловую и электрическую энергию, и машины-двигатели, превращающие разную энергию — воды, ветра, тепловую, электрическую — в механическую (генераторы, трансформаторы, двигатели, турбины, паровые котлы, ядерные реакторы и т.д.);

б) рабочие машины и оборудование - аппараты и оборудование, которые с помощью механического, термического или химического воздействия на предметы труда изменяют их состав, форму и состояние (металлорежущие станки, кузнечные и прессовые машины и т.д.);

в) измерительные, регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование, предназначенные для измерения толщины, диаметра, площади, веса, времени, давления, силы тока и т.п. (амперметры, весы, водомеры и т.д.);

г) вычислительная техника — электронно-вычислительные, управляющие, аналоговые и другие машины и устройства, которые способны ускорять и автоматизировать процессы, связанные с решением математических задач (вычислительных, логических) по заданной программе и получением различной информации (электронные и другие вычислительные машины);

д) прочие машины и оборудование (оборудование телефонных станций, пожарные машины и др.);

5. *Транспортные средства* – подвижной состав железнодорожного, автомобильного и других видов транспорта для транспортировки пассажиров, материалов, готовых изделий (электровозы, морские и речные суда, автомобили, магистральные газо- и нефтепроводы);

6. *Инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности* – различные инструменты, предназначенные для обработки сырья, материалов (электродрели, краскопульты, пневматические отбойные молотки и др.), различные приспособления для передвижения материалов в процессе обработки, предметы производственного назначения, которые обеспечивают выполнение производственных операций (рабочие столы, верстаки и др.), конторский и хозяйственный инвентарь (канцелярские столы, кресла и т. д.);

7. *Другие виды основных средств:*

а) рабочий скот, используемый в качестве средств труда (лошади, ослы, волы и другие животные);

б) продуктивный скот – коровы, овцы, свиньи и др.;

в) многолетние насаждения – озеленительные и декоративные насаждения на территории предприятия.

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.

По степени воздействия на предмет труда в составе основных средств выделяют две части: активную и пассивную.

К *активной части основных средств основного вида деятельности* относят те элементы, которые принимают непосредственное участие в процессе производства и оказывают прямое воздействие на предмет труда, например, технологическое оборудование или специальный инструмент.

К *пассивной части* относят те элементы основных средств, которые принимают косвенное участие в производственном процессе путем создания условий для нормального осуществления и организации выпуска продукции, например, здания, сооружения, хозяйственный инвентарь.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 "Основные средства" по первоначальной стоимости на основании акта о приеме-передаче основных средств по форме согласно приложению 1 к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2011 г. N 23 "Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов".

Первоначальная стоимость приобретенных основных средств определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая:

- стоимость приобретения основных средств;

- таможенные сборы и пошлины;

- проценты по кредитам и займам;

- затраты по страхованию при доставке;

- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению, кроме случаев:

- реконструкции (модернизации, реставрации) основных средств, проведения иных аналогичных работ;

- переоценки основных средств в соответствии с законодательством;

- иных случаев, установленных законодательством.

Основные средства после принятия к бухгалтерскому учету могут учитываться:

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

Дата проведения переоценки - 1 января года, следующего за отчетным, за период, прошедший с даты предыдущей переоценки по 31 декабря отчетного года, с отражением ее результатов 31 декабря отчетного года.

Функции проведения переоценки в организациях закреплены за комиссией по проведению амортизационной политики.

Первым этапом проведения переоценки в любой организации является выбор переоцениваемых объектов. Не подлежат переоценке жилищный фонд, библиотечный фонд, объекты лизинга, имущество потребительских кооперативов, осуществляющих строительство и (или) эксплуатацию стоянок транспортных средств, гаражей, принадлежащих гражданам и некоторые др. объекты.

Так, например, если на балансе организации находятся здание общежития, предназначенное для проживания работников, то оно является объектом жилищного фонда и не переоценивается, а, например, здание профилактория объектом жилищного фонда не является и переоценивается в общеустановленном порядке.

Организации могут применять один из трех методов переоценки в отношении любого объекта основных средств, числящегося в их учете:

- метод прямой оценки;
- метод пересчета валютной стоимости;
- индексный метод.

Следует обратить внимание, что при переоценке нескольких объектов, относящихся к одной подгруппе (например, легковые автомобили), организация вправе выбрать разные методы переоценки каждого конкретного объекта. Например, несколько автомобилей можно переоценить методом прямой оценки, остальные - индексным методом.

Метод прямой оценки - это пересчет стоимости объектов основных средств в цены на 1 января года, следующего за отчетным.

Переоцененную стоимость методом прямой оценки организация вправе определить как самостоятельно, так и с привлечением субъектов, занимающихся оценочной деятельностью (далее - оценщики).

При применении метода прямой оценки используются сведения об уровне цен на основные средства. К документам и материалам, которые организация самостоятельно может использовать при переоценке основных средств методом прямой оценки относятся следующие:

- документы об уровне цен на новые аналогичные основные средства от организаций-изготовителей;
- документы об уровне цен на новые аналогичные основные средства от торговых организаций;

- документы об уровне цен на новые аналогичные основные средства, опубликованных в средствах массовой информации и специальной литературе.

Указанные документы должны датироваться декабрем отчетного года.

Если организация принимает решение о привлечении оценщика, то стоимость объекта основных средств подтверждается заключением последнего.

Есть некоторые особенности при переоценке методом прямой оценки. Так, например, если у организации на балансе числятся три легковых автомобиля малого класса (с рабочим объемом двигателя более 1,2 л до 1,8 л) и организация планирует в январе 2012 г. пригласить оценщика для определения стоимости одного из них на 1 января 2012 г., то заключение оценщика не может быть применено для определения восстановительной стоимости двух других однотипных автомобилей.

Дата заключения оценщика и дата оценки могут различаться.

Оценщик при составлении заключения должен указать данные о переоцененной и остаточной стоимости каждого переоцененного объекта основных средств и остаточная стоимость по результатам переоценки определяется только на основании остаточной стоимости, указанной в заключении оценщика. Остаточная стоимость указывается оценщиком в соответствии с рыночной стоимостью, определенной с использованием методов оценки, предусмотренных законодательством об оценочной деятельности, Национальными стандартами оценки.

Сумма накопленной амортизации по каждому объекту после переоценки определяется как разница между переоцененной стоимостью и остаточной стоимостью, указанной в заключении оценщика.

Метод пересчета валютной стоимости представляет собой пересчет стоимости объектов имущества в иностранной валюте по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, установленному на 31 декабря отчетного года.

При этом методология применения метода пересчета валютной стоимости предусмотрена отдельно в двух случаях.

1 случай. Если имеются документально подтвержденные сведения о стоимости в иностранной валюте основных средств иностранного происхождения, переоцененная стоимость определяется следующим образом:

- производится пересчет стоимости затрат на приобретение (за исключением стоимости самого основного средства в иностранной валюте), сооружение, изготовление, доставку, установку и монтаж основных средств, которые осуществлялись в белорусских рублях, кроме обособленно учитываемых затрат, возникших после ввода объекта в эксплуатацию, в иностранную валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату их осуществления;

- осуществляется суммирование стоимости вышеуказанных затрат и стоимости основных средств в иностранной валюте;

- рассчитанная таким образом стоимость основных средств пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на 31 декабря отчетного года.

2 случай. При отсутствии документально подтвержденных сведений о стоимости основных средств иностранного происхождения в иностранной валюте переоцененная стоимость определяется следующим образом:

- стоимость основных средств в белорусских рублях на дату их принятия к бухгалтерскому учету по счету 01 "Основные средства" или 03 "Доходные вложения в материальные активы" пересчитывается в иностранную валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на указанную дату. При этом, если стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, была изменена в результате проведения работ капитального характера (модернизация, реконструкция, дооборудование), стоимость таких затрат пересчитывается в иностранную валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату ввода в эксплуатацию основных средств после их завершения;

- рассчитанная таким образом стоимость основных средств в иностранной валюте пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на 31 декабря отчетного года.

Переоценка индексным методом производится путем умножения коэффициента изменения стоимости видов (групп) основных средств (далее - коэффициент) на стоимость основных средств, числящуюся в бухгалтерском учете до переоценки. Коэффициенты, применяемые при переоценке основных средств индексным методом, разрабатываются по группам (подгруппам, видам) основных средств и публикуются до 15 января года, следующего за отчетным, Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь в средствах массовой информации.

Сумма накопленной амортизации и остаточная стоимость основных средств после переоценки определяется следующим образом. При проведении переоценки основных средств методом прямой оценки на основании заключения оценщика используется значение остаточной и переоцененной стоимости, указанной в заключении оценщика. Сумма накопленной амортизации после переоценки определяется как разница между переоцененной и остаточной стоимостью каждого объекта, указанной в заключении оценщика.

Во всех остальных случаях сумма накопленной амортизации основных средств определяется путем умножения переоцененной стоимости объекта основных средств на удельный вес (в процентах) накопленной на дату переоценки амортизации.

Удельный вес накопленной на дату переоценки амортизации рассчитывается как отношение суммы накопленной амортизации по каждому переоцениваемому объекту к его стоимости, числящейся в бухгалтерском учете до переоценки (включая затраты, обособленно учитываемые в течение периода, прошедшего после предыдущей переоценки).

Документальное оформление и учет поступления и выбытия основных средств

Основные средства в организацию поступают:

- в результате сооружения, строительства, изготовления основных средств хозяйственным способом, а также при их приобретении за плату у юридических и физических лиц;
- в качестве вклада в уставный капитал;
- безвозмездно;
- в обмен на другие активы;
- и в иных случаях, установленных законодательством.

Если основные средства приобретаются за плату, то они поступают в организацию на основании товарных или товарно-транспортных накладных. К основным средствам прилагается необходимая техническая и другая специальная документация.

Прием основного средства осуществляется на основании акта о приеме-передаче основных средств, форма которого утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 23 от 22.04.2011. Акт о приеме-передаче основных средств заполняется организацией, передающей числящиеся в бухгалтерском учете объекты основных средств (организацией-сдатчиком), и организацией, принимающей к бухгалтерскому учету объекты основных средств (организацией-получателем) при поступлении основных средств бывших в эксплуатации. Указанный акт составляется только организацией-получателем при покупке нового основного средства. Документ содержит следующие разделы.

Раздел 1 "Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи" заполняется организацией-сдатчиком при отчуждении организации-получателю объекта основных средств, бывшего в эксплуатации. Этот раздел необходим при определении срока полезного использования основного средства у получающей организации.

В разделе 1 акта указываются: в графе 1 - дата создания или приобретения объекта основных средств; в графе 2 - дата ввода в эксплуатацию; в графе 3 - фактический срок эксплуатации объекта с даты ввода его в эксплуатацию в количестве лет и месяцев; в графе 4 - первоначальная стоимость объекта основных средств на дату его создания или приобретения с учетом проведенных переоценок; в графе 5 - сумма накопленной амортизации; в графах 6 - 9 - стоимость передаваемого объекта основных средств без налога на добавленную стоимость, ставка налога на добавленную стоимость, сумма налога на добавленную стоимость, стоимость передаваемого объекта с учетом налога на добавленную стоимость.

Раздел 2 "Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету" акта о приеме-передаче основных средств

заполняется организацией-получателем в своем экземпляре. В разделе 2 указываются: в графе 1 - первоначальная стоимость объекта основных средств; в графах 2 - 4 - срок полезного использования объекта основных средств, способ начисления амортизации и годовая норма амортизации.

Раздел 3 "Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств" заполняется организацией-получателем в своем экземпляре на основании проектно-сметной документации, технического паспорта и иных документов, содержащих информацию об индивидуальной характеристике объекта основных средств.

Акт о приеме-передаче основных средств подписывает комиссия, назначенная руководителем организации. К акту прилагается товарная или товарно-транспортная накладная, техническая документация и др. документы.

Для организации учета и обеспечения контроля каждому основному средству в момент принятия его к бухгалтерскому учету в бухгалтерии присваивается отдельный инвентарный номер. Инвентарный номер должен быть обозначен на основном средстве путем прикрепления металлического жетона, нанесения краской или иным способом. Если в состав одного инвентарного объекта входят несколько частей, представляющих собой комплекс конструктивно сочлененных предметов, имеющих общий инвентарный номер, достаточно общий инвентарный номер обозначить на одной части инвентарного объекта.

Инвентарный номер сохраняется за основным средством на весь период его нахождения в данной организации. Инвентарные номера выбывших объектов не могут присваиваться другим вновь принятым к бухгалтерскому учету основным средствам в течение пяти лет, начиная с года, следующего за годом списания.

Утвержденный руководителем предприятия акт о приеме-передаче основных средств вместе с технической документацией передается в бухгалтерию, открывающую согласно этим документам **инвентарную карточку учета основных средств**. Форма инвентарной карточки и ряда других документов по учету основных средств ранее были утверждены нормативно-правовым актом, который в настоящее время отменен. Согласно действующему законодательству сейчас организации вправе самостоятельно утвердить для применения форму инвентарной карточки и других первичных документов по учету основных средств за исключением уже упомянутого акта о приеме-передаче основных средств и некоторых других редко применяемых промышленными организациями документов.

В инвентарных карточках должны быть приведены следующие основные данные по объекту основных средств: 1. Сведения о состоянии бывшего в эксплуатации объекта основных средств, предоставленные организацией-сдатчиком; 2. Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету 3. Даты проведения переоценок и полученная в результате их переоцененная стоимость основных средств 4. Сведения о внутренних перемещениях, выбытии (списании) объекта

основных средств 5. Изменения первоначальной стоимости объекта основных средств в результате модернизации, реконструкции 6. Затраты на ремонт 7. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств (содержание драгоценных металлов).

Техническая документация, относящаяся к данному инвентарному объекту, может передаваться по месту эксплуатации объекта с соответствующей отметкой в инвентарной карточке.

На предприятиях с незначительным количеством основных средств вместо инвентарных карточек могут использоваться **инвентарные книги учета основных средств** с указанием необходимых сведений об основных средствах по их видам и местам нахождения. *В инвентарных книгах приводится перечень основных средств организации и их инвентарные номера, документ, на основании которого поступило основное средство, материально-ответственное лицо, первоначальная стоимость, срок полезного использования, сумма начисленной амортизации, остаточная стоимость, сведения о переоценке и внутреннем перемещении основного средства.*

Для документального оформления и учета перемещения основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (например, цеха) в другое применяется **накладная на внутреннее перемещение основных средств**. Указанная накладная выписывается передающей стороной, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. *В накладной указывается дата приобретения основного средства, его инвентарный номер и стоимость, дается краткая характеристика технического состояния объекта.* Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарную карточку учета основных средств.

Порядок отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами регламентирован постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 26 от 30.04.2012.

Для синтетического учета основных средств предназначен активный счет 01 "Основные средства". По дебету счета отражается поступление основных средств, по кредиту - их выбытие.

Если основное средство поступает в организацию в результате сооружения, строительства, изготовления хозяйственным способом, приобретения за плату у других организаций и лиц, обмена на другие активы, то используется активный сч. 08 "Вложения в долгосрочные активы". Этот счет предназначен для отражения информации о вложениях организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств либо других долгосрочных активов. Следует отметить, что активы, принимаемые к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и подлежащие обязательной государственной регистрации, сертификации и т.п., до их обязательной государственной регистрации, сертификации и т.п. отражаются на счете 08 "Вложения в долгосрочные активы".

Рассмотрим порядок отражения на счетах бухгалтерского учета поступления основных средств различными способами.

1) При поступлении основного средства в организацию в результате строительства подрядным способом в учете составляются следующие записи:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На сумму фактических затрат, указанных в акте выполненных работ и других первичных документах подрядчика (без учета НДС)	08	60, 76
На сумму НДС, выставленного подрядчиками	18	60, 76
Оплачены счета подрядчиков	60, 76	51, 52
Основное средство введено в эксплуатацию на основании акта о приеме-передаче основных средств	01	08

При сооружении основных средств хозяйственным способом в учете составляются следующие записи:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Сразу по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» собираются все фактические затраты на строительство основного средства:		
Списано оборудование к установке и строительные материалы	08	07
Списаны другие (не строительные) материалы (например, средства в обороте, материалы общехозяйственного назначения)	08	10
Отнесены затраты вспомогательных производств	08	23
Начислена заработная плата работникам, занятым в строительстве, и произведены обязательные отчисления от нее	08	70, 69, 76\2
Основное средство введено в эксплуатацию на основании акта о приеме-передаче основных средств	01	08

Следует отметить, что на практике при строительстве основного средства чаще сочетаются хозяйственный способ с подрядным способом.

2) Если основное средство приобретается за плату у других организаций и лиц, то записи на счетах учета составляются аналогичные записям при строительстве подрядным способом. Но следует обратить внимание, что, если при строительстве подрядным способом основное средство передается организации на основании акта выполненных работ, то в случае покупки основное средство передается организации на основании товарной или товарно-транспортной накладной.

3) Поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал в учете отражают следующим образом:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена стоимость основных средств в денежной оценке, согласованной собственником имущества при создании коммерческой организации и указанной в соответствующих учредительных документах	75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал"	80
Отражена стоимость основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал	08	75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал"
Приняты к учету основные средства, внесенные учредителями в счет их вкладов в уставный капитал	01	08

4) Основные средства, полученные безвозмездно от сторонних организаций и лиц, отражаются в учете следующими записями:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На стоимость безвозмездно полученных основных средств	08	98
Основное средство введено в эксплуатацию на основании акта о приеме-передаче основных средств	01	08
Начислена амортизация за отчетный период по безвозмездно полученным основным средствам	20, 23, 25, 26 и др.	02

И одновременно на сумму начисленной амортизации доходы будущих периодов относятся в состав прочих доходов текущего отчетного периода	98	91\1
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----	------

Поступление основных средств от филиалов и других подразделений, выделенных на отдельные балансы, в учете отражается:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На первоначальную стоимость поступивших основных средств	01	79
На сумму начисленной амортизации по основным средствам, бывшим в эксплуатации	79	02

5) Получение объектов основных средств в обмен на другое имущество в учете отражается следующим образом:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражена дебиторская задолженность покупателей в результате реализации им обмениваемых активов:		
готовой продукции	62	90\1
Материалов	62	90\7
основных средств	62	91\1
Получены объекты основных средств взамен обмениваемого имущества по учетной стоимости	08	60
На сумму НДС по полученным основным средствам	18	60
Произведен взаимный зачет задолженности	60	62
Введены в эксплуатацию объекты основных средств	01	08

б) Неучтенные объекты основных средств, обнаруженные при инвентаризации либо иным путем, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции с кредитом счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Выбытие основных средств происходит по различным причинам:

- при реализации;
- безвозмездной передаче другим организациям;
- списании по причине износа;
- передаче в качестве вклада в уставный капитал другой организации;
- передаче в обмен на другое имущество;
- в иных случаях в соответствии с действующим законодательством.

Для учета выбытия основных средств к счету 01 "Основные средства" может открываться субсчет "Выбытие основных средств".

Для отражения операций, связанных с выбытием основных средств, применяется счет 91 "Прочие доходы и расходы". На нем накапливается информация о процессе реализации и прочем выбытии основных средств (списании и т.п.).

По дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" в течение года отражаются первоначальная стоимость списываемого объекта, расходы, связанные с выбытием основных средств, установленные законодательством налоговые платежи. По кредиту отражается выручка, полученная в результате реализации конкретного объекта, и стоимость материальных ценностей, поступивших вследствие выбытия основных средств.

Операции, связанные с реализацией основных средств, отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На сумму накопленной амортизации по объекту основных средств	02	01
На остаточную стоимость основных средств	91/4	01
На сумму, причитающуюся за проданный объект	62	91/1
На сумму расходов, связанных с реализацией основных средств	91/4	10, 60, 69, 70, 76
На сумму НДС, начисленного от оборотов по реализации основных средств	91/2	68
Отражено поступление денежных средств	51	62
Списан финансовый результат реализации основных средств	91/5 99	99 91/5

Выбытие основных средств при их безвозмездной передаче оформляется в общепринятом порядке. Составляется акт приема-передачи основных средств, оформляется товарно-транспортная накладная (ТТН-1) или товарная накладная (ТН-2). Моментом реализации является факт передачи объектов.

Безвозмездная передача (кроме передачи основных средств в пределах одного собственника) отражается в учете:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На сумму накопленной амортизации	02	01
На остаточную стоимость	91/4	01
На сумму начисленного НДС в случаях, установленных законодательством	91/2	68
Списан финансовый результат безвозмездной передачи	99	91/5

Передача основных средств в пределах одного юридического лица отражается:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На сумму накопленной амортизации	02	79
На первоначальную стоимость	79	01
На сумму НДС	79	18

В бухгалтерском учете списание основных средств в результате износа отражается следующими записями:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На сумму накопленной амортизации	02	01
На остаточную стоимость объекта	91/4	01
На сумму расходов, связанных с ликвидацией основных средств	91/4	10, 69, 70, 76
На сумму материальных ценностей, полученных от разборки объекта	10	91/1
Финансовый результат списания основных средств	91/5 99	99 91/5

При внесении в уставный капитал основных средств в учете инвестора составляются записи:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На сумму начисленной амортизации по объекту основных средств	02	01
На остаточную стоимость	91/4	01
На стоимость объекта, вносимого в уставный фонд	06	91/1

Выбытие объектов основных средств в обмен на другое имущество в учете отражается следующим образом:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Списана накопленная амортизация выбывающего объекта	02	01
Списана остаточная стоимость выбывающего объекта	91/4	01
Отражена задолженность покупателей	62	91/1
Начислен НДС	91/2	68
Получено имущество взамен обмениваемых основных средств (по учетной стоимости отгруженных объектов)	08, 10, 41	60, 76
Отражен НДС в стоимости имущества, полученного взамен обмениваемых основных средств	18	60, 76
Произведен взаимный зачет задолженности	60, 76	62

Потери основных средств в результате стихийных бедствий отражаются в учете следующими записями:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Списана начисленная амортизация	02	01
Списана остаточная стоимость основных средств	91/4	01
Отражен результат списания основных средств	99	91/5

Нематериальные активы, их оценка и учет

Организацией в качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету активы, не имеющие материально-вещественной формы, при выполнении следующих условий признания:

-активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации;

-активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование;

-организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;

-активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

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

-первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

К нематериальным активам относятся имущественные права:

1. в отношении объектов интеллектуальной собственности:

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

-объектов смежных прав, включая исполнения, фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного вещания, иные объекты смежных прав;

-объектов права промышленной собственности, включая изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, топологии интегральных микросхем, товарные знаки и знаки обслуживания, полученные при совершении сделки по приобретению предприятия как

имущественного комплекса, секреты производства (ноу-хау), иные объекты права промышленной собственности;

-иных объектов интеллектуальной собственности;

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

3. в отношении иных объектов.

К нематериальным активам не относятся:

-интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду;

-затраты, связанные с созданием организации;

-затраты на маркетинговые исследования;

-имущественные права на результаты НИД при невыполнении условий признания, согласно Инструкции;

-товарные знаки и знаки обслуживания, за исключением полученных при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса;

-названия публикуемых изданий;

-клиентская база, созданная организацией;

-экземпляры произведений, содержащихся на любых носителях, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, приобретаемые и используемые в деятельности организации;

-иные объекты и затраты в соответствии с законодательством.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов является совокупность имущественных прав, возникающих из патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора либо в ином установленном законодательством порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

Аналитический учет нематериальных активов по инвентарным объектам ведется в инвентарных карточках учета нематериальных активов или в иных регистрах аналитического учета.

Аналитический учет затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ (далее – НИОКР) ведется по видам работ, договорам (заказам) и т.п.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по счету 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости на основании акта о приеме-передаче нематериальных активов.

Первоначальная стоимость приобретенных нематериальных активов определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая:

– стоимость приобретения нематериальных активов;

– таможенные сборы и пошлины;

– проценты по кредитам и займам;

- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением нематериальных активов в состояние, пригодное для использования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Фактические затраты на приобретение нематериальных активов и приведение их в состояние, пригодное для использования, отражаются по дебету счета 08 "Вложения в долгосрочные активы" и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и других счетов.

Стоимость нематериальных активов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный фонд организации, отражается по дебету счета 08 "Вложения в долгосрочные активы" и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями".

Стоимость безвозмездно полученных от других лиц нематериальных активов отражается по дебету счета 08 "Вложения в долгосрочные активы" и кредиту счетов 98 "Доходы будущих периодов" (если по нематериальным активам начисляется амортизация в соответствии с законодательством), 91 "Прочие доходы и расходы" (если по нематериальным активам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством). Учетная в составе доходов будущих периодов стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов отражается на протяжении сроков их полезного использования по дебету счета 98 "Доходы будущих периодов" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" на сумму начисленной амортизации нематериальных активов от их первоначальной стоимости.

Сформированная первоначальная стоимость нематериальных активов отражается по дебету счета 04 "Нематериальные активы" и кредиту счета 08 "Вложения в долгосрочные активы".

При выбытии нематериальных активов накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 05 "Амортизация нематериальных активов" и кредиту счета 04 "Нематериальные активы". Остаточная стоимость выбывающих нематериальных активов отражается по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 04 "Нематериальные активы".

Износ и амортизация основных средств и нематериальных активов

В процессе эксплуатации основные средства постепенно изнашиваются и переносят свою стоимость на создаваемый продукт. Постепенное перенесение стоимости на вновь изготовленный продукт называется амортизацией.

Бухгалтерский учет амортизации основных средств осуществляется в соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 27.02.2009 N 37/18/6 (в послед. ред. постановления от 30.09.2011 N 162/101/45) (далее – инструкция по начислению амортизации).

Для проведения амортизационной политики в организации создается комиссия из специалистов технических, технологических, экономических, бухгалтерских и юридических подразделений. Положение о комиссии и ее состав утверждаются руководителем организации.

Амортизация начисляется в организации ежемесячно до полного перенесения стоимости основного средства или его выбытия.

Изучая порядок расчета амортизации, надо знать следующие определения и понятия.

Так, амортизируемая стоимость – это стоимость, от которой рассчитываются амортизационные отчисления. Амортизируемой стоимостью может быть:

- первоначальная стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством;

- недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок. Недоамортизированная (остаточная) стоимость представляет собой разницу между стоимостью, по которой основные средства числятся в бухгалтерском учете, и величиной накопленной амортизации.

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

Для целей начисления амортизации 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 его реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта.

Определение величины амортизационной ликвидационной стоимости на дату принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету и ее пересмотр по окончании отчетного года производятся:

- 1) самостоятельно организацией на основании сведений об уровне цен на аналогичные основные средства, полученных от торговых организаций либо опубликованных в средствах массовой информации и специальной литературе;

- 2) с привлечением оценщиков.

В целях обеспечения сопоставимости учетных данных в случае принятия решения о применении амортизационной ликвидационной стоимости при расчете амортизируемой стоимости выбранный вариант

расчета подлежит применению на протяжении всего срока полезного использования объекта основных средств.

Амортизационная ликвидационная стоимость пересматривается самостоятельно организацией по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным.

Если текущая величина амортизационной ликвидационной стоимости отличается от предыдущей оценки, изменение ее размера учитывается при расчете амортизационных отчислений начиная с 1 января года, следующего за отчетным.

Нормативные сроки службы основных средств согласно классификации амортизируемых основных средств приведены в постановлении Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. N 161 (далее – постановление № 161).

При расхождении срока эксплуатации объекта основных средств, установленного организацией-изготовителем в технической документации, и значения нормативного срока службы, на срок, равный 1 году и более чем на 1 год, комиссия вправе определить нормативный срок службы по сроку эксплуатации, указанному в технической документации организации-изготовителя.

В случае отсутствия в вышеуказанном постановлении 161 какого-либо вида основных средств, нормативный срок службы по такому основному средству устанавливается решением комиссии на основании технической документации организации-изготовителя, а при ее отсутствии - путем оценки комиссией технического состояния объекта.

По объектам, ранее находившимся в эксплуатации, комиссия вправе:

1) определить нормативные сроки службы вдвое ниже соответствующих значений, приведенных в классификации амортизируемых основных средств, но не ниже чем до трех лет - по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам и двух лет - по другим объектам основных средств;

2) если срок фактического использования объекта на дату приобретения окажется равным или более нормативного срока службы, приведенного в постановлении 161, определить нормативный срок службы самостоятельно с учетом технического состояния объекта и других факторов на срок не менее 1 года.

Срок полезного использования – это расчетный период эксплуатации основных средств в процессе предпринимательской деятельности. Он определяется комиссией в пределах между нижней и верхней границами диапазонов по группам основных средств согласно приведенному приложению 3 в инструкции по начислению амортизации в зависимости от условий эксплуатации основного средства, конкурентоспособности производимых данным основным средством товаров и др. факторов.

Комиссия вправе производить пересмотр нормативных сроков службы или сроков полезного использования основных средств с обязательным отражением в учетной политике возможности их пересмотра с начала

отчетного года, а также в случаях завершения модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, достройки, проведения переоценки с привлечением оценщика.

Организация рассчитывает годовые и месячные нормы амортизационных отчислений в соответствии с выбранным способом начисления амортизации исходя из установленных сроков полезного использования. Норма амортизационных отчислений представляет собой величину в процентах от амортизируемой стоимости основного средства. Умножением амортизируемой стоимости на норму амортизационных отчислений определяется сумма амортизационных отчислений. Норма амортизации рассчитывается в процентах с двумя знаками после запятой, а при компьютерной обработке информации - не менее чем с шестью знаками после запятой. Выбор варианта расчета амортизации, исходя из месячной нормы или месячной суммы, закрепляется учетной политикой организации. В течение отчетного года выбранный вариант расчета амортизации пересмотру не подлежит.

В нашей стране установлено 3 способа начисления амортизации:

- 1) линейный;
- 2) нелинейный;
- 3) производительный.

Рассмотрим каждый из этих способов.

1) Линейный способ начисления амортизации заключается в равномерном начислении амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования.

При линейном способе месячная сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения амортизируемой стоимости на рассчитанную месячную норму амортизационных отчислений либо делением амортизируемой стоимости на установленный в месяцах нормативный срок службы или срок полезного использования.

Приведем пример расчета суммы амортизационных отчислений линейным способом.

Пример 1.

В текущем году приобретен объект основных средств стоимостью 1500 руб. Установлен срок полезного использования - 10 лет. В этом случае амортизируемая стоимость равна 1500 руб., сумма амортизационных отчислений за год - 150 руб. ($1500 \text{ руб.} / 10 \text{ лет}$), сумма месячных амортизационных отчислений – 12,5 руб. ($150 \text{ руб.} / 12 \text{ мес.}$).

2) Нелинейный способ заключается в неравномерном по годам начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств. При нелинейном способе начисления амортизации используются следующие методы: прямой метод суммы чисел лет, обратный метод суммы чисел лет и метод уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5 раза.

Нелинейный способ не применяется при начислении амортизации на:

- здания, сооружения;
- машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3 лет, легковые автомобили (кроме эксплуатируемых в качестве служебных, относимых к специальным, а также используемых для услуг такси);
- предметы интерьера, включая офисную мебель.

2.1) Прямой метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Рассмотрим на примере расчет суммы амортизационных отчислений прямым методом суммы чисел лет.

Пример 2.

Приобретен объект, амортизируемая стоимость которого - 1500 руб. Установлен срок полезного использования - 5 лет. Сумма чисел лет срока полезного использования составляет 15 лет ($1 + 2 + 3 + 4 + 5$). В первый год эксплуатации будет начислена амортизация в размере $5/15$ от амортизируемой стоимости, что составит 500 руб., сумма амортизационных отчислений за месяц в 1-ый год составит примерно 41,67 руб. ($500 \text{ руб.} / 12 \text{ мес.}$). Во второй год сумма амортизации составит - $4/15$ (400 руб.), в третий год - $3/15$ (300 руб.), в четвертый год - $2/15$ (200 руб.), в пятый год - $1/15$ (100 руб.). Аналогично первому году эксплуатации рассчитывается сумма амортизационных отчислений за месяц во второй и последующие годы. Общая сумма амортизационных отчислений за весь срок полезного использования равняется 1500 руб. ($500 + 400 + 300 + 200 + 100$).

Как видно из примера, прямой метод суммы чисел лет построен по принципу наибольшей амортизации в первые годы эксплуатации основных средств.

2.2) Обратный метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого - разность срока полезного использования и числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, увеличенная на 1, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования. Обратный метод суммы чисел лет построен по принципу наименьшей амортизации в первые годы эксплуатации объекта основного средства.

Рассмотрим на примере расчет суммы амортизационных отчислений обратным методом суммы чисел лет.

Пример 3.

Приобретен объект, амортизируемая стоимость которого - 1500 руб. Установлен срок полезного использования - 5 лет. Сумма чисел лет срока полезного использования составляет 15 лет ($1 + 2 + 3 + 4 + 5$). В первый год эксплуатации будет начислена амортизация в размере $1/15$ ($((5 - 5 + 1) / 15)$) от амортизируемой стоимости, что составит 100 руб., сумма амортизационных отчислений за месяц в 1-ый год составит примерно 8,33 руб. (100 руб. / 12 мес.). Во второй год сумма амортизации составит - $2/15$ (200 руб.), в третий год - $3/15$ (300 руб.), в четвертый год - $4/15$ (400 руб.), в пятый год - $5/15$ (500 руб.). Аналогично первому году эксплуатации рассчитывается сумма амортизационных отчислений за месяц во второй и последующие годы. Общая сумма амортизационных отчислений за весь срок полезного использования равняется 1500 руб. ($100 + 200 + 300 + 400 + 500$).

2.3) При использовании метода уменьшаемого остатка годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из определяемой на начало отчетного года недоамортизированной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения (от 1 до 2,5 раза), принятого организацией.

Рассмотрим на примере расчет суммы амортизационных отчислений методом уменьшаемого остатка

Пример 4.

Приобретен объект, амортизируемая стоимость которого - 1500 руб. Установлен срок полезного использования - 5 лет, коэффициент ускорения - 2,0.

Годовая норма амортизации исходя из срока полезного использования - 20% ($100 / 5$). Норма амортизационных отчислений с учетом коэффициента ускорения - 40% ($20 \times 2,0$).

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизации равна 600 руб. ($1500 \times 40\% / 100\%$), сумма амортизационных отчислений за месяц в 1-ый год составит 50 руб. ($600 \text{ руб.} / 12 \text{ мес.}$).

Во второй год эксплуатации амортизация начисляется от разницы между амортизируемой стоимостью объекта (1500 руб.) и суммой амортизации, начисленной за первый год эксплуатации (600 руб.), что составляет 360 руб. ($(1500 - 600) \times 40\% / 100\%$). Аналогично первому году эксплуатации рассчитывается сумма амортизационных отчислений за месяц во второй и последующие годы.

В третий год эксплуатации сумма амортизации равняется 216 руб. ($(1500 - 600 - 360) \times 40\% / 100\%$), в четвертый год - 129,6 руб. ($(1500 - 600 - 360 - 216) \times 40\% / 100\%$), в пятый год - 194,4 руб. ($1500 - 600 - 360 - 216 - 129,6$).

Метод уменьшаемого остатка как и прямой метод суммы чисел лет построен по принципу наибольшей амортизации в первые годы эксплуатации основных средств.

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

Рассмотрим на примере порядок расчета амортизации производительным способом.

Пример 5.

Приобретен объект, амортизируемая стоимость которого - 8000 руб. Прогнозируемый объем выпуска продукции в течение срока эксплуатации - 100 тыс. единиц. За отчетный месяц выпущено 2 тыс. единиц. Амортизация на единицу продукции составляет 0,08 руб.\ ед. (8 000 руб. / 100 тыс. ед.). Амортизационные отчисления за отчетный месяц - 160 руб. (0,08 руб.\ ед. x 2 тыс.ед.).

Начисление амортизации линейным и нелинейным способами производится:

- по вновь введенным в эксплуатацию основным средствам - с первого числа месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию;

- по основным средствам учреждаемой организации - с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена государственная регистрация организации.

Начисление амортизации по объектам основных средств производительным способом начинается с даты их ввода в эксплуатацию.

Начисление амортизации не производится во время проведения модернизации объектов основных средств, их реконструкции, достройки, при консервации объектов в соответствии с законодательством и в других подобных случаях.

Начисление амортизации прекращается:

- 1) по выбывшим объектам основных средств, амортизация по которым начислялась линейным и нелинейным способами, - с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия;

- 2) по выбывшим объектам основных средств, амортизация по которым начислялась производительным способом, - с даты окончания эксплуатации в связи с выбытием;

- 3) по самортизированным объектам основных средств - с первого числа месяца, следующего за месяцем полного отнесения амортизируемой стоимости данных объектов на затраты производства, расходы на реализацию, в состав прочих расходов.

Амортизация объектов основных средств начисляется:

- по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, - исходя из выбранного срока полезного использования линейным, нелинейным и производительным способами;

- по объектам, не используемым в предпринимательской деятельности - исходя из нормативного срока службы только линейным способом;

До окончания срока полезного использования амортизируемых объектов способы и методы начисления амортизации разрешается пересматривать:

- с начала отчетного года с обязательным отражением в учетной политике организации;

- в течение отчетного года в случаях завершения модернизации, реконструкции объектов основных средств, и в других подобных случаях.

При пересмотре способов и методов начисления амортизации недоамортизированная стоимость объекта распределяется на оставшийся срок его полезного использования.

Учет амортизации основных средств ведется на пассивном счете 02 «Амортизация основных средств». Начисление амортизации отражается в учете следующим образом:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Начислена амортизация по основным средствам в зависимости от места эксплуатации	20, 23, 25, 26, 44 и др.	02
Начислена амортизация по объектам, не участвующим в предпринимательской деятельности	90/10	02

Для синтетического учета хозяйственных операций по счетам 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» используется учетный регистр журнал-ордер № 13, включающий в себя сам журнал-ордер и ведомость по указанным счетам. В журнале-ордере отражаются кредитовые обороты по счетам, а в ведомости – дебетовые обороты.

Следует обратить внимание на экономическое значение способов и методов начисления амортизации. Так, суммы амортизационных отчислений в последующем должны служить источников возобновления основных средств. И в зависимости от того, когда организация планирует заменить основное средство, необходимо выбирать тот или иной способ или метод начисления амортизации. Так, если основное средство в большей степени подвержено моральному устареванию и его нужно быстрее заменить на новое (например, компьютер), то целесообразно выбрать способ и метод с наибольшей амортизацией в первые годы эксплуатации (например, метод уменьшаемого остатка). В таких случаях основное средство часто

списывается до истечения его срока полезного использования. Если организация планирует заменить основное средство в конце срока его эксплуатации, то обратный метод суммы чисел лет позволит собрать за счет амортизации больше средств на эти цели в сравнении с другими способами и методами. И если организация равномерно без скачков развивается и, соответственно, равномерно обновляет основные средства, то выгоден линейный способ начисления амортизации.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Лесневская Н. А. Бухгалтерский учет в туризме : учеб.-практ. пособие / Н. А. Лесневская ; Белорус. гос. эконом. ун-т. – Минск : БГЭУ, 2008. – 335 с.
3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.
4. Сушко Т.И. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности : учебное пособие для студентов учреждений высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – Минск : Вышэйшая школа, 2013. – 526.
5. Левкович О.А. Бухгалтерский учет : учебное пособие. – 8-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2012. – 646 с.

Тема9. Учет собственных и заемных денежных средств

Цель – изучить учет собственных и заемных денежных средств.

Задачи:

- изучить учет кассовых операций, операций на расчетном и валютном счетах.
- ознакомиться с учетом расчетов с бюджетом по налогам и сборам, расчетов с учредителями, учетом кредитов и займов
- изучить учет расчетов с подотчетными лицами, с разными дебиторами и кредиторами

Вопросы:

1. Учет кассовых операций, операций на расчетном и валютном счетах.
2. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам.
3. Учет расчетов с учредителями.
4. Учет расчетов с подотчетными лицами, с разными дебиторами и кредиторами.
5. Учет кредитов и займов

Учет кассовых операций, операций на расчетном и валютном счетах

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

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

Запрещается хранение в кассе наличных денег и ЦБ, не принадлежащих данной организации. Ведение кассовых операций осуществляет кассир и несет ответственность в соответствии Инструкцией о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории РБ, утв. Постановлением Правления НБ РБ от 29.03.2011, № 107.

Организации могут сдавать наличные деньги:

- в обслуживающие банки;
- работникам службы инкассации;
- в организации Министерства связи и информатизации РБ.

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

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

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

Подтверждением приема наличных денег являются квитанция к приходному кассовому ордеру формы КО-1, другие приходные документы, предусмотренные законодательством.

Выдача наличных денег из касс производится по:

- расходному кассовому ордеру формы КО-2
- платежной ведомости с приложением расходного кассового ордера на общую сумму выплаченных наличных денег по платежной ведомости (ведомостям) без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

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

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

Выдача денежных средств под отчет на предстоящие расходы производится как наличными деньгами, так и с использованием корпоративных карточек:

не более 3 рабочих дней – на расходы, производимые в месте нахождения юридического лица, подразделения, индивидуального предпринимателя, частного нотариуса;

не более 10 рабочих дней – на расходы, производимые вне места нахождения юридического лица, подразделения, индивидуального предпринимателя, частного нотариуса;

до 30 рабочих дней – в сумме, не превышающей размера одной базовой величины, в целом по юридическому лицу, подразделению, у индивидуального предпринимателя, частного нотариуса.

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

Каждый лист кассовой книги состоит из двух равных частей. Неотрывная часть листа (с горизонтальной линовкой) как первый экземпляр остается в кассовой книге. Отрывная часть листа (без горизонтальной линовки) является вторым экземпляром и заполняется с лицевой и оборотной

стороны через копировальную бумагу. Вторые экземпляры листов служат отчетом кассира.

Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

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

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

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

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

Записи в кассовую книгу осуществляется кассиром сразу после получения или выдачи наличных денег отдельно по каждому ордеру.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег по кассе на конец дня и передает в бухгалтерскую службу в качестве отчета кассира второй отрывной экземпляр листа кассовой книги с приложенными приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

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

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

Поступление денег в кассу отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Получены денежные средства в кассу с расчетного счета	50	51
Получены денежные средства от покупателей за реализованную им продукцию (работы, услуги)	50	62
Получены наличные денежные средства от работодателей по предоставленным ими краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам	50	66, 67

Отражен возврат в кассу излишне выданных сумм заработной платы	50	70
Возвращены в кассу неизрасходованные подотчетные суммы и денежные документы	50	71
Получены платежи от работников в погашение причиненного ими материального ущерба	50	73
Отражен взнос учредителями вкладов в уставный фонд организации наличными денежными средствами	50	75

Выдача наличных денег из кассы предприятия оформляется следующими записями:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Сданы денежные средства из кассы в банк на расчетный счет организации	51	50
Сданы из кассы в банк инкассатору денежные средства, отражаемые как денежные средства в пути (переводы)	57	50
Выданы пособия за счет средств социального страхования	69	50
Выдана из кассы заработная плата	70	50
Выплачены из кассы доходы от участия в организации лицам, являющимся работниками организации	70	50
Выданы из кассы подотчетные суммы и денежные документы	71	50
Выплачены из кассы доходы от участия в организации лицам, не являющимся работниками организации	75	50
Выданы из кассы суммы по исполнительным листам, депонированной заработной платы	76	50
Отражена недостача денежных средств в кассе	94	50

Каждой организации в учреждениях банка открывается текущий (расчетный) счет. С расчетного счета организации осуществляют безналичные платежи путем представления в банк платежных поручений и получают наличные деньги. Платежное поручение - это распоряжение организации банку о перечислении с его расчетного счета определенной суммы в адрес получателя.

Взнос наличных денег организацией на свой расчетный счет осуществляется по объявлению на взнос наличными. Банк подтверждает получение денег, выдавая плательщику квитанцию, которая служит оправдательным документом и прикладывается к отчету по кассе.

Движение денег по расчетному счету (приход - расход) приводится в выписке из расчетного счета, которую банк выдает организации вместе с документами, на основании которых были выполнены операции по счету. На выписке проставляется штамп банка.

Бухгалтер обязан проверять документы, в соответствии с которыми производилось зачисление или списание денег с расчетного счета. При отсутствии выписок по истечении 3 - 5 дней необходимо запросить их в банке. Полученная в банке выписка должна быть обработана: к каждой

записи по счету подобраны оправдательные документы, сверено вступительное сальдо с предыдущей выпиской, где оно отражалось как исходящее сальдо, указана корреспонденция счетов.

Для учета операций по расчетному счету используется активный синтетический счет 51 "Расчетный счет". По дебету данного счета отражается поступление денег на расчетный счет, по кредиту - списание с расчетного счета. При обработке выписок следует учесть, что поступление денег на расчетный счет организации банк отражает по кредиту, а списание - по дебету, т.к. движение средств по расчетному счету приводится с позиции банка, для которого расчетный счет является пассивным бухгалтерским счетом.

Поступление денежных средств на расчетный счет отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Зачислены на расчетный счет денежные средства, сданные из кассы организации	51	50
Зачислена выручка, сданная инкассаторами в кассы банков и почтовых отделений	51	57
Получены средства от покупателей и заказчиков в оплату реализованной продукции (работ, услуг)	51	62
Получена плата по договору переуступки права требования	51 62	62 62
Получены краткосрочные кредиты и займы	51	66, 67
Отражено поступление платежей в безналичном порядке от работников организации (погашение полученных ими займов, возмещение материального ущерба и др.)	51	73
Получены денежные средства в качестве вклада в уставный фонд	51	75
Получены денежные средства от прочих дебиторов в погашение задолженности	51	76

Списание денежных средств с расчетного счета отражается следующим образом:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Списаны денежные средства за расчетно-кассовое обслуживание	20, 26, 44	51
Отражено поступление денежных средств с расчетного счета в кассу организации	50	51
Перечислены денежные средства на покупку иностранной валюты	57	51
Перечислены денежные средства в оплату поставленной продукции (работ, услуг) поставщикам и подрядчикам	60	51
Перечислены авансы поставщикам и подрядчикам	60	51

Возвращены авансы покупателям и заказчикам	62	51
Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности по кредитам и займам	66, 67	51
Погашены проценты по кредитам и займам	66, 67	51
Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности перед бюджетом	68	51
Перечислена задолженность по социальному страхованию	69	51
Перечислена заработная плата работникам организации	70	51
Перечислено работникам организации в подотчет на хозяйственные и командировочные расходы	71	51
Выплачены доходы (дивиденды) от участия в организации учредителям и акционерам	75	51
Перечислены денежные средства прочим кредиторам в погашение задолженности	76	51
Перечислены денежные средства для расчетов по страхованию от несчастных случаев и профессиональных заболеваний на производстве	76	51
Перечислены денежные средства для расчетов по претензиям	76	51

Организации имеют право открывать валютные счета на территории Республики Беларусь в любом банке, уполномоченном Национальным банком Республики Беларусь, осуществлять операции с иностранными валютами.

Для отражения операций по учету денежных средств на валютных счетах предназначен активный счет 52 "Валютные счета". Аналитический учет по счету 52 "Валютные счета" ведут по каждому счету, открытому в учреждениях банка для хранения денежных средств в иностранных валютах в разрезе видов валют.

Обо всех произведенных операциях банк сообщает организации в выписках с валютного счета. Совершенные операции показываются в выписках в иностранной валюте и рублевом эквиваленте. К полученной выписке должны быть подобраны все документы, подтверждающие зачисление или снятие валюты. При этом в бухгалтерском учете каждая хозяйственная операция отражается в двух оценках - в валюте платежа и его рублевом эквиваленте.

Движение валютных средств на текущем валютном счете отражается следующими записями:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На валютный счет внесена валюта из кассы организации	52-1	50
Возвращен остаток неиспользованной валюты от подотчетных лиц	52-1	71
Начислены проценты по остаткам средств на валютном счете и другие проценты к получению	52-1	91-1
Зачислены вклады учредителей в уставный капитал	52-1	75

Отражены положительные курсовые разницы по иностранной валюте	52-1	91/1
Получена наличная валюта в кассу на цели, определенные законодательством	50	52-1
Перечислено в погашение задолженности за приобретаемую продукцию (работы, услуги)	60	52-1
Погашены кредиты банков и займы	66, 67	52-1
Выдана валюта на командировочные расходы по служебным командировкам за границу	71	52-1
Перечислены дивиденды учредителям-нерезидентам	75	52-1
Перечислено в погашение кредиторской задолженности	76	52-1
Отражены отрицательные курсовые разницы по иностранной валюте	91/4	52-1

Операции по продаже валюты отражаются в учете следующим образом:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Банком списана со счета иностранная валюта для проведения продажи по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату списания	57-3 (валюта)	52-2
Отражена продажа иностранной валюты по биржевому (внебиржевому) курсу продажи	57-3 (бел.руб.)	90-7
Отражена курсовая разница между курсами Национального банка Республики Беларусь на дату списания валюты с транзитного счета и дату продажи: при росте валютного курса	57-3 (валюта)	91/1
при снижении валютного курса	91/4	57-3 (валюта)
Списана проданная валюта по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату продажи	90-10	57-3 (валюта)
Начислено комиссионное вознаграждение банку, связанное с продажей валюты на биржевом валютном рынке в размере 0,3% от суммы	90-10	57-3 (бел.руб.)
Зачислен рублевый эквивалент проданной валюты	51	57-3 (бел.руб.)
Отражен финансовый результат продажи валюты: прибыль	90-11	99
убыток	99	90-11

Размер комиссионного вознаграждения при совершении сделки продажи валюты определяется банками самостоятельно. В нормативном порядке установлен размер комиссионного вознаграждения при проведении обязательной продажи валюты, равный 0,3% от суммы сделки.

Для отражения операций по покупке валюты Типовым планом счетов предусмотрен счет 57 "Переводы в пути" субсчет 2 "Денежные средства для покупки валюты". Покупка валюты оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Перечислены банку рублевые средства на покупку валюты	57-2 (бел.руб.)	51
Отражена покупка валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату покупки	57-2 (валюта)	57-2 (бел.руб.)
Зачислена на валютный счет приобретенная валюта по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату зачисления	52-3	57-2 (валюта)
Отражена курсовая разница между курсами Национального банка Республики Беларусь на дату покупки и дату зачисления на счет:		

при росте валютного курса	57-2 (валюта)	91/1
при снижении валютного курса	91/4	57-2 (валюта)

Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

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

Для обобщения информации о расчетах с бюджетом предназначен активно-пассивный счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». *По кредиту* отражаются суммы начисленных налогов и сборов, *по дебету* – суммы, перечисленные в бюджет. *Дебетовое сальдо* по счету показывает сумму возникшей дебиторской задолженности у организации из-за излишней уплаты платежей в бюджет, *кредитовое сальдо* – сумму кредиторской задолженности перед бюджетом.

К счету 68 могут открываться следующие субсчета:

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

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

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

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

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

Объектом платы за землю является площадь земельного участка, выраженная в гектарах. Налоговая база земельного налога определяется в

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

Ставки земельного налога устанавливаются в зависимости от кадастровой оценки земли.

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

Налоговым периодом земельного налога признается календарный год.

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

Уплата земельного налога производится по выбору без изменения в течение налогового периода: один раз в год в размере исчисленной суммы за год – не позднее 22 февраля текущего года или ежеквартально не позднее 22-го числа второго месяца каждого квартала – в размере одной четвертой годовой суммы земельного налога.

Плательщики-организации представляют в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по земельному налогу ежегодно не позднее 20 февраля текущего года.

Плательщиками экологического налога признаются организации и индивидуальные предприниматели.

Плательщиками за захоронение отходов производства на объектах захоронения отходов признаются собственники отходов производства.

Объектами налогообложения экологическим налогом признаются:

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

Налоговая база экологического налога определяется как фактические объемы:

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

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

Уплата экологического налога, за исключением экологического налога за ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ, в том числе содержащихся в продукции, производится ежеквартально *не позднее 22-го числа месяца*, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата экологического налога за ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ производится до осуществления ввоза

на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ, в том числе содержащихся в продукции.

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

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

Объектом налогообложения налогом за добычу природных ресурсов признается добыча природных ресурсов (например, морской дуб, золото, нефть, виноградные улитки и др.)

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

За превышение установленных лимитов добычи природных ресурсов налог взимается в десятикратном размере установленной ставки налога за добычу (изъятие) природных ресурсов.

Объектами налогообложения *налогом на недвижимость* признаются:

– капитальные строения (здания, сооружения), их части, машино-места, являющиеся собственностью или находящиеся в хозяйственном ведении или оперативном управлении плательщиков-организаций; у физических лиц.

– капитальные строения (здания, сооружения), их части, машино-места, расположенные на территории Республики Беларусь и взятые в финансовую аренду (лизинг);

– капитальные строения (здания, сооружения), их части, машино-места, подлежащие государственной регистрации, состоящие на учете плательщиков-организаций, до их государственной регистрации;

– здания, сооружения и передаточные устройства сверхнормативного незавершенного строительства плательщиков-организаций.

Налоговым периодом по налогу на недвижимость признается календарный год. Годовая сумма налога на недвижимость исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Налог на недвижимость является имущественным налогом. Налоговая база налога на недвижимость определяется исходя из наличия на 1 января календарного года зданий и сооружений по остаточной стоимости и стоимости зданий и сооружений сверхнормативного незавершенного строительства. Годовая ставка налога на недвижимость для предприятий установлена в размере 1%. Местные Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать), но не более чем в два раза ставки налога на недвижимость отдельным категориям плательщиков.

Организации не позднее 20 марта отчетного года представляют в налоговые органы по месту постановки на учет налоговые декларации (расчеты) по налогу на недвижимость.

Уплата налога на недвижимость производится организациями по их выбору один раз в год в размере годовой суммы налога *не позднее 22 марта*

налогового периода или ежеквартально не позднее 22-го числа третьего месяца каждого квартала в размере одной четвертой годовой суммы налога.

В соответствии с Особенной частью Налогового Кодекса РБ из выручки уплачиваются:

- *налог на добавленную стоимость*
- *акцизы.*

Акцизы относятся к разряду специальных косвенных налогов, включаемых в отпускную цену товаров как надбавка к цене. Устойчивый спрос населения на отдельные виды продукции, монопольно высокие цены, а подакцизные товары позволяют государству применять акцизную политику в отношении отдельных товарных групп для пополнения доходов бюджета.

В отличие от НДС, взимаемого при каждом обороте и распространяющего налоговую нагрузку на промежуточных потребителей товаров, акциз взыскивается один раз и полностью ложится на конечного покупателя.

Плательщиками акцизов являются организации, индивидуальные предприниматели и физические лица:

- производящие подакцизные товары;
- ввозящие подакцизные товары на таможенную территорию РБ и (или) реализующие ввезенные на таможенную территорию РБ подакцизные товары.

На всей территории РБ действуют единые ставки акцизов как для товаров, произведенных плательщиками акцизов, так и для товаров, ввозимых плательщиками акцизов на таможенную территорию Республики Беларусь и (или) реализуемых на таможенной территории Республики Беларусь.

Ставки акцизов на товары могут устанавливаться в абсолютной сумме на физическую единицу измерения подакцизных товаров (твердые (специфические) ставки) или в процентах от стоимости товаров (адвалорные ставки). Ставки акцизов устанавливаются в приложении к Налоговому Кодексу.

Плательщики обязаны обеспечить отдельный учет реализации товаров, облагаемых по различным ставкам, освобожденных от обложения акцизами.

Объектами налогообложения акцизами признаются:

1. подакцизные товары, производимые плательщиками и реализуемые (передаваемые) ими на территории РБ;
2. ввозимые на территорию РБ подакцизные товары;
3. подакцизные товары, ввезенные на территорию РБ, при реализации (передаче).

В случае, если по подакцизным товарам, ввезенным на территорию РБ, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки акцизов, уплата акцизов произведена при их ввозе на территорию РБ, данные подакцизные товары не признаются объектом налогообложения акцизами при их реализации.

Факт уплаты акцизов при ввозе подакцизных товаров на территорию РБ подтверждается налоговым и таможенными органами.

Подакцизными товарами признаются: спирт; алкогольная продукция; табачные изделия; автомобильные бензины; дизельное и биодизельное топливо; газ, используемый в качестве автомобильного топлива; микроавтобусы и автомобили легковые, в том числе переоборудованные в грузовые и т.п.

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

Уплата акцизов производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (месяцем).

Налог на добавленную стоимость является основным видом косвенного налога, который включается в отпускную цену товара, работ или услуг.

Налог на добавленную стоимость представляет собой изъятие в бюджет части прироста стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и реализации. Данный налог представляет собой многоступенчатый налог с оборота, взимаемый на каждой стадии или каждом этапе процесса производства и сбыта.

Налогом облагается любая сделка купли-продажи на всех этапах производства. На каждой стадии НДС взимается только с той части стоимости товара, работ, услуг, которая добавляется предприятием к стоимости закупленных им сырья, товаров и т.д. Налог, подлежащий взносу в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары и суммой налога по оплаченным товарам, услугам.

Плательщиками налога на добавленную стоимость признаются: организации, индивидуальные предприниматели.

Объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются:

1. обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь, включая обороты:

2. ввоз товаров на территорию Республики Беларусь и (или) иные обстоятельства установленные законодательством.

Ставки налога на добавленную стоимость устанавливаются в следующих размерах:

- ноль (0) процентов;
- десять (10) процентов;
- двадцать (20) процентов;
- девять целых девять сотых (9,09) процента (10 : 110 x 100 процентов) или шестнадцать целых шестьдесят семь сотых (16,67) процента (20 : 120 x 100 процентов).

Основная ставка по налогу на добавленную стоимость установлена в размере 20 процентов. Налог исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Принципами определения налоговой базы (облагаемого оборота) при реализации объектов являются следующие:

1. Налоговая база определяется налогоплательщиком в зависимости от предусмотренных учетной политикой особенностей реализации произведенных им или приобретенных объектов.

2. При определении налоговой базы выручка от реализации объектов определяется исходя из всех доходов (суммы оборота) налогоплательщика, полученных им в денежной, натуральной и иной формах.

3. При определении налоговой базы выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в валюту РБ по курсу Национального банка РБ на дату фактической реализации объектов или на дату фактического осуществления расходов в случае, когда расходы признаются объектом налогообложения.

4. При реализации основных средств и нематериальных активов, отдельных предметов в составе оборотных средств и имущества, учитываемого в составе внеоборотных активов, по ценам ниже остаточной стоимости, при реализации приобретенных на стороне товаров, имущественных прав по ценам ниже цены приобретения налоговая база определяется исходя из цены их реализации.

5. При определении налоговой базы не учитываются полученные налогоплательщиком средства, не связанные с расчетами по оплате объектов, в том числе.

Налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость признается календарный год.

Отчетным периодом по налогу на добавленную стоимость по выбору плательщика признаются календарный месяц или календарный квартал.

Уплата налога при реализации товаров производится нарастающим итогом с начала года по окончании каждого налогового периода исходя из фактической реализации товаров.

При реализации товаров по свободным отпускным ценам (с учетом акцизов для подакцизных товаров) или тарифам налогоплательщик дополнительно к цене товаров обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров соответствующую сумму налога.

Сумма налога, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров, определяется по каждому виду товаров. В расчетных документах, в том числе в реестрах на получение средств с аккредитива, в первичных учетных документах соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой.

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджет, определяется как разница между общей суммой налога, исчисленной по итогам налогового периода, и суммами налоговых вычетов, приходящихся на данный налоговый период.

Если сумма налоговых вычетов в соответствующем налоговом периоде превышает общую сумму налога, налогоплательщик в данном налоговом периоде налог не уплачивает, а разница между суммой налоговых вычетов и

общей суммой налога подлежит вычету в первоочередном порядке из общей суммы налога в следующем налоговом периоде или зачету либо возврату налогоплательщику. При этом возврат разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога производится без начисления пени.

Налоговые вычеты производятся на основании первичных учетных и расчетных документов, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров либо на основании оформленных таможенных деклараций и копий документов, подтверждающих факт уплаты налога по товарам, ввозимым на таможенную территорию РБ.

Вычетам подлежат фактически уплаченные налогоплательщиком суммы налога при приобретении товаров либо при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь после отражения их в бухгалтерском учете и книге покупок.

Налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость признается календарный год.

Отчетным периодом по налогу на добавленную стоимость по выбору плательщика *признаются календарный месяц или календарный квартал.*

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

Уплата налога на добавленную стоимость производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

В соответствии с Особенной частью Налогового Кодекса Республики Беларусь из прибыли (дохода) исчисляются и уплачиваются следующие налоги:

– налог на прибыль.

Налог на прибыль является прямым налогом, поскольку его сумма полностью зависит от конечных финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятий и организаций.

Плательщиками налога на прибыль признаются организации.

Объектом налогообложения налогом на прибыль признаются валовая прибыль, а также дивиденды и приравненные к ним доходы, начисленные белорусскими организациями.

Валовой прибылью для белорусских организаций признается сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов.

Налоговая база налога на прибыль определяется как денежное выражение валовой прибыли, подлежащей налогообложению.

Ставка налога на прибыль с 2012 года установлена в размере 18 процентов. Налоговым периодом налога на прибыль признается календарный год.

Сумма налога на прибыль по итогам налогового периода исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение налоговой базы, уменьшенной на сумму льгот, а также сумму убытков,

переносимую на прибыль этого налогового периода, и налоговой ставки. Плательщик вправе уменьшить указанную сумму налога на прибыль в случаях и порядке, установленных законодательством, в частности при применении льгот, предусматривающих освобождение от уплаты налога на прибыль, при зачете уплаченного за рубежом налога на прибыль (доход), а также при наступлении обстоятельств, предусмотренных законодательством.

Налоговым периодом налога на прибыль признается календарный год.

Отчетным периодом налога на прибыль признается календарный квартал. Отчетным периодом налога на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, признается календарный месяц.

Налоговая декларация (расчет) по налогу на прибыль по итогам истекшего отчетного периода представляется плательщиком в налоговые органы не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, независимо от наличия либо отсутствия объектов налогообложения.

Уплата налога на прибыль производится в течение налогового периода по итогам истекшего отчетного периода не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Уплата налога на прибыль за четвертый квартал производится не позднее 22 декабря отчетного года в размере двух третей суммы налога на прибыль, исчисленной исходя из суммы налога на прибыль за третий квартал с последующим перерасчетом в целом за отчетный год и исчислением суммы налога на прибыль к доплате или уменьшению не позднее 22 января года, следующего за отчетным.

Плательщиками подоходного налога с физических лиц признаются физические лица.

Объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц признаются доходы физических лиц, полученный в течение календарного года:

При определении налоговой базы учитываются все доходы плательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Налоговая база определяется нарастающим итогом с начала налогового периода как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, то применительно к этому налоговому периоду принимается налоговая база, равная нулю. Разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов на следующий налоговый период не переносится.

Ставка налога установлена в размере 13% от налогооблагаемой базы. Налоговая база определяется ежемесячно как денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

При начислении платежей в бюджет составляются бухгалтерские записи:

Д-т сч. 25,26,44 К-т сч. 68 начислены налоги и сборы, включаемые в себестоимость товаров, продукции, работ, услуг

Д-т сч. 90,91 К-т сч. 68 начислены налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг

Д-т сч. 99 К-т сч. 68 начислены налоги, сборы, уплачиваемые из прибыли

Д-т сч. 70 К-т сч. 68 удержан подоходный налог

Д-т сч. 68 К-т сч. 51 перечислены налоги, сборы в бюджет

Учет расчетов с учредителями

На счете 75 "Расчеты с учредителями" обобщается информация о всех видах расчетов с собственниками имущества (учредителями, участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т.п.): по вкладам в уставный капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и другие. Унитарные предприятия применяют этот счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного управления. К счету 75 «Расчеты с учредителями» могут быть открыты субсчета: 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»; 75-2 «Расчеты по выплате доходов» и другие.

На субсчете 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» учитываются расчеты с собственниками имущества (учредителями, участниками) организации по вкладам в его уставный фонд. При создании акционерных обществ по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с кредитом счета 80 «Уставный капитал» принимается на учет сумма задолженности по оплате акций. Фактически внесенные вклады учредителей в виде денежных средств отражают по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств. Взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) оформляется записями по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с дебетом счетов 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и других. В аналогичном порядке отражаются в бухгалтерском учете расчеты по вкладам в уставный фонд с собственниками имущества (учредителями, участниками) организаций других организационно-правовых форм. При этом запись по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал» производится на всю величину уставного фонда, объявленную в учредительных документах. В том случае, когда акции организации, созданной в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость, вырученная сумма разницы

между продажной и номинальной стоимостью относится в кредит счета 83 «Добавочный капитал».

Унитарные предприятия применяют субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал « для учета расчетов с государственным органом или органом местного самоуправления по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (при создании предприятия, пополнении его оборотных средств, изъятии имущества). Эти предприятия именуют данный субсчет «Расчеты по выделенному имуществу». Учетные записи по нему производятся в порядке, аналогичном порядку учета расчетов по вкладам в уставный фонд. Реструктуризация кредиторской задолженности в соответствии с законодательством по расчетам с республиканским и (или) местным бюджетом, расчетам по кредитам и займам банков и другим расчетам организации отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями». Списание реструктуризированной задолженности отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» или счетов учета расчетов в корреспонденции с кредитом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Изменения состава собственников имущества (учредителей, участников, акционеров) или изменения размера их вкладов (долей, паев) в уставном фонде отражаются внутренними записями по субсчетам счета 75 «Расчеты с учредителями». Увеличение уставного фонда в сумме вкладов учредителей отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции с дебетом счета 75 «Расчеты с учредителями» после внесения соответствующих изменений в учредительные документы (на сумму реструктуризированной задолженности).

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитываются расчеты с собственниками имущества (учредителями, участниками) организации по выплате им доходов. Начисление доходов от участия в организации отражается записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями». При этом начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число его собственников имущества (учредителей, участников), учитывается на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств. При выплате доходов от участия в организации товаром, продукцией, работами, услугами этой организации, ценными бумагами и т.п. в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с кредитом счетов 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Суммы налога на доходы от участия в

организации, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов» применяется также для отражения расчетов по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества. Учетные записи по этим операциям производятся в аналогичном порядке. Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому собственнику имущества (учредителя, участника), кроме учета расчетов с акционерами - собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Учет расчетов с подотчетными лицами, с разными дебиторами и кредиторами

Выдача наличных денежных средств под отчет может производиться на хозяйственные нужды и командировочные расходы.

Выдача денежных средств под отчет на хозяйственные нужды осуществляется в размерах и на срок, определяемый руководителем организации при наличии письменного разрешения обслуживающего банка.

Направление работников в служебную командировку оформляется приказом нанимателя с выдачей командировочного удостоверения, если его форма предусмотрена организацией.

Приказ является и основанием для выдачи аванса командированному работнику.

Регистрация работников, выбывающих в служебную командировку, ведется в журналах учета работников, выбывающих в служебные командировки.

Командированному работнику возмещаются расходы:

1. по проезду транспортом общего пользования (кроме такси) к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы по фактическим затратам на основании подлинных проездных документов. Подлежит возмещению стоимость набора питания, включенная в цену проездного документа.

При отсутствии подлинных проездных документов расходы по проезду возмещаются в размере минимальной стоимости проезда независимо от используемого вида транспорта.

2. по найму жилого помещения (за исключением времени нахождения в пути) по фактическим расходам, но не выше стоимости одноместного номера. Возмещение расходов по найму жилого помещения осуществляется на основании подлинных документов, подтверждающих данные расходы.

Без представления подлинных документов работнику возмещаются расходы в размере, установленном законодательством. При определении

количества суток для оплаты расходов по найму жилого помещения время, составляющее менее половины суток, исключается, а равное половине суток и более – принимается за полные сутки.

3. за проживание вне места жительства для покрытия дополнительных расходов – суточные в размерах, установленных законодательством. Суточные за время нахождения в пути выплачиваются в тех же размерах, что за время пребывания в месте служебной командировки. Если командированному работнику принимающая либо направляющая сторона оплачивает питание, суточные выплачиваются в размере 50 процентов от установленной нормы;

4. иные произведенные работником с разрешения или ведома нанимателя расходы (по оплате провоза багажа сверх нормы бесплатного провоза, проезда транспортных средств по платным автомобильным дорогам, платных стоянок, услуг связи, стоимости завтрака, предоставляемого гостиницей).

В случае использования командированным работником в личных целях государственных праздников, праздничных и выходных дней, установленных в соответствии с законодательством, в месте служебной командировки до начала или после ее окончания оплата проезда работнику производится на общих основаниях, а суточные и расходы по найму жилого помещения за эти дни не возмещаются.

Не позднее чем за день до отъезда в служебную командировку наниматель обязан выдать командированному работнику денежный аванс в пределах сумм, причитающихся на оплату стоимости проезда к месту служебной командировки и обратно, расходов по найму жилого помещения и суточных.

Командированные работники, получившие денежные средства под отчет обязаны представить в бухгалтерскую службу организации авансовый отчет об израсходованных суммах и возвратить в кассу неиспользованные денежные средства. К авансовому отчету должны быть приложены следующие документы:

- командировочное удостоверение с заверенными отметками о дне прибытия и дне выбытия из места служебной командировки;
- подлинные проездные документы, подтверждающие фактические расходы по проезду к месту служебной командировки и обратно (при наличии);
- подлинные документы, подтверждающие фактические расходы по найму жилого помещения и иные расходы;
- отчет о проделанной работе (по требованию нанимателя).

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

Днем выезда в командировку считается день отправления транспортного средства, а днем приезда – день прибытия транспортного средства в место постоянной работы. На работников, находящихся в командировке,

распространяется режим рабочего времени организации, в которую они командированы. Вопрос явки на работу в день отъезда в командировку и в день прибытия из командировки решается по договоренности с нанимателем. За командированным работником сохраняются место работы (должность) и заработная плата в течение всего срока служебной командировки. Направление в командировку работника, работающего по совместительству, допускается с письменного согласия с основного места работы.

Работники, получившие денежные средства в подотчет на командировочные расходы, составляют авансовый отчет не позднее трех рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия. К отчету прилагаются командировочное удостоверение, документы о найме жилого помещения, фактических расходах по проезду и др. Расходы на междугородные телефонные переговоры возмещаются в случаях, когда они производились в интересах выполнения служебного задания на основании соответствующих счетов с разрешения нанимателя. Авансовый отчет проверяется бухгалтерией и утверждается руководителем организации.

Для учета расчетов с подотчетными лицами предназначен активно-пассивный счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами". В бухгалтерском учете выдача денежных средств в подотчет отражается по дебету счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами" и кредиту счета 50 "Касса". Израсходованные подотчетные суммы согласно утвержденному авансовому отчету отражаются следующими записями:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На стоимость приобретенных подотчетными лицами материальных ценностей и суммы расходов, связанных с их приобретением	07, 10, 15, 16, 41	71
На суммы расходов, связанных с приобретением основных средств	08	71
На суммы расходов, связанных с производством продукции, торговой деятельностью	20, 23, 25, 26, 44	71

Счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" предназначен для обобщения информации о расчетах с разными дебиторами и кредиторами по имущественному и личному страхованию, по претензиям, по суммам, удержанным из заработной платы работников в пользу других лиц, о других расчетах.

К счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" могут быть открыты субсчета:

76-1 "Расчеты по исполнительным документам";

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

На субсчете 76-1 "Расчеты по исполнительным документам" учитываются расчеты по удержаниям из заработной платы работников в пользу других лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов.

Удержание сумм из заработной платы работников в пользу других лиц отражается по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту субсчета 76-1 "Расчеты по исполнительным документам". Перечисление указанных сумм отражается по дебету субсчета 76-1 "Расчеты по исполнительным документам" и кредиту счетов 51 "Расчетные счета" и других счетов.

На субсчете 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" учитываются расчеты по страхованию имущества и работников организации (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению).

Начисление страховых платежей отражается по дебету счетов 25 "Общепроизводственные затраты", 26 "Общехозяйственные затраты" и других счетов и кредиту субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию". Взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие "Белгосстрах", производимые за счет организации, отражаются по дебету тех счетов, на которых отражается начисление затрат на оплату труда и других выплат работникам, и кредиту счета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию".

Перечисление страховых платежей страховым организациям отражается по дебету субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" и кредиту счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета".

Потери по страховым случаям отражаются по дебету субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" и кредиту счетов 01 "Основные средства", 10 "Материалы" и других счетов. Страховые возмещения, причитающиеся по договорам страхования работников, отражаются по дебету субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" и кредиту счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям". Страховые возмещения, полученные от страховых организаций в соответствии с договорами страхования, отражаются по дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и кредиту субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию". Некомпенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев отражаются по дебету счетов 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту субсчета 76-2 "Расчеты по имущественному и личному

страхованию".

Аналитический учет по субсчету 76-2 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" ведется по каждому страховщику и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76-3 "Расчеты по претензиям" учитываются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по присужденным судом или признанным должником неустойкам (штрафам, пеням) и другим видам санкций за нарушение условий договоров.

Суммы предъявленных претензий, а также присужденных судом или признанных должником неустоек (штрафов, пеней) и других видов санкций за нарушение условий договоров отражаются по дебету субсчета 76-3 "Расчеты по претензиям" и кредиту счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и других счетов. Поступление соответствующих платежей отражается по дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и других счетов и кредиту субсчета 76-3 "Расчеты по претензиям". Не подлежащие взысканию суммы отражаются на тех счетах, на которые они были приняты к бухгалтерскому учету по дебету субсчета 76-3 "Расчеты по претензиям".

Аналитический учет по субсчету 76-3 "Расчеты по претензиям" ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

На субсчете 76-4 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам от участия в уставном фонде других организаций, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору о совместной деятельности.

Подлежащие получению дивиденды и другие доходы от участия в уставном фонде других организаций отражаются по дебету субсчета 76-4 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы". Полученные организацией суммы денежных средств отражаются по дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и других счетов и кредиту субсчета 76-4 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам".

На субсчете 76-5 "Расчеты по депонированным суммам" учитываются расчеты с работниками по начисленным, но не выплаченным в установленный срок суммам (далее - депонированные суммы).

Депонированные суммы отражаются по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту субсчета 76-5 "Расчеты по депонированным суммам". Выплата депонированных сумм получателям отражается по дебету субсчета 76-5 "Расчеты по депонированным суммам" и кредиту счетов 50 "Касса", 51 "Расчетные счета".

На субсчете 76-6 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" учитываются расчеты, связанные с исполнением договоров доверительного управления имуществом. Этот субсчет используется для учета расчетов вверителем, доверительным управляющим, в том числе

расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

Стоимость имущества, переданного вверителем доверительному управляющему в доверительное управление, отражается в бухгалтерском учете вверителя по дебету субсчета 76-6 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" и кредиту счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы" и других счетов.

Стоимость принятого доверительным управляющим на отдельный баланс имущества отражается по дебету счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы" и других счетов и кредиту субсчета 76-6 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом".

При возврате имущества доверительным управляющим вверителю в случае прекращения договора доверительного управления имуществом делаются обратные записи.

Перечисление денежных средств в счет причитающейся вверителю прибыли (дохода) отражается доверительным управляющим в отдельном балансе по дебету субсчета 76-6 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" и кредиту счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках". Денежные средства, полученные вверителем в счет этой прибыли (дохода), отражаются вверителем по дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках" и кредиту субсчета 76-6 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом".

Причитающиеся от доверительного управляющего суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, а также упущенной выгоды отражаются вверителем по дебету субсчета 76-6 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы". Полученные вверителем указанные суммы отражаются по дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках" и кредиту субсчета 76-6 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом".

Аналитический учет по субсчету 76-6 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" ведется по каждому договору доверительного управления имуществом.

На субсчете 76-7 "Расчеты, связанные с выбывающей группой" учитываются расчеты, связанные с изменением обязательств, включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации.

Учет кредитов и займов

Для учета кредитов и займов предназначены счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"

Счет 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" предназначен для отражения информации о расчетах по полученным организацией краткосрочным (на срок не более 12 месяцев) кредитам и займам, в том числе налоговым кредитам, а также начисленным и уплаченным по ним процентам.

К счету 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" могут быть открыты субсчета:

66-1 "Расчеты по краткосрочным кредитам";

66-2 "Расчеты по краткосрочным займам";

66-3 "Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам".

На субсчете 66-1 "Расчеты по краткосрочным кредитам" учитываются наличие и движение краткосрочных кредитов, в том числе налоговых кредитов.

На субсчете 66-2 "Расчеты по краткосрочным займам" учитываются наличие и движение краткосрочных займов, в том числе привлеченных путем выпуска и размещения облигаций.

На субсчете 66-3 "Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам" учитываются начисление и уплата процентов по полученным краткосрочным кредитам и займам.

Получение краткосрочных кредитов и займов отражается по дебету счетов 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и других счетов и кредиту счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам".

Погашение краткосрочных кредитов и займов отражается по дебету счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и кредиту счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках".

Начисленные по полученным краткосрочным кредитам проценты отражаются по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и других счетов и кредиту счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам". Уплата процентов отражается по дебету счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и кредиту счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках".

Аналитический учет по счету 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" ведется по видам краткосрочных кредитов и займов, банкам и другим заимодавцам.

52. Счет 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" предназначен для отражения информации о расчетах по полученным организацией долгосрочным (на срок более 12 месяцев) кредитам и займам, в том числе налоговым кредитам, а также начисленным и уплаченным по ним процентам.

К счету 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" могут быть открыты субсчета:

67-1 "Расчеты по долгосрочным кредитам";

67-2 "Расчеты по долгосрочным займам";

67-3 "Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам".

На субсчете 67-1 "Расчеты по долгосрочным кредитам" учитываются наличие и движение долгосрочных кредитов, в том числе налоговых кредитов.

На субсчете 67-2 "Расчеты по долгосрочным займам" учитываются наличие и движение долгосрочных займов, в том числе привлеченных путем выпуска и размещения облигаций.

На субсчете 67-3 "Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам" учитываются начисление и уплата процентов по полученным долгосрочным кредитам и займам.

Получение долгосрочных кредитов и займов отражается по дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и других счетов и кредиту счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

Погашение долгосрочных кредитов и займов отражается по дебету счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" и кредиту счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках".

Начисленные по полученным долгосрочным кредитам проценты отражаются по дебету счетов 08 "Вложения в долгосрочные активы", 91 "Прочие доходы и расходы" и других счетов и кредиту счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам". Уплата процентов отражается по дебету счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" и кредиту счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках".

Аналитический учет по счету 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" ведется по видам долгосрочных кредитов и займов, банкам и другим заимодавцам.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Лесневская Н. А. Бухгалтерский учет в туризме : учеб.-практ. пособие / Н. А. Лесневская ; Белорус. гос. эконом. ун-т. – Минск : БГЭУ, 2008. – 335 с.
3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.
4. Сушко Т.И. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности : учебное пособие для студентов учреждений высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – Минск : Вышэйшая школа, 2013. – 526.
5. Левкович О.А. Бухгалтерский учет : учебное пособие. – 8-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2012. – 646 с.

Тема10. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

Цель – изучить учет расчетов с персоналом по оплате труда.

Задачи:

- изучить формы и системы оплаты труда.
- ознакомиться с документальным оформлением и учетом начисления заработной платы и удержаний из нее
- изучить порядок расчета оплаты за время отпуска и пособия по временной нетрудоспособности

Вопросы:

1. Формы и системы оплаты труда. Учет численности работников и отработанного времени. Тарифная система и порядок ее применения.
2. Расчет оплаты за время отпуска.
3. Расчет пособия по временной нетрудоспособности.
4. Удержания, производимые из заработной платы. Отчисления из фонда оплаты труда.
5. Синтетический учет расчетов по оплате труда.
6. Документальное оформление расчетов по оплате труда

Формы и системы оплаты труда. Учет численности работников и отработанного времени. Тарифная система и порядок ее применения

Заработная плата - это часть дохода организации, которая выплачивается работнику в соответствии с количеством и качеством его труда. Системы, формы и размеры оплаты труда устанавливаются нанимателями на основании действующего законодательства путем заключения коллективного договора, трудового договора, контракта.

Системы оплаты труда. Основной системой оплаты труда является тарифная система, представляющая собой совокупность нормативов, при помощи которых оплата труда дифференцируется в зависимости от сложности и условий работы, степени квалификации и качества труда работников и др.

Республиканские тарифы оплаты труда определяются по тарифам Единой тарифной сетки (ЕТС) работников Республики Беларусь и устанавливаемой Правительством Республики Беларусь тарифной ставки первого разряда. Использование республиканских тарифов для дифференциации оплаты труда работников как минимальных гарантий размеров оплаты труда означает, что размер заработной платы не должен быть ниже установленных республиканских тарифов по соответствующей должности (квалификации), рассчитанных на основе тарифной ставки первого разряда, устанавливаемой Правительством Республики Беларусь, и ЕТС.

Нормативным документом установлен базовый предельный норматив тарифной ставки первого разряда в размере бюджета прожиточного минимума для трудоспособного населения.

Повышение тарифной ставки первого разряда производится в порядке, устанавливаемом законодательством, и при отсутствии задолженности по выплате заработной платы, платежам в бюджет и Фонд социальной защиты населения.

Отнесение работников к категориям рабочих, специалистов, служащих, руководителей производится в соответствии с Общегосударственным классификатором Республики Беларусь "Профессии рабочих и должности служащих" (ОКПД). Отнесение выполняемых работ к конкретным тарифным разрядам (должностям) и присвоение работникам соответствующей квалификации осуществляется в соответствии с Единым тарифно-квалификационным справочником работ и профессий рабочих, Квалификационным справочником должностей руководителей, специалистов и служащих.

Заработная плата работников коммерческих организаций формируется на основе тарифных коэффициентов ЕТС и тарифной ставки первого разряда, действующей в организации, с учетом премий, доплат, надбавок и других выплат. Размер тарифной ставки первого разряда коммерческими организациями устанавливается самостоятельно.

Тарифная ставка (должностной оклад) работника определяется путем умножения тарифной ставки первого разряда, установленной в организации, на тарифный коэффициент по ЕТС, соответствующий тарифному разряду работника. Исходя из тарифных ставок (должностных окладов) определяются повышения, предусмотренные Инструкцией о порядке применения Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь.

Различают повременную и сдельную формы оплаты труда. При повременной форме оплаты труда заработная плата определяется в соответствии с количеством отработанного рабочего времени и квалификацией работника. Повременная форма реализуется в виде простой повременной и повременно-премиальной формы оплаты. При простой повременной оплате труда работник получает заработную плату за количество отработанного рабочего времени. Заработная плата при этом определяется путем умножения тарифной ставки разряда на число отработанных и оплачиваемых дней (часов). При повременно-премиальной форме к тарифной заработной плате добавляется премия за достижение установленных качественных показателей.

При сдельной оплате труда работник получает заработную плату в зависимости от объема выполненной работы и сдельной расценки за единицу работы (продукции). При использовании сдельной формы оплаты труда применяются нормы времени, нормы выработки и сдельные расценки. Норма времени - это время, необходимое для выполнения единицы работы в нормальных условиях труда. Норма выработки - количество работы, которое должен выполнить работник в течение определенного времени в нормальных

условиях труда. Сдельная расценка - установленная ставка заработной платы за единицу выполненной работы.

Сдельная форма оплаты труда реализуется на практике в виде прямой сдельной, сдельно-премиальной, сдельно-прогрессивной, косвенной сдельной, аккордной, аккордно-премиальной. Каждая из этих форм может быть индивидуальной и коллективной (бригадной). При прямой сдельной оплате труда заработная плата определяется умножением объема выполненной работы в натуральных единицах на сдельную расценку за единицу работы. При сдельно-премиальной форме оплаты труда работнику дополнительно начисляется премия за выполнение условий и показателей премирования в фиксированной сумме или в процентах от тарифной ставки работника либо от другой суммы оплаты труда. При сдельно-прогрессивной форме оплаты труда выработка в пределах установленной нормы оплачивается по основным неизменным расценкам, а выработка сверх норм - по повышенным расценкам. Косвенная сдельная форма применяется для оплаты труда вспомогательных рабочих, обслуживающих технологическое оборудование. Размер их заработной платы зависит от результатов труда рабочих-сдельщиков, оборудование которых они обслуживают. При аккордной форме размер оплаты труда устанавливается на весь комплекс работ, входящих в аккордное задание и выполняемых в указанные сроки. В сочетании с премированием за сокращение нормативного времени, отведенного на выполнение аккордного задания, используется аккордно-премиальная система.

Расчет оплаты за время отпуска

В соответствии с трудовым законодательством РБ все работники организаций имеют право на трудовые и социальные отпуска. Продолжительность отпусков устанавливается в соответствии с трудовым законодательством и коллективными договорами.

В соответствии с действующим законодательством работникам предоставляются следующие виды отпусков:

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

К дополнительным отпускам относятся:

- отпуска за работу с вредными и (или) опасными условиями труда и за особый характер работы;
- отпуска за ненормированный рабочий день;
- отпуска за продолжительный стаж работы;
- дополнительные поощрительные отпуска.

Все наниматели обязаны предоставить работникам основной отпуск продолжительностью – 24 дня. Дополнительные и социальные отпуска предоставляются в соответствии с законодательством и коллективными договорами.

Трудовым кодексом РБ установлено, что дополнительные отпуска за ненормированный рабочий день, за продолжительный стаж работы, поощрительный дополнительный отпуск наниматель предоставляет за счет собственных средств, т.е. за счет прибыли предприятия. Трудовые отпуска за первый рабочий год предоставляются не ранее чем через шесть месяцев работы у нанимателя. А в последующие годы – согласно графику.

Основанием для начисления заработной платы за время отпуска служит записка об отпуске и приказ (распоряжение) руководителя. В них указаны вид, продолжительность отпуска и период, за который он предоставляется. Государственные праздники и праздничные дни в число календарных дней не включаются и не оплачиваются.

Отпуска, а также дни неиспользованного трудового отпуска оплачиваются по среднему заработку исходя из средней однодневной заработной платы за расчетный период в 12 календарных месяцев (с 1-го до 1-го числа), предшествующих месяцу начала отпуска (выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск), и количества календарных дней отпуска.

В годовой заработок включаются все начисленные суммы заработка: по ставкам и расценкам, доплаты, премии и др. Все виды выплат в расчете отпускных включаются в заработок того месяца, в котором они начислены по лицевому счету работника. Вознаграждения за общие результаты по итогам года включаются в сумму, исчисленной пропорционально месяцам, принимаемым в расчет из 12-месячного периода.

Если в периоде, принятом для исчисления среднего заработка, или в периоде, за который производятся выплаты на основе среднего заработка, в организации произошло повышение тарифной ставки (оклада) работника или тарифной ставки первого разряда, исходя из которой рассчитываются тарифные ставки (оклады) работников, то исчисление средней заработной платы за период, предшествующий повышению, производится с применением поправочных коэффициентов.

При введении в организации новых условий оплаты труда работников без применения Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь исчисление поправочных коэффициентов производится исходя из оклада. При этом принимается оклад работника без учета повышений, предусмотренных законодательством.

Если в организации применяется Единая тарифная сетка работников Республики Беларусь, то при определении условий оплаты труда работников исчисление поправочных коэффициентов производится по тарифной ставке первого разряда, исходя из которой рассчитываются тарифные ставки (оклады) работников.

На исчисленные поправочные коэффициенты корректируются все выплаты, включаемые в расчет среднего заработка.

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

В случаях, когда работник перед уходом в отпуск отработал у данного нанимателя менее года, средний заработок исчисляется исходя из заработной платы за полные месяцы, отработанные до ухода в отпуск.

Для работников, не отработавших у нанимателя полный месяц до предоставления ему отпуска (выплаты компенсации) или при предоставлении ему отпуска в месяце трудоустройства на работу, а также, если в учитываемом периоде, принимаемом для исчисления среднего заработка для оплаты отпуска, работник работал во всех месяцах, но ни в одном из них не имел полного заработка, заработная плата, сохраняемая за время отпуска (выплаты компенсации), исчисляется в следующем порядке:

- определяется среднечасовой заработок путем деления заработной платы, фактически начисленной работнику в период, принятый для исчисления среднего заработка, сохраняемого за время отпуска (выплаты компенсации), на фактически проработанные в течение этого периода часы;
- исчисляется среднемесячный заработок путем умножения среднечасового заработка на среднемесячное количество расчетных рабочих часов, определенное делением соответствующей годовой расчетной нормы рабочего времени на 12 месяцев;
- определяется среднедневной заработок путем деления среднемесячного заработка (с учетом корректировки в связи с повышением тарифных ставок и окладов) на 29,7;
- рассчитанный среднедневной заработок умножается на количество календарных дней отпуска.

Расчет пособия по временной нетрудоспособности

В соответствии с Положением о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам пособия назначаются:

1. по временной нетрудоспособности в случаях:

- утраты трудоспособности в связи с заболеванием или травмой в быту;

- ухода за больным членом семьи, в том числе за больным ребенком в возрасте до 14 лет (ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет);

- ухода за ребенком в возрасте до 3 лет и ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случае болезни матери либо другого лица, фактически осуществляющего уход за ребенком и т.п.

2. по беременности и родам в связи с беременностью и родами, а также усыновлением (удочерением), установлением опеки над ребенком в возрасте до 3 месяцев согласно листку нетрудоспособности.

Пособия назначаются на основании листка нетрудоспособности, выданного и оформленного в порядке, установленном законодательством.

Пособия выплачиваются за счет средств ФСЗН

Пособие по временной нетрудоспособности не назначается:

– в случае умышленного причинения вреда своему здоровью в целях уклонения от работы или от других обязанностей;

– в случае, если временная нетрудоспособность наступила в связи с травмой, полученной при совершении преступления;

– за время принудительного лечения по решению суда;

– за период нахождения под арестом;

– за период отпуска без сохранения заработной платы.

Пособие по временной нетрудоспособности в случае заболевания или травмы назначается на весь период временной нетрудоспособности до дня ее восстановления или установления инвалидности, но не более чем на 120 календарных дней непрерывно либо не более чем на 150 календарных дней с перерывами за последние 12 месяцев при повторных случаях временной нетрудоспособности в связи с одним либо родственными заболеваниями или травмой, а в связи с заболеванием туберкулезом – не более чем на 180 календарных дней непрерывно или не более чем на 240 календарных дней с перерывами за последние 12 месяцев.

Назначение пособия по временной нетрудоспособности на более длительные периоды производится на основании решения медико-реабилитационной экспертной комиссии о продлении лечения.

Пособие по временной нетрудоспособности, назначается в размере 80 процентов среднедневного заработка за первые 12 календарных дней нетрудоспособности и в размере 100 процентов среднедневного заработка за последующие календарные дни непрерывной временной нетрудоспособности.

Размер среднедневного заработка для исчисления пособий работникам определяется за 6 календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособия.

При этом размер среднедневного заработка для исчисления пособия по временной нетрудоспособности исчисляется исходя из заработка за период работы у плательщика, назначающего пособие.

Справка о размере заработной платы для исчисления пособия по беременности и родам за периоды работы, предшествующие периоду работы у плательщика, назначающего пособие, представляется лицом, обратившимся за пособием.

До представления справки о размере заработной платы пособие по беременности и родам по желанию лица, обратившегося за пособием, исчисляется исходя из заработка за период работы у плательщика, назначающего пособие. При этом периоды работы, предшествующие периоду работы у плательщика, назначающего пособие, не исключаются из количества календарных дней, на которые делится заработок.

Заработок для исчисления пособия по беременности и родам за каждый полный календарный месяц учитывается в размере, не превышающем величину средней заработной платы работников в республике за соответствующий месяц.

Размер среднедневного заработка определяется путем деления суммы заработка на число календарных дней этого периода.

В число календарных дней расчетного периода, на которые делится заработок, не включаются периоды:

- трудового и социального отпусков;
- временной нетрудоспособности;
- простоя не по вине работника;
- освобождения от работы в соответствии с законодательством в других случаях.

В заработок для исчисления пособий работникам включаются виды оплаты труда (за исключением выплат, носящих единовременный характер), на которые в соответствии с законодательством начисляются обязательные страховые взносы.

Заработная плата, надбавки и доплаты к ней включаются в заработок того месяца, за который они начислены.

Премии и иные выплаты включаются в заработок за тот месяц, в котором они выплачены. Месяцем их выплаты считается месяц, на который они приходятся согласно лицевому счету, расчетной ведомости. Если в месяце, за который исчисляется заработок, работник отработал не все рабочие дни по графику работы, премии и иные выплаты при исчислении пособий учитываются пропорционально отработанному времени в данном месяце.

Размер пособия по временной нетрудоспособности исчисляется путем умножения размера среднедневного заработка на число календарных дней, удостоверенных листком нетрудоспособности.

Индивидуальным предпринимателям, адвокатам, творческим работникам и др. пособия исчисляются из размера среднедневного дохода за

календарный год, предшествующий году, в котором возникло право на пособия.

Лицам, выполняющим работы по гражданско-правовому договору, пособия исчисляются из размера среднедневного вознаграждения, с которого уплачены обязательные страховые взносы в бюджет фонда, выплаченного по этому договору до возникновения права на пособия.

Размер среднедневного вознаграждения для исчисления пособий определяется путем деления суммы вознаграждения на число календарных дней периода выполнения работ по гражданско-правовому договору, за который выплачено вознаграждение.

Размер пособия по беременности и родам не должен превышать суммы обязательных страховых взносов, уплаченных в бюджет фонда с вознаграждения, из которого исчислялось пособие. При этом если исчисленный размер пособия по беременности и родам составляет менее минимального размера, то пособие по беременности и родам назначается в минимальном размере.

Максимальный размер пособий, за календарный месяц по каждому месту работы устанавливается в размере трехкратной величины средней заработной платы работников в республике в месяце, предшествующем месяцу, в котором возникло право на пособия.

Минимальный размер пособий в месяц устанавливается в размере 50 процентов наибольшей величины бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения, утвержденного Совмином, за два последних квартала относительно каждого месяца, в котором имели место временная нетрудоспособность, отпуск по беременности и родам.

Минимальный размер пособий за неполный месяц определяется в размере величины, получаемой путем деления минимального размера пособия на количество календарных дней данного месяца с последующим умножением полученного результата на количество календарных дней освобождения от работы в связи с временной нетрудоспособностью, беременностью и родами согласно листку нетрудоспособности в этом месяце.

Пособия лицам, за которых или которыми обязательные страховые взносы на социальное страхование уплачивались в соответствии с законодательством менее чем за 6 месяцев до возникновения права на пособия, назначаются в минимальном размере.

Лицам, за которых плательщиком обязательных страховых взносов, назначающим пособия, обязательные страховые взносы уплачивались менее чем за 6 месяцев до возникновения права на пособия, недостающие периоды уплаты обязательных страховых взносов подтверждаются сведениями, выдаваемыми отделами ФСЗН

Пособие по временной нетрудоспособности назначается в размере 100 процентов среднедневного заработка с первого дня болезни следующим категориям:

- инвалидам ВОВ, инвалидам боевых действий на территории других государств, участникам ВОВ;
- гражданам, пострадавшим от катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- лицам, осуществляющим уход за больным ребенком в возрасте до 14 лет; при оказании и др.

Удержания, производимые из заработной платы. Отчисления из фонда оплаты труда

Из начисленной заработной платы, пособий, дивидендов и других доходов работника производятся удержания. Их можно разделить на:

- обязательные;
- по инициативе организации;
- по заявлению работника.

Обязательными удержаниями являются:

- подоходный налог;
- обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения;
- по исполнительным документам в пользу других организаций и лиц.

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы работников может быть например удержана сумма ущерба, причиненного по вине работника нанимателю, в размере, не превышающем его среднемесячного заработка. Заработная плата, излишне выплаченная работнику нанимателем, в том числе при неправильном применении закона, не может быть с него взыскана, за исключением случаев счетной ошибки;

По заявлению работника из заработной платы могут удерживаться:

- квартплата;
- плата за содержание ребенка в ведомственных дошкольных учреждениях;
- членские профсоюзные взносы.

При определении размера налоговой базы подоходного налога плательщик имеет право на получение налоговых вычетов, которые условно можно разделить на стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются плательщику нанимателем по месту основной работы плательщика на основании документов, подтверждающих его право на такие налоговые вычеты.

Социальные налоговые вычеты предоставляются в размере фактически произведенных расходов на обучение в учреждениях образования Республики Беларусь при получении первого высшего или среднего специального образования.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются в размере фактически произведенных расходов на новое строительство либо приобретение на территории Республики Беларусь жилого дома или

квартиры, а также на погашение кредитов, включая проценты по ним, полученных плательщиком в банках Республики Беларусь и фактически израсходованных на новое строительство, приобретение на территории Республики Беларусь жилого дома или квартиры. Имущественный налоговый вычет предоставляется плательщикам, состоящим на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий в местном исполнительном или распорядительном органе, при предоставлении соответствующих документов.

Страховой взнос в Фонд социальной защиты населения для работающих граждан установлен в размере 1% заработной платы. Страховые взносы удерживаются со всех видов оплаты труда, с которых в соответствии с Законом Республики Беларусь "О пенсионном обеспечении" начисляется пенсия, а также с суммы вознаграждения за выполненные работы по договорам гражданско-правового характера.

Удержания по исполнительным документам производятся на основании поступивших в организацию исполнительных документов. Алименты на содержание детей удерживаются из заработка после исчисления налогов в следующих размерах:

- на одного ребенка - 25%;
- на двух детей - 33%;
- на трех и более детей - 50%.

Удержание алиментов на содержание несовершеннолетних детей производится со всех видов заработка (денежного вознаграждения, содержания, денежного довольствия) и дополнительного вознаграждения как по основному месту работы, так и за работу по совместительству, которые получают родители, работающие в организациях любых организационно-правовых форм, а также на основе трудовых договоров в крестьянских (фермерских) хозяйствах и у индивидуальных предпринимателей, в денежной и натуральной формах. Размер алиментов на родителей, размер удержаний по исполнительным документам по иным причинам устанавливается судом.

Удержание за материальный ущерб, нанесенный работником организации, производится в соответствии с установленной материальной ответственностью.

Общий размер всех удержаний при выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, особо предусмотренных законодательством, - 50% заработной платы, причитающейся к выплате работнику. Данное ограничение не распространяется на удержания при отбывании исправительных работ и взыскании алиментов на несовершеннолетних детей.

Синтетический учет расчетов по оплате труда

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, доходам от ценных бумаг

организации) осуществляется на счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". По кредиту счета отражаются все виды начисленной заработной платы, премий, пособий, доходов, по дебету - удержания и выдача заработной платы и депонированной (не выданной в установленный срок) заработной платы.

Операции по начислению заработной платы в учете отражают следующим образом:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Начислена заработная плата за работы, связанные с капитальными вложениями, осуществляемые хозяйственным способом	08	70
Начислена заработная плата работникам, занятым заготовкой и приобретением материалов	10	70
Начислены заработная плата, премии, доплаты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с законодательством	20, 23, 25, 26, 44	70
Начислены пособия за счет средств социального страхования	69	70
Начислены дивиденды работникам организации, входящим в число учредителей	75	70
Начислена заработная плата за работы, связанные со списанием, реализацией основных средств	91	70
Начислена заработная плата за отпуск, приходящийся на следующий месяц	97	70

При выдаче работникам в качестве оплаты труда готовой продукции, товаров и др. составляются следующие бухгалтерские записи:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
На сумму начисленной заработной платы	20, 23, 25, 26, 44	70
На сумму выданной продукции, товаров по ценам реализации	70	90
На фактическую себестоимость готовой продукции, покупную стоимость товаров, материалов, остаточную стоимость основных средств	90, 91	01, 10, 41, 43
Начислены налоги в соответствии с действующим законодательством	90, 91	68

Удержания из заработной платы в учете отражают следующим образом:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Удержан подоходный налог	70	68
Произведены удержания в Фонд социальной защиты населения	70	69
Произведены удержания по возмещению материального ущерба	70	73
Произведены удержания по исполнительным документам	70	76

Выдачу заработной платы из кассы отражают по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту счета 50 "Касса". Не полученная в срок заработная плата (в течение трех рабочих дней, считая день получения) должна быть депонирована (оставлена на хранение) и сдана в банк на расчетный счет. В этом случае в учете делают следующие записи:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Депонирована заработная плата	70	76
Депонированная заработная плата сдана на расчетный счет	51	50

Последующую выплату депонированной заработной платы производят по расходному кассовому ордеру и отражают по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счета 50 "Касса".

Документальное оформление расчетов по оплате труда

Документами для учета труда и заработной платы являются:

- табель учета использования рабочего времени;
- наряд на сдельные работы;
- маршрутный лист;
- листок учета простоев;
- листок на доплату и др.

Оперативный учет использования рабочего времени ведется в таблице учета использования рабочего времени, составляемом по структурным подразделениям организации уполномоченными лицами, которым поручено ведение табельного учета, - табельщикам, мастерам, бригадирам. В таблице

ежедневно отмечают количество фактически отработанных часов, в т.ч. ночных, сверхурочных, простоев, неявок, недоработанных часов (с указанием причин), по каждому работнику. Табель заполняется методом сплошной регистрации либо фиксации отклонений (болезнь, исполнение государственных обязанностей и т.п.). Рабочие дни в таблице отмечаются дробью: в числителе - фактически отработанное количество часов, в знаменателе - число неотработанных, сверхурочных и ночных часов с указанием кода причины отклонения. Коды использования рабочего времени являются типовыми и приведены в Инструкции по статистике численности работников и заработной платы.

Наряд на сдельные работы оформляется на одного рабочего или бригаду, на одну смену или на срок до выплаты заработной платы. Наряды используют, как правило, в индивидуальных и мелкосерийных производствах. Если наряд оформлен на бригаду, на его оборотной стороне производится распределение заработка между работниками бригады. В наряде отмечается количество годных и бракованных деталей. Наряд выписывает мастер или иное должностное лицо до начала работы на основании технологической карты и подписывает его при закрытии.

Маршрутный лист применяется в серийных производствах при изготовлении продукции отдельными партиями и оформляется на каждую такую партию. В маршрутном листе содержится информация о количестве отпущенного в производство сырья, указывается последовательность проделанных операций по изготовлению продукции, количество готовой и бракованной продукции (деталей), фамилии и инициалы, табельные номера, сумма заработка рабочих и др.

Листок на доплату оформляется в случаях отступления от условий работы, предусмотренных технологическим процессом и отраженных в рапортах, нарядах. Листок выписывается на каждый вид доплат.

Листок учета простоев используется для учета простоев не по вине рабочего и начисления ему заработной платы за время простоя. В листке отмечаются: время начала и окончания, продолжительность, причина и виновник простоя, сумма к оплате и иные показатели, необходимые для отнесения затрат на соответствующие изделия или результаты работы.

Для документального оформления расчетов по заработной плате используются:

- лицевой счет;
- расчетно-платежная ведомость;
- расчетная ведомость;
- платежная ведомость.

В лицевом счете ежемесячно собирается информация о начислениях заработной платы работнику по видам оплат, произведенных удержаниях и суммах к выдаче.

Наряду с начислениями заработной платы и удержаниями из нее в лицевом счете фиксируется и другая информация о работнике, необходимая

для расчета заработной платы: тарифный разряд, часовая тарифная ставка (оклад), отметки об использовании отпуска и др.

Расчетно-платежная ведомость составляется по цехам, участкам, отделам, подписывается руководителем структурного подразделения и бухгалтером, производившим расчет. На лицевой стороне ведомости указывается срок выплаты, сумма к выплате, учиняются подписи руководителя и главного бухгалтера организации. Ведомость регистрируется и передается в кассу для выплаты.

Вместо расчетно-платежной ведомости допускается составлять отдельно расчетную и платежную ведомости. В расчетной ведомости приводятся начисления (по видам оплат) заработной платы и удержания из нее (по видам удержаний), а в платежной - только сумма к выдаче.

Заработную плату выдают из кассы в течение трех дней. По истечении этого срока кассир напротив фамилий работников, не получивших заработную плату, делает отметку "Депонировано", составляет реестр невыданной заработной платы и на титульном листе ведомости указывает фактически выплаченную и депонированную суммы.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Лесневская Н. А. Бухгалтерский учет в туризме : учеб.-практ. пособие / Н. А. Лесневская ; Белорус. гос. эконом. ун-т. – Минск : БГЭУ, 2008. – 335 с.
3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.
4. Сушко Т.И. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности : учебное пособие для студентов учреждений высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – Минск : Вышэйшая школа, 2013. – 526.
5. Левкович О.А. Бухгалтерский учет : учебное пособие. – 8-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2012. – 646 с.

Тема 11. Учет затрат и калькулирование себестоимости туристических услуг

Цель – изучить учет затрат и калькулирование себестоимости туристических услуг.

Задачи:

- изучить классификацию затрат туристической организации в разрезе экономических элементов, статей калькуляции.
- ознакомиться с учетом затрат на производство туристических услуг у туроператора и турагента
- изучить порядок калькулирования себестоимости туристических услуг

Вопросы:

1. Себестоимость туристического продукта и его основные составляющие.
2. Классификация затрат туристической организации в разрезе экономических элементов, статей калькуляции. Состав затрат по порядку включения в себестоимость.
3. Собственные и приобретенные услуги и их учет. Учет расходов туристической организации.
4. Учет затрат на производство туристических услуг у туроператора и турагента.
5. Калькулирование себестоимости туристических услуг. Объекты калькуляции, распределение туруслуг по статьям калькуляции

Себестоимость туристического продукта и его основные составляющие

Специфика организации в методологии прогнозирования и учета затрат может проявляться в выборе объектов учета и калькулирования, калькуляционных статей затрат, способов учета стоимости услуг сторонних организаций, методов распределения затрат между видами туристических услуг и т.д.

Принятые организацией методические решения по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости туристических услуг обязательны для применения в течение всего отчетного года.

Перечень основных туристических услуг, оказываемых при осуществлении туристической деятельности следующий:

Туроператорская деятельность:

- формирование туров, их организация и подготовка для реализации непосредственно путешественникам или через турагентов, в том числе туров, сформированных туроператорами нерезидентами;
- оказание консультационно-информационных услуг, связанных с

организацией путешествий;

Турагентская деятельность:

- услуги по реализации туров, сформированных туроператорами-резидентами;

- оказание консультационно-информационных услуг, связанных с организацией путешествий;

Экскурсионное обслуживание:

- оказание услуг по формированию, организации и проведению экскурсий, в том числе на иностранном языке;

- разработка методической документации к экскурсионным маршрутам, в том числе на иностранном языке.

Туристические организации, оказывающие наряду с туристическими услугами сопутствующие услуги, не относящиеся к туристическим, а также осуществляющие торговую или иную деятельность, должны обеспечить раздельное прогнозирование и учет затрат с целью обеспечения точного исчисления себестоимости услуг и результатов по каждому виду деятельности.

Реализация туристических услуг может осуществляться туристической организацией самостоятельно, а также на основании договоров со сторонними организациями.

Туроператор может формировать тур:

- из услуг сторонних организаций, непосредственно связанных с оказанием услуг туристической организацией;

- из услуг, оказываемых собственными силами;

- из услуг сторонних организаций и услуг, оказываемых собственными силами.

Стоимость тура складывается из стоимости отдельных туристических услуг путем простого суммирования.

Услуги сторонних организаций, непосредственно связанные с оказанием туристических услуг (транспортные услуги, услуги по проживанию, питанию и т.п.), являются одной из составляющих статей стоимости тура.

Стоимость услуг сторонних организаций, непосредственно связанных с оказанием туристических услуг, для целей ценообразования и налогообложения в себестоимость туристической услуги и в затраты на оказание туристических услуг, учитываемые при налогообложении, не включается.

В бухгалтерском учете стоимость услуг сторонних организаций может отражаться как на счетах учета производственных затрат, так и на счетах учета расчетов.

Выбранный способ учета стоимости услуг сторонних организаций оговаривается в учетной политике туристической организации.

Выручкой туристической организации от осуществляемой ею туристической деятельности является стоимость туристических услуг, оказанных непосредственно самой туристической организацией.

Выручкой туристической организации по посредническим договорам

(комиссии, поручения и т.п.) является сумма причитающегося вознаграждения.

Классификация затрат туристической организации в разрезе экономических элементов, статей калькуляции. Состав затрат по порядку включения в себестоимость.

Затраты, образующие себестоимость туристических услуг, в соответствии с их экономическим содержанием группируются по следующим элементам:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов и нематериальных активов;
- прочие затраты.

В элементе "Материальные затраты" отражается стоимость:

приобретаемых со стороны сырья и материалов, которые являются необходимым компонентом при оказании туристических услуг;

приобретенных материалов, используемых при оказании туристических услуг, а также расходуемых на другие производственные и хозяйственные нужды (содержание, ремонт и эксплуатация основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, инвентаря, хозяйственных принадлежностей и прочее), а также стоимость запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки и специальной одежды; погашение стоимости инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей, средств индивидуальной защиты и других, учитываемых в обороте предметов;

приобретаемого со стороны топлива всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), отопление производственных зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;

покупной энергии всех видов (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды организации.

В состав затрат, относимых на себестоимость туристических услуг, стоимость топлива, электрической и тепловой энергии включается в пределах установленных норм их расхода.

В элементе "Расходы на оплату труда" отражаются выплаты по

заработной плате, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, устанавливаемых в зависимости от результатов труда, его количества и качества, стимулирующих и компенсирующих выплат, включая компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией заработной платы в соответствии с действующим законодательством; систем премирования работников, руководителей, специалистов и других служащих за производственные результаты, иных условий оплаты труда в соответствии с применяемыми в туристической организации формами и системами оплаты труда.

В элементе "Отчисления на социальные нужды" отражаются обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты труда работников, занятых в процессе оказания соответствующей туристической услуги, независимо от источников выплат, кроме тех, на которые страховые взносы не начисляются.

В элементе "Амортизация основных средств и нематериальных активов" отражается сумма амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности, исчисленная исходя из амортизируемой стоимости основных средств и нематериальных активов в установленном законодательством порядке.

Туристические организации, осуществляющие свою деятельность в помещениях, принадлежащих им на праве собственности или иных законных основаниях владения и (или) пользования, по элементу "Амортизация основных средств и нематериальных активов" отражают амортизационные отчисления на полное восстановление, как по собственным, так и по арендованным основным средствам.

Амортизационные отчисления по объектам лизинга в течение срока действия договора лизинга производятся в размерах и в периоды, установленные договором лизинга.

К элементу "Прочие затраты" в составе себестоимости туристических услуг относятся затраты, входящие в состав себестоимости туристических услуг, но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Состав статей калькуляции туристической организации определяется в учетной политике.

Собственные и приобретенные услуги и их учет. Учет расходов туристической организации

Себестоимость туристической услуги представляет собой стоимостную оценку затрат на ее оказание собственными силами туристической организации.

Затраты туристической организации по отношению к

производственному процессу оказания туристических услуг подразделяются на производственные, которые непосредственно связаны с оказанием туристической услуги, и коммерческие, к которым относятся затраты, необходимые для продвижения и реализации туристической услуги.

Полная себестоимость туристической услуги равняется сумме производственных и коммерческих затрат.

Производственные затраты в зависимости от способа включения их в себестоимость туристической услуги подразделяются на прямые и косвенные (общехозяйственные).

Под прямыми затратами понимаются затраты, связанные с оказанием туристических услуг, которые можно прямо и непосредственно включить в себестоимость соответствующего объекта калькулирования:

расходы на оплату труда производственного персонала по формам оплаты и системам премирования, разработанным туристической организацией, в соответствии с действующим законодательством. Под производственным персоналом понимаются работники, непосредственно занятые в процессе оказания туристических услуг, как состоящие в штате организации, так и выполняющие работы по договорам гражданско-правового характера;

обязательные отчисления от всех видов оплаты труда производственного персонала, независимо от источников выплат, по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (далее - Фонд социальной защиты населения);

расходы на служебные командировки работников производственного персонала;

стоимость туристических ваучеров;

затраты структурных подразделений туристических организаций, участвующих в оказании туристической услуги (расходы структурных подразделений туристической организации, участвующих в процессе оказания туристической услуги посредством выполнения отдельных видов работ и оказания услуг собственными силами (услуги гостиниц, домов отдыха, кемпингов, аренда спортивных сооружений и инвентаря, услуги туристического транспорта и др.). Определение состава себестоимости выполненных работ и оказанных услуг структурными подразделениями, входящими в состав туристической организации, осуществляется с учетом отраслевой принадлежности этих видов работ и услуг (промышленность, автотранспорт, коммунальное хозяйство и т.д.);

затраты на подготовку (разработку) и формирование новых видов туристических маршрутов (расходы на оплату труда сотрудников, занятых подготовительными работами по освоению новых видов туристических маршрутов; обязательные отчисления от всех видов оплаты труда таких работников, независимо от источников выплат, по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения; расходы на командировки сотрудников; затраты на стажировку по иностранному

языку сотрудников; расходы на подготовку и переподготовку кадров для работы на вновь организуемых маршрутах; расходы на исследование рынка нового вида маршрутов; расходы по разработке тем экскурсий (рецензирование текста и т.п.); расходы на участие в выставках; иные расходы, относящиеся к формированию (созданию) нового вида маршрутов); прочие расходы, непосредственно связанные с оказанием туристической услуги.

Косвенные (общехозяйственные) затраты - это совокупность расходов, связанных с обслуживанием и управлением туристической организацией:

обязательные отчисления от всех видов оплаты труда работников аппарата управления и иного обслуживающего персонала туристической организации, независимо от источников выплат, по установленным законодательством нормам в Фонд социальной защиты населения;

представительские расходы, связанные с приемом и обслуживанием иностранных делегаций и отдельных лиц, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества;

затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров и организованным набором работников, включая оплату услуг специализированных организаций по подбору персонала;

налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;

отчисления по обязательному медицинскому страхованию в соответствии с установленным законодательством порядком;

страховые взносы по видам обязательного страхования; страховые взносы по перечню видов добровольного страхования и в размерах, определяемых Президентом Республики Беларусь; страховые взносы по договорам страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств при направлении работников в служебную командировку за пределы Республики Беларусь в случаях, когда в соответствии с законодательством страны пребывания командированного работника указанный вид страхования является обязательным;

оплата в соответствии с законодательством государственной пошлины за совершение нотариальных действий нотариусом или уполномоченным должностным лицом, а также стоимость составления проектов сделок, заявлений, изготовления копий документов, выписок из них, оказания других правовых и технических услуг, связанных с совершением нотариальных действий, согласно тарифам, утвержденным в установленном порядке;

расходы на публикацию бухгалтерской отчетности и другой информации, если законодательством Республики Беларусь возложена на организацию обязанность их публикации;

взносы, сборы и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если уплата таких взносов, сборов и иных обязательных платежей предусмотрена законодательством и является условием для осуществления деятельности организациями - плательщиками

этих взносов, сборов и иных платежей;

взносы, уплачиваемые международным организациям, если уплата этих взносов предусмотрена законодательством и является обязательным условием для осуществления деятельности организациями - плательщиками таких взносов или является условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения организацией - плательщиком данных взносов указанной деятельности;

стоимость тендерной документации;

минимальная компенсация за ухудшение правового положения работника в случае досрочного расторжения контракта из-за невыполнения или ненадлежащего выполнения его условий по вине нанимателя в размерах, установленных законодательством;

затраты на автоматизацию бухгалтерского учета (расходы на разработку и обслуживание бухгалтерских задач (бухгалтерских программ и их компонентов); расходы на поддержание, обслуживание и обновление бухгалтерских программ);

затраты на приобретение материалов, канцелярских товаров, бланков первичных бухгалтерских документов, бланков форм статистической, бухгалтерской и налоговой отчетности и иных расходных материалов, а также расходы на типографские и переплетные услуги;

расходы на оплату услуг связи, включая расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, услуги факсимильной и спутниковой связи, Интернет, электронной почты и другие подобные услуги; оплата услуг вычислительных центров, банков, связанных с обслуживанием организации;

оплата услуг банков, иных кредитных организаций по осуществлению в соответствии с заключенными договорами факторинговых операций, в том числе разница между суммой денежного обязательства должника и суммой, выплачиваемой фактором кредитором (дисконт);

расходы на оплату услуг Интернет-провайдеров по подключению к сети, расходы по аренде дискового пространства на серверах Интернет-провайдеров, расходы по созданию Web-сайтов, регистрационные сборы за отдельные сайты, расходы по техническому сопровождению и обновлению Web-сайтов и т.д.;

расходы на содержание и обслуживание технических средств управления: вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации, других технических средств управления. Затраты по созданию и совершенствованию систем и средств управления в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются;

проценты по полученным ссудам, кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным ссудам, кредитам и займам, а также займам, связанным с приобретением основных средств и нематериальных активов и иных внеоборотных (долгосрочных) активов);

расходы сторонних организаций по поддержанию основных средств, используемых в предпринимательской деятельности в рабочем состоянии (расходы на технический осмотр и уход, на проведение текущего, среднего и

капитального ремонта). Затраты на проведение модернизации оборудования, а также реконструкции объектов основных средств в себестоимость туристических услуг не включаются;

эксплуатационные расходы по содержанию зданий, помещений, сооружений, оборудования, инвентаря и т.п.;

приобретение предметов и средств ухода за помещениями (чистящие порошки, пасты, тряпки, щетки, веники и т.д.);

расходы на содержание и ремонт приборов учета тепловой и электрической энергии, горячей и холодной воды;

плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану, в том числе расходы по противопожарному обслуживанию аварийно-спасательными службами;

расходы по обеспечению здоровых и безопасных условий труда и охраны труда, предусмотренных законодательством, включая расходы на приобретение изданий, публикующих нормативные правовые акты по вопросам условий охраны труда, наглядных пособий и учебных материалов по охране труда и других расходов, организации докладов, лекций по охране труда; расходы на лечение заболеваний, связанных с несчастными случаями на производстве и профессиональных заболеваний;

отчисления филиалов, представительств и других обособленных структурных подразделений, не имеющих юридической самостоятельности на содержание аппарата управления организаций;

затраты по транспортировке работников к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования, дополнительные затраты по перевозке работников специальными маршрутами наземного пассажирского транспорта общего пользования (кроме такси) сверх стоимости, оплачиваемой работниками организаций, исходя из действующих тарифов на соответствующие виды транспорта, в соответствии с договорами, заключенными с транспортными организациями. Суммы, определенные исходя из действующих тарифов на транспортные услуги, возмещаются работниками организаций (в форме оплаты получаемых проездных документов) или списываются на внереализационные расходы;

приобретение проездных билетов на транспорт общего пользования за исключением такси, для работников, работа которых носит разъездной характер, если эти работники на время выполнения служебных обязанностей не обеспечиваются специальным транспортом;

сумма амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности, исчисленная в установленном законодательством порядке, а также индексация амортизационных отчислений, производимая в установленном порядке;

отчисления в ремонтный фонд и резерв предстоящих затрат по ремонту основных средств;

износ находящегося в эксплуатации инвентаря, используемого в

предпринимательской деятельности туристической организации, фирменной одежды работников (которым она выдается в соответствии с действующим законодательством). Расходы, связанные с выдачей работникам фирменной одежды бесплатно или на условиях частичной оплаты, в состав себестоимости не включаются за исключением случаев, когда такая выдача предусмотрена законодательством и осуществляется в пределах норм, предусмотренных законодательством;

компенсация за износ (амортизацию) использованных для нужд туристической организации личных транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений в соответствии с законодательством;

затраты по использованию работниками аппарата управления и иного обслуживающего персонала личного имущества и транспорта для служебных поездок;

расходы на содержание служебного легкового автотранспорта в соответствии с законодательством (стоимость горюче-смазочных материалов, расходы на проведение всех видов ремонта, расходы на проведение технического осмотра и технического обслуживания транспортного средства). Расходы в виде платы за стоянку на автомобильных парковках (местный сбор с пользователей за парковку) в состав себестоимости не включаются;

арендная плата;

лизинговые платежи;

оплата работ по сертификации продукции, товаров, работ, услуг;

расходы на проведение обязательных аудиторских проверок в соответствии с законодательством;

расходы на информационные услуги (услуги по предоставлению туристическим организациям на договорной основе информации в виде печатных изданий, компьютерных (электронных) банков и баз данных, их электронных (магнитных) копий, в том числе полученных с использованием деловой (биржевой, финансовой, коммерческой, экономической, статистической, нормативно-правовой и т.д.), научно-технической (документальной, библиографической, рефератной информации и данных в области фундаментальных и прикладных, естественных, технических и общественных наук отраслей производства и сфер человеческой деятельности), политической и потребительской информации (информирование о происходящих научных конференциях и симпозиумах, банковской информации и т.д.), затраты на приобретение, в том числе на подписку, периодических (газета, журнал, брошюра, альманах, бюллетень, другое издание, имеющее постоянное название, порядковый номер и выходящее в свет не реже одного раза в год) и непериодических изданий, методической, справочной литературы, нормативных документов);

расходы на консультационные услуги (услуги, имеющие своей целью консультирование туристических организаций на договорной основе по вопросам их предпринимательской деятельности (составление договоров, участие в консультационных и (или) информационно-консультационных

семинарах, юридические и правовые консультации и др.);

расходы на оплату услуг по управлению туристической организацией или отдельными ее структурными подразделениями, в том числе расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, оказываемые сторонними организациями и индивидуальными предпринимателями, в тех случаях, когда штатным расписанием организации не предусмотрены те или иные функциональные службы;

отчисления в специальные отраслевые и межотраслевые внебюджетные фонды, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;

прочие затраты, связанные с предпринимательской деятельностью туристической организации, но не относящиеся к ранее перечисленным затратам.

В случае необходимости туристические организации могут группировать косвенные (общехозяйственные) расходы по их связи с процессом оказания туристической услуги:

по обслуживанию процесса оказания туристической услуги;

по управлению процессом оказания туристической услуги;

прочие расходы.

Косвенные затраты относятся к деятельности туристической организации в целом, в момент их возникновения они не могут быть отнесены на определенный вид туристических услуг и включаются в себестоимость соответствующего объекта калькулирования с помощью специальных методов.

К коммерческим расходам относятся следующие затраты, связанные с продвижением и реализацией туристических услуг:

расходы на содержание территориально обособленных подразделений туристической организации (турагентства, места, точки реализации и др.), не выделенных на самостоятельный баланс, обеспечивающих оказание туристических услуг;

оплата в соответствии с заключенными договорами комиссии и поручения вознаграждения по реализации туров;

расходы, связанные с исследованием рынка (маркетинговые услуги), участием в аукционах, выставках, ярмарках и выставках-продажах;

расходы на рекламу в соответствии с законодательством (расходы по разработке и изданию рекламных изданий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, открыток и т.п.); по размещению рекламных объявлений в печати, на радио и телевидении, изготовление оригинал-макетов и демонстрация рекламных роликов (аудио- и видеофильмов) на плазменных панелях, информационно-рекламных щитах, мониторах, стендах, в общественном транспорте и т.п.; по разработке и размещению рекламы на баннерах в сети Интернет; использование световой и иной наружной рекламы; использование рекламных стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей и т.д. в части начисленного износа; хранение и экспедирование

рекламных материалов; использование в рекламных акциях папок, ручек, карандашей, блокнотов, маек, бейсболок (кепок) и т.п., с нанесенным на них логотипом туристической организации; участие в выставках, ярмарках и иных мероприятиях, связанных с продвижением туристических услуг);

прочие расходы, связанные с продвижением и реализацией туристических услуг, не указанные выше.

Если у туристической организации не имеется территориально обособленных подразделений, оказывающих туристические услуги, и она не несет расходов на их содержание, либо если величина расходов, относящихся к коммерческим, незначительна, такие расходы могут включаться в затраты, связанные с управлением туристической организацией.

С целью объективного определения себестоимости оказанных туристических услуг организациями может производиться группировка затрат по местам их возникновения - филиалам, структурным подразделениям и т.д.

Учет затрат на производство туристических услуг у туроператора и турагента

Учет затрат в туристических организациях осуществляется в соответствии с законодательством Республики Беларусь, регламентирующим вопросы учета затрат и формирования себестоимости услуг.

Данные учета затрат используются для анализа хозяйственной деятельности туристических организаций и их структурных подразделений, осуществления контроля за производимыми расходами, своевременного принятия эффективных управленческих решений, а также правильного исчисления и своевременной уплаты налогов и неналоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Туристические организации самостоятельно в соответствии с принятой учетной политикой определяют формы и методы учета затрат исходя из конкретных условий хозяйствования и действующих в Республике Беларусь форм и методов бухгалтерского учета.

Выбранные способы ведения учета применяются всеми его структурными подразделениями независимо от места их расположения.

При этом должна быть обеспечена сопоставимость плановых и учетных данных в отношении состава и классификации затрат, объектов калькулирования, методов и принципов распределения затрат по периодам и видам туристических услуг.

Затраты на оказание услуг включаются в себестоимость услуг того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты - предварительной (арендная плата и т.п.) или последующей (оплата отпусков работников) и др.

Отдельные виды затрат, в отношении которых нельзя точно установить, к какому периоду (месяцу) они относятся, включаются в себестоимость услуг

в установленном законодательством порядке.

Затраты, произведенные организацией в иностранной валюте и подлежащие включению в себестоимость услуг, отражаются в валюте, действующей на территории Республики Беларусь, в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операций.

Обязательным условием для принятия к бухгалтерскому учету понесенных туристическими организациями расходов является наличие соответствующим образом оформленных первичных учетных документов, подтверждающих факт совершения хозяйственной операции, а также ее производственную направленность.

Первичная учетная документация может быть типовой, специализированной или самостоятельно разработанной туристической организацией применительно к соответствующим типовым формам, содержащей обязательные реквизиты и обеспечивающей достоверность учета затрат на формирование туристических услуг по объектам их учета, а в необходимых случаях - в разрезе статей и элементов затрат.

Затраты на оплату труда, подлежащие отнесению на отдельные объекты учета затрат, определяются на основании оформленных в установленном порядке первичных документов (приказы о приеме на работу, переводе на другую работу, расторжении трудового договора, о предоставлении отпуска; график выхода на работу; табель учета использования рабочего времени; расчетно-платежные ведомости; лицевые счета и др.).

Включение в состав себестоимости амортизации основных средств и нематериальных активов, участвующих в процессе предпринимательской деятельности, осуществляется исходя из амортизируемой стоимости основных средств и нематериальных активов по одному из методов, отраженному в учетной политике организации.

Калькулирование себестоимости туристических услуг. Объекты калькуляции, распределение туруслуг по статьям калькуляции

Учет затрат на формирование туристических услуг организуется по местам их возникновения. При использовании позаказного метода учета туристических услуг объектом учета затрат является отдельный заказ на формирование конкретного вида туристической услуги либо совокупность туристических услуг, входящих в один заказ, которые возможно объединить по определенному качественному признаку (географическое направление, сезонность и т.п.).

Себестоимость одного заказа определяется путем суммирования всех затрат.

Учет затрат, непосредственно связанных с оказанием туристической услуги, осуществляется на счете 20 "Основное производство".

К счету 20 "Основное производство" организации могут открыть субсчета для учета затрат по видам туризма (внутренний; выездной; въездной; агроэкотуризм и др.), видам услуг и т.д.

Аналитический учет по счету 20 "Основное производство" ведется туристическими организациями по видам оказываемых услуг.

Организация аналитического учета должна обеспечить возможность получения необходимой информации для управления и составления бухгалтерской отчетности, а также информации о себестоимости оказанных услуг.

Туристические организации, имеющие в своем составе структурные подразделения, оказывающие автотранспортные услуги, услуги по размещению туристов и их питанию, а также иные услуги, являющиеся вспомогательными (подсобными) при оказании туристических услуг, учет затрат по таким структурным подразделениям осуществляют на счете 23 "Вспомогательные производства".

При этом должен быть обеспечен аналитический учет по видам производств в порядке, установленном соответствующими отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Работы и услуги, выполненные вспомогательными подразделениями для сторонних организаций и не являющиеся составной частью оказываемых организацией туристических услуг, отражаются в учете в порядке реализации на счете 90 "Реализация".

Расходы туристической организации, относящиеся к общехозяйственным расходам, аккумулируются на счете 26 "Общехозяйственные расходы".

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведется в разрезе статей затрат, по местам возникновения затрат и иным признакам.

В конце каждого месяца (отчетного периода) в управленческом учете туристические организации распределяют общехозяйственные расходы между видами деятельности, а в туристической деятельности - по объектам учета затрат (отдельным заказам, видам услуг и т.д.).

Распределение общехозяйственных расходов между видами деятельности может производиться пропорционально выручке (валовому доходу) по осуществляемым видам деятельности либо иным избранным организацией методам.

Распределение общехозяйственных расходов в туристической деятельности по объектам учета затрат (по видам услуг) рекомендуется осуществлять одним из следующих методов:

- пропорционально сумме оплаты труда производственного персонала;
- пропорционально прямым затратам, отнесенным на объект учета;
- пропорционально объему оказанных услуг.

Выбранные методы распределения общехозяйственных расходов (по видам деятельности и по объектам учета) фиксируются организацией в учетной политике и применяются в течение отчетного года.

Затраты, учитываемые на счете 26 "Общехозяйственные расходы", в полном объеме ежемесячно списываться в дебет счета 90 " Доходы и расходы по текущей деятельности ".

Затраты, производимые туристической организацией, в одном отчетном периоде, но по своей экономической сущности относящиеся к следующим отчетным периодам, учитываются предварительно на счете 97 "Расходы будущих периодов". В составе себестоимости такие расходы учитываются ежемесячно в размере, приходящемся на конкретный период (месяц).

На указанном счете учитываются фактические расходы на формирование новых видов туристических услуг и маршрутов. Порядок равномерного списания таких расходов на себестоимость туристических услуг осуществляется в соответствии с принятой учетной политикой.

Фактические расходы на подготовку и формирование индивидуальных маршрутов полностью относятся на себестоимость соответствующего заказа.

К несформированной туристической услуге относится сумма затрат на оказание услуги, которая в данном отчетном периоде не реализована (не оказана).

Стоимостную величину незавершенного производства на конец отчетного периода показывают остатки по счетам 20 "Основное производство" и 23 "Вспомогательные производства".

В зависимости от принятой учетной политики незавершенное производство туристических услуг оценивается по всем статьям калькуляции либо по прямым производственным затратам.

Себестоимость туристической услуги определяется по данным счета 20 "Основное производство", по дебету которого отражаются прямые затраты, соответствующая часть услуг вспомогательных производств и услуг на управление и организацию процесса оказания туристических услуг, учтенные предварительно на счетах 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы".

По окончании отчетного месяца себестоимость оказанных услуг в соответствии с установленной методологией бухгалтерского учета и принятой туристической организацией учетной политикой с кредита счета 20 "Основное производство" относится в дебет счета 90 " Доходы и расходы по текущей деятельности ".

Затраты, связанные с продвижением и реализацией туристических услуг (коммерческие расходы), учитываются туристическими организациями на счете 44 "Расходы на реализацию" и ежемесячно в полном объеме относятся в дебет счета 90 " Доходы и расходы по текущей деятельности ".

На субсчетах счета 20 "Основное производство", если это предусмотрено учетной политикой организации, могут учитываться расходы на оплату услуг сторонних организаций, которые непосредственно связаны с оказанием туристических услуг и включаются в стоимость тура (транспортные услуги, услуги по проживанию, питанию и т.п.).

Для целей ценообразования и налогообложения такие затраты в себестоимость туристических услуг и в затраты на оказание туристических

услуг, учитываемые при налогообложении, не включаются, на них не исчисляется плановая прибыль и установленные законодательством налоги и неналоговые платежи.

По окончании отчетного периода стоимость услуг сторонних организаций по оказанным туристическим услугам списывается со счета 20 "Основное производство" непосредственно в дебет счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности".

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Лесневская Н. А. Бухгалтерский учет в туризме : учеб.-практ. пособие / Н. А. Лесневская ; Белорус. гос. эконом. ун-т. – Минск : БГЭУ, 2008. – 335 с.
3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.
4. Сушко Т.И. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности : учебное пособие для студентов учреждений высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – Минск : Вышэйшая школа, 2013. – 526.
5. Левкович О.А. Бухгалтерский учет : учебное пособие. – 8-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2012. – 646 с.

Тема12. Учет реализации туристических услуг

Цель – изучить учет реализации туристических услуг.

Задачи:

- изучить документальное оформление реализации туристических услуг.
- ознакомиться с методикой отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по реализации туристических услуг, оказанных туроператором и турагентом
- изучить синтетический учет реализации туристического продукта

Вопросы:

1. Документальное оформление реализации туристических услуг.
 2. Методики отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по реализации туристических услуг, оказанных туроператором и турагентом.
 3. Учет расходов, связанных с рекламой и реализацией продукции.
 4. Синтетический учет реализации туристического продукта.
- Порядок и особенности налогообложения операций по реализации турпродукта

Документальное оформление реализации туристических услуг

В сфере туризма применяются следующие виды хозяйственных договоров:

- договор оказания туристических услуг;
- договор купли-продажи;
- договор комиссии;
- договор поручения;
- договор возмездного оказания услуг;
- агентский договор;
- и иные.

Их условно можно разделить на три группы:

- 1) договоры, заключаемые между туроператором и исполнителями отдельных видов услуг;
- 2) договоры, заключаемые между туроператорами и турагентами;
- 3) договоры, заключаемые между туроператорами (турагентами) и участниками туристической деятельности (туристами, экскурсантами).

Первая группа договоров представлена, как правило, договором возмездного оказания услуг.

По договору возмездного оказания услуг одна сторона (исполнитель)

обязуется по заданию другой стороны (заказчика) оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги .

При формировании туров туроператоры заключают договоры с исполнителями услуг, предметом которых могут быть услуги по проживанию, питанию, переезду и др.

Факт оказания услуг в рамках такого договора подтверждается актом сдачи-приемки оказанных услуг, подписанным двумя сторонами.

Договорные отношения между туроператорами и турагентами строятся посредством заключения договора комиссии или иных договоров, не запрещенных законодательством. Это вторая группа договоров.

Нередки случаи, когда туроператор берет на комиссию туры, сформированные туроператорами-нерезидентами. В этом случае договорные отношения между туроператором и нерезидентом оформляются договорами посреднического характера.

Основным предметом сделки указанных договоров, как правило, является тур.

Тур - сформированный туроператором для реализации комплекс туристических услуг, включающий не менее двух из следующих трех видов услуг: по перевозке, размещению, иные туристические услуги (по питанию, организации туристического путешествия, экскурсионные и другие услуги), не являющиеся сопутствующими услугам по перевозке или размещению, позволяющие совершить туристическое путешествие.

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае, если комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), - также дополнительное вознаграждение в размере и порядке, установленных в договоре комиссии .

Комитент обязан помимо уплаты комиссионного вознаграждения, а в соответствующих случаях - и дополнительного вознаграждения за делькредере возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение поручения суммы. В связи с этим при заключении договоров комиссии и иных посреднического характера должны быть положения, регулирующие порядок возмещения расходов и содержащие их подробный перечень.

Факт оказания услуг в рамках договора комиссии подтверждается актом сдачи-приемки оказанных комиссионных услуг, подписанным двумя сторонами, или (и) отчетом комиссионера о проделанной работе.

Также можно выделить договор поручения, заключаемый между туроператором и турагентом.

По договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя. Договор поручения является

возмездным и платой по нему выступает вознаграждение.

К третьей группе договоров относятся договоры, заключаемые между туроператорами (турагентами) и участниками туристической деятельности (туристами, экскурсантами). Такие отношения оформляются договором оказания туристических услуг.

По договору оказания туристических услуг исполнитель (субъект туристической деятельности) обязуется по заданию заказчика (участника туристической деятельности) оказать туристические услуги, а заказчик обязуется их оплатить. К договору оказания туристических услуг применяются правила, установленные законодательством для договора возмездного оказания услуг.

Договором оказания туристических услуг может быть предусмотрено исполнение всех или части обязательств исполнителя по договору третьими лицами. Исполнение обязательств третьими лицами не освобождает исполнителя по договору от ответственности перед заказчиком за неисполнение или ненадлежащее исполнение третьими лицами обязательств по договору оказания туристических услуг.

Кроме существенных условий, определенных законодательством, договор оказания туристических услуг должен содержать следующие существенные условия:

- стоимость туристических услуг, сроки и порядок их оплаты;

- сведения об исполнителе, включая данные о специальном разрешении (лицензии) на осуществление туристической деятельности, его месте нахождения (месте жительства индивидуального предпринимателя) и банковские реквизиты;

- сведения о заказчике в объеме, необходимом для оказания туристических услуг;

- программу туристического путешествия;

- права, обязанности и ответственность сторон;

- условия изменения и расторжения договора оказания туристических услуг, порядок урегулирования возникших споров и возмещения причиненных убытков (вреда);

- иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение (ст. 17 Закона о туризме в новой редакции).

Помимо реализации туров туроператоры и турагенты также вправе оказывать консультационно-информационные и иные услуги. Если данные услуги связаны с организацией и реализацией тура, то они указываются в договоре оказания туристических услуг и осуществляются в рамках данного договора. Когда эти услуги не связаны с организацией и реализацией туров, то заключается договор на оказание этих услуг. Однако на практике зачастую информационно-консультационные услуги являются частью комплекса туристических услуг и оказываются в рамках договора оказания туристических услуг.

Методики отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по реализации туристических услуг, оказанных туроператором и турагентом

Выручкой туристической организации от осуществляемой ею туристической деятельности является стоимость туристических услуг, оказанных непосредственно самой туристической организацией

В выручку от реализации собственных туристических услуг не включается сумма услуг сторонних организаций, включенная в стоимость тура, оплаченного туристом

Выручкой туристической организации по посредническим договорам (комиссии, поручения и т.п.) является сумма причитающегося вознаграждения

Выручка от реализации туристических услуг и себестоимость их реализации отражаются в бухгалтерском учете на счете 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности".

Сумма выручки от реализации услуг в туристических организациях отражается в бухгалтерском учете на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации:

- при признании в бухгалтерском учете выручки от реализации по мере оказания услуг и предъявления потребителю расчетных документов (метод начисления):

Д-т 50 "Касса", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и др. - К-т 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности".

Одновременно себестоимость оказанных услуг списывается:

Д-т 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" - К-т 20 "Основное производство";

В целях принятия правильного управленческого решения, недопущения убыточности туристической организации рекомендуется бухгалтерский учет доходов организовывать в разрезе каждого вида оказываемых услуг.

Туристическим организациям предоставлено право выбрать порядок бухгалтерского учета услуг сторонних организаций, связанных с оказанием туристических услуг. В связи с этим если стоимость услуг сторонних организаций отражается на счете 20 "Основное производство", то по мере оказания туристических услуг их стоимость вместе с собственными затратами по оказанной услуге списывается в дебет счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности". Соответственно по кредиту счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" необходимо отразить возмещенную покупателями сумму оплаты таких услуг.

Если в соответствии с принятой учетной политикой стоимость таких услуг учитывается на счетах учета расчетов (Д-т 62 - К-т 76), то возмещаемая туристами стоимость таких услуг в выручку не включается.

Независимо от порядка учета услуг сторонних организаций выручкой от

оказания туристических услуг для целей бухгалтерского учета будет являться стоимость услуг, оказанных непосредственно самой организацией.

Расходы на оплату услуг сторонних организаций, оплаченные туристическими организациями при формировании туров, но не использованные для этих целей по причине не востребоваемости их туристами в полном объеме (при фрахтовании всей или части вместимости транспортного средства у перевозчика, при бронировании мест размещения и проживания туристов и др.), не включаются в себестоимость туристических услуг. Данные расходы являются расходами туроператора.

Для своевременного выявления финансового результата от оказания туристических услуг необходимо правильно определить, что будет являться датой оказания туристической услуги.

Датой оказания туристической услуги по реализации тура является дата заключения договора оказания туристических услуг, являющегося первичным учетным документом, подтверждающим факт оказания услуги.

Датой оказания услуги, не связанной с реализацией тура, является дата составления двухстороннего акта оказанной услуги.

Учет расходов, связанных с рекламой и реализацией продукции

Расходы, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), учитываются на активном счете 44 "Расходы на реализацию".

В состав расходов на реализацию входят расходы:

- по организации сбыта (маркетинговые услуги);
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- рекламные;
- представительские;
- другие аналогичные по назначению.

К рекламным расходам относятся расходы на:

- разработку, издание и изготовление рекламных изделий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, открыток и т.п.);
- рекламные мероприятия (объявления в СМИ);
- световую и иную наружную рекламу;
- изготовление стендов, рекламных щитов, указателей;
- хранение и экспедирование рекламных материалов;
- оформление витрин, выставок и ярмарок;
- участие в выставках, ярмарках, выставках-продажах;
- проведение иных рекламных мероприятий.

К рекламным расходам не относятся расходы:

- по размещению объявлений о наборе сотрудников;
- по изготовлению и размещению наружных вывесок с указанием наименования и места нахождения организации;
- по изготовлению визитных карточек;
- открытых акционерных обществ по опубликованию в СМИ годовой бухгалтерской отчетности.

Расходы по реализации готовой продукции (работ, услуг) в учете отражаются следующим образом:

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Списаны материалы	44-1	10
Сторонними организациями оказаны транспортные, рекламные и иные услуги	44-1	60
Начислена заработная плата работникам маркетинговой службы	44-1	70
На сумму начислений от заработной платы	44-1	69, 76
На суммы начисленной амортизации по основным средствам и нематериальным активам	44-1	02, 05

Синтетический учет реализации туристического продукта. Порядок и особенности налогообложения операций по реализации турпродукта

Бухгалтерские записи по отражению в бухгалтерском учете туроператора хозяйственных операций следующие:

Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Отражаются услуги сторонних организаций, приобретенные для формирования тура	20	76
Отражаются собственные затраты туроператора по формированию тура	20	10, 69, 70, 76 и др.
Отражаются расходы вспомогательных производств туроператора	23	02, 05, 10, 68, 69, 70, 76 и др.

Отражаются общепроизводственные расходы туроператора	25	02, 05, 10, 68, 69, 70, 76 и др.
Отражаются общехозяйственные расходы туроператора	26	02, 05, 10, 68, 69, 70, 76 и др.
Включены в состав себестоимости услуг после распределения расходов вспомогательных производств, общепроизводственные и общехозяйственные расходы	20	23, 25
Отражается оплата туристических услуг, произведенная туристом	50, 51	62
Отражается реализация туристических услуг	62	90
Списана фактическая себестоимость реализованных туристических услуг с учетом услуг сторонних организаций	90	20
Списаны общехозяйственные затраты, расходы на реализацию туристических услуг	90	26, 44
Начислен НДС по реализованным туристическим услугам	90	68
Отражен финансовый результат от туроператорской деятельности	90 (99)	99 (90)
Отражается оплата сторонним организациям услуг, приобретенных для формирования тура	76	50, 51, 52, 55 и др.

Турагент - это посредник, который занимается продвижением туров, сформированных туроператором. При этом он может приобретать туры в собственность по договорам купли-продажи или брать на реализацию по договорам посреднического характера (комиссии, поручения, агентского соглашения и др.) за вознаграждение. От вида заключенного договора зависит порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Как правило, более половины сделок в туристических организациях

совершается по договорам комиссии, поручения и т.п.

Отражение в бухгалтерском учете турагента реализации туров, сформированных туроператором и взятых на реализацию турагентом по посредническим договорам, должно производиться в следующем порядке:

Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Отражена стоимость тура, подлежащая перечислению туроператору (за вычетом комиссионного вознаграждения)	62	76
Отражается получение от туриста денежных средств в оплату тура по ценам, установленным туроператором	50, 51	62
Отражается перечисление денежных средств туроператору в оплату реализованных туров (за вычетом комиссионного вознаграждения)	76	50, 51 и др.
Отражается выручка турагента от реализации тура (комиссионное вознаграждение)	62	90
Списаны собственные расходы, относящиеся к реализованным турам	90	20, 26, 44 и др.
Начислен НДС по туристическим услугам	90	68
Определен финансовый результат от реализации туров по договорам комиссии	90 (99)	99 (90)

У турагента помимо реализации туров по договорам комиссии могут быть сделки по реализации авиабилетов и иных услуг в рамках заключенных договоров комиссии, поручения, агентских договоров. В рамках договоров посреднического характера осуществляется также реализация туристам путевок в санатории, санатории-профилактории, оздоровительные лагеря и т.п. Учет и признание доходов по таким сделкам осуществляются аналогичным образом, что и реализация туров, взятых на комиссию.

У туроператора налоговой базой НДС у туроператора будет являться вся стоимость тура, которая включает собственные услуги и приобретенные. То есть при реализации туров по договорам купли-продажи как турагентствам, так и напрямую туристам налоговая база будет определяться как цена реализации тура.

Турагент при реализации туров выступает как посредник и налоговую базу по НДС определяет как сумму, полученную в виде вознаграждений по договорам поручения, комиссии и иным аналогичным гражданско-правовым договорам.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Лесневская Н. А. Бухгалтерский учет в туризме : учеб.-практ. пособие / Н. А. Лесневская ; Белорус. гос. эконом. ун-т. – Минск : БГЭУ, 2008. – 335 с.
3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.
4. Сушко Т.И. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности : учебное пособие для студентов учреждений высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – Минск : Вышэйшая школа, 2013. – 526.
5. Левкович О.А. Бухгалтерский учет : учебное пособие. – 8-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2012. – 646 с.

Тема13. Учет доходов и расходов туристической организации

Цель – изучить учет доходов и расходов туристической организации.

Задачи:

- изучить формирование финансовых результатов и задачи их учета.
- ознакомиться с составом, классификацией доходов и расходов
- изучить порядок формирования и учет финансовых результатов по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности

Вопросы:

1. Формирование финансовых результатов и задачи их учета.
2. Состав, классификация и признание доходов и расходов туристической организации.
3. Формирование и учет финансовых результатов по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Учет формирования, использования и перераспределения прибыли.
4. Учет доходов будущих периодов. Учет расходов будущих периодов

Формирование финансовых результатов и задачи их учета

Выручка от реализации туристических услуг и себестоимость их реализации отражаются в бухгалтерском учете на счете 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности".

Сумма выручки от реализации услуг в туристических организациях отражается в бухгалтерском учете на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации. При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации по мере оказания услуг и предъявления потребителю расчетных документов (метод начисления) - по дебету счетов 50 "Касса", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и др. в корреспонденции с кредитом счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности". Одновременно себестоимость оказанных услуг списывается с кредита счета 20 "Основное производство" в дебет счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности";

Если в соответствии с учетной политикой стоимость услуг сторонних организаций, посредством которых туроператор формирует комплекс туристических услуг, отражается на счете 20 "Основное производство" и по мере оказания услуг списывается с указанного счета в дебет счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", по кредиту счета 90 отражается и возмещаемая туристами сумма оплаты таких услуг.

Если в соответствии с учетной политикой стоимость услуг сторонних организаций, посредством которых туроператор формирует комплекс туристических услуг, не является затратной частью туристической

организации, в бухгалтерском учете такие расходы отражаются на счетах учета расчетов - по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", то есть возмещаемая туристами стоимость услуг сторонних организаций в выручку от реализации туристических услуг не включается.

Независимо от используемого туристической организацией способа учета расходов на оплату услуг сторонних организаций (на счетах учета затрат или счетах учета расчетов), выручкой указанной организации по осуществляемой ею туристической деятельности является стоимость услуг, оказанных непосредственно самой туристической организацией.

Услуги сторонних организаций, предназначенные для формирования тура, но не использованные для этих целей по причине невостребованности их туристами в полном объеме (по фрахтованию всей или части вместимости транспортного средства, услуг по размещению и проживанию и др.), могут быть реализованы туристическими организациями как отдельные права на услуги по туристическому обслуживанию, обособленно от туристических услуг.

При этом стоимость таких услуг не включается в себестоимость туристических услуг, а учитывается отдельно для выявления финансового результата от их реализации.

В иных случаях расходы туроператора, связанные с невостребованностью части услуг сторонних организаций при формировании стоимости тура, являются расходами туроператора и отражаются на счете 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности".

Датой оказания туристической услуги по реализации тура является дата заключения договора оказания туристических услуг, являющегося первичным учетным документом, подтверждающим факт оказания услуги.

Датой оказания услуги, не связанной с реализацией тура, является дата составления двухстороннего акта оказанной услуги.

Порядок отражения операций по реализации комплекса туристических услуг (тура) для путешествия за пределы Республики Беларусь аналогичен порядку отражения операций по реализации комплекса туристических услуг (тура) в пределах Республики Беларусь.

При реализации комплекса туристических услуг, сформированных резидентом Республики Беларусь, предназначенных для потребления третьими лицами, и реализованными через посреднические туристические организации, последние не имеют права включать в стоимость тура сумму собственных затрат.

Их выручкой в данном случае является только сумма вознаграждения, причитающаяся от туроператора - резидента Республики Беларусь.

Конечный финансовый результат туристической организации определяется по счету 99 "Прибыли и убытки", по кредиту которого отражаются доходы и прибыли, по дебету - расходы и убытки.

Финансовый результат формируется в виде сальдо (прибыли и (или) убытки), перенесенного в конце месяца на счет 99 "Прибыли и убытки",

состоящего:

из прибылей или убытков, полученных от реализации продукции (работ, услуг), на счете 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности";

из прочих доходов или расходов, учитываемых на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Состав, классификация и признание доходов и расходов туристической организации

Доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности.

Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности.

Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.

Расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг включает:

-в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, - прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам;

-в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, - стоимость приобретения реализованных товаров (в ценах приобретения или в розничных ценах, за исключением сумм реализованных торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров);

-в организации - профессиональном участнике рынка ценных бумаг - стоимость приобретения реализованных ценных бумаг.

К прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты.

В состав прямых материальных затрат включается стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой

продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

В состав прямых затрат на оплату труда включаются затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат.

В состав прочих прямых затрат включаются иные затраты, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

К управленческим расходам относятся:

-в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, - условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 "Общехозяйственные затраты" и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (субсчет 90-5 "Управленческие расходы"), за исключением случаев, установленных законодательством;

-в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, - расходы, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 44 "Расходы на реализацию" и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (субсчет 90-5 "Управленческие расходы");

-в организации - профессиональном участнике рынка ценных бумаг - расходы на осуществление текущей деятельности.

В организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг или относятся к управленческим расходам в порядке, установленном учетной политикой организации.

Если условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг, они списываются в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и других счетов.

Если условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты относятся к управленческим расходам, они списываются в дебет счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (субсчет 90-5 "Управленческие расходы").

В состав расходов на реализацию включаются:

-в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, - расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 "Расходы на реализацию" и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (субсчет 90-6 "Расходы на реализацию");

-в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, - расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 "Расходы на реализацию" (за вычетом управленческих расходов) и списываемые в полной сумме (за исключением транспортных затрат, связанных с приобретением товаров и относящихся к товарам, оставшимся на конец месяца нереализованными, если данные транспортные затраты не включаются в стоимость приобретения товаров) в дебет счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (субсчет 90-6 "Расходы на реализацию").

В состав прочих доходов и расходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (субсчета 90-7 "Прочие доходы по текущей деятельности", 90-10 "Прочие расходы по текущей деятельности"), включаются:

-доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;

-суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;

-стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных или переданных безвозмездно;

-доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;

-доходы и расходы от уступки права требования;

-суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;

-суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов;

-суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов;

-суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

-расходы по аннулированным производственным заказам;

-расходы обслуживающих производств и хозяйств;

-материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;

-не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам;

-штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;

-неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение

условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению;

-неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные организацией, подлежащие к уплате;

-расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;

-доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;

-другие доходы и расходы по текущей деятельности.

В состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на счете 91 "Прочие доходы и расходы", включаются:

-доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;

-суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;

-суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов;

-доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;

-доходы и расходы по договорам о совместной деятельности;

доходы и расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

-суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

-суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством;

-доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов;

-стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно;

-доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;

-проценты, причитающиеся к получению;

-прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности.

В состав доходов и расходов по финансовой деятельности, учитываемых на счете 91 "Прочие доходы и расходы", включаются:

-проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством);

-разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или

стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций);

-расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга) (если лизинговая деятельность не является текущей деятельностью);

-доходы и расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

-курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;

-разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством;

-прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.

Формирование и учет финансовых результатов по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Учет формирования, использования и перераспределения прибыли

Формирование и учет финансовых результатов по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности осуществляется на счетах 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" и 91 "Прочие доходы и расходы". Счет 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней.

На счете 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" отражаются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

К счету 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" могут быть открыты субсчета:

90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг";

90-2 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг";

90-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг";

90-4 "Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг";

90-5 "Управленческие расходы";

90-6 "Расходы на реализацию";

90-7 "Прочие доходы по текущей деятельности";

90-8 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности";

90-9 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности";

90-10 "Прочие расходы по текущей деятельности";

90-11 "Прибыль (убыток) от текущей деятельности".

На субсчете 90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг" учитывается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг отражается по дебету счетов 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и других счетов и кредиту субсчета 90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг".

На субсчете 90-2 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг" учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством.

Начисление налога на добавленную стоимость, исчисляемого из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, отражается по дебету субсчета 90-2 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На субсчете 90-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг" учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

Начисление налогов и сборов, исчисленных из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг (кроме налога на добавленную стоимость), отражается по дебету субсчета 90-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На субсчете 90-4 "Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг" учитывается себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, по которым на субсчете 90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг" отражена выручка.

Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг отражается по дебету субсчета 90-4 "Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг" и кредиту счетов 20 "Основное производство", 41 "Товары", 43 "Готовая продукция" и других счетов.

По дебету субсчета 90-5 "Управленческие расходы" учитываются расходы, списываемые с кредита счетов 25 "Общепроизводственные затраты", 26 "Общехозяйственные затраты", 44 "Расходы на реализацию" в порядке, установленном законодательством.

По дебету субсчета 90-6 "Расходы на реализацию" учитываются расходы на реализацию, списываемые с кредита счета 44 "Расходы на реализацию" в порядке, установленном законодательством.

На субсчете 90-7 "Прочие доходы по текущей деятельности" учитываются доходы по текущей деятельности, кроме выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, отражаемой на субсчете 90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг".

На субсчете 90-8 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности" учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством.

Начисление налога на добавленную стоимость, исчисленного от прочих доходов по текущей деятельности, отражается по дебету субсчета 90-8 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На субсчете 90-9 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности" учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

Начисление налогов и сборов, исчисленных от прочих доходов по текущей деятельности (кроме налога на добавленную стоимость), отражается по дебету счета 90-9 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На субсчете 90-10 "Прочие расходы по текущей деятельности" учитываются расходы по текущей деятельности, кроме расходов, отражаемых на субсчетах 90-4 "Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг", 90-5 "Управленческие расходы", 90-6 "Расходы на реализацию".

Субсчет 90-11 "Прибыль (убыток) от текущей деятельности" предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от текущей деятельности за отчетный период.

Записи по субсчетам 90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг", 90-2 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг", 90-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг", 90-4 "Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг", 90-5 "Управленческие расходы", 90-6 "Расходы на реализацию", 90-7 "Прочие доходы по текущей деятельности", 90-8 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей

деятельности", 90-9 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности", 90-10 "Прочие расходы по текущей деятельности" производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 90-2 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг", 90-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг", 90-4 "Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг", 90-5 "Управленческие расходы", 90-6 "Расходы на реализацию", 90-8 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности", 90-9 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности", 90-10 "Прочие расходы по текущей деятельности" и кредитового оборота по субсчетам 90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг", 90-7 "Прочие доходы по текущей деятельности" определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период, который отражается по дебету (кредиту) субсчета 90-11 "Прибыль (убыток) от текущей деятельности" и кредиту (дебету) счета 99 "Прибыли и убытки". Счет 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (кроме субсчета 90-11 "Прибыль (убыток) от текущей деятельности"), закрываются внутренними записями на субсчет 90-11 "Прибыль (убыток) от текущей деятельности".

Аналитический учет по счету 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" ведется по видам реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

Счет 91 "Прочие доходы и расходы" предназначен для обобщения информации о доходах по инвестиционной и финансовой деятельности (далее - прочие доходы), а также о расходах по инвестиционной и финансовой деятельности (далее - прочие расходы).

К счету 91 "Прочие доходы и расходы" могут быть открыты субсчета:

91-1 "Прочие доходы";

91-2 "Налог на добавленную стоимость";

91-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов";

91-4 "Прочие расходы";

91-5 "Сальдо прочих доходов и расходов".

На субсчете 91-1 "Прочие доходы" учитываются прочие доходы.

Суммы полученных (начисленных) прочих доходов отражаются по дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и других счетов и кредиту субсчета 91-1 "Прочие доходы".

На субсчете 91-2 "Налог на добавленную стоимость" учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые от

прочих доходов в соответствии с законодательством.

Начисление налога на добавленную стоимость, исчисленного от прочих доходов, отражается по дебету субсчета 91-2 "Налог на добавленную стоимость" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На субсчете 91-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов" учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

Начисление налогов и сборов, исчисленных от прочих доходов (кроме налога на добавленную стоимость), отражается по дебету субсчета 91-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На субсчете 91-4 "Прочие расходы" учитываются прочие расходы организации, в том числе связанные с прочими доходами.

Суммы произведенных прочих расходов отражаются по дебету субсчета 91-4 "Прочие расходы" и кредиту счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и других счетов.

Субсчет 91-5 "Сальдо прочих доходов и расходов" предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период.

Записи по субсчетам 91-1 "Прочие доходы", 91-2 "Налог на добавленную стоимость", 91-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов", 91-4 "Прочие расходы" производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 91-2 "Налог на добавленную стоимость", 91-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов", 91-4 "Прочие расходы" и кредитового оборота по субсчету 91-1 "Прочие доходы" определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период, которое отражается по дебету (кредиту) счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту (дебету) субсчета 91-5 "Сальдо прочих доходов и расходов". Счет 91 "Прочие доходы и расходы" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 "Прочие доходы и расходы", кроме субсчета 91-5 "Сальдо прочих доходов и расходов", закрываются внутренними записями на субсчет 91-5 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Аналитический учет по счету 91 "Прочие доходы и расходы" ведется по видам прочих доходов и расходов и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации. Аналитический учет прочих доходов и расходов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции, должен обеспечивать возможность выявления финансового результата по данной операции.

Сумма чистой прибыли отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Сумма чистого убытка отчетного года отражается заключительной

записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 99 "Прибыли и убытки".

Направление части чистой прибыли отчетного года на выплату доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счетов 75 "Расчеты с учредителями", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Аналогичная запись делается при выплате доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) организации в течение года.

Уменьшение величины уставного фонда до величины чистых активов организации отражается по дебету счета 80 "Уставный капитал" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Покрытие убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, за счет их вкладов в общее имущество простого товарищества отражается по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Аналитический учет по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" ведется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по направлениям использования средств.

Учет доходов будущих периодов. Учет расходов будущих периодов

Расходами будущих периодов являются расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам. К таким расходам относят, в частности:

- расходы, связанные с подготовительными работами в сезонных отраслях, освоением новых производств;

- расходы по неравномерно проводимому ремонту основных средств;

Счет 97 "Расходы будущих периодов" предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам.

К счету 97 "Расходы будущих периодов" могут быть открыты субсчета по видам расходов будущих периодов.

Произведенные суммы расходов будущих периодов отражаются по дебету счета 97 "Расходы будущих периодов" и кредиту счетов 10 "Материалы", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и других счетов.

Суммы расходов будущих периодов, учтенные на счете 97 "Расходы будущих периодов", при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти расходы, отражаются по дебету счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные затраты", 26 "Общехозяйственные затраты", 44 "Расходы на реализацию" и других счетов и кредиту счета 97 "Расходы

будущих периодов".

Аналитический учет по счету 97 "Расходы будущих периодов" ведется по видам расходов.

Доходы организации, полученные в отчетном году, но относящиеся к будущим периодам, называются доходами будущих периодов. К таким доходам относятся:

- арендная плата, полученная вперед;
- безвозмездно полученные ценности;
- разница между взыскиваемой и учетной стоимостью ценностей, подлежащих взысканию с материально ответственных лиц.

Счет 98 "Доходы будущих периодов" предназначен для обобщения информации о доходах, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам.

К счету 98 "Доходы будущих периодов" могут быть открыты субсчета по видам доходов будущих периодов.

Суммы полученных доходов, относящихся к будущим периодам, отражаются по дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", счетов учета расчетов и других счетов и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов".

Суммы доходов будущих периодов, учтенные на счете 98 "Доходы будущих периодов", при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти доходы, отражаются по дебету счета 98 "Доходы будущих периодов" и кредиту счетов 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", 91 "Прочие доходы и расходы".

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Лесневская Н. А. Бухгалтерский учет в туризме : учеб.-практ. пособие / Н. А. Лесневская ; Белорус. гос. эконом. ун-т. – Минск : БГЭУ, 2008. – 335 с.
3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.
4. Сушко Т.И. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности : учебное пособие для студентов учреждений высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – Минск : Вышэйшая школа, 2013. – 526.
5. Левкович О.А. Бухгалтерский учет : учебное пособие. – 8-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2012. – 646 с.

Тема14. Учет капитала туристической организации, ее целевого финансирования

Цель – изучить учет капитала туристической организации, ее целевого финансирования.

Задачи:

- изучить цели и задачи бухгалтерского учета капитала, резервов и целевого финансирования
- ознакомиться с учетом уставного и иных фондов туристической организации
- изучить порядок формирования и учет резервов туристической организации

Вопросы:

1. Цели и задачи бухгалтерского учета капитала, резервов и целевого финансирования.
2. Учет уставного и иных фондов туристической организации.
3. Виды и порядок образования резервов туристической организации. Особенности учета резервов

Цели и задачи бухгалтерского учета капитала, резервов и целевого финансирования

Каждая организация для осуществления своей хозяйственной деятельности должна располагать необходимыми экономическими ресурсами (активами), способными принести экономическую выгоду от их использования. Источниками формирования активов являются собственные и привлеченные (заемные) средства.

Источники формирования собственных средств являются собственным капиталом.

Собственный капитал представляет собой совокупность собственных средств, инвестированных в развитие организации. Под инвестированными собственными средствами понимают вложения средств, сделанных изначально учредителями (участниками) при создании коммерческой организации, а также прибыль и резервы, накопленные в процессе хозяйственной деятельности.

К средствам, внесенным учредителями (участниками), относятся их вклады в уставный капитал организации, а также вклады товарищей в общее имущество по договору простого товарищества.

К средствам, накопленным в процессе хозяйственной деятельности относят:

- нераспределенную прибыль организации (реинвестированную прибыль)

- прирост стоимости имущества (добавочный капитал)

В соответствии с законодательством в организациях могут формироваться резервы. Они не являются собственным капиталом, так как не ведут к его накоплению и выполняют функцию распределения доходов и расходов по периодам. Резервы также начисляются для уточнения оценки отдельных видов активов.

Цель бухгалтерского учета собственного капитала - раскрытие информации о формировании, изменении капитала в процессе создания и деятельности организации.

К задачам учета капитала относятся:

- необходимость правильной оценки паев и акций при их первоначальном выпуске (при создании предприятия), их движении и аннулировании в течение дальнейшей деятельности сельскохозяйственного предприятия;
- контроль за своевременным внесением учредительных взносов и правильным оприходованием товарно-материальных ценностей, поступивших в счет расчетов с учредителями;
- контроль за надлежащим оформлением учредительных документов и вносимых в них изменений на первоначальном этапе создания предприятия и в процессе его деятельности;
- правильность формирования и расходования средств фондов и резервов, предусмотренных законодательством и уставом организации;
- контроль за использованием прибыли, остающейся в распоряжении предприятия по результатам финансового года.

Учет уставного и иных фондов туристической организации

Счет 80 "Уставный капитал" предназначен для обобщения информации о наличии и движении уставного фонда организации.

Уставный фонд организации в сумме вкладов собственника имущества (учредителей, участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 80 "Уставный капитал". Внесение вкладов собственником имущества (учредителями, участниками) отражается по дебету счетов 07 "Оборудование к установке и строительные материалы", 08 "Вложения в долгосрочные активы", 10 "Материалы", 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и других счетов и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями".

Аналитический учет по счету 80 "Уставный капитал" ведется по каждому учредителю (участнику) организации и видам акций, а по договорам о совместной деятельности - по каждому договору и каждому участнику договора.

Счет 81 "Собственные акции (доли в уставном капитале)" предназначен для обобщения информации о наличии и движении собственных акций,

выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей реализации, пропорционального распределения среди акционеров, безвозмездной передачи государству, аннулирования.

Хозяйственными обществами (за исключением акционерных обществ) и хозяйственными товариществами счет 81 "Собственные акции (доли в уставном капитале)" применяется для учета долей участников в уставном фонде указанных обществ или товариществ, приобретенных последними для передачи другим участникам или третьим лицам.

Выкуп акционерным обществом (иным хозяйственным обществом, хозяйственным товариществом) у акционера (участника) принадлежащих ему акций (долей в уставном фонде) в сумме фактических затрат отражается по дебету счета 81 "Собственные акции (доли в уставном капитале)" и кредиту счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и других счетов.

При реализации акционерным обществом (иным хозяйственным обществом, хозяйственным товариществом) акций (долей в уставном фонде), выкупленных у акционеров (участников), разница между числящейся в бухгалтерском учете стоимостью акций (долей в уставном фонде) и стоимостью, по которой указанные акции (доли в уставном фонде) были реализованы, отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций отражается по дебету счета 80 "Уставный капитал" и кредиту счета 81 "Собственные акции (доли в уставном капитале)". Возникающая при этом на счете 81 "Собственные акции (доли в уставном капитале)" разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью относится на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Счет 82 "Резервный капитал" предназначен для обобщения информации о наличии и движении резервного фонда.

Отчисления в резервный фонд отражаются по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 82 "Резервный капитал".

Использование средств резервного фонда отражается по дебету счета 82 "Резервный капитал" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и других счетов.

Счет 83 "Добавочный капитал" предназначен для обобщения информации о наличии и движении добавочного фонда организации.

Изменение стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь, отражается по дебету (кредиту) счетов учета соответствующих активов, по которым определен прирост (снижение) стоимости, и кредиту (дебету) счетов 83 "Добавочный капитал", 91 "Прочие доходы и расходы" в порядке, установленном законодательством.

Превышение цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшееся при формировании и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества, отражается по дебету счета 75 "Расчеты с

учредителями" и кредиту счета 83 "Добавочный капитал".

Распределение добавочного фонда между учредителями организации отражается по дебету счета 83 "Добавочный капитал" и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями".

Аналитический учет по счету 83 "Добавочный капитал" ведется по источникам образования и направлениям использования добавочного фонда.

Аналитический учет изменений стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь, ведется по отдельным объектам основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов.

Счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Сумма чистой прибыли отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Сумма чистого убытка отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 99 "Прибыли и убытки".

Направление части чистой прибыли отчетного года на выплату доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счетов 75 "Расчеты с учредителями", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Аналогичная запись делается при выплате доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) организации в течение года.

Уменьшение величины уставного фонда до величины чистых активов организации отражается по дебету счета 80 "Уставный капитал" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Покрытие убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, за счет их вкладов в общее имущество простого товарищества отражается по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Аналитический учет по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" ведется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по направлениям использования средств.

Счет 86 "Целевое финансирование" предназначен для обобщения информации о наличии и движении источников средств в некоммерческих организациях (за исключением бюджетных организаций), полученных на их содержание в соответствии со сметой и на другие цели (далее - средства целевого финансирования).

Получение средств целевого финансирования отражается по дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в

банках" и других счетов и кредиту счета 86 "Целевое финансирование".

Использование средств целевого финансирования на содержание некоммерческих организаций (за исключением бюджетных организаций) отражается по дебету счета 86 "Целевое финансирование" и кредиту счета 20 "Основное производство" и других счетов.

Аналитический учет по счету 86 "Целевое финансирование" ведется в разрезе источников поступления средств целевого финансирования.

Формирование и учет финансовых результатов по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Учет формирования, использования и перераспределения прибыли

Формирование и учет финансовых результатов по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности осуществляется на счетах 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" и 91 "Прочие доходы и расходы". Счет 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней.

На счете 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" отражаются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

К счету 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" могут быть открыты субсчета:

90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг";

90-2 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг";

90-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг";

90-4 "Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг";

90-5 "Управленческие расходы";

90-6 "Расходы на реализацию";

90-7 "Прочие доходы по текущей деятельности";

90-8 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности";

90-9 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по

текущей деятельности";

90-10 "Прочие расходы по текущей деятельности";

90-11 "Прибыль (убыток) от текущей деятельности".

На субсчете 90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг" учитывается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг отражается по дебету счетов 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и других счетов и кредиту субсчета 90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг".

На субсчете 90-2 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг" учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством.

Начисление налога на добавленную стоимость, исчисляемого из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, отражается по дебету субсчета 90-2 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На субсчете 90-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг" учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

Начисление налогов и сборов, исчисленных из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг (кроме налога на добавленную стоимость), отражается по дебету субсчета 90-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На субсчете 90-4 "Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг" учитывается себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, по которым на субсчете 90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг" отражена выручка.

Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг отражается по дебету субсчета 90-4 "Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг" и кредиту счетов 20 "Основное производство", 41 "Товары", 43 "Готовая продукция" и других счетов.

По дебету субсчета 90-5 "Управленческие расходы" учитываются расходы, списываемые с кредита счетов 25 "Общепроизводственные затраты", 26 "Общехозяйственные затраты", 44 "Расходы на реализацию" в порядке, установленном законодательством.

По дебету субсчета 90-6 "Расходы на реализацию" учитываются расходы на реализацию, списываемые с кредита счета 44 "Расходы на реализацию" в порядке, установленном законодательством.

На субсчете 90-7 "Прочие доходы по текущей деятельности" учитываются доходы по текущей деятельности, кроме выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, отражаемой на субсчете 90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг".

На субсчете 90-8 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности" учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством.

Начисление налога на добавленную стоимость, исчисленного от прочих доходов по текущей деятельности, отражается по дебету субсчета 90-8 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На субсчете 90-9 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности" учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

Начисление налогов и сборов, исчисленных от прочих доходов по текущей деятельности (кроме налога на добавленную стоимость), отражается по дебету счета 90-9 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На субсчете 90-10 "Прочие расходы по текущей деятельности" учитываются расходы по текущей деятельности, кроме расходов, отражаемых на субсчетах 90-4 "Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг", 90-5 "Управленческие расходы", 90-6 "Расходы на реализацию".

Субсчет 90-11 "Прибыль (убыток) от текущей деятельности" предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от текущей деятельности за отчетный период.

Записи по субсчетам 90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг", 90-2 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг", 90-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг", 90-4 "Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг", 90-5 "Управленческие расходы", 90-6 "Расходы на реализацию", 90-7 "Прочие доходы по текущей деятельности", 90-8 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности", 90-9 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности", 90-10 "Прочие расходы по текущей деятельности" производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 90-2 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг", 90-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг", 90-4

"Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг", 90-5 "Управленческие расходы", 90-6 "Расходы на реализацию", 90-8 "Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности", 90-9 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности", 90-10 "Прочие расходы по текущей деятельности" и кредитового оборота по субсчетам 90-1 "Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг", 90-7 "Прочие доходы по текущей деятельности" определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период, который отражается по дебету (кредиту) субсчета 90-11 "Прибыль (убыток) от текущей деятельности" и кредиту (дебету) счета 99 "Прибыли и убытки". Счет 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (кроме субсчета 90-11 "Прибыль (убыток) от текущей деятельности"), закрываются внутренними записями на субсчет 90-11 "Прибыль (убыток) от текущей деятельности".

Аналитический учет по счету 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" ведется по видам реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

Счет 91 "Прочие доходы и расходы" предназначен для обобщения информации о доходах по инвестиционной и финансовой деятельности (далее - прочие доходы), а также о расходах по инвестиционной и финансовой деятельности (далее - прочие расходы).

К счету 91 "Прочие доходы и расходы" могут быть открыты субсчета:

91-1 "Прочие доходы";

91-2 "Налог на добавленную стоимость";

91-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов";

91-4 "Прочие расходы";

91-5 "Сальдо прочих доходов и расходов".

На субсчете 91-1 "Прочие доходы" учитываются прочие доходы.

Суммы полученных (начисленных) прочих доходов отражаются по дебету счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и других счетов и кредиту субсчета 91-1 "Прочие доходы".

На субсчете 91-2 "Налог на добавленную стоимость" учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством.

Начисление налога на добавленную стоимость, исчисленного от прочих доходов, отражается по дебету субсчета 91-2 "Налог на добавленную стоимость" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На субсчете 91-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов" учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством (кроме налога на

добавленную стоимость).

Начисление налогов и сборов, исчисленных от прочих доходов (кроме налога на добавленную стоимость), отражается по дебету субсчета 91-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

На субсчете 91-4 "Прочие расходы" учитываются прочие расходы организации, в том числе связанные с прочими доходами.

Суммы произведенных прочих расходов отражаются по дебету субсчета 91-4 "Прочие расходы" и кредиту счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и других счетов.

Субсчет 91-5 "Сальдо прочих доходов и расходов" предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период.

Записи по субсчетам 91-1 "Прочие доходы", 91-2 "Налог на добавленную стоимость", 91-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов", 91-4 "Прочие расходы" производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 91-2 "Налог на добавленную стоимость", 91-3 "Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов", 91-4 "Прочие расходы" и кредитового оборота по субсчету 91-1 "Прочие доходы" определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период, которое отражается по дебету (кредиту) счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту (дебету) субсчета 91-5 "Сальдо прочих доходов и расходов". Счет 91 "Прочие доходы и расходы" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 "Прочие доходы и расходы", кроме субсчета 91-5 "Сальдо прочих доходов и расходов", закрываются внутренними записями на субсчет 91-5 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Аналитический учет по счету 91 "Прочие доходы и расходы" ведется по видам прочих доходов и расходов и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации. Аналитический учет прочих доходов и расходов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции, должен обеспечивать возможность выявления финансового результата по данной операции.

Сумма чистой прибыли отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Сумма чистого убытка отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 99 "Прибыли и убытки".

Направление части чистой прибыли отчетного года на выплату доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счетов 75

"Расчеты с учредителями", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Аналогичная запись делается при выплате доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) организации в течение года.

Уменьшение величины уставного фонда до величины чистых активов организации отражается по дебету счета 80 "Уставный капитал" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Покрытие убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, за счет их вкладов в общее имущество простого товарищества отражается по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Аналитический учет по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" ведется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по направлениям использования средств.

Виды и порядок образования резервов туристической организации. Особенности учета резервов

Счет 96 "Резервы предстоящих платежей" предназначен для обобщения информации о наличии и движении обязательств, в отношении которых имеется неопределенность в суммах будущих платежей, необходимых для их погашения.

К счету 96 "Резервы предстоящих платежей" могут быть открыты субсчета по видам резервов предстоящих платежей.

На счете 96 "Резервы предстоящих платежей" отражаются суммы предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование и обеспечение), суммы предстоящих платежей по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, резервы по затратам на реструктуризацию организации, резервы по обременительным договорам, резервы по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам, прочие резервы, установленные законодательством и учетной политикой организации.

Суммы создаваемых резервов отражаются по дебету счетов 08 "Вложения в долгосрочные активы", 20 "Основное производство", 25 "Общепроизводственные затраты", 44 "Расходы на реализацию" и других счетов и кредиту счета 96 "Резервы предстоящих платежей".

Произведенные расходы и платежи, на которые был создан резерв, отражаются по дебету счета 96 "Резервы предстоящих платежей" и кредиту счетов 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и других счетов.

Аналитический учет по счету 96 "Резервы предстоящих платежей" ведется по каждому резерву.

Счет 14 "Резервы под снижение стоимости запасов" предназначен для обобщения информации о резервах под снижение стоимости материалов и

других запасов, создаваемых в порядке, установленном законодательством.

Сумма создаваемого резерва под снижение стоимости запасов отражается по дебету счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" и кредиту счета 14 "Резервы под снижение стоимости запасов".

Восстановление суммы резерва под снижение стоимости запасов при выбытии запасов, по которым был создан резерв, отражается по дебету счета 14 "Резервы под снижение стоимости запасов" и кредиту счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности".

Аналитический учет по счету 14 "Резервы под снижение стоимости запасов" ведется по каждому резерву.

Счет 59 "Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений" предназначен для обобщения информации о резервах под обесценение краткосрочных финансовых вложений, создаваемых в порядке, установленном законодательством.

Сумма создаваемого резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений отражается по дебету счетов 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг), 91 "Прочие доходы и расходы" (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг) и кредиту счета 59 "Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений". Аналогичная запись делается при увеличении величины созданного резерва.

Уменьшение величины созданного резерва, а также восстановление суммы резерва при выбытии краткосрочных финансовых вложений, по которым был создан резерв, отражается по дебету счета 59 "Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений" и кредиту счетов 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг), 91 "Прочие доходы и расходы" (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг).

Аналитический учет по счету 59 "Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений" ведется по каждому резерву.

Счет 63 "Резервы по сомнительным долгам" предназначен для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам, создаваемых в порядке, установленном законодательством.

Сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам отражается по дебету счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" и кредиту счета 63 "Резервы по сомнительным долгам".

Списание дебиторской задолженности, признанной организацией безнадежной к получению, отражается по дебету счета 63 "Резервы по сомнительным долгам" и кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Присоединение неиспользованного резерва по сомнительным долгам к доходу отчетного периода отражается по дебету счета 63 "Резервы по сомнительным долгам" и кредиту счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности".

Аналитический учет по счету 63 "Резервы по сомнительным долгам" ведется по каждому резерву.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Лесневская Н. А. Бухгалтерский учет в туризме : учеб.-практ. пособие / Н. А. Лесневская ; Белорус. гос. эконом. ун-т. – Минск : БГЭУ, 2008. – 335 с.
3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.
4. Сушко Т.И. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности : учебное пособие для студентов учреждений высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – Минск : Вышэйшая школа, 2013. – 526.
5. Левкович О.А. Бухгалтерский учет : учебное пособие. – 8-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2012. – 646 с.

Тема1. Хозяйственный учет, его сущность и значение

Цель – изучить хозяйственный учет, его сущность и значение.

Задачи:

- рассмотреть сущность и виды хозяйственного учета;
- ознакомиться с видами измерителей, применяемых в хозяйственном учете.

Вопросы:

1. Сущность хозяйственного учета и его развитие.
2. Виды хозяйственного учета. Место бухгалтерского учета в системе учета.
3. Виды измерителей, применяемых в хозяйственном учете.
4. Задачи учета и требования, предъявляемые к нему

Сущность хозяйственного учета и его развитие

Хозяйственная деятельность организаций и лиц обуславливает потребность в ее учете и контроле. Основная цель хозяйственной деятельности ее участников в подавляющем большинстве случаев – получение прибыли. В процессе ее достижения предприниматели сталкиваются с требованиями налогового, трудового, таможенного, банковского и другого законодательства, ценообразования, требованиями неэкономического характера (пожарная безопасность, санитария и гигиена и т.д.). И для решения всех вопросов, соблюдения всех норм законодательства необходим строгий учет и контроль. Стоит только предпринимателю их ослабить, неизбежны штрафные санкции, административная ответственность и более серьезные меры со стороны государства, а также кредиторов.

Хозяйственный учет состоит из четырех последовательных этапов: наблюдения, измерения, регистрации хозяйственных операций с помощью натуральных, трудовых и денежных измерителей и обобщения полученной информации для управления организацией.

Наблюдение за хозяйственной деятельностью организации является первым этапом хозяйственного учета. Оно осуществляется для определения качественных характеристик изучаемых объектов хозяйственной деятельности. После наблюдения следует второй этап - измерение, т.е. установление количественных характеристик объектов. На третьем этапе сведения о качественной и количественной характеристиках изучаемых фактов регистрируют путем записи на различные носители информации (первичные документы). Однако информации, содержащейся в первичных документах, часто бывает недостаточно либо необходима ее дальнейшая группировка и обобщение для принятия обоснованных управленческих решений, для чего и служит четвертый этап хозяйственного учета.

Таким образом, хозяйственный учет представляет собой систему наблюдения, измерения, регистрации, группировки и обобщения информации об объектах хозяйственной деятельности для контроля и управления.

Виды хозяйственного учета. Место бухгалтерского учета в системе учета

Хозяйственный учет в зависимости от выполняемых им функций подразделяется на три основных вида: оперативный (оперативно-технический), статистический и бухгалтерский.

Оперативный (оперативно-технический) учет предназначен для управления хозяйственными операциями и процессами непосредственно при их совершении. Отличительной чертой его является быстрота получения информации и реагирования на нее. Для отражения полученных данных часто не требуются документы установленной формы, записи осуществляются в произвольной удобной для пользователя форме. Быстрое получение сведений позволяет оперативно управлять процессом хозяйственной деятельности: следить за ассортиментом реализуемых товаров и товарооборотом, контролировать исполнение договоров с поставщиками и покупателями, количество и качество изготавливаемой продукции и т.д.

Статистический учет используется для отражения массовых социально-экономических явлений и процессов, изучения законов функционирования национальной экономики и общественной жизни, отдельных отраслей. Статистический учет характеризуется специальными приемами и способами сбора и обработки информации (группировка, расчет средних величин, коэффициентов корреляции и т.д.). Статистические показатели характеризуют объем производства, экспорта, импорта, занятость трудовых ресурсов и использование рабочего времени; уровень инфляции и изменение потребительского бюджета и т.д. Объектом исследования данного вида учета являются как отдельные организации, так и в целом экономика государства.

В соответствии со статьей 2 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» бухгалтерский учет – это система непрерывного и сплошного документального отражения информации о хозяйственной деятельности организации методом двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Бухгалтерский учет занимает центральное место в системе хозяйственного учета и имеет ряд отличающих его особенностей от других видов учета. Особенности бухгалтерского учета заключаются в том, что ни одну запись нельзя производить без надлежаще оформленного документа; бухгалтерский учет непрерывен во времени и охватывает все хозяйственные операции; используются специфические приемы обработки информации (счета, двойная запись и т.д.); осуществляется периодическое обобщение данных в виде составления форм бухгалтерской отчетности. В бухгалтерском учете используются все три вида измерителей, но денежный — имеет первостепенное значение, так как обеспечивает получение обобщенных показателей результативности деятельности организации (наличие активов и обязательств, балансовая прибыль, величина финансовых вложений,

состояние расчетов с бюджетом и др.). Бухгалтерский учет формирует показатели хозяйственной деятельности в виде отдельных форм отчетности, которые используются внутренними и внешними пользователями для обоснования и принятия управленческих решений.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- 1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее финансовом положении, полученных доходах и понесенных расходах;
- 2) обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении активов и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- 3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.

В свою очередь бухгалтерский учет подразделяется на финансовый, управленческий, налоговый.

Финансовый учет предназначен для обобщения финансовых результатов работы организации и их отражение в финансовой отчетности. Он отражает движение финансовых средств, а также наличие имущества и задолженности, ликвидность, рентабельность, отношение собственности. Данные финансового учета используются внешними пользователями (инвесторами, кредиторами, банками и др.). Поэтому порядок составления внешних отчетов регламентируется и подчиняется общепринятым правилам и принципам.

Управленческий учет предназначен для сбора учетной информации о затратах и доходах, их нормировании, контроле и анализе по видам затрат, месту их возникновения, носителям затрат для управления производственными процессами внутри организации. Данные управленческого учета используются внутри организации руководителями различных уровней. Порядок ведения управленческого учета законодательные акты, как правило, не регламентируют.

Налоговый учет применяется для получения показателей, которые используются для расчета налогооблагаемой базы и исчисления суммы налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды. Этот вид учета жестко регламентирован нормативными документами и за нарушение норм закона предусмотрены соответствующие меры административной и иной ответственности.

Виды измерителей, применяемых в хозяйственном учете.

На этапе измерения используется три вида измерителей: натуральные, трудовые, денежные.

Натуральные измерители используются для характеристики учитываемых объектов в натуральном выражении. Отличительной чертой

натуральных измерителей является использование их только для характеристики однородных предметов. Можно подсчитать количество полученной продукции какого-либо вида во всех подразделениях организации, но в то же время нельзя суммировать разнородные виды продукции. К натуральным измерителям относят меры массы, длины, площади, времени, объема, количества и др. С помощью натуральных измерителей осуществляется количественный учет товарно-материальных ценностей, готовой продукции, нематериальных активов, работ, услуг и т.д.

Трудовые измерители используются для количественного отражения затрат труда в процессе хозяйственной деятельности и выражаются в единицах времени (минутах, часах, днях). Они применяются для расчета заработной платы работникам, производительности труда и др. показателей. Трудовые измерители, как и натуральные, невозможно использовать в качестве всеобщего измерителя хозяйственной деятельности организации в целом.

Денежные измерители выступают в качестве обобщающих показателей. Они позволяют объединить разнородные объекты и факты хозяйственной деятельности и выразить их одним измерителем. В соответствии со статьей 11 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету в белорусских рублях. При этом в хозяйственном учете необходимо параллельно отражать величину обязательств в иностранной валюте в соответствии с договорами с иностранными партнерами. Денежные измерители отражают финансовое состояние организации (затраты, прибыль, убыток, рентабельность и т.д.), характеризуют расчетную дисциплину (дебиторскую и кредиторскую задолженность).

Задачи учета и требования, предъявляемые к нему

Основными задачами бухгалтерского учета и отчетности являются:

-формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее финансовом положении, полученных доходах и понесенных расходах;

-обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении активов и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

-предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерский учет должен отвечать определенным требованиям для того, чтобы предоставленная им информация и составленная на ее основе

бухгалтерская отчетность были достоверны и реально отражали финансовые результаты хозяйственной деятельности организации. В Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету, выражены в принципах, на которых должны основываться бухгалтерский учет и отчетность: непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности.

Принцип непрерывности деятельности заключается в том, что информация об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации формируется в бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от намерения организации продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем.

Принцип обособленности означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации учитываются отдельно от активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов собственника имущества (учредителей, участников) организации.

Принцип начисления означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Принцип соответствия доходов и расходов означает, что расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии).

Принцип правдивости означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности при выполнении условий признания их таковыми, установленных законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности.

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

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

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

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

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

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

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

Только при соблюдении всех названных принципов бухгалтерский учет будет обеспечивать предоставление сопоставимой, надежной и достоверной финансовой информации о деятельности субъектов хозяйствования.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Бухгалтерский учёт для неучётных специальностей: Учеб. пособие /Н.И. Ладутько, П.Е. Борисевский, Е.Н. Ладутько. Под общей редакцией Н.И. Ладутько. Минск.: «Книжный Дом», 2005.576 с.
3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.

Тема2. Предмет и метод бухгалтерского учета

Цель – изучить предмет и метод бухгалтерского учета.

Задачи:

- рассмотреть предмет и объекты бухгалтерского учета;
- ознакомиться с элементами метода бухгалтерского учета.

Вопросы:

1. Предмет и объекты бухгалтерского учета.
2. Экономическая классификация активов субъектов хозяйствования.
3. Экономическая классификация источников формирования активов субъектов хозяйствования.
4. Понятие метода бухгалтерского учета и характеристика его элементов

Предмет и объекты бухгалтерского учета

Для познания и управления хозяйственной деятельностью субъект хозяйствования изучает конкретные объекты. В бухгалтерском учете такими объектами являются:

- имущество (активы);
- источники формирования имущества (пассивы);
- хозяйственные операции.

Особенность бухгалтерского учета такова, что денежная оценка имущества равна денежной оценке источников формирования имущества. Так, например, здание организации – является видом имущества, а источником его приобретения могут быть – взносы учредителей в уставный фонд при создании организации, прибыль, кредиты банков и займы других организаций и т.д.

Хозяйственная операция – это действие или событие, вызывающие изменения в объеме, составе, размещении и использовании имущества (активов) и (или) источников формирования имущества (пассивов) организации.

В процессе деятельности организации осуществляется многочисленное количество хозяйственных операций. Основная часть хозяйственных операций относится к трем хозяйственным процессам: заготовление, производство и реализация продукции.

В процессе заготовления (снабжения) организация формирует производственные запасы, приобретая необходимые для осуществления хозяйственной деятельности сырье, материалы, товары, средства труда. Денежные средства обмениваются на материальные ценности. С учетом транспортно-заготовительных расходов по их приобретению формируется фактическая себестоимость производственных запасов.

Процесс производства характеризуется тем, что в нем происходит взаимодействие трудовых ресурсов, предметов (заготовленных

материальных ценностей) и средств труда (основных средств), направленное на изготовление нового вида продукта. Хозяйственные операции данного процесса отражают использование материальных и трудовых ресурсов, денежное выражение которого образует фактическую себестоимость произведенной продукции. Процесс производства заканчивается моментом оприходования готовой продукции на склад.

Процесс реализации позволяет превратить готовую продукцию (работы, услуги, товары) в денежную форму в возросшей сумме с учетом прибыли. Полная себестоимость реализованной продукции включает производственную себестоимость и расходы по ее реализации.

Таким образом, в процессе заготовления, производства и реализации продукции происходит последовательное движение (превращение) имущества (активов) из одной формы в другую, в результате чего создаются условия для расширенного воспроизводства и накопления капитала организации.

Экономическая классификация активов субъектов хозяйствования.

По выполняемым функциям в хозяйственной деятельности имущество подразделяется на:

- долгосрочные активы;
- краткосрочные активы;
- отвлеченные активы (рис 1).

Долгосрочные активы включают в себя основные средства, нематериальные активы, оборудование к установке, вложения в долгосрочные активы и некоторые другие виды.

Основные средства участвуют в хозяйственной деятельности многократно, сохраняя при этом натурально-вещественную форму, и переносят свою стоимость на создаваемый продукт частями в виде амортизационных отчислений. Основные средства — это средства труда. К ним относятся здания, сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, вычислительная техника, инструмент, инвентарь и другое имущество.

Нематериальные активы - это вид имущества, не имеющий материально-вещественной формы, приносящий доход и выраженный в денежной оценке. К ним относятся торговые марки, лицензии, сертификаты, патенты на изобретения, права пользования.

Вложения в долгосрочные активы — это затраты по созданию основных средств, нематериальных активов и других видов долгосрочных активов.

Краткосрочные активы в отличие от долгосрочных завершают свой оборот в течение одного производственного цикла и полностью теряют свою натурально-вещественную форму. Краткосрочные активы подразделяются на:

- краткосрочные активы в сфере производства;

- краткосрочные активы в сфере обращения.

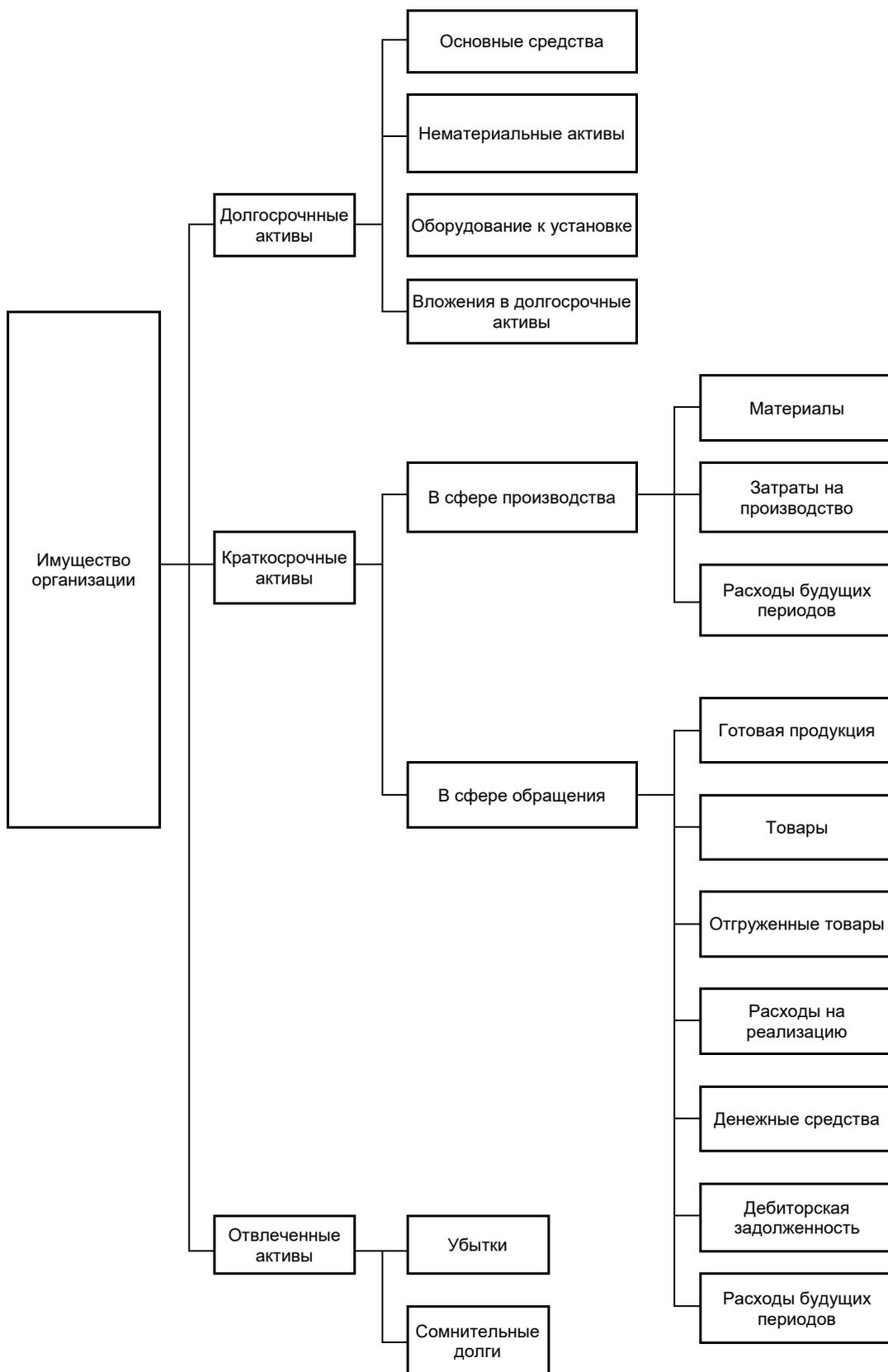


Рис. 1. Классификация имущества по выполняемым функциям в хозяйственной деятельности

К краткосрочным активам в сфере производства относятся различные материалы (сырье, запасные части, строительные материалы, топливо, комплектующие изделия, тара и др.), затраты на производство (незавершенное производство) и расходы будущих периодов.

К краткосрочным активам в сфере обращения относятся готовая продукция, товары, товары отгруженные, расходы на реализацию, денежные средства, дебиторская задолженность, финансовые вложения

К денежным средствам относятся наличные деньги в кассе, денежные документы, денежные средства в безналичной форме, переводы в пути.

Финансовые вложения включают в себя приобретенные ценные бумаги (акции, облигации), предоставленные другим организациям займы.

Дебиторская задолженность — это средства данной организации, временно находящиеся у других организаций и подлежащие возврату по истечении определенного периода. Дебиторы — должники организаций, покупатели и заказчики, которые должны нам. Дебиторская задолженность перед организацией возникает у покупателей продукции, товаров, подотчетных лиц по денежным средствам, выданным на хозяйственные расходы и служебные командировки, налоговых органов по излишне уплаченным суммам в бюджет, работников по излишне выплаченным суммам по заработной платы, учредителей по вкладам в уставный фонд и т.д.

Отвлеченные активы являются результатом неэффективной деятельности и представляют собой уменьшение имущества (активов). К ним относятся убытки, сомнительные долги организации. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в установленный срок (а если он не установлен - в течение нормально необходимого для этого времени) и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Рассмотренная выше классификация имущества (активов) по выполняемым им функциям в процессе производства построена по принципу возрастания степени ликвидности, что находит отражение в активе баланса отечественных организаций. Ликвидность представляет собой способность активов превращаться в деньги. Наиболее ликвидными являются денежные средства, краткосрочные финансовые вложения, а наименее ликвидными — основные средства.

Экономическая классификация источников формирования активов субъектов хозяйствования.

Источники формирования имущества (пассивы) классифицируются на:

- собственные источники;
- заемные источники (рис. 2).

К **собственным источникам** относятся уставный фонд, резервные фонды, добавочный фонд, целевое финансирование, нераспределенная прибыль, резервы предстоящих расходов.

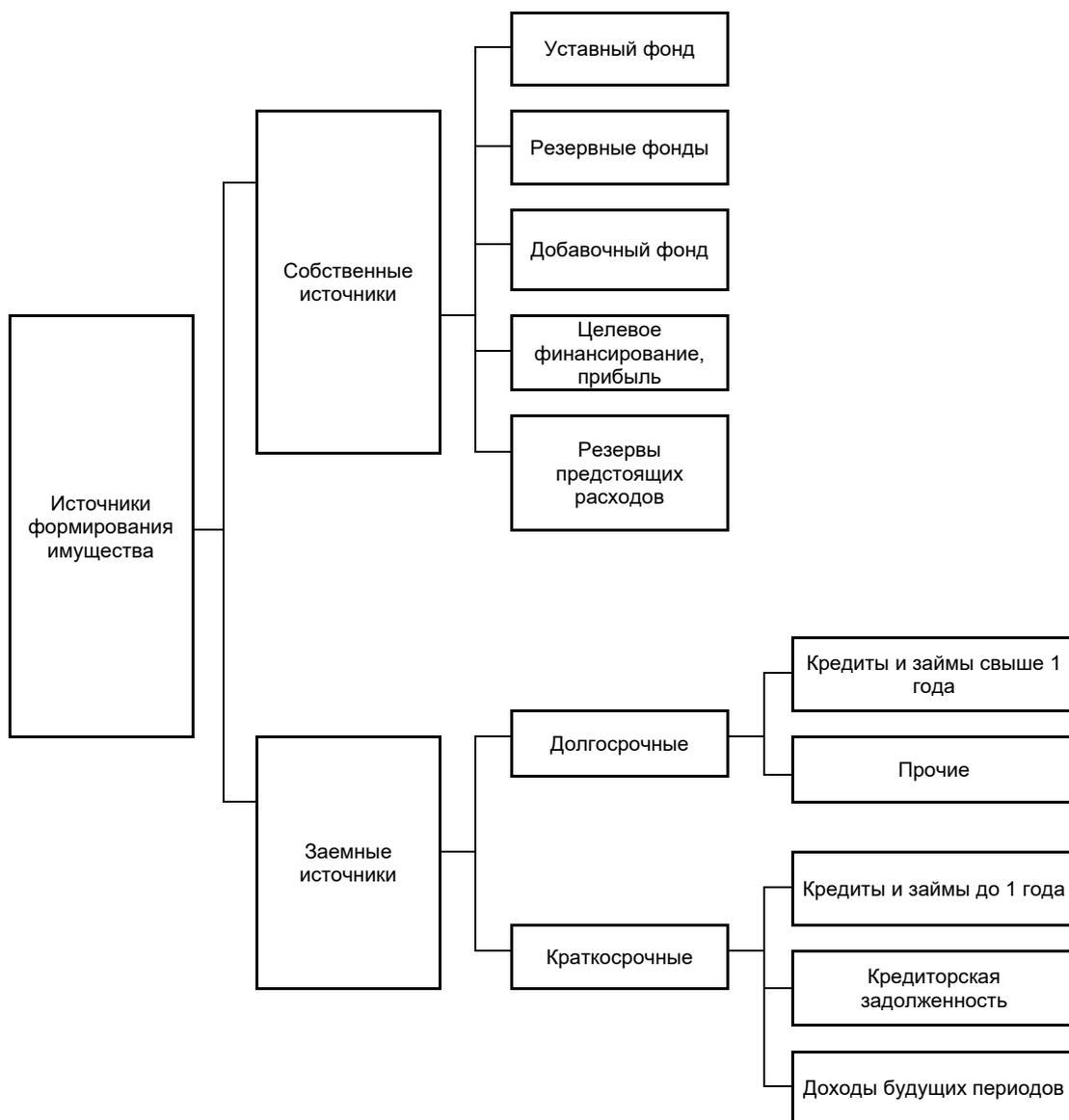


Рис. 2. Классификация источников формирования имущества

Уставный фонд представляет собой совокупность вкладов в денежном выражении собственников (учредителей) в имущество организации для осуществления хозяйственной деятельности.

Резервные фонды образуются в соответствии с законодательством и учредительными документами.

Добавочный фонд включает в себя фонды переоценки долгосрочных активов, проведенной в соответствии с законодательством Республики

Беларусь, сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного фонда акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного фонда за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость).

Целевое финансирование является источником, из которого организации получают дополнительные средства для осуществления мероприятий целевого характера (строительство дорог, детских садов ит.д.). Такими источниками поступлений средств являются бюджет, целевые бюджетные и внебюджетные фонды, средства других организаций. Данный источник носит целевой характер использования и приравнивается к собственным.

Резервы предстоящих расходов образуются в установленном порядке путем равномерного включения предстоящих расходов в себестоимость изготавливаемой продукции. К ним относятся резервы на оплату предстоящих отпусков работников, предстоящих затрат по ремонту основных средств и т.д.

В зависимости от сроков использования **заемные источники** подразделяются на долгосрочные и краткосрочные.

К долгосрочным заемным источникам относятся кредиты банков и займы юридических и физических лиц сроком погашения более 1 года.

Краткосрочные заемные источники формируются за счет кредитов и займов сроком погашения до 1 года, кредиторской задолженности и доходов будущих периодов.

Кредиторская задолженность представляет собой задолженность организации перед поставщиками, подрядчиками и другими кредиторами. Она состоит из задолженности поставщикам за поставленные материальные ценности, подрядчикам за выполненные работы и оказанные услуги, бюджету и внебюджетным фондам по налогам и сборам, фонду социальной защиты населения, работникам по оплате труда, учредителям по дивидендам.

Доходы будущих периодов представляют собой доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам (например, поступившая арендная плата от арендаторов).

Понятие метода бухгалтерского учета и характеристика его элементов

Метод бухгалтерского учета - это совокупность приемов (способов), посредством которых исследуются объекты бухгалтерского учета. Таким образом, метод обеспечивает познание предмета. Отдельные приемы и способы называются элементами метода бухгалтерского учета. Существует восемь элементов метода бухгалтерского учета, которые подразделены на четыре группы (рис. 3).

Элементами, обеспечивающими наблюдение за хозяйственной деятельностью, являются документация и инвентаризация.

Документ - письменное свидетельство о факте совершения хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета.

Инвентаризация - способ проверки фактического наличия имущества, обязательств путем сопоставления с данными бухгалтерского учета на определенную дату. Инвентаризация проводится в целях контроля сохранности материальных ценностей, денежных средств и проверки полноты и достоверности данных бухгалтерского учета.

Элементами, обеспечивающими измерение объектов бухгалтерского учета, являются оценка и калькуляция.

Оценка - способ стоимостного измерения имущества и обязательств. С ее помощью все хозяйственные операции в бухгалтерском учете в натуральных и трудовых показателях отражаются в денежном выражении. Правила оценки имущества организации регламентируются международными стандартами оценки, законодательством и нормативными актами Республики Беларусь.



Рис. 3. Классификация элементов метода бухгалтерского учета

Калькуляция – это исчисление себестоимости единицы изготовленной продукции (выполненных работ и услуг). Калькуляция представляет собой способ группировки затрат, относящихся к одному из процессов (снабжения, производства, реализации), и определения себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) или приобретенных товарно-материальных ценностей. Этот элемент является основой для управления производственно-коммерческой деятельностью организации и для повышения эффективности его работы по выпуску конкурентоспособной продукции.

Элементами, обеспечивающими регистрацию объектов бухгалтерского учета, являются счета и двойная запись.

Счета бухгалтерского учета представляют способ группировки и текущего отражения информации по экономически однородным объектам учета. На каждый объект учета открывается отдельный счет.

Двойная запись - способ взаимосвязанного отражения хозяйственной операции, вызывающей изменение объектов одновременно на двух счетах, открытых на эти объекты, в одной и той же сумме. Метод двойной записи, когда одна и та же хозяйственная операция отражается на двух разных взаимосвязанных счетах в равных суммах, обеспечивает контроль в бухгалтерском учете.

Элементами, обеспечивающими группировку и обобщение информации об объектах бухгалтерского учета, являются баланс и отчетность.

Бухгалтерский баланс является способом экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации по составу и размещению и по источникам образования в денежной оценке на определенную дату. Бухгалтерский баланс делится на две равновеликие совокупности показателей - актив и пассив. Он включает остатки счетов, которые показывают имущество организации (актив) и источники (пассив).

Отчетность - это система показателей учета, отраженных в форме определенных таблиц и характеризующих производственно-хозяйственное и финансовое положение организации за определенный период.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Бухгалтерский учёт для неучётных специальностей: Учеб. пособие /Н.И. Ладутько, П.Е. Борисевский, Е.Н. Ладутько. Под общей редакцией Н.И. Ладутько. Минск.: «Книжный Дом», 2005.576 с.
3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.

Тема3. Бухгалтерский баланс, его сущность и значение

Цель – изучить бухгалтерский баланс, его сущность и значение.

Задачи:

- изучить понятие, строение, содержание бухгалтерского баланса
- ознакомиться с изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций.

Вопросы:

1. Понятие, строение, содержание бухгалтерского баланса.
2. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

Понятие, строение, содержание бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс является одним из элементов метода бухгалтерского учета. Особенность бухгалтерского баланса в том, что в нем сопоставляются имущество и источники его формирования. Таким образом, **бухгалтерский баланс** представляет способ экономической группировки и обобщенного отражения имущества организации и источников его формирования на определенную (отчетную) дату в денежном выражении.

Баланс представляет собой таблицу, состоящую из актива и пассива. В левой части баланса отражается имущество организации, она называется *активом* баланса. Правая часть называется *пассивом* баланса, в ней отражены источники формирования имущества. Поскольку источники формирования имущества – это то же имущество, разделенное на виды в зависимости от источников его составляющих, итог актива баланса всегда равняется итогу пассива. Каждая строка актива и пассива баланса характеризует в денежном выражении величину отдельных хозяйственных средств или источников их формирования, она называется *статьей* баланса. Однородные статьи баланса объединяются в группы и разделы. Общая величина баланса называется его валютой.

Для составления отчетности форма бухгалтерского баланса утверждается Министерством финансов Республики Беларусь в составе иных форм отчетности. В зависимости от целей, возникающих в хозяйственной деятельности организации, могут составляться различные бухгалтерские балансы, которые классифицируются по следующим признакам:

- по времени составления: вступительные (после регистрации устава организации); текущие (на начало и конец отчетного периода или на заданную дату); ликвидационные (начальные, промежуточные и заключительные); saniруемые (когда организация оказалась на пороге банкротства); разделительные (при делении крупного предприятия на более мелкие); объединительные (при объединении или слиянии нескольких предприятий в одно);

- по источникам информации: инвентарные (составляемые только по данным инвентаризации); книжные (по данным Главной книги бухгалтерского учета); генеральные (по данным Главной книги, подтвержденной результатами инвентаризации);

- по объекту информации: единичные (только одной организации); сводные и консолидируемые (составляемые либо министерством, либо концернами, холдингами);

- по способу очистки или реальной величины стоимости хозяйственных средств (имущества, активов): баланс-брутто, включающий регулирующие статьи; баланс-нетто, исключая регулирующие статьи и показывающий остаточную стоимость имущества организации.

В литературе и мировой практике встречаются и другие признаки деления балансов. Например, горизонтальной формы, когда активы показываются в левой части баланса, а пассивы – в правой, и вертикальной формы, когда статьи располагаются сверху вниз последовательно столбиком, сначала активы, а потом статьи пассива. Внутри этих форм бухгалтерского баланса статьи могут располагаться по признаку их ликвидности, т.е. быстроты превращения их в денежные средства, либо в порядке убывания ликвидности (например, в балансах западных стран), либо в порядке повышения уровня ликвидности. В начале приводятся менее ликвидные статьи (основные средства, нематериальные активы и подобное, а затем – более ликвидные для погашения своих обязательств (денежные средства в кассе, на расчетном и валютном счетах и т.п.)).

Особое место занимает деление балансов в зависимости от применяемой методологии бухгалтерского учета. По данному признаку выделяют статические и динамические балансы. Действующая в Республике Беларусь форма бухгалтерского баланса объединяет статическую и динамическую концепции бухгалтерского учета. Статический баланс составляется в рыночных ценах и отражает стоимость собственности владельцев (учредителей) организации и, в конечном итоге стоимость самой организации на определенную дату. В динамическом балансе активы оцениваются по себестоимости, а его составление нацелено на выявление финансового результата (прибыли или убытка) за определенный период времени по состоянию на дату составления.

Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

Многочисленные хозяйственные операции, совершаемые в процессе хозяйственной деятельности организации, не нарушают равенства итогов актива и пассива баланса. При этом эти изменения могут происходить в активе или пассиве, либо одновременно и в активе, и в пассиве баланса. Таким образом, в зависимости от корреспонденций счетов, составленных по

хозяйственным операциям, изменения в балансе можно разделить на четыре вида.

При первом виде изменений в балансе происходит увеличение и уменьшение на одну и ту же сумму актива баланса. При этом валюта баланса не изменяется.

Пример 1: с расчетного счета получены деньги в кассу для выдачи заработной платы работникам на сумму 6 000 тыс. руб. В результате этой хозяйственной операции будет составлена следующая бухгалтерская проводка:

Дебет счета 50 «Касса»; Кредит счета 51 «Расчетный счет» - 6 000 тыс. руб.

Данная бухгалтерская проводка вызывает изменение в балансе первого вида (рис. 1).

АКТИВ	ПАССИВ
+ 6 000 - 6 000	

Рис. 1. Первый вид изменения в балансе (пример 1)

Бухгалтерская проводка, вызывающая увеличение и уменьшение на одну и ту же сумму пассива, относится ко второму виду изменения в балансе. При этом валюта баланса, как и при первом виде, не изменяется.

Пример 2: из заработной платы работников организации удержан подоходный налог на сумму 500 тыс. руб. В результате этой хозяйственной операции будет составлена следующая бухгалтерская проводка:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» - 500 тыс. руб.

Данная бухгалтерская проводка вызывает изменение в балансе второго вида (рис. 2).

АКТИВ	ПАССИВ
	+ 500 - 500

Рис. 2. Второй вид изменения в балансе (пример 2)

Бухгалтерская проводка, вызывающая увеличение актива и пассива на одну и ту же сумму, относится к третьему виду изменения в балансе. При этом валюта баланса увеличивается на сумму хозяйственной операции.

Пример 3: от поставщиков получены материалы на сумму 1 000 тыс. руб. без учета НДС. В результате этой хозяйственной операции будет составлена следующая бухгалтерская проводка:

Дебет счета 10 «Материалы»; Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 1 000 тыс. руб.

Данная бухгалтерская проводка вызывает изменение в балансе третьего вида (рис. 3).

АКТИВ	ПАССИВ
+ 1 000	+ 1 000

Рис. 3. Третий вид изменения в балансе (пример 3)

Бухгалтерская проводка, вызывающая уменьшение актива и пассива на одну и ту же сумму, относится к четвертому виду изменения в балансе. При этом валюта баланса уменьшается на сумму хозяйственной операции.

Пример 4: перечислены денежные средства с расчетного счета для погашения кредиторской задолженности перед поставщиками на сумму 3 000 тыс. руб. В результате этой хозяйственной операции будет составлена следующая бухгалтерская проводка:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; Кредит счета 51 «Расчетный счет» - 3 000 тыс. руб.

Данная бухгалтерская проводка вызывает изменение в балансе третьего вида (рис. 4).

АКТИВ	ПАССИВ
- 3 000	- 3 000

Рис. 4. Четвертый вид изменения в балансе (пример 4)

Таким образом, все многообразие хозяйственных операций сводится к четырем видам изменений в балансе. Несмотря на то, что валюта баланса может увеличиваться, уменьшаться или не изменяться, балансовое равенство между активом и пассивом всегда сохраняется.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Бухгалтерский учёт для неучётных специальностей: Учеб. пособие /Н.И. Ладутько, П.Е. Борисевский, Е.Н. Ладутько. Под общей редакцией Н.И. Ладутько. Минск.: «Книжный Дом», 2005.576 с.
3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.

Тема4. Система счетов бухгалтерского учета

Цель – изучить систему счетов бухгалтерского учета.

Задачи:

- изучить понятие «бухгалтерский счет», его значение, структуру и содержание, двойную запись на счетах
- ознакомиться с классификацией счетов бухгалтерского учета.
- изучить назначение, основные принципы построения типового плана счетов бухгалтерского учета

Вопросы:

1. Понятие «бухгалтерский счет», его значение, структура и содержание. Двойная запись на счетах, ее информационное и контрольное значение.
2. Корреспонденция счетов, бухгалтерские проводки. Синтетические и аналитические счета, взаимосвязь между ними.
3. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета, оборотно-сальдовые ведомости.
4. Классификация счетов бухгалтерского учета по структуре и экономическому содержанию.
5. Назначение, основные принципы построения типового плана счетов бухгалтерского учета

Понятие «бухгалтерский счет», его значение, структура и содержание. Двойная запись на счетах, ее информационное и контрольное значение.

Для отражения движения средств и источников их формирования, а также хозяйственных процессов, существуют счета бухгалтерского учета.

Счет – это элемент метода бухгалтерского учета, обеспечивающий отражение и регистрацию экономически однородных хозяйственных операций, имущества и его источников для получения информации о состоянии объектов бухгалтерского учета и управления ими.

Слова «дебет» и «кредит» - латинского происхождения. В переводе на русский язык слово «дебет» означает «он должен», т. е. дебитор – это должник, «кредит» - «он верит», т. е. кредитор – другая организация, которому должна наша организация. В настоящее время слова «дебет» и «кредит» утратили былое значение и превратились в чисто технические термины. Счет имеет форму двусторонней таблицы. Левая сторона счета - дебет, правая сторона - кредит. Произвести запись в левой части счета — это значит дебетовать счет, а в правой — кредитовать его.

Сумма (итог) записей хозяйственных операций по дебету или кредиту счета за определенный период (как правило за месяц) без начального сальдо называется *оборотом*. Записи хозяйственных операций на счетах производятся в хронологическом порядке, т.е. по мере их совершения.

Разница между дебетовым и кредитовым оборотами представляет собой *сальдо* (остаток), сокращенно С, которое свидетельствует о наличии средств или источников на определенную дату. Сальдо на счетах на начало месяца называется начальным, а на конец месяца — конечным. Следовательно, текущий учет на счетах ведется в течение месяца, а затем в конце месяца подсчитываются итоги, т.е. выводятся остатки, которые переносятся на следующий месяц во вновь открываемые счета по объектам учета.

Открыть счет — это значит дать ему название, проставить код (согласно плану счетов бухгалтерского учета) и записать начальное сальдо, если оно есть. Счета открываются на каждый экономически однородный вид имущества, источников его формирования и хозяйственных операций в соответствии с классификацией объектов бухгалтерского учета со своим наименованием и цифровым номером 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 50 «Касса» и др.

В зависимости от вида отражаемых объектов счета делятся на активные и пассивные.

Активные счета предназначены для учета за состоянием и изменением имущества организации, отражаемого в активе баланса (счета 50«Касса», 51«Расчетный счет», 10«Материалы»). В активных счетах данные для записи берут в активе части баланса, начальное сальдо (остаток) записывается по дебету, увеличение имущества отражается по дебету, уменьшение — по кредиту. Чтобы подсчитать конечное сальдо в активном счете, следует к начальному сальдо по дебету прибавить оборот по дебету и вычесть оборот по кредиту (рис. 1).

Дебет	Сч.№	Кредит
Сальдо начальное		
Увеличение имущества (+)		Уменьшение имущества (-)
Оборот дебетовый		Оборот кредитовый
Сальдо конечное		

Рис.1. Схема активного счета.

Пассивные счета предназначены для учета состояния и изменений источников формирования имущества, отражаемых в пассиве баланса (счета 80 «Уставный фонд», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с покупателями и заказчиками»). В пассивных счетах данные для записи берут из пассива баланса, начальное сальдо записывается по кредиту. По дебету пассивного счета показывается уменьшение источника, а по кредиту – его увеличение. Для определения конечного сальдо необходимо к

начальному сальдо прибавить оборот по кредиту, вычесть оборот по дебету и полученный результат отразить на кредитовой стороне счета (рис. 2).

Дебет	Сч.№ _____	Кредит
		Сальдо начальное
Уменьшение источников (-)		Увеличение источников (+)
Оборот дебетовый		Оборот кредитовый
		Сальдо конечное

Рис.2. Схема пассивного счета.

Помимо активных и пассивных счетов, в бухгалтерском учете имеются счета, обладающие свойствами активных и пассивных счетов. Такие счета называются **активно-пассивными**. К ним относятся счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 75 "Расчеты с учредителями", 79 "Внутрихозяйственные расчеты". В зависимости от характера совершаемых хозяйственных операций на счетах этой группы остатки могут быть либо по дебету, либо по кредиту или одновременно дебетовыми и кредитовыми. Следовательно, остатки по таким счетам могут быть отражены в активе или в пассиве баланса.

Так, например, по счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" отражаются суммы дебиторской задолженности по дебету, а суммы кредиторской задолженности — по кредиту. Для определения сальдо в активно-пассивных счетах необходимо использовать данные аналитического учета, которые свидетельствуют о состоянии расчетов с каждым дебитором и каждым кредитором. Сальдо выводится по каждому дебитору и кредитору, а затем определяется итоговый остаток дебиторской и кредиторской задолженности.

Корреспонденция счетов, бухгалтерские проводки. Синтетические и аналитические счета, взаимосвязь между ними

Сущность двойной записи заключается в том, что каждая хозяйственная операция она затрагивает два объекта учета, т. е. должна получить отражение на двух счетах. Происхождение двойной записи связано с тем, что все имущество организации приобретено за счет определенных источников, т.е. денежная оценка имущества равна денежной оценке источников, которые это имущество составляют. Так, например, приобретение какого-либо имущества (стола, станка и т.д.) осуществляется за счет определенного источника (уставный фонд, прибыль, кредит). Следовательно, **двойная запись** представляет собой элемент метода

бухгалтерского учета, обеспечивающий двойственность отражения каждой хозяйственной операции по дебету и кредиту разных экономически связанных счетов.

Элемент метода двойной записи имеет контрольное значение, которое заключается в том, что итоги дебетовых оборотов по всем счетам должны быть равны общему итогу кредитовых оборотов по всем счетам. Это связано с тем, что одна и та же хозяйственная операция в равной сумме отражается дважды - по дебету одного и кредиту другого взаимосвязанного счета. Отсутствие такого равенства свидетельствует о допущенных ошибках в учете, которые необходимо найти и устранить.

Взаимосвязь между счетами, возникающая в результате двойной записи, называется *корреспонденцией счетов*, а счета — *корреспондирующими*. Для правильного отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций необходимо знать какие объекты бухгалтерского учета и счета участвуют в них. Это позволит точно определить их корреспонденцию. Запись операций с указанием дебетуемого и кредитуемого счетов и суммы называется *бухгалтерской проводкой*. Существуют простые и сложные бухгалтерские проводки. Простой называется проводка, в которой участвуют два счета. Сложной называется бухгалтерская проводка, в которой один счет по дебету корреспондирует с несколькими счетами по кредиту или один счет по кредиту корреспондирует с несколькими счетами по дебету.

Для правильного определения корреспонденции счетов следует пользоваться **методикой составления корреспонденции счетов и бухгалтерской проводки (составления записи на счетах бухгалтерского учета)**, которая включает в себя 4 этапа:

- 1) исходя из содержания хозяйственной операции определяются объекты учета и счета, на которых эти объекты отражаются;
- 2) определяется вид счета по отношению к балансу (активный или пассивный);
- 3) устанавливается характер изменения объектов на счетах (увеличение или уменьшение) в результате данной хозяйственной операции;
- 4) на основании определения активного и пассивного счета, составляется запись на счетах бухгалтерского учета.

Применяется методика составления корреспонденции счетов и составления бухгалтерской проводки следующим образом.

Пример 1: с расчетного счета в кассу поступили деньги в сумме 6 000 тыс. руб.

В соответствии с методикой:

- 1) объект № 1 – денежные средства в наличной форме, отражается на счете 50 «Касса», объект № 2 – денежные средства в безналичной форме на расчетном счете в банке, отражается на счете 51 «Расчетный счет»;
- 2) Счета 50 «Касса» и 51 «Расчетный счет» расположены в активе баланса и, следовательно, являются активными;
- 3) вдумчивое прочтение хозяйственной операции указывает на то, что объект № 1, денежные средства в наличной форме, увеличивается, объект №

2, денежные средства в безналичной форме на расчетном счете в банке, уменьшается. Следовательно, на счете 50 «Касса» происходит увеличение, а на счете 51 «Расчетный счет» - уменьшение.

4) Применение определения активного счета к вышеприведенным изменениям на счетах 50 «Касса» и 51 «Расчетный счет», позволяет составить следующую бухгалтерскую проводку:

Дебет счета 50 «Касса»; Кредит счета 51 «Расчетный счет» - 6 000 тыс. руб.

Бухгалтерская проводка может иметь и другой вид:

Дебет счета 50 «Касса» - 6 000 тыс. руб.

Кредит счета 51 «Расчетный счет» - 6 000 тыс. руб.

Пример 2: поступили материалы от поставщиков на сумму 500 тыс. руб.

В соответствии с методикой:

1) объект № 1 – материалы, отражается на счете 10 «Материалы», объект № 2 – кредиторская задолженность организации поставщику, отражается на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

2) Счет 10 «Материалы» расположен в активе баланса и, следовательно, является активным, а счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» расположен в пассиве баланса и, следовательно, является пассивным;

3) внимательное осмысление хозяйственной операции позволяет сделать вывод о том, что объект № 1, материалы, увеличивается, объект № 2, кредиторская задолженность организации поставщику, тоже увеличивается. Следовательно, на счете 10 «Материалы» происходит увеличение и на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» тоже происходит увеличение.

4) Применение определения активного счета к увеличению на счете 10 «Материалы» и применение определения пассивного счета к увеличению на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» позволяет составить следующую бухгалтерскую проводку:

Дебет счета 10 «Материалы»; Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 500 тыс. руб.

Информация о состоянии и движении имущества и источников его образования получается в бухгалтерском учете из синтетических, аналитических счетов и субсчетов. Счета, на которых имущество организации и источники его образования отражаются в обобщенном виде и только в денежном выражении, называются **синтетическими**. Синтетические счета являются счетами первого порядка, к ним относятся: 01 «Основные средства», 25 «Общепроизводственные расходы», 10 «Материалы», 50 «Касса», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. Однако для оперативного управления хозяйственной деятельностью организации и контроля за сохранностью средств данных синтетического учета недостаточно, необходима подробная детализированная информация.

Для получения такой информации об объектах бухгалтерского учета применяют **аналитические** счета. Они открываются в дополнение к синтетическим с целью детализации объектов учета. Так, например, в дополнение к синтетическому счету 10 «Материалы» открываются аналитические счета на каждый вид материала (сталь 1мм - 2х2, сталь 1мм – 2х3, сталь 2 мм – 3х4 и т.д.). Аналитические счета кроме денежных могут содержать натуральные и трудовые измерители.

Учет имущества организации, обязательств и хозяйственных операций в обобщенных показателях на синтетических счетах называется синтетическим, а отражение их на аналитических счетах в детализированных показателях - аналитическим.

Между синтетическими и аналитическими счетами есть взаимосвязь. Начальный и конечный остатки синтетического счета должны быть равны общим суммам соответствующих остатков аналитических счетов, так как аналитические данные детализируют показатели синтетического учета. Обороты по дебету и кредиту синтетического счета должны быть равны соответствующим итогам оборотов по аналитическим счетам.

Кроме синтетических и аналитических счетов, применяются субсчета. **Субсчет** - промежуточное учетное звено между синтетическими и аналитическими счетами (подгруппы объектов учета на синтетических счетах). Субсчета относятся к счетам второго порядка. Связь между синтетическим счетом, его субсчетами и аналитическими счетами можно рассмотреть на примере счета 10 «Материалы». Так, к синтетическому счету в плане счетов предусмотрены следующие 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 «Строительные материалы»; 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»; 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»; 11 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе». В свою очередь, к каждому субсчету открываются аналитические счета.

Обобщение данных текущего бухгалтерского учета, оборотно-сальдовые ведомости

Обобщение данных бухгалтерского учета на синтетических и аналитических счетах, а также контроль за правильностью записей на них осуществляется с помощью оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам и шахматной ведомости по синтетическим счетам.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета включает в себя итоги оборотов и остатков по всем синтетическим счетам (табл.1). При составлении оборотной ведомости используются данные о начальных и

конечных остатках синтетических счетов и оборотов по ним. Правильность записей на синтетических счетах проверяется с помощью трех пар равенств.

Первая пара представляет собой равенство итогов дебетовых и кредитовых остатков счетов на начало месяца. Это обусловлено тем, что дебетовый остаток на начало отчетного периода составляет актив баланса, а кредитовый на начало отчетного периода - пассив.

Вторая пара равенства итогов – это равенство итогов оборотов по дебету и кредиту счетов. Это обусловлено применением метода двойной записи, при котором каждая хозяйственная операция записывается в одинаковой сумме по дебету и кредиту соответствующих счетов.

Третья пара равенства итогов оборотной ведомости представляет собой равенство итогов дебетовых и кредитовых остатков счетов на конец месяца. Это объясняется так же, как и по первой паре равенства, тем, что в балансе итоги актива и пассива равны между собой.

Таблица 1. Оборотная ведомость по синтетическим счетам за отчетный месяц, тыс. руб.

№ сч та	Наименование счетов	Остаток на начало месяца		Обороты за месяц		Остаток на конец месяца	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
51	Расчетный счет	40 000		60 000	20 000	80 000	
50	Касса	600		2 000	1 800	800	
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	20 000		30 000	45 000	5 000	
01	Основные средства	100 000		15 600	20 000	95 600	
10	Материалы	5 000		25 000	27 000	3 000	
43	Готовая продукция	15 000		50 000	60 000	5 000	
71	Расчеты с подотчетными лицами	1 000		2 000	1 800	1 200	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		10 000	30 000	40 000		20 000
68	Расчеты по налогам и сборам		13 000	20 000	25 000		18 000
70	Расчеты с персоналом по оплате труда		5 000	80 000	85 000		10 000
80	Уставный фонд		89 600	5 000			84 600
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		4 000	1 000			3 000
67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам		60 000	5 000			55 000
	Итого	181 600	181 600	325 600	325 600	190 600	190 600

Для детализации информации, содержащейся в оборотной ведомости по синтетическим счетам, используются оборотные ведомости по счетам аналитического учета. В таблице 2 приведена оборотная ведомость по аналитическим счетам, предназначенным для учета товарно-материальных ценностей (основных средств, материалов, готовой продукции и др.).

Оборотные ведомости по аналитическим счетам по учету расчетных операций (расчетов с поставщиками, покупателями, персоналом по оплате труда, бюджетом) составляются в денежном выражении. Форма такого вида оборотных ведомостей в отличие от формы, приведенной в таблице 3.2, не имеет граф, предназначенных для учета количества объектов аналитического учета.

Итоги оборотов и остатков в денежном выражении каждой оборотной ведомости по аналитическим счетам должны быть равны оборотам и остаткам соответствующего синтетического счета в оборотной ведомости по синтетическим счетам. В бухгалтерском учете для контроля используются также сальдовые ведомости, в которых отражаются только остатки по счетам аналитического учета.

Таблица. 2. Оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету 10 «Материалы» за отчетный месяц, тыс. руб.

Наименование счетов	Ед. изм.	Цена	Остаток на нач. месяца		Обороты за месяц				Остаток на конец месяца	
			кол-во	сумма	дебетовый		кредитовый		кол-во	сумма
					кол-во	сумма	кол-во	сумма		
Сталь, мм	1 шт.	10	40	400	60	600	80	800	20	200
Сталь, мм	2 шт.	15	50	750	80	1 200	90	1 350	40	600
и т.д. в зависимости от ассортимента материалов										
ИТОГО	-	-	-	6 000	-	12 000	-	14 000	-	4 000

Таблица. 3. Шахматная оборотная ведомость по счетам синтетического учета за отчетный месяц, тыс. р.

Дебет счетов	Кредит счетов						ИТОГО
	10 «Материалы»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	20 «Основное производство»	43 «Готовая продукция»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	51 «Расчетный счет»	
20 «Основное производство»	1 000	2 000					3 000
43 «Готовая продукция»			5 000				5 000
90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»				4 000			4 000
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»						3 000	3 000
51 «Расчетный счет»					6 000		6 000
ИТОГО	1 000	2 000	5 000	4 000	6 000	3 000	21 000

В дополнение к оборотным ведомостям используются шахматные оборотные ведомости, в которых раскрывается содержание хозяйственных операций и устанавливается правильность корреспонденции счетов (табл. 3). Шахматная ведомость наглядно показывает изменение состава имущества и источников его образования. Равенство сумм на пересечении итоговой строки по кредиту и итоговой графы по дебету свидетельствует о правильности составления шахматной ведомости.

Классификация счетов бухгалтерского учета по структуре и экономическому содержанию

Адекватная современным экономическим условиям классификация счетов позволяет умело, профессионально их использовать, правильно составлять корреспонденции счетов по самым разным хозяйственным операциям.

Счета бухгалтерского учета классифицируются по следующим критериям:

- по отношению к балансу;
- по выполняемым учетным функциям (по виду учитываемых объектов бухгалтерского учета).

По отношению к балансу счета подразделяются на балансовые и забалансовые. **Балансовые счета** отражаются в балансе организации, имеют двухзначный шифр и корреспонденцию счетов между собой. Они предназначены для учета имущества организации и источников его образования.

Забалансовые счета отражаются за балансом, имеют трехзначный шифр; к ним не применяется принцип двойной записи. Они используются для учета как собственных объектов бухгалтерского учета, так и объектов, находящихся в организации, но не принадлежащих ей. Забалансовые счета, используемые для учета объектов, находящихся в организации, но не принадлежащих ей: 001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку. На забалансовых счетах приходные операции отражают в дебет счета, расходные - в кредит.

По выполняемым учетным функциям (по виду учитываемых объектов бухгалтерского учета) счета подразделяются на:

- 1) основные;
- 2) регулирующие;
- 3) операционные

Классификация счетов по выполняемым учетным функциям приведена на рисунке 3.

1) **Основные счета** применяются для учета наличия и движения имущества организации и источников его образования. Основные счета, в свою очередь, подразделяются на инвентарные, неинвентарные, денежные, счета источников и расчетные счета.

Инвентарные счета предназначены для учета имущества, имеющего материально-вещественную форму. К ним относятся счета 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция».

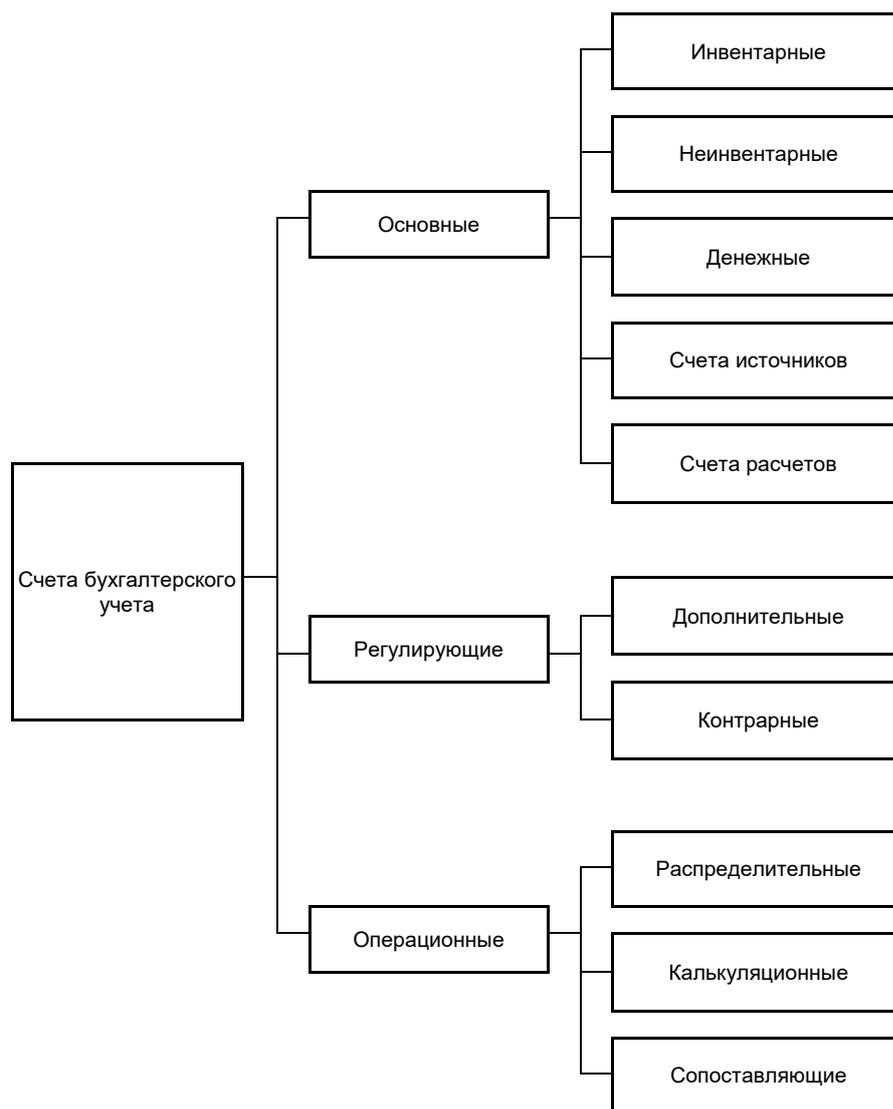


Рис. 3. Классификация счетов по выполняемым учетным функциям

Неинвентарные счета предназначены для учета имущества, не имеющего материально-вещественную форму. К ним относится счет 04 «Нематериальные активы», на котором учитываются приобретенные организацией за плату патенты, лицензии, торговые марки, товарные знаки, ноу-хау.

Денежные счета предназначены для учета денежных средств. К ним относятся активные счета 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути».

К счетам, предназначенным для учета *источников* формирования имущества, относятся пассивные счета 80 «Уставный фонд», 82 «Резервный фонд», 83 «Добавочный фонд», 84 «Нераспределенная прибыль», 86 «Целевое финансирование».

Расчетные счета предназначены для отражения дебиторской и кредиторской задолженности организации. К ним относятся счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Расчетные счета могут быть активными, пассивными и активно-пассивными в зависимости от состояния расчетов. Учет на аналитических расчетных счетах ведется по каждому контрагенту. Если остаток на аналитическом счете дебетовый, то это означает, что счет активный, на нем учитывается дебиторская задолженность, а если остаток - кредитовый, то счет пассивный, на нем учитывается кредиторская задолженность. Отдельные синтетические счета расчетов предназначены для одновременного учета дебиторской и кредиторской задолженностей (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты»). По отношению к балансу такие счета являются активно-пассивными. Остаток на активно-пассивных счетах в балансе отражается развернуто, т. е. дебетовый остаток - в активе баланса, а кредитовый - в пассиве.

Регулирующие счета применяются для уточнения (регулирования) оценки отдельных видов имущества и источников, учтенных на основных счетах. Регулирующие счета подразделяются на дополнительные и контрарные.

Дополнительные регулирующие счета применяются для регулирования стоимости имущества, по отношению к балансу они являются активными. К ним относятся счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», который увеличивает или уменьшает учетную стоимость материалов на счете 10 «Материалы». Суммы отклонений ежемесячно относятся на счета списания материалов.

Контрарные счета по расположению в балансе являются противоположными основным счетам, оценку которых они регулируют. Контрарные счета подразделяются на контрактивные и контрпассивные. Контрактивные счета противостоят основным активным счетам и являются по отношению к балансу пассивными. Примером такого счета является счет 02 "Амортизация основных средств" по отношению к основному счету 01 "Основные средства". На данном счете отражается сумма амортизация основных средств, а первоначальная стоимость основных средств учитывается на счете 01 "Основные средства". Вычитая сумму начисленной амортизации из первоначальной стоимости, определяют их остаточную стоимость. К контрактивным относится также пассивный счет 05 «Амортизация нематериальных активов», который противостоит основному активному счету 04 «Нематериальные активы». Контрпассивные счета используются для регулирования оценки пассивных счетов, поэтому по отношению к балансу они активные. К ним относится счет 75 «Расчеты с

учредителями», который уменьшает величину уставного фонда на счет 80 «Уставный фонд» при выходе учредителей из организации.

Операционные счета предназначены для учета хозяйственных процессов. Они подразделяются на распределительные, калькуляционные и сопоставляющие.

Распределительные счета предназначены для учета затрат, которые невозможно в момент их начисления отнести на конкретный объект учета затрат. Они подлежат распределению между отдельными объектами по истечении отчетного периода. Они делятся на собирательно-распределительные и отчетно-распределительные.

Собирательно-распределительные счета используются для учета расходов, которые по истечении отчетного периода переносятся на объекты учета в соответствии с принятой методикой. К данной группе относятся счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

На отчетно-распределительных счетах учитываются расходы и доходы, которые относятся к нескольким отчетным периодам и подлежат равномерному включению в расходы и доходы наступившего отчетного периода. К таким счетам относятся 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов».

Калькуляционные счета предназначены для учета затрат и определения фактической себестоимости единицы продукции, работ, услуг. По дебету этих счетов отражаются произведенные затраты на производство продукции, работ, услуг, на основе которых определяется их себестоимость. Примерами калькуляционных счетов являются счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Результатные (сопоставляющие) счета предназначены для сопоставления понесенных расходов и полученных доходов и выявления финансового результата (прибыли или убытка) в процессе хозяйственной деятельности организации. Они подразделяются на операционно-результатные и финансово-результатные. Примерами *операционно-результатных* счетов являются счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы». По их дебету отражаются понесенные расходы (фактическая себестоимость реализованной продукции, остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов), а по кредиту учитываются соответствующие им полученные доходы (выручка от реализации продукции, операционные доходы от реализации основных средств, нематериальных активов). Разность между кредитовыми и дебетовыми оборотами операционно-результатных счетов представляет финансовый результат хозяйственной деятельности - прибыль или убыток. Превышение кредитового оборота над дебетовым свидетельствует о полученной прибыли, а превышение дебетового оборота над кредитовым – о полученном убытке.

Полученная прибыль или убыток списывается на *финансово-результатный* счет 99 «Прибыли и убытки», на котором формируется конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном

периоде. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки, а по кредиту - прибыль организации. По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Назначение, основные принципы построения типового плана счетов бухгалтерского учета

План счетов бухгалтерского учета - систематизированный перечень счетов, разработанный организацией на основе типового плана счетов бухгалтерского учета с учетом отраслевых и других особенностей хозяйственной деятельности.

Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета устанавливает для коммерческих и некоммерческих организаций (кроме банков, бюджетных организаций и индивидуальных предпринимателей) единые подходы к использованию Типового плана счетов бухгалтерского учета (далее - Типовой план счетов) и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В инструкции приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов, раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных из них.

Принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых и хозяйственных операций и других, в том числе их оценки, группировки устанавливаются положениями и другими нормативными правовыми актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета.

В Типовом плане счетов приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). Синтетические счета имеют двухзначный шифр (от 01 до 99), а забалансовые - трехзначный. На основе Типового плана счетов и настоящей Инструкции утверждается План счетов бухгалтерского учета организации, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета), необходимых для ведения бухгалтерского учета с учетом отраслевых особенностей хозяйственной деятельности.

Субсчета, предусмотренные в Типовом плане счетов, используются организацией исходя из функций управления, включая анализ, контроль и отчетность. Организации могут уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в Типовом плане счетов, исключая и объединяя их, а также вводить дополнительные субсчета. Построение аналитического учета активов и обязательств по счетам и субсчетам должно обеспечить возможность получения данных об их наличии и движении, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева - Минск : Выш. шк., 2016г. – 318с.
2. Бухгалтерский учёт для неучётных специальностей: Учеб. пособие /Н.И. Ладутько, П.Е. Борисевский, Е.Н. Ладутько. Под общей редакцией Н.И. Ладутько. Минск.: «Книжный Дом», 2005.576 с.
3. Сушкевич А.Н., Сушкевич В.Н., Колыхан А.В. Бухгалтерский учет в 2018 году : [пособие] / [Унитарное предприятие «Профессиональный бухгалтер»]. – Минск : 2018. – 224 с.