

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ  
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»**

**ИНСТИТУТ ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ  
И ПЕРЕПОДГОТОВКИ РУКОВОДИТЕЛЕЙ И СПЕЦИАЛИСТОВ  
ТРАНСПОРТНОГО КОМПЛЕКСА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**

**С. Л. ШАТРОВ**

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ**

**Учебно-методическое пособие**

**Гомель 2018**

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА И КОММУНИКАЦИЙ  
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»**

**ИНСТИТУТ ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ  
И ПЕРЕПОДГОТОВКИ РУКОВОДИТЕЛЕЙ И СПЕЦИАЛИСТОВ  
ТРАНСПОРТНОГО КОМПЛЕКСА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»**

**С. Л. ШАТРОВ**

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ**

*Одобрено научно-методической комиссией  
гуманитарно-экономического факультета в качестве  
учебно-методического пособия*

**Гомель 2018**



УДК 657.22 (075.8)  
ББК 65.052  
Ш29

Рецензент – зав. кафедрой «Экономика транспорта», канд. экон. наук,  
доцент *О. В. Литова* (БелГУТ).

**Шатров, С. Л.**

Ш29 Бухгалтерский учет и отчетность : учеб.-метод. пособие /  
С. Л. Шатров ; М-во трансп. и коммуникаций Респ. Беларусь ; Бело-  
рус. гос. ун-т трансп. – Гомель : БелГУТ, 2018. – 172 с.  
ISBN 978-985-554-758-8

Содержит теоретический материал, сгруппированный по основным темам одноименного курса. Приводятся основы организации и ведения бухгалтерского учета и содержание форм бухгалтерской отчетности.

Предназначено для слушателей ИПКиПК, а также для изучения системы организации и ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности студентами всех специальностей.

**УДК 657.22 (075.8)**  
**ББК 65.052**

**ISBN 978-985-554-758-8**

© Шатров С. Л., 2018  
© Оформление. БелГУТ, 2018



## ВВЕДЕНИЕ

---

Бухгалтерский учет как «язык бизнеса» является базовой функцией управления, так как выступает средством накопления и основной единицей хранения информации, которая затем обобщается и используется для формирования сводных показателей и отчетности. Сущность бухгалтерской отчетности состоит в том, что она позволяет представить в соответствующих формах в обобщенном и систематизированном виде данные бухгалтерского учета за соответствующий отчетный период, взаимосвязанных друг с другом через значения соответствующих показателей. Каждый из отчетных показателей в отдельности характеризует какую-то сторону деятельности организации, а их объединение в рамках отчетных форм в систему финансово-экономических индикаторов позволяет создать целостную картину результатов деятельности организации за отчетный период. Значение бухгалтерской отчетности заключается в том, что она является источником информации высокой степени надежности для широкого круга пользователей, заинтересованных в результатах деятельности организации. Показатели бухгалтерской отчетности служат основой для принятия тактических и стратегических управленческих решений путем анализа и оценки динамики имущественного положения организации, изучения и прогнозирования величины финансовых результатов, прогнозирования объемов денежных средств, поиска резервов наращивания ресурсного и финансового потенциала организации, повышения ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерская отчетность нужна собственникам, акционерам, инвесторам и деловым партнерам для оценки финансового состояния организации, с которой они имеют прямые или косвенные контрагентские отношения. Владея такой информацией, потенциальные инвесторы могут спрогнозировать надежность инвестиций, а деловые круги – прочность партнерских отношений. Поэтому знание бухгалтерского учета важно не только для профессиональных бухгалтеров и аудиторов, но и для финансистов, менеджеров, работников коммерческой и маркетинговой служб. Всем пользователям учетной информации необходимо знать объекты бухгалтерского учета и основополагающие принципы обработки данных об их состоянии и изменении; порядок систематизации учетной информации; методику формирования отчетных показателей и критерии оценки их достоверности; содержание бухгалтерской отчетности и порядок оценки статей бухгалтерского баланса. Это позволит правильно «читать» отчетность и делать обоснованные выводы.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

## 1.1 Общие понятия об учете, его стадии, виды и роль в системе управления организацией

Основой существования и развития человеческого общества является производство материальных благ и духовное развитие. Создаваемые в процессе производства материальные ценности распределяются, происходит их обмен и потребление.

Для обеспечения контроля и управления этими непрерывно повторяющимися хозяйственными процессами требуются сведения о них. Сведения о хозяйственных процессах получают путем систематического наблюдения, измерения в количественном выражении, регистрации и обобщения результатов, исходя из цели управления (рисунок 1.1).

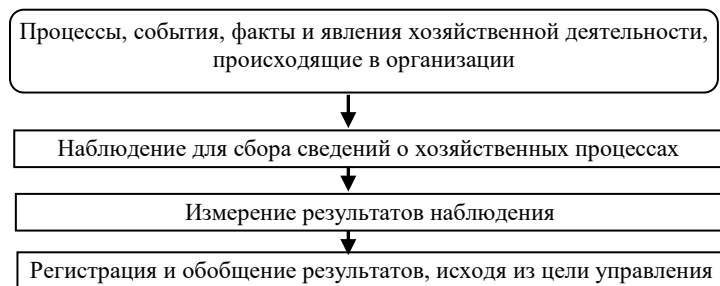


Рисунок 1.1 – Основные стадии учетного процесса

**Хозяйственный учет** представляет собой количественное отражение и качественную характеристику хозяйственной деятельности в целях контроля, воздействия на нее и управления ею.

Учет в организации является важнейшим звеном в формировании экономической политики, инструментом ведения бизнеса, одной из функций управления ее хозяйственным процессом (рисунок 1.2).

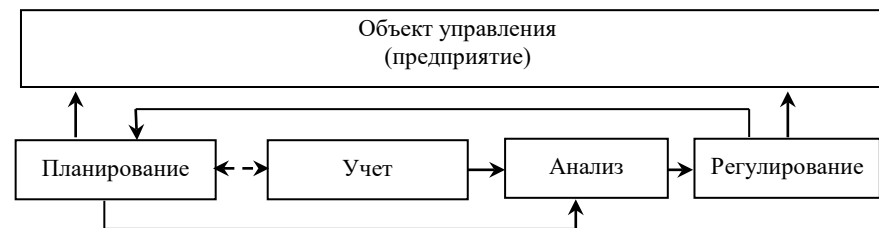


Рисунок 1.2 – Место учета в управлении предприятием

Содержание и задачи, а также методы и формы хозяйственного учета на всех стадиях развития человеческого общества неодинаковы и изменяются одновременно с изменением общественного строя и особенностями способа общественного производства, потребности которого обслуживает учет. Особенно необходимым учет становится, когда процесс производства начинает носить общественный и утрачивает чисто индивидуальный характер.

Для отражения и систематизации многообразия хозяйственной деятельности организаций используются виды хозяйственного учета, представленные на рисунке 1.3.



Рисунок 1.3 – Виды хозяйственного учета

**Оперативный учет** применяется для быстрого получения информации, необходимой для текущего, оперативного управления хозяйственной деятельностью. Учет ведется без применения какой-либо системы. Оперативный учет не охватывает всю деятельность организации с применением натуральных и трудовых измерителей.

**Бухгалтерский учет** – это регламентированная действующим законодательством информационная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

В системе бухгалтерского учета выделяют такие виды учета, как:

– *финансовый* – представляет собой систему сбора информации, необходимой для составления финансовой отчетности: данные о доходах и расходах организации в поэлементном разрезе, о размерах дебиторской и кредиторской задолженности, величине финансовых инвестиций, состоянии собственного капитала и т. д. Его ведение строго регламентировано и обязательно для каждой организации. Для этого вида учета характерно соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов, применение денежной единицы измерения, периодичность обобщения получаемой информации;

– *управленческий* – предназначен для информирования работников аппарата управления организации, ответственных за достижение конкретных результатов, и принятия управленческих решений. Правила управленческого учета устанавливает сама организация, учитывающая специфику деятельности. Целью данного учета является предоставление администрации организации плановой, фактической и прогнозной информации о ее деятельности, а также внешнему окружению для подготовки и принятия управленческих решений;

– *налоговый* – направлен на получение информации, необходимой для исчисления налоговых обязательств.

**Статистический учет** служит для систематизации данных о массовых хозяйственных процессах в масштабах государства, отрасли, региона с целью изучения, обобщения и выяснения закономерностей в их развитии. При этом используются данные оперативного и бухгалтерского учета с применением всех видов измерителей в зависимости от содержания изучаемых явлений.

Для количественного отражения хозяйственных средств и процессов производства, а также отражения их качественной характеристики в учете применяются различные измерители: натуральные, трудовые, денежные (рисунок 1.4)

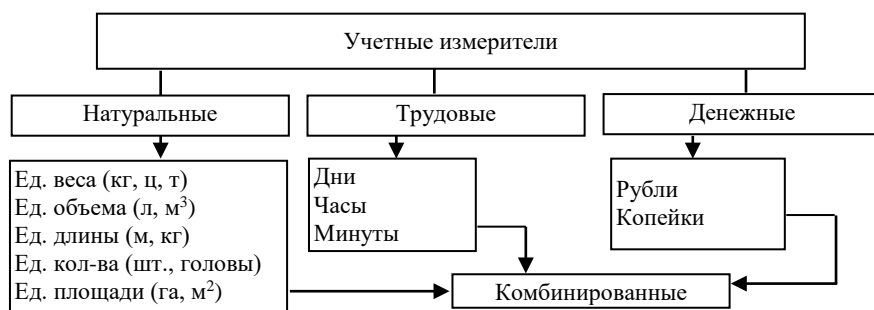


Рисунок 1.4 – Использование учетных измерителей

## 1.2 Метод бухгалтерского учета и его основные элементы

Бухгалтерский учет характеризуется особым приемом отражения хозяйственных процессов: всему многообразию хозяйственных средств и процессов следует дать денежную оценку. Затем необходимо обоснованно сгруппировать экономически однородные хозяйственные средства и процессы. Применяющиеся в бухгалтерском учете принципы оценки и группировки едины для всех предприятий.

**Метод бухгалтерского учета** – это совокупность способов и приемов, позволяющих получить всестороннюю характеристику хозяйственной деятельности предприятия.

Метод бухгалтерского учета включает следующие способы, которые принято называть элементами метода бухгалтерского учета:

1) *документация* – первичная регистрация хозяйственных операций с помощью документов в местах их совершения.

Ни одна запись в бухгалтерском учете не может быть сделана без соответствующего оформления ее документом. Так как хозяйственные операции в организациях совершаются ежедневно и непрерывно, то и документы по всем операциям оформляются также непрерывно;

2) *инвентаризация* – способ проверки соответствия фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета.

Не все явления, происходящие в процессе хозяйственной деятельности, могут быть зафиксированы в документах. Это может быть вызвано ошибками в учетных записях, неточностями, отсутствием возможности отражения информации в учете (естественная убыль, усушка, утруска, хищения). Выявить незафиксированные в документах явления помогает инвентаризация.

Документация и инвентаризация являются способами первичного наблюдения за объектами бухгалтерского учета.

Для дальнейшего отражения в учете и обобщения разнородных хозяйственных операций их необходимо выразить в едином измерении. Это осуществляется с помощью их оценки;

3) *оценка* – способ выражения в денежном измерении имущества организации и его источников. С помощью оценки натуральные и трудовые измерители, содержащиеся в первичных документах, переводятся в денежные.

При ведении хозяйственного учета требуется точный подсчет затрат, относящихся к каждому объекту учета. Это достигается применением в учете такого способа, как калькуляция;

4) *калькуляция* – исчисление в денежном выражении себестоимости произведенной единицы продукции.

Все имущество организации после его оценки обобщается по экономически однородным показателям и объединяется в группы. Текущий учет имущества организации и его движение ведется с помощью системы бухгалтерских счетов. На каждую группу имущества организации и каждый вид источников его образования открывается отдельный счет;

5) *бухгалтерский счет* – способ группировки информации о состоянии и изменении экономически однородных объектов бухгалтерского учета.

Хозяйственные операции в системе счетов бухгалтерского учета отражаются посредством двойной записи;

6) *двойная запись* является способом взаимосвязанного отражения и контроля каждой хозяйственной операции одновременно на двух счетах в одной и той же сумме.

Каждая хозяйственная операция обязательно вызывает изменение состояния как минимум двух объектов учета. Например, при записи на счетах операции по отпуску материалов со склада в производство взаимодействуют счета ценности на складе и затраты на производство. При отражении этой операции количество ценностей на складе становится меньше, одновременно затраты на складе увеличиваются.

Все записи на счетах обобщаются за отчетный период с помощью особого метода – балансового обобщения;

7) *бухгалтерский баланс* – способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации по составу и источникам его образования в денежной оценке на определенную дату.

Бухгалтерский баланс характеризуется равенством имущества организации по видам и размещению и источникам образования. Структура баланса, также как и система бухгалтерских счетов, с которой баланс органически связан, основана на экономической группировке хозяйственных средств.

Для осуществления контроля за выполнением плана, оценки финансового состояния, принятия управленческих решений и других целей в организациях наряду с балансом составляется отчетность за определенный период;

8) *отчетность* – это система показателей, характеризующих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность за определенный период.

Отчетность составляется на основании итоговых записей в системе счетов бухгалтерского учета. В отчетности могут приводиться данные за прошлые отчетные периоды, что позволяет судить об изменениях в деятельности предприятий.

### 1.3 Понятие, сущность и назначение бухгалтерского счета, его структура, строение

Рассматривая изменения статей баланса после каждой хозяйственной операции, можно заметить, что в нем отражаются только конечные итоги состава средств и источников организации, т. е. фиксируется состояние средств на определенный момент. Составление баланса после каждой хозяйственной операции привело бы к большой и ненужной работе. На практике бухгалтерские балансы составляются только один раз в месяц на первое число. Поэтому по бухгалтерскому балансу, составленному на определенную дату, нельзя повседневно наблюдать за изменениями в составе и размещении каждого объекта бухгалтерского учёта. Такие наблюдения – одна из основных задач бухгалтерского учета, которая достигается при помощи системы бухгалтерских счетов. Ведение их, во-первых, позволяет осуществлять текущий контроль за движением хозяйственных средств и за хозяйственными процессами и, во-вторых, даёт возможность в случае необходимости получить баланс на любую дату.

**Бухгалтерские счета** используются для отражения движения и состояния отдельных видов средств организации и их источников (Приложение Ж). Ведение счетов является способом группировки, текущего учета и контроля однородных по своему экономическому характеру хозяйственных операций, изменяющих состав средств (актив баланса) и источников их образования (собственные средства и обязательства, или, по-иному, пассив баланса).

**Бухгалтерский счет** – средство накопления и основная единица хранения информации в бухгалтерском учете, которая затем обобщается и используется для формирования сводных показателей и отчетности.

Таким образом, каждой статье баланса (объекту бухгалтерского учёта) соответствует определенный счет со своим наименованием и цифровым номером – номером счета.

Каждый счет бухгалтерского учета представляет собой разделённую на две части таблицу в виде свободного листа или листа книги. Одна часть (левая) условно именуется дебетом, другая (правая) – кредитом (таблица 1.1).

В левой (дебетовой) и правой (кредитовой) частях таблицы, как это видно из схемы бухгалтерского счета, имеется место для документального обоснования записи, краткой характеристики операции и денежной её оценки.



Т а б л и ц а 1.1 – Схema бухгалтерского счета

(наименование счета)							
Дебет				Кредит			
Документ		Содержание операции	Сумма, р.	Документ		Содержание операции	Сумма, р.
Дата	№			Дата	№		

«Дебет» и «Кредит» – стандартизованные методологические приемы бухгалтерского учета. Они раскрывают возможности хозяйственных процессов и их направление, и они же ставят границы этим возможностям.

«Debet» (лат.) в буквальном смысле переводится как «он должен», а «credit» – «он верит». То есть если организации кто-то должен, то этот субъект является дебитором, а сама организация, в свою очередь, кредитором.

Для упрощения изложения в дальнейшем термины «Дебет» и «Кредит» обозначаются сокращённо «Д-т» и «К-т», схема бухгалтерского счета заменяется более простой (рисунок 1.5).

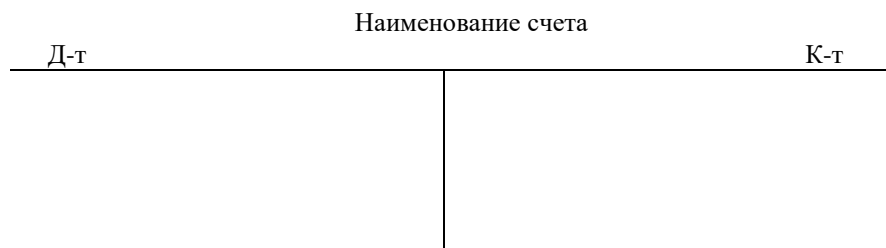


Рисунок 1.5 – Упрощенная схема бухгалтерского счета

На каждом бухгалтерском счете, прежде всего, отражается первоначальное состояние объекта учета, т. е. **остаток на начало месяца** конкретного вида хозяйственных средств или источника формирования. По окончании месяца, когда на счетах будут отражены все совершённые за этот период хозяйственные операции, определяют **остаток на конец месяца**. Эта величина в следующем месяце будет считаться остатком на его начало. Остаток, числящийся по счету, называется **сальдо**.

Сумма записей хозяйственных операций по дебету или кредиту счета за определенный период без начального остатка называется соответственно **дебетовым** или **кредитовым оборотом**.

Применительно к экономической группировке по аналогии с делением баланса на актив и пассив счета делятся на активные и пассивные. На активных счетах отражаются операции, в результате которых происходят изменения в составе средств организации, то есть объектов учета, находящихся в активе баланса. Пассивные же отражают информацию об объектах, расположенных в пассиве баланса, и на них учитываются хозяйственные операции, в результате которых изменяются источники средств.

Хозяйственные операции изменяют остатки одновременно на двух счетах: на дебете одного и кредите другого. Если в результате бухгалтерской обработки документа дебетуется активный счет, то это значит, что его остаток увеличивается, если кредитуется, то его остаток уменьшается. На пассивных счетах эти операции имеют противоположное значение. Если пассивный счет дебетуется, то его остаток уменьшается, если кредитуется – то увеличивается. Активные счета могут иметь только дебетовое сальдо (то есть остаток), а пассивные – только кредитовое.

Общая схема записей хозяйственных операций на активных счетах приведена в таблице 1.2. Методика определения конечного остатка (сальдо) по активным счетам представлена на рисунке 1.6.

Т а б л и ц а 1.2 – Схema записи на активном счете

Дебет	Кредит
1 Начальный остаток (Сальдо начальное)	–
2 Увеличение средств (+)	3 Уменьшение средств (–)
<b>Дебетовый оборот</b>	<b>Кредитовый оборот</b>
4 Конечный остаток (Сальдо конечное)	

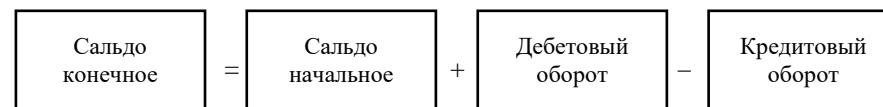


Рисунок 1.6 – Схема определения конечного сальдо по активным счетам

**Конечный остаток в активных счетах** определяется следующим образом: к начальному остатку по дебету счета нужно прибавить оборот по дебету счета и вычесть оборот по кредиту.

Общая схема записей хозяйственных операций на пассивных счетах приведена в таблице 1.3. Методика определения конечного сальдо по пассивным счетам показана на рисунке 1.7.

**Конечный остаток в пассивных счетах** определяется следующим образом: к начальному остатку по кредиту счета нужно прибавить оборот по кредиту и вычесть оборот по дебету.

Если в результате хозяйственных операций начального остатка по счету нет, то конечный остаток получается как разность между суммами оборотов по дебету и кредиту счета. Этот остаток записывается на той стороне счета, где была записана большая сумма оборота. Если обороты по дебету и кредиту счета (вместе с начальным остатком) равны, то конечного остатка по счету не будет и на его месте в счете ставится прочерк.

Таблица 1.3 – Схема записи на пассивном счете

Дебет	Кредит
	1 Начальный остаток (Сальдо начальное)
3 Уменьшение источника средств (-)	2 Увеличение источника средств (+)
Дебетовый оборот	Кредитовый оборот
	4 Конечный остаток (Сальдо конечное)

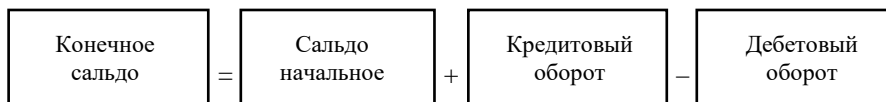


Рисунок 1.7 – Схема определения конечного сальдо по пассивным счетам

К **активным** относятся счета: «Основные средства», «Нематериальные активы», «Материалы», «Касса», «Расчетные счета» и др.

К **пассивным** относятся счета: «Уставный капитал», «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Кроме счетов для учета имущества организации (активных) и источников его формирования (пассивных) в бухгалтерском учете существуют счета, имеющие структурные признаки активных и пассивных счетов. Такие счета называются **активно-пассивными**.

Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое или кредитовое) и с двухсторонним сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно). Счетом с односторонним сальдо является счет «Прибыли и убытки». Если у организации сумма выручки превысила сумму расходов и налогов, то разница между ними дает прибыль, поэтому сальдо счета будет кредитовым (прибыль является источником формирования имущества и отражается в пассиве баланса). Если, наоборот, сумма выручки меньше суммы расходов и налогов, то разница между ними показывает убыток и сальдо по счету будет дебетовым.

К активно-пассивным счетам с двухсторонним развернутым сальдо относится счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по

кредиту – кредиторскую. Расчеты с дебиторами и кредиторами объединяются на одном счете для того, чтобы не открывать разных счетов для организаций и учреждений, которые могут быть в разное время дебиторами и кредиторами.

В данном активно-пассивном счете записи по дебету могут иметь разное значение: либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской. Разное значение имеет и запись по кредиту счёта: либо увеличение кредиторской, либо уменьшение дебиторской задолженности.

Совокупность бухгалтерских счетов позволяет полностью отражать в учете все хозяйственные операции, изменяющие состав средств и источников их образования.

С помощью бухгалтерских счетов учитывается первоначальное состояние определенной группы объектов, отдельно регистрируются приходные и расходные операции со средствами данной группы. В любой момент по бухгалтерскому счету возможно установить количественное состояние средств рассматриваемой группы. Так, по данным записей на счете «Материалы» можно судить об остатках материальных ценностей, их движении с момента поступления до выбытия или использования.

Однако при отражении хозяйственной операции только на одном счете, например «Материалы», нельзя проследить за источниками поступления материальных ценностей, что необходимо для полной характеристики хозяйственных операций. При оплате задолженности поставщикам за полученные материальные ресурсы необходимо отражать не только уменьшение средств на расчетном счете, но и показывать соответствующее сокращение кредиторской задолженности поставщикам. В бухгалтерском учете это достигается особым приёмом, получившим название метода (приема) двойной записи.

Методический **прием двойной записи** заключается в том, что каждая хозяйственная операция получает одновременное и взаимосвязанное отражение на дебете одного и кредите другого счета в одинаковых суммах. Прием двойной записи вытекает из тех изменений, которые вызывает в балансе каждая хозяйственная операция.

В двойной записи находит свое выражение взаимная связь и обусловленность явлений. На самом деле, каждая хозяйственная операция влечет за собой увеличение одного показателя и уменьшение другого. Например, получение денежных средств с расчетного счета в кассу записывается как увеличение остатка денег в кассе и уменьшение его на расчетном счете на ту же сумму. Однако эта закономерность не всегда проявляется прямо. Например, погашение задолженности поставщикам с расчетного счета по существу влечет за собой уменьшение остатка денежных средств на расчетном счете и

увеличение их у поставщика. Но в балансе организации отражается не остаток денежных средств у поставщика, а уменьшение задолженности ему, что в конечном счете приведет к увеличению остатка денежных средств на расчетном счете у поставщика.

Взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета, возникающая при отражении хозяйственных операций, называется **корреспонденцией счетов**, а счета, участвующие в этом взаимосвязанном сочетании – корреспондирующими.

Имеет место другое определение корреспонденции счетов: это информационная связь между бухгалтерскими счетами, возникающая в связи с регистрацией хозяйственных операций. Корреспонденция счетов отражает как информационные связи между объектами бухгалтерского учета, так и отношения между хозяйствующими субъектами.

Прежде чем установить верную корреспонденцию счетов по хозяйственным операциям, необходимо:

- исходя из содержания хозяйственной операции, определить объекты учета, которые изменяются, и счета, которые она затрагивает;
- определить вид взаимосвязанных счетов по отношению к сторонам баланса (*активные* или *пассивные*);
- установить характер изменения на взаимосвязанных счетах (*увеличение* или *уменьшение*);
- исходя из экономического содержания хозяйственных операций, установить корреспонденцию счетов (*какой счет по операции дебетует ся, а какой кредитует ся*).

*Пример совершенной хозяйственной операции:* получены деньги в кассу организации с расчетного счета в сумме 10 000 р.

*1-й эт ап (название объект ов учет а) – «Касса», «Расчетные счета»;*

*2-й эт ап (вид счет а) – «Касса» – активный, «Расчетные счета» – активный;*

*3-й эт ап (характер изменения на счет ах) – «Касса» (увеличение), «Расчетные счета» (уменьшение);*

*4-й эт ап (корреспонденция счет ов) – Дебет счет 50 «Касса» – 10 000 р.; Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 10 000 р.*

Краткая запись, отражающая корреспонденцию счетов, называется **учетной записью**, или **бухгалтерской проводкой**.

Бухгалтерские проводки могут быть простыми и сложными:

- *простая бухгалт ерская проводка* составляется из двух корреспондирующих счетов, один из которых дебетуется, а другой кредитруется;
- *сложная бухгалт ерская проводка* составляется в случае, когда в счетную формулу включаются три корреспондирующих счета и более; один из них дебетуется, а все остальные кредитуются или, наоборот, один кредитруется, а все остальные дебетуются.

При составлении бухгалтерских проводок следует четко указывать корреспонденцию счетов. Если будет составлена бухгалтерская проводка, в которой одновременно дебетуется и кредитруется по несколько счетов, то взаимосвязь между отдельными хозяйственными явлениями установить будет нельзя. Поэтому в практике бухгалтерского учета бухгалтерские проводки с неясной корреспонденцией счетов запрещены. Если операция отражается сложной бухгалтерской проводкой, то итог сумм по нескольким счетам, корреспондирующим с одним счетом, должен равняться сумме этого одного счета.

Таким образом, **бухгалтерская проводка (учетная запись)** – это указание дебета и кредита счетов, затрагиваемых данной хозяйственной операцией, а также ее суммы, и последующее отражение этой суммы в отчетных документах.

Для правильности отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета методом двойной записи и перед составлением бухгалтерской проводки, прежде всего, необходимо проверить наличие документа, подтверждающего факт совершения хозяйственной операции.

В бухгалтерском учете применение приема двойной записи имеет большое контрольное значение. В результате отраженных хозяйственных операций на бухгалтерских счетах методом двойной записи итог оборотов по дебету всех счетов должен быть равен итогу оборотов по кредиту всех счетов. Нарушение равенства итогов показывает, что в записи хозяйственных операций на бухгалтерских счетах допущена ошибка, которую необходимо найти и исправить. Корреспонденция бухгалтерских счетов позволяет уяснить сущность каждой записи, раскрыть экономическое содержание хозяйственных операций, совершаемых в организациях.

При записи хозяйственных операций на бухгалтерских счетах их группируют по экономически однородным признакам, т. е. записывают по определенной системе. Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета называется **систематической записью** (регистрацией).

Наряду с систематической записью организации применяют хронологическую, под которой понимают регистрацию хозяйственных операций в той последовательности, в которой они совершаются. Различия в экономическом содержании хозяйственных операций при этом не учитываются. Хронологическая запись ведется для обеспечения контроля за полнотой учета всех хозяйственных операций. В хронологическом порядке ведутся журналы регистрации, кассовые книги и другие регистры.

Только правильное применение методического приема двойной записи операций на счетах бухгалтерского учета обеспечивает нормальное завершение цикла учетных работ.

#### 1.4 Отражение в балансе изменений, вызываемых хозяйственными операциями

В процессе хозяйственной деятельности в организациях и других различных хозяйствующих субъектах происходит непрерывное движение и изменение имущества, оборотных средств, наличия собственного капитала и обязательств.

Каждая хозяйственная операция, происходящая в организации, изменяет или размер имущества, или величину источников его формирования, или одновременно и величину имущества, и его источники формирования. При этом изменения могут быть как в сторону увеличения, так и уменьшения, отражаемые на валюте баланса.

Бухгалтерский баланс отражает состояние хозяйственных средств и источников их образования на определенную дату.

Каждая хозяйственная операция фиксируется на счетах бухгалтерского учета и оказывает влияние на баланс, изменяя отдельные статьи бухгалтерского баланса, разделы, а в отдельных случаях и сам баланс. То есть существует неразрывная связь баланса с текущим учетом хозяйственных операций.

По своему влиянию на бухгалтерский баланс все хозяйственные операции подразделяются на четыре группы:

1 **Первая группа** включает хозяйственные операции, в результате которых запись в бухгалтерии осуществляется по двум и более счетам, расположенным в активе баланса (см. рисунок 1.7). После отражения операции один из счетов увеличивается, а второй уменьшается на одну и ту же сумму, однако итоговая сумма актива, как и итоговая сумма пассива, остается неизменной, а равенство двух частей баланса сохраняется:

$$\text{АКТИВЫ} + \Delta\uparrow - \Delta\downarrow = \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ)}$$

**Пример.** На расчетный счет поступила сумма 100 млн р. в погашение дебиторской задолженности, срок погашения которой наступил более 12 месяцев назад. В результате данной хозяйственной операции денег на расчетном счете стало больше на 100 р. (увеличение по счету 51 «Расчетный счет»), одновременно сумма долгосрочной дебиторской задолженности уменьшилась на 100 р. Изменения в балансе представлены на рисунке 1.8.

2 **Вторая группа** включает такие хозяйственные операции, в результате которых в бухгалтерском учете производится запись по двум или более счетам, расположенным в пассиве бухгалтерского баланса. В результате отражения этих операций один из счетов уменьшается, другой увеличивается на

одну и ту же сумму, однако итоговая сумма пассива (и актива) останется неизменной, следовательно, равенство баланса сохраняется:

АКТИВЫ	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
I ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ Долгосрочная дебиторская задолженность – 100	III СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ
II КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ Денежные средства и их эквиваленты + 100	IV ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
	V КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
БАЛАНС	БАЛАНС

$$\text{АКТИВ} + 100 - 100 = \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ)}$$

Рисунок 1.8 – Изменения в балансе, вызываемые первой группой хозяйственных операций

$$\text{АКТИВ} = \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ)} + \Delta\uparrow - \Delta\downarrow$$

**Пример.** Из начисленной заработной платы рабочих произведено удержание подоходного налога на сумму 200 р. В результате данной хозяйственной операции сумма начисленной заработной платы, подлежащей к выдаче, уменьшится на величину подоходного налога, одновременно долг предприятия перед бюджетом возрастет на величину начисленного налога. Изменения в балансе представлены на рисунке 1.9.

АКТИВЫ	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
I ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ	III СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ
II КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ	IV ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
	V КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА Краткосрочная кредиторская задолженность по налогам и сборам + 200 Краткосрочная кредиторская задолженность по оплате труда – 200
БАЛАНС	БАЛАНС

$$\text{АКТИВ} = \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ)} + 200 - 200$$

Рисунок 1.9 – Изменения в балансе, вызываемые второй группой хозяйственных операций

3 **Третья группа** включает хозяйственные операции, в результате которых запись осуществляется по двум или более счетам, причем один из них расположен в активе баланса, а другой – в пассиве, но оба этих счета увеличиваются на одну и ту же сумму, увеличивая итог как актива, так и пассива. При этом равенство баланса сохраняется:

$$\text{АКТИВ} + \Delta \uparrow = \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ} \\ \text{И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ)} + \Delta \uparrow$$

**Пример.** Предприятие получило в банке долгосрочный кредит на сумму 500 р. В результате сумма денежных средств на расчетном счете увеличилась, но одновременно возрос долг предприятия перед банком. Изменения в балансе представлены на рисунке 1.10.

АКТИВЫ		СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
I ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		III СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ	
		IV ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
II КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		V КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Денежные средства и их эквиваленты	+ 500	Долгосрочные кредиты и займы	+ 500
БАЛАНС	+ 500	БАЛАНС	+ 500

$$\text{АКТИВ} + 500 = \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ} \\ \text{И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ)} + 500$$

Рисунок 1.10 – Изменения в балансе, вызываемые третьей группой хозяйственных операций

4 **Четвертая группа** включает хозяйственные операции, в результате отражения которых запись производится по двум или более счетам, причем один из них находится в активе, другой – в пассиве баланса. Оба счета уменьшаются, уменьшая при этом итоговые суммы актива и пассива, однако равенство баланса сохраняется:

$$\text{АКТИВ} - \Delta \downarrow = \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ} \\ \text{И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ)} - \Delta \downarrow$$

**Пример.** С расчетного счета предприятия перечислено 800 р. в счет погашения долга в бюджет. Это приводит к уменьшению остатка денежных

средств на расчетном счете, одновременно величина долга бюджету уменьшится на эту же сумму. Изменения в балансе представлены на рисунке 1.11.

АКТИВЫ		СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
I ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		III СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ	
		IV ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
II КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		V КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Денежные средства и их эквиваленты	- 800	Краткосрочная кредиторская задолженность по налогам и сборам	- 800
БАЛАНС	- 800	БАЛАНС	- 800

$$\text{АКТИВ} - 800 = \text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ} \\ \text{И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (ПАССИВ)} - 800$$

Рисунок 1.11 – Изменения в балансе, вызываемые четвертой группой хозяйственных операций

### 1.5 Предмет и объект бухгалтерского учета

Процесс воспроизводства на каждом хозяйствующем субъекте включает, как правило, следующие стадии: производство, распределение, обмен, потребление. Задачей хозяйственного учета является полное и достоверное отражение процесса воспроизводства, а каждого из его видов (оперативного, статистического, бухгалтерского) – определенных сторон воспроизводства, его стадий, т. е. каждый вид хозяйственного учета имеет свой предмет как часть единого общего предмета хозяйственного учета.

Первая стадия процесса воспроизводства – *производство* необходимых для общества товаров, услуг и работ – осуществляется в пределах конкретных организаций. Те элементы производства, которые отражаются с помощью денежного измерителя, являются предметом бухгалтерского учета (денежные и материальные затраты на производство и реализацию продукции). Элементы производства (численность и состав рабочей силы, состояние трудовой дисциплины, использование рабочего времени и т. п.), которые отражаются с использованием других измерителей (натуральных и трудовых), являются предметом оперативного и статистического, но не бухгалтерского учета.

Созданный в процессе производства общественный продукт (товары, услуги и работы) подлежит последующему распределению: одна часть направляется на возмещение материальных затрат, другая – для индивидуального потребления работниками, остальная часть идет в накопление.

В бухгалтерском учете находят отражение все направления распределения созданного в процессе производства общественного продукта: отчисления для возобновления средств производства, начисление заработной платы, отчисления в доход государства, на социальные нужды и др.

*Обращение* (обмен) – следующая стадия процесса воспроизводства, которая представляет процесс продвижения созданного общественного продукта от места производства к месту потребления. Предметом бухгалтерского учета на этой стадии являются: обращение товаров, денежные средства, а также возникающие в процессе обращения товаров расчеты.

Конечным этапом процесса воспроизводства является *потребление*, которое делится на производственное и непроизводственное. Предметом бухгалтерского учета является производственное потребление, которое отражается одновременно с *производством*. При непроизводственном потреблении продукты производства используются для удовлетворения личных потребностей отдельных членов общества и в непроизводственной сфере (просвещение, здравоохранение, управление и т. д.), поэтому личное потребление (совершается за пределами организаций) не является предметом бухгалтерского учета.

В самых общих чертах можно сказать, что предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность организации (хозяйствующего субъекта).

Для осуществления хозяйственной деятельности каждая организация или учреждение приобретает средства производства: здания, машины, оборудование, материалы и т. д. Бухгалтерский учет должен отражать их поступление, наличие, движение, состояние и использование, т. е. средства производства являются объектом бухгалтерского учета. Средства формируются за счет различных источников: бюджетных, собственных фондов накопления, кредитов банка и т. д. Учет источников образования средств также осуществляется с помощью бухгалтерского учета.

Предмет бухгалтерского учета детализируется на его объекты (рисунок 1.12).

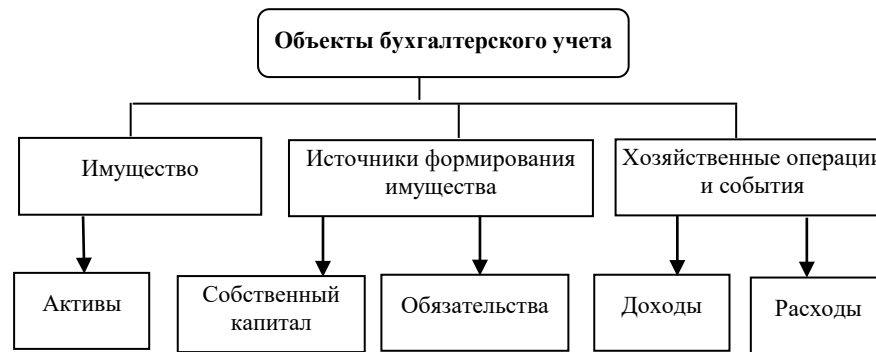
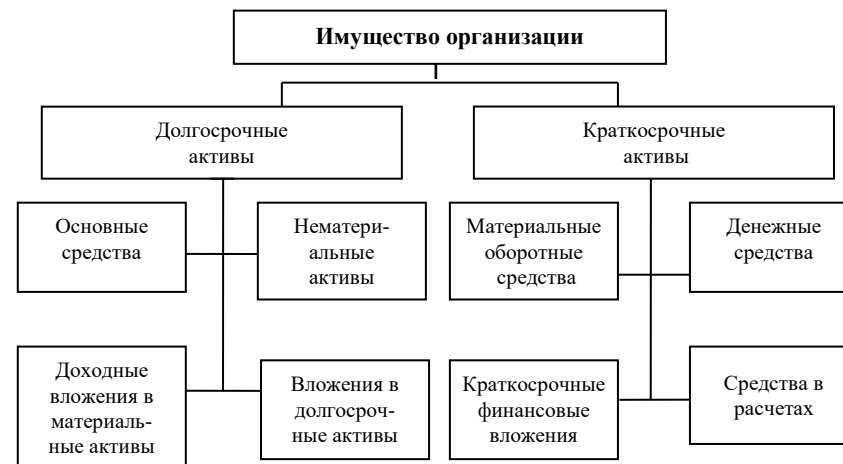


Рисунок 1.12 – Объекты бухгалтерского учета

*Имущество* (экономические ресурсы, хозяйственные средства) – совокупность хозяйственных средств организации, использование которых в процессе хозяйственной деятельности принесет ей экономическую выгоду. В бухгалтерском учете экономические ресурсы квалифицируются как *активы*.

По составу и характеру использования имущество организации условно подразделяется на две группы (рисунок 1.13):

- долгосрочные активы;
- краткосрочные активы.



**Предмет бухгалтерского учета** – финансово-хозяйственная деятельность организации за определенный период времени, включающая процессы производства, распределения, обмена и потребления.

**Объектами бухгалтерского учета** в организации являются имущество и источники его формирования, хозяйственные операции и события, приводящие к образованию доходов и расходов.

Рисунок 1.13 – Классификация имущества организации

**Долгосрочные активы** – материальные активы, имеющие длительный срок их использования (более 12 месяцев). К долгосрочным активам относятся:

– *основные средства* (здания, сооружения, машины, оборудование и т. д.) используются в хозяйственной деятельности длительное время, сохраняя при этом свою первоначальную форму, постепенно изнашиваются и переносят частями свою стоимость на вновь создаваемый продукт;

– *нематериальные активы* (лицензии, патенты, товарные марки, знаки, программное обеспечение и т. д.) – это активы долгосрочного пользования, имеющие стоимостную оценку, но не имеющие материально-вещественной формы;

– *доходные вложения в материальные активы* – вложения организации в имущество, имеющее материально-вещественную форму, передаваемое организацией по договорам финансовой аренды (лизинга, найма, проката);

– *вложения в долгосрочные активы* – вложения организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов и иных долгосрочных активов;

– *долгосрочные финансовые вложения* – вложения в ценные бумаги со сроком погашения свыше 12 месяцев, уставные капиталы других организаций и т. д. с целью получения доходов;

– *отложенные налоговые активы* – часть налога, начисленного в соответствии с Налоговым кодексом, признаваемого в бухгалтерском учете в будущих отчетных периодах;

– *долгосрочная дебиторская задолженность* – сумма долгов, причитающихся организации от других субъектов хозяйствования и физических лиц со сроком погашения более 12 месяцев;

– *прочие долгосрочные активы* – суммы долгосрочных активов, в том числе суммы расходов будущих периодов, подлежащих отнесению на расходы отчетного периода более, чем через 12 месяцев после отчетной даты.

**Краткосрочные активы** – активы, которые полностью потребляются в течение одного производственного цикла, теряют или видоизменяют первоначальную натуральную форму, полностью перенося свою стоимость на вновь созданную продукцию. К краткосрочным активам относятся:

– *запасы* – активы, которые потребляются в процессе производства и управления, а также предназначенные для реализации (сырье, материалы, топливо, запасные части, животные на выращивании и откорме, незавершенное производство, готовая продукция, товары и др.);

– *долгосрочные активы для реализации* – активы, предназначенные для немедленной реализации, а не для дальнейшего использования;

– *расходы будущих периодов* – затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции в последующих периодах (оплата отпусков и арендной платы, оплата счетов по подписке на периодические издания и др.);

– *краткосрочная дебиторская задолженность* – сумма долгов, причитающихся организации от других субъектов хозяйствования и физических лиц, со сроком погашения до 12 месяцев;

– *денежные средства и их эквиваленты* – наличные деньги, находящиеся в кассе, на расчетных, валютных и других счетах, открытых в банках, а также эквиваленты денег.

**Источники формирования хозяйственных средств** показывают, откуда, сколько и на какие цели получены средства, а также конкретные формы существования средств, полученных за счет этих источников (рисунок 1.14).

Источники образования хозяйственных средств подразделяются:

– на собственные (или собственный капитал);

– заёмные (заёмный капитал).



Рисунок 1.14 – Классификация источников образования имущества организации

**Источники формирования имущества** – указывают на принадлежность имущества организации. По источникам формирования хозяйственные средства организации подразделяются на две группы:

– источники собственных средств;

– источники привлеченных (заемных) средств.

В бухгалтерском учете источники средств рассматриваются как пассивы.

**Собственный капитал (собственные средства)** образуется в процессе хозяйственной деятельности и определяет способность организации к самофинансированию. В его состав входят (рисунок 1.15):

– *уставный капитал* – сумма средств, первоначально вложенная учредителями при создании организации для обеспечения ее уставной деятельности;

– *резервный капитал* – часть чистой прибыли организации, накапливаемой для определенных целей: покрытия возможных убытков или расходов за счет прибыли при отсутствии нераспределенной прибыли;

– *добавочный капитал* – прирост (уменьшение) чистых активов (собственного капитала), образующихся в результате изменения стоимости имущества и получения иных доходов, отличных от прибыли (переоценка долгосрочных активов, эмиссионный доход акционерного общества и др.);

– *нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)* – часть чистой прибыли, которая остается в распоряжении организации после выплаты доходов учредителям;

– *чистая прибыль (убыток) отчетного периода* – прибыль, полученная в результате хозяйственной деятельности организации за отчетный период, после вычета налоговых платежей, производимых из прибыли;

– *целевое финансирование* – средства, получаемые некоммерческой организацией от юридических и физических лиц на определенные цели. Расходование таких средств должно осуществляться только на те цели, на которые оно выделено.

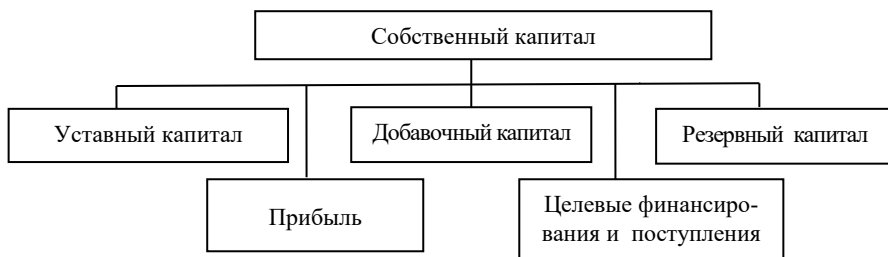


Рисунок 1.15 – Классификация собственных источников

**Заемный капитал (заемные средства, обязательства)** – привлеченные источники финансирования, предоставляемые организации во временное пользование на определенный срок, по истечению которого они возвращаются владельцам (рисунок 1.16).



Рисунок 1.16 – Классификация заемных источников

В учете выделяют две группы обязательств:

– краткосрочные обязательства (срок погашения в течение 12 месяцев с даты возникновения);

– долгосрочные обязательства (срок погашения свыше 12 месяцев).

Обязательства являются:

– *кредиты и займы* – задолженность организации перед банками и сторонними организациями по поводу полученных от них средств в виде кредитов и займов;

– *кредиторская задолженность* – совокупность долгов организации юридическим и физическим лицам (кредиторам): поставщикам за товары и услуги, персоналу по оплате труда, государству по налогам и сборам и т. д.;

– *доходы будущих периодов* – доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (плата за коммунальные услуги, арендная плата и др.);

– *резервы предстоящих платежей* – это расходы, принимаемые к учету в текущем периоде, но используемые в будущих периодах (резерв на оплату отпусков, подготовку новых производств и др.).

Стоимость имущества организации и сумма источников его формирования **равны**

**Хозяйственные операции и события** – факты хозяйственной жизни, приводящие к изменению имущества и источников его формирования, а также к образованию доходов и расходов.

Все хозяйственные операции и события можно отнести к следующим хозяйственным процессам:

– *процесс снабжения* – начальная стадия кругооборота хозяйственных средств, в процессе которой организация обеспечивает себя покушными предметами и средствами труда, необходимыми для производства продукции. При этом деньги превращаются в предметы труда, образующие производственные запасы. Дополнительно могут пополняться средства труда и рабочая сила;

– *процесс производства* – основная стадия кругооборота средств, на которой создается готовая продукция посредством взаимодействия рабочей силы со средствами труда. После изготовления рабочая сила попадает в сферу обращения для реализации.

– *процесс реализации* – заключительная стадия кругооборота средств, на которой происходит реализация готовой продукции с целью получения денежных средств для возмещения затрат на ее производство и реализацию, а также для получения прибыли.

Все процессы: снабжение, производство и реализация – состоят из многочисленных хозяйственных операций (рисунок 1.17).





Рисунок 1.17 – Операции хозяйственных процессов

### 1.6 Учет процесса снабжения

Для осуществления процесса производства каждая организация должна иметь необходимые средства производства, т. е. средства труда (станки, машины, оборудование и т. д.) и предметы труда (сырье, материалы, топливо и т. д.). Все это заготавливается в процессе снабжения.

При этом одна часть необходимых материальных ресурсов получается в результате переработки и изготовления в процессе собственного производства, а другая – приобретается у поставщиков на основе договоров купли-продажи. Покупная стоимость материальных ценностей указывается поставщиками в выписываемых ими товарных и расчетных документах (счетах-фактурах, товарных накладных, товарно-транспортных накладных). Кроме покупной стоимости товарно-материальных ценностей, поставщикам возмещаются также причитающиеся им транспортно-заготовительные расходы, т. е. фактическая себестоимость приобретенных предметов (покупная стоимость материальных ресурсов плюс транспортно-заготовительные расходы).

**Снабжение** представляет собой совокупность операций, в результате которых субъект хозяйствования обеспечивает себя материальными и нематериальными активами, необходимыми для производства. Этот процесс должен осуществляться непрерывно и равномерно, так как и излишек, и недостаток материальных запасов негативно сказывается на конечных результатах хозяйственной деятельности.

В бухгалтерском учете процесса снабжения объектом учета являются затраты, которые сопровождают процесс заготовки средств и предметов труда.

Основными задачами учета затрат на приобретение предметов труда являются:

- получение показателей о количестве и видах приобретенных материальных ценностей и исчисление их фактической себестоимости;
- контроль за состоянием материальных запасов и соответствием их установленным нормативам;
- контроль за использованием и сохранностью товарно-материальных ценностей.

Для решения этих задач используются следующие счета бухгалтерского учета, на которых отражаются наличие и движение средств и предметов труда: 01 «Основные средства», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов». В сельскохозяйственных организациях к этой группе счетов относится и счет 11 «Животные на выращивании и откорме». Названные счета являются активными. По дебету отражается остаток соответствующих ресурсов и их поступление (увеличение),

а по кредиту – списание (уменьшение, расход). Общий объем заготовления материальных ценностей в стоимостном выражении определяется по сумме дебетовых оборотов данных счетов.

Задолженность поставщикам за поставленные материальные ценности (имущество) отражается по кредиту пассивного счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а погашение задолженности (оплата) – по дебету данного счета в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

В зависимости от принятой субъектом хозяйствования учетной политики, учет поступления материальных ценностей может быть организован с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» или без их участия на счете 10 «Материалы». И в том, и другом случае транспортно-заготовительные расходы, представляющие собой отклонение фактической себестоимости материалов от учетных цен, по которым приобретаемые ценности отражаются на счетах, учитываются обособленно.

**Учетные цены** – это цены (стоимостная оценка), по которым приобретаемые ценности отражаются на счетах бухгалтерского учета. Как правило, в качестве учетных цен выступают договорные цены поставщиков (фактурная стоимость). Следует помнить, что учетные цены отражают стоимость актива без налога на добавленную стоимость.

Таким образом, учетные цены представляют собой средства предприятия, уплачиваемые поставщикам за приобретаемые материальные ценности, и они не включают в себя затраты, понесенные при заготовке и транспортировке их в организацию, а транспортно-заготовительные расходы учитываются на счетах отдельно.

Транспортно-заготовительные расходы – это дополнительные расходы, которые несет предприятие в связи с покупкой и доставкой средств и предметов труда на собственные склады.

Таким образом, стоимость материальных ценностей, оплаченная поставщикам по договорным ценам, и транспортно-заготовительные расходы составляют фактическую себестоимость их заготовления, по которой они отражаются в балансе и включаются в затраты процесса производства.

В целях определения фактической себестоимости приобретенных материальных ценностей и отпущенных (списанных) на производство производится распределение учетных обособленно отклонений фактической себестоимости от учетных цен пропорционально их стоимости по учетным ценам. Порядок записей хозяйственных операций снабжения на счетах бухгалтерского учета и определения фактической себестоимости заготовленных ценностей представлен следующим примером.

Пр и м е р. Допустим, что начальное сальдо по счетам составляло, р.:

Расчетный счет	112501
----------------	--------

Материалы	45000
В том числе: по учетным ценам	43000
транспортно-заготовительные расходы	2000
<i>Операция 1.</i> Получены основные материалы от поставщика по учетным ценам (без учета налога на добавленную стоимость), р.:	
Материал «А» 3500 кг по 2 р. за 1 кг	7000
Материал «Б» 2000 шт. по 2,5 р. за 1 шт.	5000
Итого	12000

В результате первой хозяйственной операции произошло увеличение количества и стоимости материалов и задолженности поставщику. Учетная запись, отражающая первую совершенную хозяйственную операцию, имеет вид, р.:

Д-т сч. 10 «Материалы»	12000
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	12000

*Операция 2.* Получен акт выполненных работ от автотранспортной организации за перевозку материалов «А» и «Б» на сумму 400 р.

В данном случае произошло увеличение транспортно-заготовительных расходов, которые включаются в стоимость приобретенных материалов, следовательно, увеличивается счет 10. В то же время увеличилась задолженность данной организации автотранспортной организации.

По второй хозяйственной операции составляется следующая учетная запись, р.:

Д-т сч. 10 «Материалы»	400
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	400

*Операция 3.* Начислена заработная плата рабочим за выгрузку материалов в сумме 75 р.

Сумма заработной платы рабочих также относится к транспортно-заготовительным расходам. Так как зарплата еще не выплачена рабочим, то в учете следует отразить увеличение задолженности организации рабочим следующей записью, р.:

Д-т сч 10 «Материалы»	75
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	75

*Операция 4.* Произведены отчисления на социальные нужды в размере 34 % от начисленной заработной платы.

Отчисления на социальные нужды являются производственными расходами и относятся в дебет тех же счетов, что и начисленная заработная плата. Одновременно увеличивается задолженность организации Фонду социальной защиты населения, которая отражается на пассивном счете «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – по кредиту. Следовательно, по четвертой операции составляется учетная запись, р.:

Д-т сч. 10 «Материалы»	25,5 (34 % от 75)
К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	25,5
<i>Операция 5.</i> Произведен платеж в Белгосстрах (в размере 0,6 % от сумм начисленной заработной платы).	
Данный платеж увеличивает затраты хозяйствующих субъектов и учитывается по дебету счетов, на которых отражены начисленные суммы заработной платы, и кредиту счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».	
Отражение операции следующее, р.:	
Д-т сч. 10 «Материалы»	0,5 (0,6 % от 75)
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	0,5
<i>Операция 6.</i> Перечислено с расчетного счета в банке, р.:	
Поставщику за полученные материалы	12000
Автотранспортной организации за перевозку материалов	400
Работникам заработная плата	75
Фонду социальной защиты	25,5
Белгосстраху	0,5
Итого	12501

В результате шестой операции произошло уменьшение денежных средств на расчетном счете организации и задолженности поставщикам. Эти изменения в счетах бухгалтерского учета отражаются так, р.:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	12000
К-т сч. 51 «Расчетные счета»	12000
Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	400,5
К-т сч. 51 «Расчетные счета»	400,5
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	75
К-т сч. 51 «Расчетные счета»	75
Д-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	25,5
К-т сч. 51 «Расчетные счета»	25,5

На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции найдут следующее отражение, р.:

Счет «Расчетный счет»		Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо 112501		Сальдо –	Сальдо –

	6) 12000 400,5 75 25,5	6) 12000	1) 12000
Оборот –	Оборот 12501	Оборот 12000	Оборот 12000
Сальдо 100000		Сальдо –	
Счет «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»		Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
<b>Д-т</b>	<b>К-т</b>	<b>Д-т</b>	<b>К-т</b>
6) 25,5	Сальдо – 4) 25,5	Сальдо – 6) 400,5	Сальдо – 2) 400 5) 0,5
Оборот 25,5	Оборот 25,5	Оборот 400,5	Оборот 400,5
	Сальдо –	Сальдо –	Сальдо –

Счет «Расчеты с персоналом по оплате труда»	
<b>Д-т</b>	<b>К-т</b>
6) 75	Сальдо – 3) 75
Оборот 75	Оборот 75
	Сальдо –

Условимся, что по дебету счета 10 «Материалы» отражена фактическая себестоимость материалов, имеющихся в организации в размере 57505 р. Она состоит из стоимости материалов по учетным ценам – 55000 р. и транспортно-заготовительных расходов – 2501 р. Однако синтетический счет 10 «Материалы» аккумулирует в себе информацию о стоимости ценностей, уже находящихся на складах, и стоимости приобретенных материальных ценностей в отчетном периоде. Так, стоимость приобретенных материалов по учетным ценам составляет 12000 р., а величина транспортно-заготовительных расходов, приходящаяся на них, – 501 р., следовательно, сумма транспортно-заготовительных расходов в сумме 501 р. связана как с приобретением материала А, так и с приобретением материала Б. При помощи калькуляции фактической себестоимости определяется размер затрат, произведенных в процессе приобретения отдельных видов материалов.

Для определения доли, в которой транспортно-заготовительные расходы должны включаться в себестоимость каждого вида приобретенных ценностей, необходимо сделать следующий расчет.

Определяется отношение суммы транспортно-заготовительных расходов к стоимости материалов, оцененных по учетной (договорной) цене. Этим самым

устанавливается их размер на единицу стоимости материальных ценностей.

В нашем примере расчет будет иметь следующий вид, р.:

$$\frac{501}{12000} = 0,042.$$

В соответствии с этим соотношением транспортно-заготовительные расходы по приобретенным ценностям распределяются следующим образом, р.:

– материал «А» – 295 (7000 · 0,042);

– материал «Б» – 210 (5000 · 0,042).

Активный счет «Материалы» должен отразить фактическую себестоимость заготовленных материалов, поэтому записи по данному счету показаны в более детальном и развернутом виде, р.:

Счет «Материалы»							
<b>Д-т</b>							<b>К-т</b>
Номер хозяйственной операции	По учетной цене	ТЗЗ	Фактическая себестоимость	Номер хозяйственной операции	По оптовым ценам	ТЗР	Фактическая себестоимость
Сальдо	43000	2000	45000				
1)	12000	–					
2)	–	400					
3)	–	75					
4)		25,5					
5)		0,5					
Оборот	12000	501	12501				
Сальдо	55000	2501	57501				

Таким образом, фактическая себестоимость заготовления материала «А» составляет 7295 р. (7000 + 295), а материала «Б» – 5210 р. (5000 + 210).

Существует и другой вариант отражения и калькулирования на счетах фактической себестоимости приобретаемых материальных запасов с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и счета 16 «Отклонения в стоимости материалов». В этом случае ТЗЗ отражаются по дебету счета 16 и списываются с кредита этого счета в части, приходящейся на отпущенные в производство материалы по учетной цене.

Приобретение объектов основных средств, как правило, осуществляется за счет вложений в долгосрочные активы.

**Вложения в долгосрочные активы** – это затраты денежных и других средств, связанных с приобретением (покупкой, строительством, проектированием, монтажом и т. п.) объектов основных средств. Организацию, которая приобретает объекты основных средств, чаще всего называют *заказчиком*. Она «заказывает» построить (купить, смонтировать, спроектиро-

вать и т. п.) объект другой организации – *подрядчику*.

Подрядчики – это строительные, монтажные, проектные и другие аналогичные специализированные организации, для которых эти работы являются специализированным видом деятельности. Заказчиком может быть любая организация любой отрасли и сферы деятельности, имеющая средства (деньги) для оплаты своего заказа – объекта основных средств.

Учет вложений в долгосрочные активы у заказчика до ввода объекта в эксплуатацию (оформляется актом приема-передачи основных средств) осуществляется на активном калькуляционном счете 08 «Вложений в долгосрочные активы». По дебету этого счета отражаются затраты по приобретению объекта, по кредиту – фактическая себестоимость готовых объектов основных средств, принятых в эксплуатацию. Эта фактическая себестоимость называется первоначальной стоимостью. После выполнения всех работ по приобретению или строительству объекта согласно договору подрядчик предъявляет заказчику счет для оплаты.

**Пример.** Допустим, что основное средство закупается у поставщика, доставка осуществляется сторонней организацией:

*Операция 1.* Получено основное средство от поставщика (без учета налога на добавленную стоимость), р.:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»	50000
К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	50000

В результате первой хозяйственной операции произошло увеличение количества и стоимости основных средств и задолженности поставщику.

*Операция 2.* Получен акт выполненных работ от автотранспортной организации за доставку основного средства на сумму 1000 р.

В данном случае произошло увеличение транспортно-заготовительных расходов, которые включаются в стоимость приобретенных основных средств, следовательно, увеличивается счет 08. В то же время увеличилась задолженность данной организации автотранспортной организации.

По второй хозяйственной операции составляется следующая учетная запись, р.:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»	1000
К-т сч. 76 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1000

*Операция 3.* Кредиторскую задолженность подрядчику заказчик погашает (оплачивает) перечислением соответствующей суммы, например, со своего расчетного счета, р.:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками подрядчиками»	50000
К-т сч. 51 «Расчетный счет»	50000

*Операция 4.* Кредиторскую задолженность автотранспортной организации заказчик погашает (оплачивает) перечислением соответствующей суммы, например, со своего расчетного счета, р.:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	1000
К-т сч. 51 «Расчетный счет»	1000

*Операция 5.* После приемки объекта в эксплуатацию и калькулирования его фактической себестоимости (первоначальной стоимости = 50000 + 1000) в бухгалтерском учете составляется учетная запись, р.:

Д-т сч. 01 «Основные средства»	51000
К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»	51000

На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции найдут следующее отражение, р.:

Счет «Вложения в долгосрочные активы»		Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо –		Сальдо –	
1) 50000	5) 51000	3) 50000	1) 50000
2) 1000			
Оборот 51000	Оборот 51000	Оборот 50000	Оборот 50000
Сальдо –		Сальдо –	
Счет «Расчетный счет»		Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо 100000		Сальдо –	
	3) 50000	4) 1000	2) 1000
	4) 1000		
Оборот –	Оборот 51000	Оборот 1000	Оборот 1000
Сальдо 49000		Сальдо –	

Активный счет «Основные средства» должен отразить первоначальную стоимость поступающих основных средств, р.:

Счет «Основные средства»	
Д-т	К-т
Сальдо –	Сальдо –
5) 51000	
Оборот 51000	Оборот –
Сальдо 51000	

Аналогично отражается в учете и покупка объектов (машин, оборудова-

ния, приборов, животных и т. п.) основных средств и нематериальных активов у поставщиков.

Таким образом, в результате вложений в долгосрочные активы у организации-заказчика вместо денег появляются объекты основных средств – здания, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, приборы и другие орудия или средства труда, или объекты нематериальных активов.

### 1.7 Учет процесса производства

Процесс производства является одним из основных в хозяйственной деятельности и представляет собой совокупность операций по изготовлению продукции.

В организациях различают несколько видов производств:

1) основное производство – вид деятельности или производство продукции (работ, услуг), для которой создана организация;

2) вспомогательное производство – подразделения, цехи и службы в организации, продукция (услуги, работы) которых потребляется основным производством, но сами они в изготовлении основной продукции не участвуют (ремонтные, транспортные, энергетические, строительные, инструментальные и т. п.);

3) обслуживающие производства и хозяйства – жилищно-коммунальные хозяйства, бытовое обслуживание, столовые и буфеты, дошкольные учреждения, культурно-просветительные, оздоровительные и тому подобные подразделения.

Для осуществления процесса производства используются различные средства производства: сырье и материалы, топливо, энергия, основные средства, нематериальные активы, расходуются денежные средства на оплату труда персонала предприятия, на его социальные нужды (в виде перечислений средств в Фонд социальной защиты и другие аналогичные фонды), оплачиваются различные производственные услуги других организаций, а также производится оплата различных прочих сборов и отчислений. Сумма всех этих затрат, которые и являются объектом бухгалтерского учета, составит фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг.

Если организация выпускает несколько различных видов продукции, то эти затраты на производство необходимо не только собрать, но и распределить между этими видами продукции. Часть затрат может относиться к незавершенному производству, другая – к готовой продукции. Фактическую себестоимость выпущенной из производства готовой продукции сначала определяют на весь ее объем, а затем на натуральную единицу ее измерения.

Для калькулирования фактической себестоимости произведенной про-

дукции, прежде всего, необходимо собрать и отразить в системе счетов все затраты, связанные с ее производством. Действующим планом счетов для этих целей предусмотрены следующие счета:

счет 20 «Основное производство»;

счет 23 «Вспомогательные производства»;

счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Все три счета активные, калькуляционные. По дебету этих счетов в течение отчетного периода отражаются затраты различных средств с кредита соответствующих счетов – 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и других. По кредиту калькуляционных счетов эти затраты списываются в виде фактической себестоимости готовой продукции (работ, услуг), но после соответствующих калькуляционных расчетов. Часть затрат с кредита этих счетов может списываться и на другие счета по учету средств и источников.

Процесс производства продукции связан с затратами различных видов средств. Эти экономически однородные виды затраченных средств называют элементами затрат.

Деление всей совокупности затрат по элементам позволяет ответить на вопросы: что затрачено на производство продукции, какой вид средств и на какую сумму. Эту информацию получают на основе кредитовых оборотов тех счетов, на которых учитывается тот или иной вид средств (элемент), потребляемый в производстве. Для калькулирования фактической себестоимости каждого вида выпускаемой продукции необходимо определить, на какие цели затрачены те или другие средства (элементы), с какой продукцией и как они связаны. Поэтому по связи с процессом производства той или иной продукции затраты делят на основные и общехозяйственные (накладные). **Основные** затраты непосредственно связаны с производством, а **общехозяйственные** – с управлением и обслуживанием производства.

К основным затратам относят затраты сырья и материалов, из которых производится продукция; заработную плату рабочих, непосредственно участвующих в процессе производства; затраты технологического топлива и энергии; износ специальной оснастки и другие аналогичные расходы. К затратам по управлению относится заработная плата управленческого персонала, затраты по содержанию зданий и других объектов административно-хозяйственного назначения, почтово-телеграфные, канцелярские и другие затраты. На основе этой классификации строится номенклатура (перечень) калькуляционных статей затрат.

Большая часть основных затрат при учете и калькулировании может быть прямо отнесена на конкретные виды продукции. Это так называемые прямые затраты. Если некоторые затраты будут связаны с производством нескольких или всех видов продукции, то их называют косвенными. К косвенным расходам относятся все накладные расходы и незначительная часть основных расходов. При учете и калькулировании отдельных видов продукции косвенные рас-

ходы подлежат распределению между ними пропорционально экономически (или технически) обоснованному базису (весу, трудоемкости, стоимости, по прямым затратам, заработной плате, коэффициентам сложности и т. п.).

Для того чтобы не распределять косвенные затраты по каждому отдельному документу, в бухгалтерском учете их группируют, собирают и учитывают в течение месяца отдельно от прямых затрат.

К *прямым* относятся затраты, которые связаны с конкретными видами изделий и прямо входят в их себестоимость (заработная плата производственных рабочих, расход сырья, материалов и т. д.). Прямые затраты в течение месяца учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов.

*Косвенные затраты* связаны с производством нескольких видов изделий. При определении себестоимости они распределяются между изделиями пропорционально каким-то величинам: заработной плате производственных рабочих, объему выполненных работ и т. д. К косвенным затратам относятся, например, заработная плата аппарата управления, расходы на освещение помещения администрации и т. д.

Косвенные затраты собираются на активных собирательно-распределительных счетах – 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты». В течение месяца в дебет этих счетов относят затраты различных видов средств с кредита соответствующих счетов. В конце месяца подсчитывают дебетовый оборот по счету 25 в разрезе отдельных цехов и производств, а по счету 26 – в целом по предприятию. Собранные суммы общепроизводственных и общехозяйственных затрат распределяют между видами продукции и списывают полностью в дебет счета 20 «Основное производство» счет 25, а счет 26 распределяют между видами продукции и списывают полностью в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». В результате на собирательно-распределительных счетах сальдо не остается и они в балансе не показываются.

Рассмотрим пример учета расходов на производство.

Пример. Предположим, что начальное сальдо по счетам составляет, р.:

Материалы	57501
В том числе: по учетным ценам	55000
транспортно-заготовительные расходы	2501
Касса	15
Расчетный счет	49000
Уставный капитал	157516
Основные средства	51000

За анализируемый период на предприятии произошли следующие хозяйственные операции.

*Операция 1.* Отпущены в производство материалы по учетным ценам на следующие цели, р.:

Основное производство	10000
В том числе: на изделие «В»	6000
на изделие «Д»	4000
Общепроизводственные нужды	800
Общехозяйственные нужды	1200
Итого	12000

Эта операция вызвала уменьшение запасов материалов на складе и одновременно увеличение производственных расходов. По счетам операция записывается следующим образом, р.:

Д-т сч. 20 «Основное производство»	10000
Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»	800
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»	1200
К-т сч. 10 «Материалы»	12000

Расход материалов по учетным ценам на производство продукции отражается по дебету счета «Основное производство», на общепроизводственные нужды – по дебету счета «Общепроизводственные затраты», на общехозяйственные нужды – по дебету счета «Общехозяйственные затраты» и кредиту счета «Материалы».

Счета, задействованные в данной операции, являются активными. К синтетическому счету 20 «Основное производство» должны быть открыты аналитические счета для аккумуляции расходов отдельно продукции «В» и «Д».

*Операция 2.* Списываются транспортно-заготовительные затраты пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам.

Согласно первой операции израсходовано материалов по учетным ценам на 12000 р. На эти материалы нужно отнести 546 р. транспортно-заготовительных расходов, сумма которых находится в такой последовательности. Определяем, какой процент составляют транспортно-заготовительные расходы от учетной цены материалов, р.:

$$\frac{2501}{55000} = 0,045.$$

По установленному проценту (4,5 %) рассчитываем величину транспортно-заготовительных затрат, если учетная цена материалов составляет 12000 р.:

$$12000 \cdot 0,045 = 540.$$

В том числе, р.:

Основное производство	450 (10000 · 4,5/100)
Из них: на изделие «В»	270
на изделие «Д»	180
Общехозяйственные затраты	54 (1200 · 4,5/100)
Общепроизводственные затраты	36 (800 · 4,5/100)

На счетах бухгалтерского учета вторая операция отражается следующей проводкой (р.):

Д-т сч. 20 «Основное производство»	450
Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»	36
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»	54
К-т сч. 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»	540

В результате использование материалов в производственном процессе будет отражено по фактической себестоимости их заготовления.

Операция 3. Начислена заработная плата, р.:

Рабочим за изготовление продукции	15000
В том числе: за изготовление продукции «В»	9000
за изготовление продукции «Д»	6000
Цеховому персоналу	2800
Персоналу заводоуправления	2300
Итого	20100

Третья хозяйственная операция вызывает увеличение производственных расходов и одновременный рост задолженности предприятия по оплате труда перед работниками за выполненную ими работу.

Счета учета затрат являются активными, начисленные работникам суммы заработной платы будут отражены по дебету этих счетов, а счет «Расчеты с персоналом по оплате труда», на котором отражаются расчеты по заработной плате, является пассивным. Поэтому начисленная работникам сумма заработной платы отражается по кредиту данного счета.

Запись данной операции будет следующей, р.:

Д-т сч. 20 «Основное производство»	15000
Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»	2800
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»	2300
К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	20100

В аналитическом учете произведенные расходы по заработной плате отражаются в разрезе конкретных видов производимой продукции.

Операция 4. Произведены отчисления на социальные нужды в размере 34 % от начисленной заработной платы.

Отчисления на социальные нужды являются производственными расходами и относятся в дебет тех же счетов, что и начисленная заработная плата, т. е. по четвертой операции составляется бухгалтерская проводка, р.:

Д-т сч. 20 «Основное производство»	5100 (34 % от 15000)
------------------------------------	----------------------

в том числе: по продукции «В»	3060
по продукции «Д»	2040
Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»	952 (34 % от 2800)
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»	782 (34 % от 2300)
К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию»	6834

Операция 5. Произведен платеж в Белгосстрах (в размере 0,6 % от сумм начисленной заработной платы, р.):

Рабочим, занятым изготовлением продукции	90
В том числе: занятым производством продукции «В»	54
занятым производством продукции «Д»	36
Цеховому персоналу	17
Общехозяйственному персоналу	14

Отражение операции следующее, р.:

Д-т сч. 20 «Основное производство»	90
Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»	17
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»	14
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	121

Операция 6. Начислен износ по основным средствам, р.:

Производственного оборудования	4000
Заводоуправления	2000
Итого	6000

Сумма начисленного износа ежемесячно относится к издержкам производства с одновременным отражением по кредиту контрактного счета «Амортизация основных средств».

По данной операции составляется следующая бухгалтерская проводка, р.:

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»	4000
Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»	2000
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»	6000

Операция 7. Списываются общепроизводственные затраты на счет «Основное производство». Для этого они распределяются между изделиями пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Сумма общепроизводственных затрат в примере составляет, р.:

Материалы (операция первая и вторая)	836
Заработная плата (операция третья)	2800
Отчисления на социальные нужды (операция четвертая)	952
Платеж в Белгосстрах (операция пятая)	17
Амортизация основных средств (операция шестая)	4000

Итого 8605

Данные расходы относятся в дебет счета «Основное производство» с кредита счета «Общепроизводственные затраты», где они были учтены. Следовательно, счет «Общепроизводственные затраты» закрывается и указанные расходы распределяются между изделиями «В» и «Д» пропорционально заработной плате производственных рабочих. Ведомость распределения общепроизводственных затрат (в примере база распределения – заработная плата основных производственных рабочих), имеет следующую форму (таблица 1.4).

Таблица 1.4 – Ведомость распределения общепроизводственных затрат

В рублях

Изделия	Сумма заработной платы производственных рабочих	Общепроизводственные затраты
«В»	9000	5163
«Д»	6000	3442
Итого	15000	8605

До начала распределения в ведомости заполняются только итоги (дебетовый оборот) общепроизводственных расходов (8605 р.), а также частные и общая суммы базы для распределения. Частные суммы по изделиям (кредитовые обороты) общепроизводственных расходов получают пропорциональным распределением на основе коэффициентов по итогу:

$$\frac{8605}{15000} = 0,5737.$$

Используя полученный коэффициент, осуществляем распределение расходов по видам продукции, р.:

изделие «В» – 5163 (9000 · 0,5737);

изделие «Д» – 3442 (6000 · 0,5737).

Седьмая операция отражается следующей учетной записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство»	8605
К-т сч. 25 «Общепроизводственные затраты»	8605

*Операция 8.* Списываются по окончании месяца общехозяйственные затраты и распределяются между изделиями пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Сумма общехозяйственных затрат в нашем примере составляет, р.:

Материалы (операция первая и вторая)	1254
Заработная плата (операция третья)	2300
Отчисления на социальные нужды (операция четвертая)	782
Платеж в Белгосстрах (операция пятая)	14
Амортизация основных средств (операция шестая)	2000

Итого 6350

Распределение этой суммы общехозяйственных затрат приведено в таблице 1.5. Коэффициент распределения находится аналогично, как и при распределении общепроизводственных затрат.

Коэффициент распределения, р.

$$\frac{6350}{15000} = 0,423(3).$$

Таблица 1.5 – Ведомость распределения общехозяйственных затрат

В рублях

Изделия	Сумма заработной платы производственных рабочих	Общехозяйственные затраты
«В»	9000	3810
«Д»	6000	2540
Итого	15000	6350

Используя полученный коэффициент, осуществляем распределение расходов по видам продукции, р.:

изделие «В» – 3810 (9000 · 0,423(3));

изделие «Д» – 2540 (6000 · 0,423(3)).

По восьмой операции при реализации продукции составляется следующая учетная запись, р.:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	6350
К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»	6350

*Операция 9.* На склад приходятся полученные из производства готовые изделия по себестоимости ее производства 39245 р., в том числе, р.:

продукция «В» 1000 шт. (условно) в сумме – 23547,

продукция «Д» 500 шт. (условно) в сумме – 15698.

Выход готовой продукции из производства отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство» в разрезе видов выпускаемой продукции. Данные для этого формируются на аналитических счетах, открываемых к синтетическому счету 20 «Основное производство» по производству каждого вида продукции. Операция по оприходованию готовой продукции отражается учетной записью, р.:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция»	39245
К-т сч. 20 «Основное производство»	39245

В результате все учтенные по дебету счета 20 «Основное производство» затраты на изготовление продукции списываются на счет 43 «Готовая продукция». Остатка незавершенного производства на счете 20 «Основное про-



изводство» по примеру не будет.

### 1.8 Учет процесса реализации

Заключительным этапом кругооборота средств организации является реализация (продажа) выпущенной им продукции. В результате у хозяйствующего субъекта появляется возможность выполнить свои обязательства перед бюджетом, кредиторами, банками по взятым ссудам, работниками по оплате труда и т. д.

**Реализация** – это процесс продажи готовой продукции, выполненных работ или оказанных услуг. В процессе реализации, при условии его ритмичного и умелого осуществления, товаропроизводители возвращают в денежной форме затраты, связанные с производством и сбытом продукции, а также получают определенную сумму прибыли. *Сумма прибыли* определяется исходя из объема реализованной продукции по продажным ценам и ее полной фактической себестоимости. *Полная себестоимость реализованной продукции* складывается из производственной себестоимости и расходов, связанных с реализацией, которые называются *внепроизводственными (коммерческими)* расходами. Эти расходы по сбыту называются коммерческими расходами. Для учета этих расходов в организациях предназначен собирательно-распределительный активный счет 44 «Расходы на реализацию». В течение месяца все расходы предприятия-поставщика, связанные с реализацией продукции, относят в дебет этого счета.

Формирование полной (фактической) себестоимости продукции отражается учетными записями, р.:

*Операция 1.* Списана производственная себестоимость продукции:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	39245
К-т сч. 43 «Готовая продукция»	39245

*Операция 2.* Отражены управленческие расходы:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	6350
К-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»	6350

По видам продукции она составила, р.:

– по изделию «В» – 27357 (23547 + 3810);  
– по изделию «Д» – 18238 (15698 + 2540).

Себестоимость единицы продукции составила, р.:

– по изделию «В» – 27,4 (27357 / 1000);  
– по изделию «Д» – 36,5 (18238 / 500).

Прибыль или убыток от реализации является основным финансовым показателем, характеризующим успешность хозяйственной деятельности. В этой связи перед бухгалтерским учетом процесса реализации стоят следующие задачи:

щие задачи:

- 1) определение количества и стоимости отгруженной продукции;
- 2) расчет количества и стоимости реализованной продукции;
- 3) учет на аналитических и синтетических счетах отгруженной и реализованной продукции;
- 4) отнесение на реализованную продукцию расходов по ее упаковке, транспортированию к месту назначения (внепроизводственных расходов);
- 5) учет поступления денег от покупателей;
- 6) определение и отражение на счетах прибыли или убытков от реализации продукции, контроль за выполнением обязательств по договорам поставки продукции.

Своевременность отражения выручки за реализованную продукцию определяется установленным моментом реализации. *Моментом реализации* по методу начисления считается дата отгрузки.

Для отражения операций, связанных с реализацией продукции (работ, услуг), предназначен счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», особенностью которого является то, что по дебету и кредиту отражается одна и та же реализованная продукция (одинаковое количество) в разных оценках: по дебету – в сумме фактических затрат, без налога на добавленную стоимость и отчислений, производимых от выручки, а по кредиту – в сумме выручки по ценам реализации с налогом на добавленную стоимость. Эта особенность позволяет выявлять на данном счете результат процесса реализации – прибыль или убыток. Сумма превышения кредитового оборота по счету 90 над дебетовым свидетельствует о получении прибыли и относится в кредит счета 99 «Прибыли и убытки». Превышение оборота по дебету означает убыток и относится в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». Этим самым производится уравнивание оборотов по счету 90 в размере, не превышающем суммы разницы.

Финансовый результат целесообразно отражать в разрезе реализуемых изделий. Так, по изделию «В» финансовый результат от реализации составит, р.:

Счет «Доходы и расходы по текущей деятельности»	
Д-т	К-т
Сальдо –	Сальдо –
1) 23547	3) 36000 (условно)
2) 3810	
4) 6000 (НДС)	
Оборот 33357	Оборот 36000
Сальдо 2643	

По изделию «Д» финансовый результат от реализации составит, р.:

Счет «Доходы и расходы по текущей

деятельности»	
Д-т	К-т
Сальдо –	Сальдо –
1) 15698	3) 21000 (условно)
2) 2540	
4) 3500 (НДС)	
Оборот 21738	Оборот 21000
	Сальдо 738

Таким образом, в примере по изделию «В» получена прибыль в размере 2643 р., а по изделию «Д» – убыток – 738 р. В целом за отчетный период организация получила прибыль в размере  $2643 - 738 = 1905$  р., что отражается учетными записями:

*Операция 3.* Продукция отгружена покупателям. Условимся, что стоимость отгруженной продукции – 47500 р. без НДС (НДС – 20 %). Тогда стоимость с НДС составит 57000 р. Учетные записи по отражению отгрузки, р.:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	57000
К-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	57000

*Операция 4.* Отражается начисление НДС, р.:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	9500
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	9500

*Операция 5.* Отражается финансовый результат от реализации (прибыль), р.:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	1905
К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»	1905

*Операция 6.* Отражается поступление средств от покупателей, р.:

Д-т сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	9500
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	9500

Счет 90 остатка не имеет, так как результат от реализации выявляется по истечении каждого месяца и отражается в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки», т. е. счет реализации закрывается.

## 2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ОБЪЕКТОВ

---

### 2.1 Учетная политика как основа бухгалтерского менеджмента

В настоящее время организации рассматривают перспективу развития через призму долгосрочной политики в отношении формируемых в текущем отчетном периоде доходов и расходов, а также получаемых льгот. Такая политика закрепляется в специальном документе, называемом учетной политикой организации и формируемом в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки». В целях обеспечения эффективности бухгалтерского менеджмента при формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Таким образом, степень свободы организации ограничена и представлена перечнем методик, приемов и способов, которые должны быть закреплены в ее учетной политике.

Все предприятия Республики Беларусь в соответствии с Законом о бухгалтерском учете и отчетности при ведении бухгалтерского учета должны руководствоваться учетной политикой.

**Учетная политика** – это выбор методик, форм, способов ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, а также установленный порядок их применения в конкретной хозяйственной ситуации.

Учетная политика организации включает:

- применяемые организацией виды учетной оценки;
- формирование рабочего Плана счетов (на основании Типового плана счетов);
- разработанные организацией для применения формы первичных документов;
- применяемую организацией форму бухгалтерского учета;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- иные способы организации и ведения бухгалтерского учета.

К способам ведения учета, один из которых должна выбрать организация, относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров, обработки информации и другие способы и приемы. При этом степень свободы организации в формировании учетной политики законодательно ограничена нормативным регулированием бухгалтерского учета, в котором представлен перечень методик и учетных процедур в разрезе их допустимых альтернативных вариантов. Так, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из профессионального мнения бухгалтера, что, несомненно, оказывает непосредственное влияние на уровень себестоимости, оценку капитала, финансовые результаты и перспективы развития организации.

Учетная политика вновь созданной организации утверждается руководителем организации не позднее тридцатого календарного дня с даты государственной регистрации этой организации. Общие правила формирования учетной политики сводятся к следующим:

1) при формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного из нескольких способов, допускаемых правовыми предписаниями в области бухгалтерского учета. Например, покупные материалы учитываются в фактических ценах;

2) учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе правовых предписаний и утверждается руководителем организации, т. е. оформляется соответствующим документом, который, исходя из правовой природы, является локальным нормативным актом;

3) способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего документа;

4) избранные способы ведения учета применяются всеми подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения. Утвержденный руководителем приказ об учетной политике должен быть доведен до сведения всех подразделений до начала следующего года.

Таким образом, в соответствии с законом о бухгалтерском учете и отчетности и национальным стандартом данная прерогатива предоставлена главному бухгалтеру организации. Проведенный анализ допустимых нормативным регулированием способов ведения бухгалтерского учета, с точки зрения формирования величины финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, позволяет разделить их на две противоположные основные группы:

- 1) способы, увеличивающие финансовый результат;
- 2) уменьшающие финансовый результат.

Поэтому при определении своей учетной политики руководству организации следует четко разделять элементы способов ведения бухгалтерского учета по степени их влияния на формирование финансового результата в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности по следующим направлениям (таблица 2.1).

Т а б л и ц а 2.1 – **Способы ведения бухгалтерского учета и их элементы, влияющие на величину финансовых результатов**

Способ учетной политики организации	Элементы способа
1 Способы и методы начисления амортизации	Линейный способ. Нелинейные способы: – прямой метод суммы чисел лет; – обратный метод суммы чисел лет; – метод уменьшаемого остатка. Производительный способ
2 Способ переоценки основных средств	Метод прямой оценки. Метод пересчета валютной стоимости. Индексный метод
3 Способ оценки производственных запасов при их отпуске в производство	По себестоимости каждой единицы. По средней себестоимости. По себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО)
4 Способ создания резервов по сомнительным долгам	По каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора. По группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения. По всей сумме дебиторской задолженности на основе выручки от реализации продукции

Организация самостоятельно формирует свою учетную политику и излагает ее в положении об учетной политике, которое подписывается главным бухгалтером, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающим услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности.

## 2.2 Учет основных средств и нематериальных активов

### 2.2.1 Основные средства, их классификация и оценка

**Основные средства** – это стоимостное выражение средств труда, при помощи которых совершается производственный процесс и воздействие на предметы труда. К средствам труда относятся машины, оборудование, ин-

струменты, производственный и хозяйственный инвентарь, другие орудия производства. В состав основных средств входят также здания, сооружения, передаточные устройства, транспортные средства, которые непосредственно на предметы труда не воздействуют, а создают необходимые условия для осуществления производственного процесса. Основные средства участвуют в процессе производства длительное время, сохраняя при этом свою натуральную первоначальную форму, постепенно изнашиваются и переносят частями свою стоимость на вновь создаваемый продукт.

В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости.

Согласно постановлению Министерства финансов Республики Беларусь «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств» от 30.04.2012 № 26, в качестве **объектов основных средств к бухгалтерскому учету** принимаются активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, в управлении, а также для предоставления во временное пользование;
- 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 момента их приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

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

#### **Классификация основных средств:**

- 1) по натурально-вещественному составу:
  - *здания* – производственные, складские, административно-хозяйственные (здания цехов, заводоуправления, гаражи и др.);
  - *сооружения* – насосные станции, дымовые трубы на отдельных фундаментах, бункеры, мосты, водонапорные башни, автомобильные дороги и др.;
  - *передаточные устройства* – электрические сети, трубопроводы, тепловые и газовые сети, трансмиссии;
  - *машины* – оборудование: силовые машины и оборудование (генераторы, трансформаторы, двигатели, турбины, паровые котлы, ядерные реакторы и т. д.); рабочие машины и оборудование (металлорежущие станки, куз-

нечные и прессовые машины, автоматы для сварочных работ и т. д.); измерительные – регулирующие приборы и устройства (амперметры, весы, водомеры и т. д.); вычислительная техника (электронные и другие вычислительные машины); прочие машины и оборудование (оборудование телефонных станций, пожарные машины и др.);

- *транспортные средства* – электровозы, вагоны, автомобили, морские и речные суда;
- *инструменты* – электродрели, пневматические отбойные молотки и др.;
- *производственный инвентарь и принадлежности*, т. е. предметы производственного назначения;
- *хозяйственный инвентарь* – конторская обстановка, шкафы, ящики нескороаемые, ковры, множительные аппараты.

2) по отраслевой принадлежности: основные средства промышленности, транспорта, сельского хозяйства, социальной сферы, строительства, торговли;

3) по функциональному назначению: производственные (участвующие в производственной деятельности), непроизводственные;

4) по степени использования: основные средства, находящиеся в эксплуатации, в запасе, на консервации, в стадии модернизации и реконструкции, частичной ликвидации;

5) по принадлежности: собственные, арендованные;

6) в зависимости от характера функционирования основных средств в хозяйственных процессах: производственные и непроизводственные (средства сферы обращения и непроизводственной сферы). К *производственным* относятся те из них, которые непосредственно участвуют в производстве, воздействуют с помощью рабочего либо средств автоматики на предметы труда при изготовлении продукции, выполнении работ или оказании услуг (системы машин, комплексы технологического оборудования, инструмент и др.) или создают необходимые условия для производственного процесса (здания, сооружения и т. п.). К *непроизводственным* относятся основные средства, используемые в жилищно-коммунальном хозяйстве, бытовом обслуживании населения, здравоохранении и физической культуре, просвещении, культуре и других отраслях непроизводственной сферы (жилье дома с оборудованием и инвентарем, общежития, гостиницы, поликлиники, стадионы, детские сады и ясли, пионерские лагеря, бани, прачечные, парикмахерские, дворцы культуры, клубы, библиотеки и т. п.).

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Для учета и обеспечения контроля сохранности основных средств каждому их инвентарному объекту присваивается отдельный инвентарный номер. Инвентарный номер – это регистрационный признак объекта основных средств, присваиваемый ему в момент принятия к бухгалтерскому учету. Он должен быть обозначен на объекте путем прикрепления металлического

жетона, нанесен краской или иным способом. Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним весь период его нахождения в данной организации.

Аналитический учет основных средств организуется по отдельным инвентарным объектам. Он ведется в инвентарных карточках учета основных средств или в иных регистрах аналитического учета.

В бухгалтерском учете основные средства учитываются в денежном выражении. *Виды оценки:*

1) первоначальная стоимость – сумма фактических затрат на приобретение, строительство, основные средства (стоимость основных средств, расходы по транспортировке, таможенные платежи, расходы по страхованию, проценты за кредит и пр.);

2) восстановительная стоимость – стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях (для ее определения проводится ежегодная переоценка основных средств);

3) остаточная стоимость – разница между первоначальной / восстановительной стоимостью и суммой накопленной амортизации;

4) оценочная стоимость – определяется оценочной комиссией, на основании технического состояния объекта, действующих рыночных цен на аналогичный объект и т. п. Применяется в случаях: при постановке на учет основных средств, бывших в эксплуатации; в результате выявленных излишков, при внесении в уставный фонд имущества;

5) рыночная стоимость – вид оценки, который отражает соотношение спроса и предложения на данный вид основных средств в определенный момент времени;

6) амортизационная ликвидационная стоимость объекта, которая представляет собой оценочную величину в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств, за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта. Таким образом, предприятие вправе вычитать амортизационную ликвидационную стоимость актива из его амортизируемой стоимости. На эти же суммы в период эксплуатации актива будут уменьшаться амортизационные отчисления, что является инструментом возможного снижения данной статьи затрат.

Нормативный документ, предоставляющий право выбора и описывающий возможные способы переоценки объектов основных средств – Инструкция о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики

Беларусь № 162/131/3705.11.2010 г. В инструкции приведены следующие *методы переоценки:*

– прямой оценки, когда стоимость определяется организациями самостоятельно или с привлечением субъектов, занимающихся оценочной деятельностью;

– метод пересчета валютной стоимости. Этот метод предусматривает пересчет стоимости затрат на приобретение (за исключением стоимости основных средств, доходных вложений в материальные активы), создание, доставку, установку и монтаж, которые осуществлялись в белорусских рублях, кроме обособленно учитываемых затрат, возникших после ввода объекта в эксплуатацию (процентов по кредитам и займам, за исключением процентов по просроченным кредитам и займам, курсовых, суммовых разниц, расходов, связанных с покупкой валюты для расчетов с поставщиками и подрядчиками), в иностранную валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату их осуществления. При этом в случае реконструкции (модернизации, реставрации), проведения иных аналогичных работ, стоимость таких затрат пересчитывается в иностранную валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату ввода в эксплуатацию основных средств, доходных вложений в материальные активы после их завершения;

– индексный метод. К первоначальной (переоцененной) стоимости, числящейся в бухгалтерском учете (книге учета доходов и расходов) до переоценки, применяются коэффициенты изменения стоимости по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, дифференцированные по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет.

Согласно действующему законодательству, переоценка имущества производится на 1 января года, следующего за отчетным, за период, прошедший с даты предыдущей переоценки по 31 декабря отчетного года.

В результате переоценки основных средств их стоимость может увеличиваться (дооценка) или уменьшаться (уценка). Хозяйственные операции по дооценке основных средств в бухгалтерском учете отражаются в порядке, представленном в таблице 2.2.

Если ранее не было учета основных средств со списанием потерь на счет 91 «Прочие доходы и расходы» то их дооценка в учете отражается:

– по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» – на сумму разницы между переоцененной и первоначальной стоимостью объекта;

– по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» – на сумму увеличения накопленной амортизации основных средств.

Таблица 2.2 – Учетные записи по отражению переоценки основных средств

Содержание хозяйственных операций	Учетные записи	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма восстановления ранее отраженной уценки первоначальной стоимости основных средств	01	91
Отражена сумма дооценки первоначальной стоимости основных средств	01	83
Отражена сумма восстановления уценки накопленной амортизации основных средств	91	02
Отражена оставшаяся сумма дооценки накопленной амортизации основных средств	83	02

Сумма уценки основных средств относится на уменьшение добавочного капитала в пределах имеющегося остатка по данному объекту основных средств, образовавшегося в результате ранее проведенных его переоценок. Оставшаяся сумма уценки объекта основных средств относится на увеличение инвестиционных расходов.

### 2.2.2 Документальное оформление и учет поступления объектов основных средств

Порядок оценки и методики отражения в бухгалтерском учете поступления основных средств зависят от источников и условий их приобретения.

*Источники поступления основных средств:* капитальные вложения, приобретение за плату у других организаций и лиц, получение безвозмездно, субсидирование правительственными органами, внесение учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, получение основных средств в аренду/лизинг, оприходование излишков основных средств, выявленных при инвентаризации, перемещение из одного цеха в другой.

Приемка в эксплуатацию основных средств осуществляется назначенной руководителем предприятия комиссией, в состав которой, как правило, включают главного механика, специалиста по строительству, представителя технического отдела, инженера по технике безопасности, начальника цеха или отдела, который принимает в эксплуатацию объект, бухгалтера и др. На принятые в эксплуатацию объекты комиссия оформляет акт о приемке-передаче объектов основных средств законодательно установленной формы, где содержится подробная характеристика объекта, год выпуска или постройки, дата ввода в эксплуатацию, результаты испытаний на соответствие объекта техническим условиям, заключение комиссии; указывается, кто принял и кто сдал объект и другие сведения. Данный акт составляется на каждый объект основных средств. К акту прилагается вся необходимая техническая

документация, относящаяся к принимаемым объектам, а также документация, подтверждающая их государственную регистрацию в установленных законодательством случаях, которая затем передается материально ответственным лицам по месту эксплуатации основных средств. Полностью оформленный акт вместе с приложениями передается на утверждение руководителю, а затем в бухгалтерию для составления инвентарной карточки. Заполнение инвентарных карточек и инвентарных книг производится на основе первичной документации. Учет объектов основных средств по месту их нахождения (эксплуатации) осуществляется в инвентарном списке.

Бухгалтерский учет собственных основных средств ведут на счете 01 «Основные средства» по первоначальной (восстановительной) стоимости в течение всего срока их эксплуатации. Отражение поступления в бухгалтерском учете основных средств:

#### 1 При строительстве и производстве:

– собственными силами: 1) расходы по строительству объекта: Дт 08 Кт 10, 70, 69, 76, 02; 2) передача в эксплуатацию: Дт 01 Кт 08;

– подрядным способом: 1) сумма затрат по строительству: Дт 08 Кт 60; 2) принимается к учету входной НДС от суммы затрат по строительству: Дт 18/1 Кт 60; 3) оплата подрядчику за выполнение строительных работ: Дт 60 Кт 51; 4) ввод в эксплуатацию основных средств по окончании строительства: Дт 01 Кт 08; 5) принятие к вычету входного НДС в месяце, следующем за месяцем ввода объекта в эксплуатацию: Дт 68 Кт 18/1.

#### 2 Приобретение за плату:

– требующих монтажа: 1) на стоимость приобретенного оборудования, требующего монтажа: Дт 07 Кт 60; 2) на сумму входного НДС: Дт 18/1 Кт 60; 3) оплачен счет поставщика с учетом НДС: Дт 60 Кт 51; 4) оборудование передано в монтаж: Дт 08 Кт 07; 5) расходы по материалам для монтажа: Дт 08 Кт 10; 6) начислена заработная плата работникам, занятым монтажом: Дт 08 Кт 70; 7) произведены отчисления от заработной платы работников, занятых монтажом оборудования: Дт 08 Кт 69, 76; 8) электроэнергия (собственная; покупная): Дт 08 Кт 23; 60, 76; 9) ввод в эксплуатацию по первоначальной стоимости в размере фактических затрат по приобретению и монтажу: Дт 01 Кт 08; 10) начислен НДС по расходам за монтаж оборудования: Дт 18/1 Кт 68; 11) зачет НДС по приобретенному основному средству, начиная с месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию: Дт 68 Кт 18/1.

#### 3 Безвозмездное поступление и целевое финансирование:

1-й вариант: безвозмездное поступление от организации одной структурной подчиненности: 1) оприходовано основное средство от вышестоящей организации по первоначальной/восстановительной стоимости: Дт 01 Кт 79;

2) принята к учету начисленная амортизация по объекту, бывшему в эксплуатации: Дт 79 Кт 02;

2-й вариант: безвозмездное поступление основных средств от сторонних организаций: 1) получены основные средства безвозмездно в оценке по рыночной стоимости: Дт 08 Кт 98; 2) ввод в эксплуатацию: Дт 01 Кт 08; 3) начислена амортизация в месяце, следующем за месяцем ввода в эксплуатацию: Дт 20, 23, 25 Кт 02.

4 *Приобретение основных средств за счет бюджетного финансирования:*

1) получена на расчетный счет сумма целевого бюджетного финансирования: Дт 51 Кт 86; 2) приобретено основное средство у поставщика: Дт 08 Кт 60; 3) начислен НДС: Дт 18 Кт 60; 4) произведена оплата поставщику за приобретенное основное средство: Дт 60 Кт 51; 5) ввод в эксплуатацию: Дт 01 Кт 08; 6) списание суммы целевого финансирования в счет увеличения добавочного фонда: Дт 86 Кт 83.

### 2.2.3 Документальное оформление и учет выбытия объектов основных средств

**Выбытие** – списание стоимости основных средств с баланса организации. Перемещение основных средств внутри организации к выбытию не относится, а называется внутренним перемещением. На перемещенные объекты бухгалтерские записи могут не составляться, а в картотеке аналитического учета инвентарная карточка переставляется из подразделения, где находился объект, в подразделение, куда он передан.

Причины выбытия:

1 *Реализация.* Если объект основных средств становится ненужным, организация должна попытаться его продать. Она находит покупателя и оговаривает с ним условия продажи-покупки, цену, которая зависит от остаточной стоимости объекта, качественного состояния, спроса и предложения на него. Реализацию проводят в установленном порядке: материально-ответственное лицо выписывает ТН-1, ТН-2. Накладные служат основанием для расчетов за перевозку основных средств.

Для списания стоимости основных средств и суммы накопленной амортизации к счету 01 открыт субсчет «Выбытие основных средств». Для отражения информации о выбытии основных средств в связи с реализацией или ликвидацией предназначен результативный счет 91 «Прочие доходы и расходы»: 1) списана первоначальная/восстановительная стоимость основных средств: Дт 01 Кт 01; 2) списана накопленная амортизация: Дт 02 Кт 01; 3) списана остаточная стоимость основных средств: Дт 91 Кт 01; 4) отражены расходы, связанные с реализацией основных средств: Дт 91 Кт 44, 76, 23, 10, 70, 69; 5) начислен НДС: Дт 91 Кт 68, при реализации основных средств НДС исчисляется, исходя из цены реализации объекта основных средств; 6) предъ-

явлен счет за реализованный объект по цене реализации с учетом НДС: Дт 62 Кт 91; 7) оплачены покупателем предъявленные им расчетные документы: Дт 51, 60, 76.

2 *Безвозмездная передача.* С получателем объекта основных средств оговариваются условия передачи, после чего она оформляется документально. При безвозмездной передаче основных средств составляется акт о приеме-передаче объектов основных средств, к которому прилагаются сопроводительные документы. Составляется не менее двух экземпляров акта. Подписывается извещение, служащее контрольным документом. Бухгалтерия передающей стороны списывает основное средство и сумму амортизации со своего баланса только после получения от принимающей стороны извещения об оприходовании объекта. На основании акта бухгалтерия производит соответствующую запись в инвентарной карточке переданного объекта.

3 *Ликвидация.* Основные средства списываются (ликвидируются), если они физически изношены или морально устарели, либо непригодны к дальнейшей эксплуатации. Для оформления ликвидации создается специальная комиссия. Результаты принятого решения оформляются актом на списание основных средств или актом на списание автотранспортных средств. В актах указывается дата принятия объекта к учету, год изготовления, дата ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальная/восстановительная стоимость, сумма начисленной амортизации, дата проведения ремонтов, причины выбытия. Акт составляется в количестве 1–3 экземпляров и утверждается руководителем предприятия. Списание производится в бухгалтерии с отметкой в инвентарной карточке о выбытии основных средств: 1) списана первоначальная/восстановительная стоимость основных средств: Дт 01 Кт 01; 2) списана накопленная амортизация: Дт 02 Кт 01; 3) списана остаточная стоимость основных средств: Дт 91 Кт 01; 4) отражены расходы, связанные с реализацией основных средств: Дт 91 Кт 10, 70, 69, 76, 23; 5) оприходованы годные остатки, полученные от реализации основных средств: Дт 10 Кт 91; 6) начислен НДС: Дт 91 Кт 68, НДС исчисляется от остаточной стоимости объекта за вычетом годных остатков. Если ликвидируемый объект был введен в эксплуатацию до января 2000 г., то НДС при его ликвидации не начисляется.

4 *В результате стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций:*

1) списана первоначальная/восстановительная стоимость основных средств: Дт 01 Кт 01; 2) списана накопленная амортизация: Дт 02 Кт 01; 3) списана остаточная стоимость основных средств: Дт 91 Кт 01; 4) если объекты были застрахованы, на их остаточную стоимость составляется проводка: Дт 76 Кт 01; 5) при поступлении суммы страхового возмещения: Дт 51 Кт 76.

Аналитический учет ведется по отдельным выбывающим объектам основных средств.



#### 2.2.4 Инвентаризация основных средств и отражение в учете ее результатов

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценки имущества и обязательств, выявляются отклонения от учетных данных и принимаются решения по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Объекты, сроки и порядок проведения инвентаризаций определяет руководитель организации. Инвентаризацию основных средств проводят в соответствии с Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь «Об утверждении Инструкции по инвентаризации активов и обязательств» от 30.11.2007 г. № 180. Согласно указанной инструкции инвентаризация проводится ежегодно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, но не ранее 1 ноября.

*Проведение инвентаризации обязательно также в следующих случаях:*

- при передаче имущества государственного унитарного предприятия в аренду, его купле-продаже;
- при реорганизации или ликвидации (упразднении) организации;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене руководителя организации и (или) материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- в случае чрезвычайных обстоятельств (стихийных бедствий).

До начала инвентаризации комиссия проверяет наличие и состояние инвентарных карточек (инвентарных книг), технические паспорта и другую документацию. В присутствии должностного и материально ответственных лиц (руководителей цехов, отделов, мастеров) члены комиссии осматривают каждый объект основных средств, его техническое состояние, комплектность, использование основных средств по назначению и записывают в инвентаризационную опись фактическое наличие по наименованиям, инвентарным номерам. При инвентаризации зданий, сооружений и других объектов недвижимости проверяется наличие документов, подтверждающих собственность организации.

В отдельную опись записывают выявленные при инвентаризации неучтенные объекты, а также непригодные для эксплуатации и восстановления объекты собственности организации. Неучтенные объекты основных средств отражаются в описи по оценочной стоимости. Сумму их износа комиссия определяет по фактическому состоянию объекта в % от восстановительной стоимости. Инвентаризационные описи используются в бухгалтерии для внесения изменений в инвентарные карточки, учетные регистры по учету основных средств. В заключение инвентаризации составляется сличительная ведомость,

в которой указывается наименование объектов по местам их нахождения, выявленные неучтенные объекты, недостающие объекты и их стоимость. Протокол инвентаризационной комиссии утверждает руководитель организации.

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета результатов инвентаризации основных средств приведена в таблице 2.3.

Т а б л и ц а 2.3 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета результатов инвентаризации основных средств

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списана первоначальная/восстановительная стоимость недостающих основных средств	01	01
Списана сумма начисленной амортизации	02	01
Списана остаточная стоимость недостающих объектов основных средств	94	01
Отнесение недостач на виновное лицо	73	94
С виновного лица из заработной платы удержано в возмещение ущерба	70	73
Списание недостач и потерь по вине организации	99	94
Отражение излишка	01	91

По всем расхождениям с учетными данными материально ответственные лица дают письменные объяснения, а затем принимается решение об отражении в учете всех расхождений. Излишки основных средств, независимо от причин их образования, по решению руководителя организации приходуются по оценочной стоимости на дату проведения инвентаризации и относятся на финансовые результаты. Недостача основных средств в соответствии с решением руководителя покрывается за счёт виновных лиц, а если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки списываются на финансовые результаты.

#### 2.3 Особенности учета нематериальных активов

Учет нематериальных активов ведут на синтетическом счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости. Этот счет предназначен для учета данного вида долгосрочных активов, по отношению к балансу – активный. По дебету счета 04 отражается поступление нематериальных активов, а по кредиту – выбытие.

*Особенности нематериальных активов*

- отсутствие материально-вещественной формы;
- способность приносить в будущем организации экономические выгоды;
- использование в течение длительного времени;
- стоимостная оценка может быть измерена с достаточной надежностью;
- наличие надлежаще оформленных документов;

– подтверждение существования самого актива и исключительные права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки патента, товарного знака).

К нематериальным активам относятся принадлежащие обладателю имущественные права: на объекты промышленной собственности, произведения науки, литературы, искусства, объекты смежных прав, программы для ЭВМ и компьютерные базы данных, использование объектов интеллектуальной собственности, лицензионные и авторские права и договоры на пользование природными ресурсами и землей.

*Классификация нематериальных активов:*

1 Объекты интеллектуальной собственности – объекты авторских прав, промышленной собственности, средства индивидуализации, научные произведения, изобретения, фирменные наименования, компьютерные программы и база данных, полезные модели, товарные знаки, ноу-хау.

2 Отложенные затраты – НИОКР, организационные расходы, плата за регистрацию, прочие расходы.

3 Имущественные права – права пользования ресурсами, лицензии.

Оценка объектов нематериальных активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения данной операции, т. к. затраты в нематериальные активы носят долгосрочный характер, то их погашение осуществляется посредством амортизации, начисляемой ежемесячно, исходя из первоначальной стоимости объектов и нормативного (полезного) срока службы объекта.

Нормативный срок службы объектов нематериальных активов и принимаемый равный ему срок полезного использования эксплуатируемых в предпринимательской деятельности объектов нематериальных активов определяются исходя из времени их использования (срока службы), устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя. При отсутствии в них указания на время использования (срок службы) эти сроки устанавливаются по решению комиссии:

а) по средствам индивидуализации участников гражданского оборота товаров, услуг (фирменные наименования, товарные знаки) – на срок до сорока лет, но не более срока деятельности организации;

б) по объектам права промышленной собственности, за исключением перечисленных в абзаце втором настоящего пункта, – на срок до двадцати лет, но не более срока деятельности организации;

в) по другим объектам нематериальных активов – на срок до десяти лет, но не более срока деятельности организации.

Аналитический учет нематериальных активов ведут по отдельным объектам в инвентарных карточках или в инвентарной книге. Для удобства составления бухгалтерской отчетности по нематериальным активам в учете затраты на их приобретение группируют по видам нематериальных активов.

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета нематериальных активов приведена в таблице 2.4.

Т а б л и ц а 2.4 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета нематериальных активов**

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Оприходование нематериальных активов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд: на величину увеличения уставного капитала в размере оценочной стоимости нематериальных активов	75	80
на оценочную стоимость нематериальных активов	08	75
принят к учету объект нематериальных активов по оценочной стоимости	04	08
Приобретение нематериальных активов за плату у других предприятий и лиц: на стоимость приобретенных нематериальных активов с учетом расходов по их приобретению	08	60, 76
на сумму НДС по приобретенным нематериальным активам и услугам сторонних организаций по приобретению этих активов	18/2	60, 76
произведена оплата поставщикам стоимости нематериальных активов с учетом НДС	60, 76	51, 52, 55
принят к учету объект нематериальных активов по первоначальной стоимости	04	08
произведен зачет НДС	68	18/2
Оприходование нематериальных активов, полученных от других предприятий и лиц безвозмездно	04, 08	98
Списана первоначальная стоимость нематериальных активов	04	04
Списана остаточная стоимость нематериальных активов	91	04
Отражены расходы по реализации (списанию) нематериальных активов	91	76
Поступление выручки от реализации нематериальных активов	51, 52, 55	91/1

Нематериальные активы приходятся по первоначальной стоимости, которая определяется:

1) при приобретении за плату у юридических и физических лиц – по фактическим затратам;

2) создании нематериальных активов самостоятельно – по фактической себестоимости;

3) поступлении нематериальных активов по товарообменным операциям – по учетной стоимости отгруженного товара на дату отгрузки;

4) получении от других организаций и физических лиц – по ценам, сложившимся на внутреннем рынке, если законодательно не предусмотрен иной порядок.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, полученных от других организаций и лиц безвозмездно, оценивается по рыночной стоимости на дату поступления.

#### 2.4 Методы, порядок начисления и учет амортизации

Участвуя в процессе производства, основные средства изнашиваются и переносят свою стоимость на вновь созданную продукцию. Размер переносимой стоимости основных средств образует сумму, которая включается в себестоимость продукции в форме амортизационных отчислений. Механизм постепенного переноса стоимости основных средств на готовую продукцию (работы, услуги) и накопления средств для замены изношенных долгосрочных активов называется **амортизацией**. Начисление амортизации производится в соответствии с постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь «Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов» от 27.02.2009 г. № 37/18/6.

Для проведения амортизационной политики в организациях создается комиссия из числа имеющихся в штате специалистов технических, производственно-технологических, информационно-технологических, финансово-экономических, бухгалтерских и юридических подразделений. Положение о комиссии и ее состав утверждаются руководителем организации (вышестоящей организации, собственником имущества организации). Результаты работы комиссии по проведению амортизационной политики оформляются протоколами, в которых содержатся ссылки на записи в учетной политике организации и соответствующие первичные учетные документы.

В зависимости от способа начисления амортизации и условий функционирования объектов *амортизируемой стоимостью*, от которой рассчитываются амортизационные отчисления, являются:

– первоначальная стоимость объектов или первоначальная стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством (за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости, если она применяется в организации);

– недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством.

Организация вправе определить амортизируемую стоимость за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости объекта. *Амортизационная ликвидационная стоимость* – оценочная величина в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце установленной срока полезного использования указанного объекта.

Решение о применении амортизационной ликвидационной стоимости при расчете амортизируемой стоимости принимается организацией самостоятельно и закрепляется учетной политикой организации. Амортизационная ликвидационная стоимость пересматривается самостоятельно организацией по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным годом.

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

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

– с привлечением оценщиков.

***Амортизируемая стоимость основных средств изменяется в случаях:***

– модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, проведенного технического диагностирования и освидетельствования, оформленных актами сдачи-приемки выполненных работ, – на сумму соответствующих затрат;

– проведения переоценки основных средств в соответствии с законодательством;

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

– выявления ошибки в определении амортизируемой стоимости;

– других в соответствии с законодательством.

*Объектами начисления амортизации* являются основные средства, как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности, а также объекты, предоставленные организацией во временное владение и (или) пользование с целью получения дохода, учитываемые в качестве доходных вложений в активы.

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

- библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование;
- фильмофонды, музейные и художественные ценности;
- здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь, за исключением зданий и сооружений, используемых организациями для осуществления предпринимательской деятельности, кроме зданий и сооружений, числящихся на балансовых счетах бюджетных организаций и некоммерческих организаций культуры;
- основные средства государственных организаций, находящихся за границей;
- земельные участки.

Сумма, начисляемая по объекту амортизации, зависит от установленного срока его полезного использования или нормативного срока службы и выбранного метода начисления амортизации. Независимо от использования (неиспользования) объектов основных средств в предпринимательской деятельности организацией определяется нормативный срок их службы.

**Нормативные сроки службы основных средств** приведены в постановлении Министерства экономики Республики Беларусь «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь» № 161 от 30.09.2011 г. При расхождении срока эксплуатации объекта основных средств, устанавливаемого организацией-изготовителем в технической документации, и значения нормативного срока службы, указанного в классификации амортизируемых основных средств 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.

Нормативный срок службы по объектам основных средств, не включенным в классификацию амортизируемых основных средств, устанавливается решением комиссии на основании технической документации организаций-изготовителей, а в ее отсутствие – путем оценки комиссией технического состояния объекта. При этом объект основных средств по решению комиссии относится к одной из подгрупп классификации амортизируемых основных средств.

Нормативный срок службы объектов основных средств, в том числе ранее находившихся в эксплуатации, определяется при приобретении каждым балансодержателем или собственником с даты принятия их к бухгалтерскому учету при вводе в эксплуатацию в годах (соответствующем им количестве месяцев).

По объектам, ранее находившимся в эксплуатации, комиссия вправе:

- 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;
- определить в целях амортизации уплаченной стоимости приобретенного объекта основных средств нормативный срок службы самостоятельно, с учетом технического состояния объекта, требований техники безопасности и других факторов на срок не менее одного года, если срок фактического использования объекта на дату приобретения окажется равным или более соответствующего значения, приведенного в классификации амортизируемых основных средств.

По объектам основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, комиссия по проведению амортизационной политики устанавливает **срок полезного использования**. Решение принимается комиссией, исходя из указанных условий, потребностей воспроизводства, утвержденных бизнес-планов, планов технического обновления и реструктуризации производства, сложившейся конкурентоспособности товаров, продукции, работ, услуг.

Срок полезного использования объекта может быть установлен не более срока деятельности организации. Он устанавливается в годах в пределах между нижней и верхней границами диапазонов, определенных по группам амортизируемых объектов основных средств в Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Комиссия вправе принимать сроки полезного использования объектов основных средств равными нормативным срокам службы соответствующих объектов.

Установленный период начисления амортизации (нормативный срок службы или срок полезного использования объекта) прерывается на время проведения модернизации объектов, их дооборудования, полной или частичной реконструкции, достройки, а также при консервации объектов в соответствии с законодательством. Срок нахождения таких объектов в эксплуатации продлевается на период, в течение которого не начислялась амортизация.

**Нормативный срок службы объектов нематериальных активов** и принимаемый равный ему срок полезного использования в предпринимательской деятельности объектов нематериальных активов определяются исходя из времени их применения (срока службы), устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя. При отсутствии в них указания на время использования (срок службы) эти сроки устанавливаются по решению комиссии:

– по средствам индивидуализации участников гражданского оборота товаров, услуг, полученным при совершении сделки по приобретению организации как имущественного комплекса (фирменные наименования, товарные знаки) – на срок до 40 лет;

– по объектам права промышленной собственности – на срок до 20 лет;

– по другим объектам нематериальных активов – на срок до 40 лет.

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

Начисление амортизации начинается после приема активов в эксплуатацию. *Линейным и нелинейным способами* амортизация начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию. По объектам, не требующим монтажа и принятым к бухгалтерскому учету в составе основных средств на дату приобретения, которые фактически не эксплуатируются по причинам производственного и иного характера, амортизация линейным и нелинейным способами производится с месяца, следующего за месяцем начала их фактической эксплуатации. При этом течение срока полезного использования, установленного при приобретении указанных объектов, начинается с момента их фактической эксплуатации.

Организация по учреждаемой или образующейся в результате реорганизации начисляет амортизацию по объектам основных средств 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 дооборудования, полной или частичной реконструкции, достройки, технического диагностирования и освидетельствования с полной остановкой объекта или его части, а также при консервации объектов в соответствии с законодательством;

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

– по объектам основных средств, полученным организацией в собственность (хозяйственное ведение, оперативное управление) вследствие погашения обязательств должником, не используемым ею в предпринимательской деятельности и предназначенным для отчуждения, – в течение 12 месяцев, начиная с месяца их принятия на учет в качестве основных средств.

**Начисление амортизации прекращается:**

– по выбывшим объектам основных средств, а также по объектам основных средств, предназначенным для реализации, амортизация по которым

начислялась линейным и нелинейным способами, – с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия или признания в качестве предназначенного для реализации;

– по выбывшим объектам основных средств, а также по объектам основных средств, предназначенным для реализации, амортизация по которым начислялась производительным способом, – с даты окончания эксплуатации в связи с выбытием;

– по самортизированным объектам основных средств – с первого числа месяца, следующего за месяцем полного включения амортизируемой стоимости данных объектов в затраты на производство, расходы на реализацию, в состав инвестиционных расходов.

Организация самостоятельно определяет *способы и методы начисления амортизации*, в том числе и по объектам одного наименования. 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, их дооборудования, достройки, технического диагностирования и освидетельствования с полной их остановкой.

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

В настоящее время начисление амортизации производится одним из следующих способов, представленных на рисунке 2.1.



Рисунок 2.1 – Способы начисления амортизации

### Способы начисления амортизации:

1 *Линейный*. Заключается в равномерном начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта (СПИ). Норма амортизации определяется по формуле:

$$K = (1/n) \cdot 100 \%,$$

где  $K$  – норма амортизации в % к первоначальной/восстановительной стоимости объекта;

$n$  – СПИ данного объекта в месяцах (годах).

Амортизация по объектам основных средств, находящимся в организациях и не используемым в предпринимательской деятельности, в том числе по тем, которые в отчетном месяце не эксплуатировались, начисляется линейным способом, исходя из установленных нормативных сроков службы.

#### 2 *Нелинейный*:

– прямой метод суммы чисел лет (СЧЛ). Начисление амортизации производится исходя из первоначальной стоимости объекта и годового соотношения, где в числителе – число лет, оставшихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока службы объекта (например СПИ – 5 лет, стоимость – 150 млн р.; СЧЛ =  $5 \cdot 6 / 2 = 15$ ; 1-й год  $5 / 15 \times 150 = 50$  млн р.; 2-й год  $4 / 15 \cdot 150 = 40$  млн р. и т. д.;

– обратный метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и нематериальных активов 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. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется по формуле:

$$A_{\text{год}} = AC \cdot (C_{\text{сп}} - C_{\text{оп}} + 1) / \text{СЧЛ},$$

где  $A_{\text{год}}$  – годовая сумма амортизационных отчислений;

$AC$  – амортизируемая стоимость основных средств;

$C_{\text{сп}}$  – срок полезного использования объекта основных средств;

$C_{\text{оп}}$  – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта;

СЧЛ – сумма чисел лет срока полезного использования. Например, СПИ – 5 лет, стоимость – 150 млн р.; СЧЛ =  $5 \cdot 6 / 2 = 15$ ; 1-й год  $150 \cdot (5 - 5 + 1) / 15 = 10$  млн р.; 2-й год  $150 \cdot (5 - 4 + 1) / 15 = 20$  млн р. и т. д.;

– метод уменьшаемого остатка. Годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из остаточной стоимости объекта основных средств, принимаемой на начало каждого отчетного года, и нормы амортизации, исчисленной исходя из СПИ объекта и коэффициента ускорения, устанавливаемого законодательством Республики Беларусь (1–2,5).

К примеру, амортизируемый объект относится к группе с коэффициентом 2,5. Тогда начисленная амортизация за 1-й год составит:  $150 \cdot (20 \% \times 2,5) = 75$  млн р.; 2-й год  $(150 - 75) \cdot 50 \% = 37,5$  млн р. и т. д.

*Нелинейный способ не применяется при начислении амортизации:*

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

– машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до трех лет, легковые автомобили (кроме эксплуатируемых в качестве служебных, относимых к специальным, а также используемых для услуг такси);

– оборудование гражданской авиации, срок полезного использования которого определяется исходя из временного ресурса;

– предметы интерьера, включая офисную мебель;

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

– предметы для отдыха, досуга и развлечений.

3 *Производительный способ*. Ежегодная сумма амортизации определяется путем умножения процента, исчисленного при постановке на учет данного объекта как отношение его первоначальной стоимости к предполагаемому объему выпуска продукции за его СПИ на показатель фактически выполненного объема продукции (работ) на данный отчетный период (например, СПИ – 5 лет, стоимость – 150 млн р.; прогнозируемый в течение СПИ выпуск продукции на этом основном средстве – 300 ед. За 1-й отчетный месяц выпущено 5 ед.; амортизация за отчетный месяц =  $150 / 300 \cdot 5 = 2,5$  млн р.).

По основным средствам, сданным в аренду, амортизация начисляется арендаторам или арендодателям в зависимости от условий договора аренды. Сумма амортизации рассчитывается исходя из наличия основных средств на 1-е число отчетного месяца. По объектам, поступившим в течение отчетного месяца, амортизацию начисляют с 1-го числа месяца, следующего за месяцем поступления. По объектам, выбывшим из эксплуатации, амортизация прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

Для обобщения информации о начисленной амортизации основных средств предназначен контрактный счет 02 «Амортизация основных средств». Начисленная амортизация включается в издержки производства ежемесячно в зависимости от места эксплуатации объектов основных средств: 1) объект основной производственной деятельности: Дт 20 Кт 02; 2) основные средства вспомогательных производств: Дт 23 Кт 02; 3) основные средства обслуживающих производств и хозяйств: Дт 29 Кт 02; 4) основные средства общепроизводственного (общехозяйственного) назначения: Дт 25(26) Кт 02; 5) в торгово-снабженческих организациях: Дт 44 Кт 02; 6) по объектам, сданным в аренду: Дт 91 Кт 02.

Для обобщения информации о начисленной амортизации по нематериальным активам предназначен контрактный счет 04 «Амортизация нематериальных активов». Начисленная амортизация включается в издержки производства идентично основным средствам.

## 2.5 Учет производственных запасов

### 2.5.1 Производственные запасы: сущность и классификация

Краткосрочные материальные активы – одна из составляющих имущества организации. Их часто называют оборотными материальными активами.

**Производственные запасы** – краткосрочные материальные активы, предназначенные для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг. Объекты производственных запасов включают материалы, сырье, запасные части, незавершенное производство, полуфабрикаты собственного изготовления, готовую продукцию и покупные товары.

Производственные запасы включают особую группу материальных ресурсов – предметы в обороте. Это материальные ресурсы, долгое время используемые в процессе производства, однако вследствие невыполнения одного или нескольких критериев, определенных Инструкцией № 26, и высокой стоимости они не могут быть идентифицированы как основные средства (инвентарь и т. д.). Эта группа может равными долями списываться на затраты – в периодах их отпуска в производство и выбытия.

Следует отметить, что правильная организация учета производственных запасов предполагает создание необходимых условий для их хранения и распределения материальной ответственности. Места хранения материалов (склады) должны быть оборудованы стеллажами и ячейками для размещения материалов, весовыми и измерительными приборами. Для отдельных видов материалов могут создаваться специализированные склады. Необходимо назначить материально ответственных лиц и оформить их материальную ответственность. Кроме того, руководитель организации должен составить список лиц, имеющих право разрешать отпуск материалов со склада, а планово-экономический или производственный отдел – разработать нормы расхода материалов на производство конкретных видов продукции.

Для правильной организации учета необходима группировка производственных запасов по отдельным признакам. Все материальные производственные запасы в учете группируются по следующим признакам:

– **сырье и материалы.** Сырьем являются продукты добывающей промышленности и сельского хозяйства, которые поступают в производство (нефть, газ, лен, молоко) и ранее не подвергались переработке. Материалы по назначению подразделяются на *основные материалы*, образующие физическую основу изготавливаемой продукции (металл – для машин; дерево – для мебели;

кожа – для обуви); *вспомогательные материалы*, которые придают продукции особые качества, потребляются средствами труда в качестве смазочных, охлаждающих, обтирочных материалов, используются для содержания помещений в чистоте (моющие, чистящие и дезинфицирующие средства) или используются на канцелярские цели (бумага, ручки, карандаши);

– **топливо** – материальные ценности, предназначенные для выработки энергии, отопления объектов, эксплуатации транспортных средств, а также для технических нужд организации. Топливо может быть: технологическим (участвующим в технологическом процессе); двигательным; хозяйственным. Выделяют три основных вида топлива: твердое, жидкое, газообразное;

– **покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали** – приобретаются в порядке производственной кооперации для выпускаемой продукции и нуждаются в дальнейшей обработке или сборке. Изделия, приобретенные для комплектации, не являются материалами и учитываются на счете 41 «Товары»;

– **тара и тарные материалы** – материальные ценности, используемые в процессе производства для хранения сырья и продукции, а также предназначенные для изготовления тары и ее ремонта;

– **прочие материалы** – образуются в процессе производственной деятельности. К ним относятся отходы производства (обрубки, обрезки, стружка, лоскут), отходы от утилизации неисправимого брака, материальные ценности, полученные от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации;

– **инвентарь и хозяйственные принадлежности** – средства труда, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий (инструменты и принадлежности целевого назначения, штампы, пресс-формы и др.), относящиеся к *отдельным предметам в составе средств в обороте*;

– **запасные части** – детали, изготавливаемые или приобретаемые организацией для замены изношенных частей и ремонта основных средств.

Данная классификация используется для организации бухгалтерского учета материальных ресурсов: на каждую группу материалов открывается отдельный субсчет. Для целей оперативного управления производственным процессом дополнительно организуется аналитический учет материалов по техническим свойствам.

**По принадлежности организации** выделяют запасы:

– принадлежащие организации на праве собственности, они учитываются на счете 10 «Материалы»;

– принадлежащие другим лицам и находящиеся во временном пользовании. Такие запасы учитываются на забалансовых счетах 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» и 003 «Материалы, принятые в переработку».

Основой для правильной организации учета производственных запасов служит разработанная в организации *номенклатура-ценник* – систематизированный перечень материалов, запасных частей, топлива и других объектов, используемых в данной организации. Она служит справочником для специалистов всех отделов (отдел материально-технического обеспечения, бухгалтерия, плановый, финансовый и др.). Каждому наименованию материалов присваивается числовое обозначение – номенклатурный номер (код). В номенклатуре-ценнике указывается учетная цена и единица измерения материалов.

### 2.5.2 Документальное оформление и учет поступления материалов

Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» предусматривает принятие производственных запасов к бухгалтерскому учету по *фактической стоимости*. Формируется она как сумма фактических затрат, связанных с приобретением производственных запасов. Фактическую себестоимость каждого вида производственных материалов устанавливают по окончании месяца, когда бухгалтер получит данные, подтверждающие все слагаемые этой себестоимости (расходы на перевозку, выполнение погрузочно-разгрузочных работ и прочие расходы).

Материалы являются наиболее весомым компонентом в составе производственных запасов. Они постоянно находятся в движении, поступают от многих поставщиков по разным ценам, и потому возникает необходимость в текущем учете оценивать материалы по **учетным ценам**. На каждый вид материально-производственных запасов устанавливается учетная цена для текущей оценки и контроля за их движением.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов от 12.11.2010 г. № 133 (в ред. от 30.04.2012 № 26) в организациях применяются следующие *варианты учетных цен*:

- цены приобретения (в этом случае другие затраты, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных затрат);
- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего отчетного периода;
- планово-расчетные цены (плановая себестоимость заготовления, установленная на основе покупных цен с добавлением планируемой величины транспортно-заготовительных расходов);
- средняя цена группы – устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах;
- средняя цена каждого наименования материалов.

При применении в текущем учете материалов учетных цен отдельно учитываются отклонения фактической себестоимости от их стоимости по указанным ценам. Они учитываются не по каждому номенклатурному номеру ценностей, а по группам с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений. По окончании месяца определяются суммы и процент отклонения, с помощью которых учетная стоимость материалов доводится до их фактической величины.

Для учета движения производственных запасов предусмотрен активный счет 10 «Материалы». На данном счете учитывают движение сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и прочих материальных ценностей организации (в том числе находящихся в пути и переработке).

Синтетический учет процесса приобретения (заготовления) материальных ресурсов может осуществляться одним из следующих способов:

- на счете 10 «Материалы» – по фактической себестоимости приобретения (заготовления);
- на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов» – по фактической себестоимости приобретения (заготовления), на счете 10 «Материалы», где отражается учетная стоимость приобретенных материальных ресурсов, и на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов», где отражается разница между фактической себестоимостью и учетной стоимостью приобретенных материальных ресурсов;
- на счете 10 «Материалы» – по учетной стоимости материальных ресурсов и на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов», где отражается разница между фактической себестоимостью и учетной стоимостью приобретенных материальных ресурсов.

Отражение приобретения материалов:

1) *с использованием счетов 15 и 16*:

- приобретение материальных ресурсов от поставщиков на стоимость без НДС: Дт 15 Кт 60;
- НДС: Дт 18/3 Кт 60;
- поступление материальных ресурсов из цехов своего предприятия: Дт 15 Кт 20, 23, 29;
- приобретение материальных ресурсов подотчетным лицом без НДС: Дт 15 Кт 71;
- НДС: Дт 18/3 Кт 71.

Отклонения в стоимости: положительное – Дт 16 Кт 15; отрицательное – Дт 15 Кт 16;

2) *без использования счетов 15 и 16*:

- поступили материалы от поставщика: а) на стоимость материалов: Дт 10 Кт 60; б) на сумму НДС: Дт 18/3 Кт 60; в) оплачен в счет поставщика: Дт 60 Кт 51;



– приобретение материалов подотчетным лицом: а) на стоимость материалов: Дт 10 Кт 71; б) на сумму НДС: Дт 18/3 Кт 71 и др.

При приобретении материальных ресурсов у поставщиков предприятие-покупатель заключает с ними **договор поставки**. В договоре указывается наименование материальных ресурсов, их количество, цена, сроки поставки, формы и порядок расчета, способ доставки на предприятие, санкции за несоблюдение условий договора.

При доставке материальных ресурсов поставщиком выписывается товарно-транспортная накладная. Кроме того, на склад предприятия поступают материалы из цехов и других подразделений. Оприходование таких материалов осуществляется на основании **накладных-требований на отпуск (внутренние перемещения) материалов**.

*Учет материалов в местах хранения (на складах и кладовых)* зависит от организации их хранения. Хранение и расходование материалов может быть организовано по **сортам** (номенклатурным номерам) или **партиям**. В соответствии с выбранным способом хранения материалов организуется их складской и бухгалтерский учет – сортовой или партионный.

Наиболее распространенным методом учета материалов является **оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод**. Он предполагает ведение только складского учета материалов по сортам или (и) партиям с последующим использованием его данных для целей бухгалтерского учета. Для складского учета на каждый номенклатурный номер или партию материалов открывается *карточка складского учета материалов*. Она регистрируется бухгалтером в специальном реестре и под расписку передается заведующему материальным складом.

### 2.5.3 Документальное оформление и учет отпуска и реализации материалов

**Материальные ресурсы** (сырье, материалы, топливо, комплектующие изделия и т. д.) являются предметами, на которые направлен труд человека с целью получения готовой продукции (работы, услуги). Предметы труда потребляются целиком, полностью переносят свою стоимость на этот продукт и заменяются после каждого производственного цикла.

Материалы со складов предприятия отпускаются в цеха для изготовления продукции и на различные хозяйственные нужды, а также на сторону для переработки или реализации как излишние и ненужные.

Под **отпуском в производство** понимается отпуск материалов для изготовления продукции, выполнения работ или оказания услуг и др.

В учетной политике организация может предусмотреть один из следующих **методов оценки материалов**, израсходованных на производство:

- по фактической себестоимости каждой единицы;
- средней (средневзвешенной) стоимости;
- стоимости первых партий по времени приобретения материалов (метод ФИФО).

Материалы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), оцениваются по *фактической себестоимости каждой единицы*. По таким материалам осуществляется идентификация расхода и списания каждой их единицы на производство конкретных видов продукции.

*Средняя стоимость* определяется по каждому виду (группе) материалов как частное от деления общей стоимости вида (группы) на их количество. Общая стоимость вида (группы) материалов складывается из стоимости их остатка на начало месяца и стоимости поступивших в отчетном месяце материалов по учетным ценам. Этот способ оценки материальных ресурсов является традиционным для отечественного учета. Он берет в расчет колебание цен и сглаживает их влияние на себестоимость продукции, работ, услуг.

**Пример.** Условимся, что на 03.01.2011 года запас основного сырья составил 200 тонн по цене 1000 рублей (курс 1 \$ – 3000 р.). При этом:

- 13.07.2011 поступило 100 т по цене 1600 рублей (курс 1 \$ – 5044 р.);
- 12.10.2011 поступило 150 т по цене 1900 рублей (курс 1 \$ – 5765 р.).

15.11.2011 250 т отпущено в производство. Общая стоимость по данному методу составляет  $(200 \cdot 1000 + 100 \cdot 1600 + 150 \cdot 1900) / (200 + 100 + 150) \times 250 = 645000/450 \cdot 250 = 358\,333$  р.

По *методу ФИФО* материалы списываются на производство в порядке их поставок по принципу: «первая партия на приход – первая в расход». Это означает, что независимо от того, какая партия отпущена в производство, материалы, израсходованные в производство, списываются по цене первой закупленной партии, затем второй и т. д. Преимущество метода заключается в том, что он позволяет показать в остатке сумму материальных ценностей по ценам последних по времени закупок, наиболее близко совпадающих с текущей рыночной стоимостью.

**Пример.** 15.11.2011 250 т отпущено в производство. Общая стоимость по методу ФИФО составляет  $200 \cdot 1000 + 50 \cdot 1600 = 280\,000$  рублей.

Отпуск материалов в кладовые цехов рассматривается как *внутреннее перемещение*. При отсутствии кладовых цехов отпуск ценностей с центральных складов считается *расходом на производство*.

Под **реализацией** понимают продажу готовых изделий, материалов или выполненных работ другим предприятиям и организациям, а также продажу материальных ценностей персоналу своего предприятия.

При отпуске материалов в производство должны соблюдаться требования:

- 1) материалы отпускаются по весу и объему в строгом соответствии с расходными нормативами на заданный объем производства;
- 2) отпуск осуществляется в пределах предварительно установленных лимитов;
- 3) с главным бухгалтером должны быть согласованы списки лиц, которым предоставлено право получать со складов материалы, а также берутся образцы их подписей.

При использовании вычислительной техники возможно применение *карточек складского учета* в качестве единого документа для учета расхода материалов. По данным карточек составляется *ведомость расхода материалов* за подписями цеха-получателя и материально ответственного лица склада, отпустившего ценности.

*Лимитно-заборные карты* применяются для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции, а *акты-требования на замену (дополнительный отпуск) материалов* – для учета отпуска ценностей сверх установленного лимита или при замене одного материала другим. Отпуск материалов на производство разового потребления внутри предприятия, а также хозяйствам своего предприятия, расположенным за пределами его территории, оформляется *накладной-требованием на отпуск (внутреннее перемещение) материалов*.

Лимитно-заборные карты являются накопительными документами. Они выписываются на одно или несколько наименований материалов. В каждой карте указывают лимит, определяемый по действующим нормам расхода материалов и план объема работы, наименование материалов, их номенклатурный номер и др. Склад отпускает материалы по предъявлению экземпляра карты, находящейся у цеха-потребителя. Количество отпущенных материалов указывают в обоих экземплярах карты и подтверждают подписями кладовщика и получателя. После каждого отпуска в карте проставляют остаток неиспользуемого лимита. По окончании месяца оба экземпляра карты сдаются в бухгалтерию для обработки.

Если лимит по материальным ресурсам использован полностью, то в дальнейшем материальные ресурсы отпускают по разовым специальным требованиям (*актам-требованиям*) на *дополнительный отпуск* с разрешения в каждом конкретном случае руководителя предприятия.

При отпуске комплектующих изделий через комплектовочные кладовые в качестве расходного документа используются *комплектовочные ведомости*. В заготовительных цехах используются *раскройные карты*, по которым производится отпуск материалов в производство.

Отпуск материалов сторонним предприятиям автомобильным транспортом оформляют **ТН-1**, а без участия автомобильного транспорта – **ТН-2**.

Данные об остатках, поступлении и расходе материальных ресурсов содержатся в различных формах бухгалтерской и статистической отчетности.

В зависимости от направления расхода материальных ресурсов в учете составляются следующие записи, которые представлены в таблице 2.5.

Т а б л и ц а 2.5 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета материальных ресурсов**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Израсходованы материалы на нужды основного производства	20	10
Израсходованы материалы на нужды вспомогательного производства	23	10
Израсходованы материалы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования производственных цехов и хозяйств	25	10
Израсходованы материалы на исправление брака	28	10
Израсходованы материалы на освоение новых производств продукции	97	10
Израсходованы материалы на нужды, связанные с реализацией или ликвидацией основных средств	91	10
Отражена недостача материалов, выявленная при инвентаризации	94	10
Отнесена на виновное лицо выявленная при приемке недостача (порча) материалов: – сумма недостачи материалов по отпускным ценам поставщика без налога на добавленную стоимость	73	94
Списана фактическая себестоимость реализуемых материальных ресурсов	90	10, 16 (15)
Предъявлен счет покупателю	62	90
Начислен НДС при реализации материальных ресурсов	90	68
Определен финансовый результат: прибыль (убыток)	90 (99)	99 (90)

В активе бухгалтерского баланса (форма 1) в разделе II «Оборотные активы» приводится информация об остатках материальных ресурсов (запасов сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, запасных частей, тары и других материальных ценностей), предназначенных для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, управленческих нужд организации. По строке 211 «Материалы» бухгалтерского баланса материальные ресурсы находят отражение в оценке, предусмотренной законодательством или учетной политикой, а именно – по фактической или учетной стоимости.

## 2.6 Учет труда и средств, направляемых на его оплату

### 2.6.1 Учет рабочего времени и выработки рабочих

Точность и правильность расчета зарплаты определяется качеством учета рабочего времени. На каждом предприятии устанавливается определенный трудовой режим. Контроль за его соблюдением ведется при помощи табельного учета. Виды учета рабочего времени:

- 1) ежедневный;
- 2) суммированный;
- 3) потурный.

*Ежедневный учет* рабочего времени ведется на тех предприятиях и по тем видам работы, где труд работающих строго регламентирован в течение дня и не связан с непрерывной круглосуточной работой. При этом работа может организована в 1, 2 или 3 смены по режиму 5- или 6-дневной рабочей недели. Ежедневная регистрация осуществляется с помощью табельного учета.

Если невозможно организовать работу в условиях только 5- и 6-дневной рабочей недели, применяется *суммированный учет* рабочего времени. При таком учете ежедневная или еженедельная продолжительность рабочего времени по графику может в определенных границах отклоняться от установленной законодательством продолжительности рабочего дня или недели. Однако при этом общая продолжительность рабочего времени не должна превышать количество нормо-часов за месяц.

При *потурной системе учета* рабочего времени учетным периодом (туром) считается время с момента явки на работу для поездки до момента явки на работу в следующую поездку, т. е. тур включает в себя время отдыха в пути следствия и после поездки.

Основным документом для учета рабочего времени работников предприятия является табель учета использования рабочего времени. Открывается табель на всех работников, состоящих в списке предприятия по цехам, бригадам, участкам, за исключением работников, имеющих разъездной характер работ. В таблице указываются ФИО, табельный №, количество отработанных дней и часов, в том числе ночных и праздничных сверхурочных, количество выходных дней, дней неявок. После отметки в таблице эти документы передаются в бухгалтерию для расчета с работниками.

Выработка характеризует количество произведенной продукции, выполненных работ или услуг за определенный период (смену, месяц) отдельным работником или группой. Она является основным элементом в подсчете заработка при сдельной форме оплаты труда. На железнодорожном транспорте для учета специфики выполненных работ используют различные *системы учета выработки*:

1 *Пооперационная* – предусматривает подсчет и фиксирование информации об индивидуальной выработке каждого рабочего после выполнения им отдельной операции или работы. В этой системе используют в качестве до-

кумента наряд. **Наряд** выдается рабочему до начала работы, составляется в соответствии с действующими нормами и расценками. В нем указывают: дату выдачи, номер наряда, ФИО работника и его табельный №, выработку в натуральном выражении, норму времени и сдельную расценку. После выполнения задания мастер фиксирует в наряде фактическую выработку. Затем наряд передается нормировщику, который подписывает оформленный наряд и передает его в бухгалтерию для начисления зарплаты.

2 *Система учета выработки по конечному результату* – предусматривает расчет заработка бригады исходя из количества выполненной конечной продукции (работы). Документы – единый наряд, ведомость на выполнение сдельных работ. Специфическим документом по учету выработки на транспортных предприятиях является наряд на сдельные работы, в котором отражается информация о выполненных работах, расценках, нормах времени, подсчете заработка и процента выполнения норм выработки. Для оформления сдельной оплаты труда составительских маневровых бригад на станциях применяется сменный рапорт о работе составительской бригады. В нем регистрируют объем выполненных за смену работ, нормы выполнения работ, приводят данные об использовании рабочего времени на сдельных и повременных работах и о простоях.

### 2.6.2 Формы и системы оплаты труда. Виды заработной платы

*Заработная плата* – это стоимостное выражение затрат труда в зависимости от количества и качества произведенной продукции (отработанного времени).

*Формы оплаты труда* – это способ установления зависимости заработка работника от количества и качества затраченного им труда. Затраты труда оцениваются либо рабочим временем, либо количеством произведенной продукции (объемом выполненных работ). Применяют повременную и сдельную формы оплаты труда.

*Система оплаты труда* – способ определения суммы заработной платы работающему лицу за результаты его труда.

На государственном уровне оплата труда регулируется тарифной системой. *Тарифная система* – это совокупность нормативов, с помощью которых осуществляется регулирование заработной платы разных категорий работников. Она включает единую тарифную сетку, тарифно-квалификационные справочники, тарифные ставки, должностные оклады.

*Единая тарифная сетка работников (ЕТС)* содержит коэффициенты, позволяющие определить заработную плату работника конкретного разряда. Она обеспечивает дифференциацию оплаты труда в зависимости от сложности (квалификации), содержания, характера и условий труда путем установления для каждой категории работников соответствующих тарифных коэффициентов. В настоящее

время ЕТС носит *рекомендательный* характер. Наниматель в положении об оплате труда может самостоятельно установить тарифные разряды и соответствующие им тарифные коэффициенты (в одинаковых или различных межразрядных соотношениях).

Для коммерческих организаций постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь № 67 от 11.07.2011 г. утверждены Рекомендации по определению тарифных ставок (окладов) работников коммерческих организаций и о порядке их повышения. Ими руководствуются при проведении работы по совершенствованию действующих и внедрению новых систем оплаты труда, в том числе без применения ЕТС, по повышению тарифных ставок (окладов) работников в увязке с конечными результатами и эффективностью деятельности, с учетом финансовых возможностей организации.

Месячные *тарифные ставки* и *должностные оклады* работников рассчитывают на основе тарифной ставки первого разряда, действующей в организации, и тарифных коэффициентов, применяемых с учетом разрядов работ и рабочих, которые определяют уровни оплаты труда конкретных профессионально-квалификационных групп работников. Размер тарифной ставки первого разряда для бюджетных учреждений устанавливается Советом Министров Республики Беларусь. Коммерческие организации самостоятельно устанавливают тарифную ставку первого разряда, исходя из своего финансового положения, и повышают ее при наличии соответствующих экономических предпосылок.

*Республиканская тарифная ставка первого разряда* является обязательной для бюджетных учреждений, а также нанимателей, получающих дотации из бюджета. Иные наниматели должны использовать республиканские тарифы для дифференциации оплаты труда работников, которые используются как минимальные гарантии размеров оплаты труда.

*Минимальная заработная плата* применяется в сфере трудовых отношений как гарантированный минимум заработной платы для работников всех отраслей экономики при нормальных условиях работы, соблюдении продолжительности рабочего дня, выполнении норм труда и обеспечивает социальную защиту работников. Совет Министров Республики Беларусь ежегодно устанавливает ее размер исходя из утвержденного прогнозом социально-экономического развития соотношения минимальной заработной платы и бюджета прожиточного минимума. В течение года минимальную заработную плату индексируют с учетом роста цен.

*Тарифный коэффициент* – это отношение тарифной ставки данного разряда к тарифной ставке первого разряда. Заработная плата работника конкретного разряда определяется путем умножения тарифной ставки работника первого разряда на тарифный коэффициент соответствующего разряда.

*Тарифная ставка* – это заработная плата за единицу времени (месяц, час). Часовые тарифные ставки определяются путем деления месячной тарифной ставки на установленный фонд рабочего времени для восьми- и семичасового рабочего дня. Часовая тарифная ставка используется как базис для определения сдельных расценок.

**Повременная оплата труда** – система заработной платы, при которой величина заработка работника зависит от фактически отработанного им времени и его тарифной ставки.

К системам повременной формы оплаты труда относятся:

- 1) *простая повременная*, которая предусматривает оплату труда за время работы по соответствующим часовым тарифным ставкам или окладам;
- 2) *повременно-премиальная*, включающая в себя простую повременную оплату и премии за высокое качество работ, за перевыполнение плана и другие показатели, предусмотренные условиями премирования.

**Сдельная заработная плата** – заработная плата, которую получает работник в зависимости от выполненной им работы по установленным сдельным расценкам с учетом качества труда.

К системам сдельной формы оплаты труда относятся:

- 1) *прямая сдельная*, при которой заработная плата работника определяется на основе сдельных расценок и объемов выполненных работ;
- 2) *сдельно-премиальная* – это такая оплата труда, при которой наряду с заработной платой по прямым сдельным расценкам работник получает премию за достижение определенных показателей в работе;
- 3) *сдельно-прогрессивная*, предусматривающая оплату выработанной продукции в пределах установленных норм по прямым (неизменным) расценкам, а изделия сверх нормы оплачиваются по повышенным расценкам согласно установленной шкале, но не выше двойной сдельной расценки;
- 4) *косвенно-сдельная*, применяемая для повышения производительности труда рабочих, обслуживающих оборудование и рабочие места;
- 5) *аккордная*, в которой размер оплаты труда устанавливается на весь комплекс работ, входящих в аккордное задание. Заработок рассчитывается на основе калькуляции с учетом видов и объемов заданных работ, норм выработки, норм времени, сдельных расценок, разрядов работ, тарифных ставок и других показателей;
- 6) *аккордно-премиальная*, при которой заработок рабочих состоит из двух частей: за выполнение аккордного задания и суммы премии за качественное выполнение аккордного задания в установленный срок и досрочно. Первичным документом и источником информации об использовании рабочего времени и для расчета заработной платы является табель учета использования рабочего времени (для повременщиков) и наряд на сдельные работы (для сдельщиков).

*Фонд заработной платы* – совокупность вознаграждений, исчисляемых в денежной или (и) натуральной форме, которую наниматель обязан выплатить работникам за фактически выполненную работу, а также за периоды, включаемые в рабочее время. Все виды выплат, входящие в фонд заработной платы и включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг, принято относить к основной или же дополнительной заработной плате.

Основная заработная плата начисляется за фактически отработанное время или выполненные работы и услуги с учетом различных премий и доплат. В состав основной заработной платы включаются: оплата за отработанное время, надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам, премии.

Дополнительная заработная плата начисляется за фактически не отработанное время, но подлежащее оплате в соответствии с трудовым законодательством Республики Беларусь.

### **2.6.3 Порядок расчета заработной платы, доплат, надбавок, премий, пособий и прочих выплат**

*При повременной оплате труда* заработная плата начисляется на основании табеля, в котором отражается количество фактически отработанного времени (количество отработанных часов × часовую тарифную ставку). *При сдельной оплате* надо сдельную расценку на единицу продукции умножить на количество единиц продукции. *При коллективной сдельной оплате* – распределить общий сдельный заработок между членами бригады пропорционально заработной плате по часовой тарифной ставке и коэффициенту трудового участия (КТУ).

**Доплаты.** *Работа в ночное время (с 22 до 6 часов)* оплачивается в повышенном размере. Для этого по данным табеля подсчитывается количество часов, отработанных в ночное время, и производится их оплата. Могут применяться следующие размеры доплаты за работу в ночное время: 40 % часовой тарифной ставки (оклада) работника – при многосменном режиме работы; 35 % – при скользящем графике работы; 25 % – для работ, непосредственно не связанных с производством (сторож).

*За работу в праздничные дни* работникам, получающим месячный оклад, оплата производится в размере не ниже одинарной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась в пределах месячной нормы рабочего времени; и в размере не ниже двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы (Трудовой кодекс). При сдельной форме оплата осуществляется по двойным сдельным расценкам.

*За руководство бригадой* оплата производится в зависимости от количества членов бригады и условий организации труда. Устанавливается либо в процентах к тарифной ставке, либо в фиксированной сумме за месяц.

*За профессиональное мастерство* (за качественное и квалифицированное выполнение работы) устанавливается в процентах к тарифной ставке (окладу) работника. *За совмещение профессий и расширение зон обслуживания* применяется по решению администрации. Устанавливается в процентах к тарифной ставке за отработанное время. *За временное замещение* – разница между окладами замещаемого и замещающего (если временно замещающий не является штатным заместителем) и замещение длится не менее двух календарных недель. *Ежемесячное вознаграждение за выслугу лет* зависит от непрерывного стажа, величины тарифной ставки и отработанного времени за месяц. *За работу в сверхурочное время* – не ниже, чем в двойном размере: для повременщиков – в двойном размере тарифной ставки, для сдельщиков – по двойным сдельным расценкам. Сверхурочная – работа, выполненная работником с нормальным рабочим днем сверх установленного для него нормального рабочего времени.

По результатам деятельности предприятия за отчетный период работникам выплачиваются премии. Источником выплаты может быть себестоимость (премии за производственные результаты), прибыль (разовые премии за особо важные задания). Размер премий устанавливается в процентах либо к тарифному заработку, либо к среднему заработку работника. Премии из прибыли устанавливаются в абсолютной сумме.

### **2.6.4 Расчет заработной платы за время отпуска и пособий по временной нетрудоспособности**

В соответствии с Трудовым кодексом Республики Беларусь рабочим и служащим в ряде случаев оплачивается неотработанное время. К таким случаям относится оплата отпусков и пособий по временной нетрудоспособности.

**Оплата отпусков.** Каждый работник имеет право на трудовой и социальный отпуск. Продолжительность основного отпуска должна быть не менее 24 календарных дней.

*Трудовой отпуск* за первый год работы предоставляется не ранее чем через 6 месяцев после начала работы. Работники отдельных производств с вредными условиями труда имеют право на сокращение продолжительности рабочего дня и дополнительный отпуск.

*Дополнительный отпуск* предоставляется одновременно с основным. Не допускается замена дополнительного отпуска компенсацией. Оплата ежегодного трудового отпуска, компенсации неиспользованного отпуска в случае увольнения производится исходя из среднего заработка за 12 календарных месяцев, предшествующих отпуску.

*Социальные отпуска* предоставляются сверх трудового для получения образования без отрыва от производства, по уходу за детьми и других социальных целей. Основанием для начисления заработной платы за дни отпуска

(трудового, дополнительного, социального) является приказ или распоряжение о предоставлении отпуска.

*Отпускные* представляют собой средний заработок, исчисляемый в установленном порядке. При исчислении среднего заработка учитываются следующие выплаты:

– заработная плата за выполненную работу и отработанное время (начисленная работникам на основе часовых и (или) месячных тарифных ставок (окладов); за выполненную работу по сдельным расценкам или в процентах от выручки от продажи продукции;

– выплаты стимулирующего характера (надбавки и доплаты к тарифным ставкам и должностным окладам за профессиональное мастерство, классность, высокие профессиональные творческие, производственные достижения в труде, за сложность и напряженность работы, за выполнение особо важной (срочной) работы);

– выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда (доплаты за работу в ночное время или в ночную смену при сменном режиме работы, за разделение рабочего дня на части; оплата за работу в государственные праздники);

– оплата за неотработанное время (оплата трудовых и социальных отпусков, предоставленных в соответствии с законодательством и коллективным договором (кроме денежной компенсации за неиспользованный отпуск); заработная плата, сохраняемая работникам за время выполнения ими государственных, общественных, воинских обязанностей, за рабочие дни согласно графику работы организации; оплата за время вынужденного прогула; выплата пособий по временной нетрудоспособности и по беременности и родам (при выплате их в размере 100 % среднего заработка) и другие виды выплат).

Наниматель обязан рассчитать и выплатить средний заработок за время трудового отпуска не позднее чем за два дня до его начала, а если с работником заключен контракт – не позднее чем за один день.

*Базой для исчисления среднего заработка*, сохраняемого за время трудового отпуска, является начисленная работнику заработная плата за 12 полных календарных месяцев, предшествующих месяцу начала отпуска. При этом не имеет значения, за какой рабочий год предоставляется отпуск. Однако если работник отработал у нанимателя менее года, для расчета среднего заработка берутся месяцы, полностью отработанные до ухода в отпуск.

По договоренности между работником и нанимателем трудовой отпуск можно разделить на две части (при этом одна часть должна быть не менее 14 календарных дней). В таком случае средний заработок исчисляется отдельно для каждой части.

Делением годового скорректированного фонда заработной платы на 12 рассчитывается среднемесячная заработная плата. При этом среднедневной заработок определяется путем деления заработной платы, начисленной за

оставшиеся фактически отработанные полные месяцы, на их число и на 29,7 (среднемесячное количество календарных дней, исчисленное в среднем за пять лет). Затем среднедневной заработок умножают на число календарных дней основного и дополнительного отпусков и определяют сумму оплаты за время отпуска. Заработная плата начисляется отдельно за дни, приходящиеся на текущий и следующий месяц, с целью разграничения расходов на оплату труда по отчетным периодам.

**Пособия по временной нетрудоспособности** выплачиваются из расчета среднечасового заработка на количество часов болезни. Основанием для начисления является листок о временной нетрудоспособности и отметки о болезни в таблице учета. Среднечасовой заработок рассчитывается исходя из суммы зарплаты за 6 предшествующих месяцев. За первые 12 календарных дней – 80 %, за остальные – 100 % среднего заработка. Пособия по временной нетрудоспособности выплачиваются за счет средств Фонда социальной защиты населения.

#### 2.6.5 Состав и порядок расчета удержаний из заработной платы

Удержания из заработной платы производятся в соответствии с налоговым и трудовым законодательством. Все удержания условно можно разделить на три группы:

– удержания по исполнительным и иным документам (обязательные);

– производимые по инициативе нанимателя (для возвращения аванса, выданного в счет заработной платы; для возврата сумм, излишне выплаченных вследствие счетных ошибок; для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного на служебную командировку или перевод в другую местность, на хозяйственные нужды; при возмещении ущерба, причиненного нанимателю по вине работника);

– производимые по инициативе работника по его письменному заявлению для проведения безналичных расчетов (удержания за товары, проданные в кредит; очередные платежи по личному страхованию на основании страховых полисов; профсоюзные взносы; административные штрафы).

К *обязательным удержаниям* относят: подоходный налог, обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения, удержания по исполнительным документам.

Обязательные удержания носят постоянный характер. Сумма их определяется от начисленной заработной платы.

Рабочие и служащие являются плательщиками *подоходного налога*. Основным нормативным документом, регламентирующим вопросы порядка и размера удержания подоходного налога, является Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть).

Объектом налогообложения для расчета подоходного налога признаются доходы, полученные плательщиками в Республике Беларусь и (или) от источников за пределами Республики Беларусь. При определении налоговой базы учитываются все доходы плательщика, полученные им как в денежной, так и натуральной форме в течение налогового периода. Налоговым периодом признается календарный год. Налоговая база определяется ежемесячно, применяется ставка подоходного налога в размере 13 %.

В Налоговом кодексе Республики Беларусь определен перечень выплат доходов, которые включены в налоговую базу и облагаются подоходным налогом. Выделяются также виды доходов, которые подоходным налогом не облагаются: пособия по государственному социальному страхованию и государственному социальному обеспечению и надбавки к ним, кроме пособий по временной нетрудоспособности (в том числе пособий по уходу за больным ребенком); пособия по безработице; субсидии для компенсации расходов безработных в связи с организацией предпринимательской деятельности, выплачиваемые из государственного внебюджетного Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь; пособия, выплачиваемые из средств республиканского и местных бюджетов; алименты; суммы единовременной материальной помощи (в связи со стихийными бедствиями, чрезвычайными и другими обстоятельствами, в связи со смертью близких родственников); стоимость средств на цели социальной защиты (стоимость путевок, за исключением туристических, в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, оплаченных за счет средств социального страхования, а также за счет средств республиканского и местных бюджетов); стипендии учащихся, студентов и слушателей учебных заведений, включая надбавки к стипендиям и другие суммы, выплачиваемые за счет средств республиканского и местных бюджетов, выделяемых на стипендиальное обеспечение, в размерах, определяемых Президентом Республики Беларусь и (или) Советом Министров Республики Беларусь, а также стипендии, выплачиваемые в период профессионального обучения из государственного внебюджетного Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики; выходное пособие и другие доходы.

В соответствии со ст. 156 Налогового кодекса Республики Беларусь при определении размера налоговой базы с 1 января 2018 г. плательщик имеет право применить **стандартные налоговые вычеты** в отношении доходов, получаемых по основному месту работы:

- в размере 102 бел. р. в месяц при получении дохода, в сумме не превышающего 620 бел. р. в месяц;
- 30 рублей в месяц на ребенка до 18 лет и (или) каждого иждивенца. Иждивенцами признаются: лица, осуществляющие уход за ребенком до до-

стижения им возраста трех лет, обучающиеся старше 18 лет, получающие на дневной форме обучения общее среднее, специальное, первое профессионально-техническое, первое среднее специальное, первое высшее образование, несовершеннолетние, над которыми установлены опека или попечительство. Стандартный налоговый вычет предоставляется обоим родителям. Родителям, имеющим двух и более детей в возрасте до 18 лет или детей-инвалидов в возрасте до 18 лет, стандартный налоговый вычет предоставляется в размере 57 рублей на каждого ребенка в месяц;

- в размере 144 бел. р. в месяц для отдельных категорий граждан: лица, заболевшие и перенесшие лучевую болезнь, вызванную последствиями катастрофы на Чернобыльской АЭС, инвалиды I и II группы, Герои Социалистического Труда, Герои Беларуси и другие лица данной категории.

Налоговым кодексом не установлены ограничения в одновременном предоставлении стандартных налоговых вычетов.

В соответствии со ст. 165 Налогового кодекса при определении размера налоговой базы предусматриваются следующие **социальные налоговые вычеты**:

- суммы, уплаченные плательщиком образовательным учреждениям Республики Беларусь за свое обучение, обучение близкого родственника при получении первого высшего, первого среднего специального или первого профессионально-технического образования, и суммы расходов, произведенных по погашению кредитов банков Республики Беларусь и займов, полученных на обучение;

- суммы добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии, добровольного страхования медицинских расходов.

Статьей 166 Налогового кодекса предусматриваются также **имущественные налоговые вычеты** в сумме произведенных расходов, связанных со строительством либо приобретением жилья или погашением кредитов на эти цели (работник должен быть в списках нуждающихся в жилье). Имущественные налоговые вычеты могут предоставляться по месту работы плательщика.

Из начисленной заработной платы удерживаются *обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения* в размере 1 %. При определении суммы этих отчислений в расчет принимаются все виды заработной платы, которые используются при расчете пенсий.

К *удержаниям по исполнительным листам* относятся штрафы, алименты и другие виды удержаний. Алименты удерживаются из общей суммы доходов, включая премии, пособия за дни нетрудоспособности и другие после удержания подоходного налога. Размер суммы указан в исполнительном листе.

Удержания из заработной платы работников для погашения их задолженности нанимателю могут производиться по распоряжению нанимателя:

– для возвращения аванса, выданного в счет заработной платы; для возврата сумм, излишне выплаченных вследствие счетных ошибок; для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного на служебную командировку или перевод в другую местность, на хозяйственные нужды, если работник не оспаривает основания и размер удержания (удержания отдельных сумм);

– при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил трудовой отпуск, за неотработанные дни отпуска, за исключением случаев, предусмотренных законодательством;

– при возмещении ущерба, причиненного нанимателю по вине работника, в размере, не превышающем его среднемесячного заработка.

При каждой выплате заработной платы общий размер всех удержаний не может превышать 20 %, а в случаях, предусмотренных законодательством, – 50 % заработной платы, причитающейся к выплате работнику. При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено не менее 50 % заработка. Исключением являются удержание алиментов на содержание несовершеннолетних детей и удержания по исполнительным листам.

На все суммы удержаний из заработной платы дебетуется счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредитуется счета по видам удержаний:

68 «Расчеты по налогам и сборам» – удержан подоходный налог;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – удержаны страховые взносы в Фонд социальной защиты населения;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – удержан остаток невозвращенных подотчетных сумм;

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – удержан причиненный работником ущерб, удержаны очередные платежи в погашение займов;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – удержания из заработной платы по исполнительным документам в пользу других организаций и лиц; очередных платежей по личному страхованию; профсоюзных взносов.

#### 2.6.6 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда

Для синтетического учета расчетов по заработной плате с работниками, как состоящими, так и не состоящими в списочном составе предприятия, используют активно-пассивный счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По дебету счета 70 отражаются удержания и выплата заработной платы, а по кредиту – начисление.

Аналитический учет затрат на оплату труда и связанных с ним расчетов осуществляется по каждому работнику предприятия на основе персональных лицевых счетов по заработной плате. Лицевой счет открывается в бухгалтерии

на каждого работника, зачисленного в штат предприятия. Основанием для открытия лицевого счета является выписка из приказа о приеме на работу.

Корреспонденция счетов по учету расчетов оплаты труда приведена в таблице 2.6.

Т а б л и ц а 2.6 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по учету расчетов по оплате труда

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата работникам основного и вспомогательного производства	20, 23	70
В том числе:		
рабочим, занятым обслуживанием машин и оборудования	25	70
руководителям, специалистам и служащим	26	70
работникам непромышленной сферы	29	70
работникам за исправление брака	28	70
Начислено пособие по временной нетрудоспособности, по беременности и родам	69	70
Произведены удержания из заработной платы:		
подоходного налога	70	68
отчисления в пенсионный фонд	70	69
профсоюзные взносы	70	76
за товары, проданные в кредит за счет предприятия	70	73
задолженность по подотчетным суммам	70	71
Выплачена заработная плата из кассы	70	50
Перечислена заработная плата работников на карт-счета в банке	70	51

В конце месяца распечатываются расчетные листки в двух экземплярах. Один экземпляр вклеивается в лицевой счет, а второй выдается работнику. На лицевом счете в течение года накапливаются расчетные листки за каждый месяц, в которых отражается информация по всем видам начислений и удержаний. Лицевые счета открываются на финансовый год, а по его истечении закрываются и сдаются в архив.

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

При этом осуществляется группировка исходной информации по заработной плате в следующих документах:

– своде начислений и удержаний по заработной плате;



- итоговой ведомости по заработной плате;
- бухгалтерской справке по начислению заработной платы;
- бухгалтерской справке по удержаниям из заработной платы.

В них обобщаются все суммы начисленных рабочим и служащим выплат, как входящих, так и не входящих в себестоимость продукции. Ведомости обеспечивают получение сводных данных по расчетам с рабочими и служащими и информации об использовании фонда заработной платы.

## 2.7 Учет затрат на производство

### 2.7.1 Затраты на производство: сущность, значение и классификация

**Текущие затраты** – стоимость ресурсов, потребленных в процессе осуществления текущей деятельности, от которых предполагается получение экономических выгод.

*Фактическая себестоимость продукции, работ, услуг* формируется по совокупности текущих затрат на их производство и включает прямые затраты и распределяемые переменные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг.

К *прямым затратам* относятся прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда.

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* входят затраты на оплату труда и другие выплаты работающим, 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 *распределяемых переменных косвенных затрат* включаются *косвенные общепроизводственные затраты*, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. Такие расходы учитываются на счете 25 «Общепроизводственные затраты», а затем распределяются между видами выпускаемой продукции, работ и услуг.

В себестоимость произведенной продукции, работ и услуг не включаются:

- затраты и потери, относимые к прочим расходам по текущей деятельности: по аннулированным заказам, на содержание законсервированных производственных мощностей, связанные с рассмотрением дел в судах, неустойки (штрафы, пени) за нарушение условий договоров и др.;

- управленческие расходы организации, относимые к условно-постоянным расходам и учитываемые на счетах 26 «Общехозяйственные затраты» и 25 «Общепроизводственные затраты» и списываемые по окончании месяца на увеличение расходов по текущей деятельности;

- расходы на реализацию – коммерческие расходы производственной организации, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые на увеличение расходов по текущей деятельности.

При планировании, учете, калькулировании и анализе себестоимости продукции затраты группируют по следующим *признакам*:

- по содержанию и назначению;
- характеру поведения при изменении объема производства (условно-постоянные и условно-переменные);
- способу включения в себестоимость продукции, работ, услуг (прямые и косвенные);
- местам возникновения (производственные и коммерческие);
- составу (одноэлементные и комплексные);
- отношению к отчетному периоду (текущие, предстоящие и будущих периодов);
- связи с технологическим процессом (основные и накладные).

По *содержанию и назначению* затраты группируются по элементам и статьям затрат. Для целей составления статистической отчетности текущие затраты группируются по следующим *элементам*:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности;
- прочие затраты.

*Материальными затратами* является стоимость потребленного сырья, материалов, топлива, полуфабрикатов, энергии, работ и услуг производственного характера, выполненных силами сторонних организаций. Включение в состав себестоимости сырья, материалов и других материальных ресурсов производится в соответствии с учетной политикой, принятой в организации с использованием одного из следующих методов оценки запасов: по средневзвешенным ценам; по учетным ценам, включая отклонения от фактической стоимости активов; по ценам первого приобретения (ФИФО).

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), исключается стоимость возвратных отходов. Такими считаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, топлива, образующиеся в процессе производства, которые полностью или частично утратили свойства исходного сырья и не могут быть использованы, или для их исполь-

зования требуются большие затраты. Не относятся к возвратным отходам остатки материальных ресурсов, которые можно передать в другие производства и использовать в качестве полноценного сырья.

*Затратами на оплату труда* является заработная плата, начисленная исходя из тарифных ставок, окладов, расценок, количества и качества труда, а также относятся начисленные премии за результаты труда в соответствии с формами оплаты труда и выплаты компенсирующего характера.

*Отчислениями на социальные нужды* считаются производимые организацией по установленным нормам обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты труда работников, относимых на затраты; страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

*Амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности*, – сумма амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности, исчисленная в установленном порядке.

*Прочие затраты* – отчисления, налоги и сборы, которые в соответствии с действующим налоговым законодательством включаются в себестоимость продукции, товаров (работ, услуг), а также расходы по страхованию имущества, на оплату информационных, аудиторских услуг, на рекламу и т. д.

Для целей составления калькуляции себестоимости продукции, работ и услуг текущие затраты группируются также по *статьям*. В отраслевых методических рекомендациях по планированию и учету затрат устанавливается перечень статей калькуляции.

Затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость того отчетного периода, к которому они относятся. Отдельные виды затрат (на подготовку и освоение производства, погашение стоимости специальных инструментов и приспособлений и др.), в отношении которых нельзя точно установить, к какому калькуляционному периоду они относятся, а также затраты сезонных отраслей промышленности включаются в затраты на производство в сметно-нормализованном порядке.

Под *расходами* следует понимать ту часть затрат, понесенных предприятием, которая в отчетном периоде ведет к получению соответствующей ей величины дохода.

### 2.7.2 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Под **калькулированием** понимается исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ.

На промышленных предприятиях применяется несколько видов калькуляций: плановая (сметная) и фактическая (отчетная).

*Плановая* калькуляция представляет собой прогнозное (возможное) значение издержек производства на отчетный период (год, квартал, месяц), исходя из действующих норм и нормативов. Калькуляция *фактической* себестоимости составляется на основе бухгалтерских данных и представляет собой достоверную картину, информацию о фактических затратах производства. Калькуляция фактической себестоимости является важнейшим документом для экономического анализа, планирования и принятия необходимых мер по снижению себестоимости.

Существуют следующие **методы учета затрат** и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг): простой; попередельный; позаказный; нормативный.

*Простой метод* применяется в отраслях с однородной продукцией – добыча угля, газа, нефти, производство кирпича, цемент, производство электроэнергии и др.

Сущность простого метода калькулирования состоит в том, что общую сумму затрат делят на количество произведенной продукции.

*Попередельный метод* применяется на тех предприятиях, где производство четко делится на переделы, т. е. отдельные самостоятельные процессы обработки материалов, полуфабрикатов. Тогда и прямые расходы, и общепроизводственные учитываются по переделам (счет 25), а общехозяйственные расходы учитываются на предприятие в целом (счет 26) и затем косвенно распределяются (металлургическая, текстильная, пищевая промышленность и др.).

Например, текстильное производство, как правило, имеет такие переделы: прядильное производство (выработка пряжи), ткацкое производство (изготовление тканей), красильное производство (крашение тканей, нанесение рисунка).

*Позаказный метод* применяется в мелкосерийных, единичных и опытных производствах.

Объектом учета затрат и калькулирования себестоимости является отдельный заказ. Прямые затраты (материалы, покупные полуфабрикаты, заработная плата производственных рабочих и начисления на нее) относятся на каждый конкретный заказ на основе первичных документов, а косвенные распределяют пропорционально принятой базе распределения. Затем общая сумма затрат делится на количество изделий в данном заказе, и получают фактическую себестоимость одного изделия.

*Нормативный метод* также организуется согласно отраслевым методическим рекомендациям. Он сводится к тому, что составляется нормативная (плановая) калькуляция себестоимости на основе прогрессивных норм расходования средств.

### 2.7.3 Система бухгалтерских счетов для учета затрат на производство продукции (работ, услуг)

**Затраты на производство** готовой продукции в бухгалтерском учете учитываются следующим образом: прямые затраты – на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства», распределяемых по видам продукции, переменные косвенные затраты – на счетах 25 «Общепроизводственные затраты», 28 «Брак в производстве».

*Основным* производством считается изготовление той продукции, производство и реализация которой составляют предмет деятельности организации. *Вспомогательными* называются производства, которые обслуживают основное производство (ремонтные, инструментальные, паросиловые цехи и др.).

Для формирования себестоимости продукции, работ, услуг прямые и косвенные затраты группируются по видам изготавливаемой продукции (работ, услуг) и по статьям калькуляции на счете 20 «Основное производство». Этот счет по способу структурирования информации – активный, по назначению – калькуляционный, по экономическому содержанию – для учета затрат на производство.

На основании оформленных в установленном порядке документов на отпуск материальных ценностей в производство (лимитно-заборных карт, накладных-требований, актов и др.), ведомостей, разработочных таблиц, расчетов и др. по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и других счетов учитываются прямые затраты на производство. Косвенные переменные затраты, связанные с функционированием основного производства, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты», списываются после их распределения с кредита этого счета в дебет счета 20 «Основное производство».

Счет 23 «Вспомогательное производство» используется для обобщения информации о затратах организаций (структурных подразделений), которые являются вспомогательными для основного производства (перевозочной деятельности) [затраты подразделений, обеспечивающих основное производство электроэнергией, паром, газом и другими видами энергии, осуществляющих транспортное обслуживание, ремонт основных средств, изготовление инструментов, штампов, запасных частей, возведение временных (нетитульных) сооружений и т. д.]. По дебету счета 23 учитываются расходы, связанные со вспомогательными работами, услугами, продукцией, предназначенными для осуществления производственной (перевозочной) деятельности; расходы, связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг сторонним организациям и физическим лицам; прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Затраты, учтенные

по дебету счета 23, в конце отчетного периода списываются на соответствующие счета по фактической себестоимости законченной продукции, выполненных работ или оказанных услуг. Затраты, относящиеся к не законченной производством продукции, незавершенным работам и услугам, остаются на счете 23 как незавершенное производство.

Аналитический учет по счету 23 ведется по видам производств, продукции, работ, услуг. Расходы по этому счету отражаются следующим образом: расходы по производству продукции, работ, услуг вспомогательного производства: Дт 23 Кт 10, 70, 69, 76; списание расходов вспомогательных производств по производству продукции, работ, услуг связанных с основной деятельностью: Дт 20 Кт 23, для сторонних организаций: Дт 90 Кт 23.

*Фактическая себестоимость произведенной продукции* определяется в следующем порядке: к остатку незавершенного производства на начало месяца (начальное сальдо по счету 20 «Основное производство») прибавляется сумма затрат на производство за вычетом возвратных отходов, и от полученного результата вычитается незавершенное производство на конец месяца. Фактическая себестоимость выполненных работ и оказанных услуг определяется по совокупности затрат на их производство, учтенных по дебету счета 20 «Основное производство». Для определения себестоимости каждого вида изделий в аналитическом учете к счету 20 «Основное производство» открываются аналитические счета на каждый вид выпускаемой продукции, а внутри каждого вида изделий учет расходов ведется в разрезе статей затрат. Данные аналитического учета служат основанием для составления отчетной калькуляции.

Фактическая себестоимость произведенной продукции списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция», а фактическая себестоимость выполненных и сданных работ и оказанных услуг – в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» с кредита счета 20 «Основное производство». Остаток по счету 20 «Основное производство» отражает сумму затрат в незавершенное производство.

*Учет брака и расходов на его исправление* ведется на счете 28 «Брак в производстве». *Внутренний окончательный брак* списывают по себестоимости в дебет счета 28 «Брак в производстве» с кредита счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства». Себестоимость внутреннего окончательного брака калькулируется по фактическим прямым затратам и косвенным расходам, кроме общехозяйственных.

К *расходам на исправление брака* относится часть общепроизводственных затрат. Затраты по внешнему браку слагаются из производственной себестоимости продукции и работ, забракованных покупателями и заказчиками, расходов по возмещению затрат, понесенных покупателями (заказчиками), по исправлению, замене и транспортировке названной продукции.

По дебету счета 28 «Брак в производстве» собирают все расходы на исправление брака, а по кредиту отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (суммы, удержанные с виновников брака, с поставщиков недоброкачественных материалов и др.).

Сопоставление дебетовых и кредитовых оборотов по данному счету позволяет выявить окончательные потери от брака за данный период. Окончательные потери от брака списываются с кредита счета 28 «Брак в производстве» в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства». Потери от брака включаются в себестоимость тех видов изделий, по которым обнаружен брак.

Бухгалтерский учет расходов по обслуживанию производств и управлению ими ведут на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты».

Счет 25 «Общепроизводственные затраты» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного и вспомогательных производств организации. На этом счете в течение месяца отражаются затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, начисленная амортизация и затраты на ремонт основных средств, используемых в производстве, затраты на оплату труда работников, занятых обслуживанием производства, на охрану труда и другие аналогичные по назначению затраты.

По дебету данного счета отражается весь комплекс общепроизводственных затрат с подразделением в *аналитическом учете* по местам их возникновения и статьям, предусмотренным сметой. Произведенные общепроизводственные затраты отражаются по дебету счета 25 «Общепроизводственные затраты» и кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и других счетов.

*Косвенные переменные затраты*, учтенные в течение месяца на этом счете, распределяются между видами продукции согласно принятой базе распределения. Порядок распределения косвенных затрат производства между видами изделий зависит от вида производства. В трудоемких производствах, где большая доля затрат приходится на заработную плату производственных рабочих, распределение косвенных затрат производится пропорционально заработной плате производственных рабочих. В материалоемких производствах косвенные затраты распределяются пропорционально стоимости израсходованных материалов и т. д.

Счет 25 «Общепроизводственные затраты» сальдо на отчетную дату не имеет. Распределяемые переменные общепроизводственные затраты (кроме постоянных управленческих расходов), учтенные на данном счете, списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и других счетов. Общепроизводствен-

ные затраты, являющиеся условно-постоянными затратами, могут списываться в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» как управленческие расходы.

*Аналитический учет* по счету 25 «Общепроизводственные затраты» ведется по отдельным подразделениям организации, статьям затрат и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

На счете 26 «Общехозяйственные затраты» учитывают затраты на содержание управленческого персонала (оплата труда и соответствующие отчисления); амортизационные отчисления; затраты на содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения; на содержание пожарной и сторожевой охраны; на подготовку кадров; на информационные, аудиторские услуги, другие аналогичные по назначению затраты.

Произведенные общехозяйственные затраты отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные затраты» и кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и других счетов.

Затраты, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные затраты», списываются в полной сумме в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и отражаются в составе управленческих расходов.

Счет 26 «Общехозяйственные затраты» сальдо на отчетную дату не имеет.

*Аналитический учет* по счету 26 «Общехозяйственные затраты» ведется по статьям затрат, местам возникновения затрат и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

Для отражения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами, предназначен счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (структурные подразделения, деятельность которых не связана с выполнением перевозочного процесса: эксплуатация жилых домов, общежитий, бань и др.). По дебету счета 29 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств и общехозяйственные расходы, по кредиту – суммы фактической себестоимости, завершённой производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг в корреспонденции с дебетом счетов учета материальных ценностей и готовых изделий, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами, учета затрат подразделений – потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами, в корреспонденции со счетом 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (продаже сторонним организациям). Включение в расходы основного производства стоимости продукции, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств отражаются на счетах следующим образом: Дт 20 Кт 29; списание фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг

обслуживающих производств и хозяйств, реализованных сторонними организациями и физическим лицам на договорных началах в организациях транспорта: Дт 90 Кт 29. Обобщение информации о затратах осуществляется в ведомостях по синтетическим счетам 20, 23, 29, 25, 26.

## 2.8 Учет расчетных операций

### 2.8.1 Учет операций на расчетном и других счетах в банках

В финансовой системе Республики Беларусь расчетно-платежные отношения занимают одно из важнейших мест, так как они являются связующим элементом денежно-кредитной политики государства. Устойчивая и быстродействующая система расчетов и платежей (банковские переводы) является одним из ключевых звеньев и необходимой предпосылкой эффективного функционирования как всей экономики так и отдельных хозяйствующих субъектов.

В соответствии с инструкцией о банковском переводе, утвержденной постановлением правления Национального банка Республики Беларусь № 66 от 29.03.2001 г. (с изменениями и дополнениями) *банковский перевод* раскрывает последовательность операций по исполнению платежной инструкции плательщика или бенефициара (взыскателя), в соответствии с которой один банк (банк-отправитель) направляет другому банку (банку-получателю) межбанковское платежное поручение о перечислении предоставленной суммы денежных средств в пользу указанного бенефициара.

Для хранения свободных денежных средств и осуществления безналичных расчетов организации открывают в банке расчетные счета. Организация заключает с банком **договор на обслуживание**. Расчетному счету присваивается **номер**, который указывают на расчетных банковских документах, и открывается **лицевой счет** для учета движения денежных средств. На расчетные счета организаций железной дороги поступают платежи от выполнения транспортных услуг и работ по перевозкам, средства от покупателей за проданные им материальные ценности или оказанные услуги и др. Прием, выдачу и безналичные перечисления денежных средств банк выполняет на основании документов: **денежный чек** (при получении в кассу наличных денежных средств на различные цели); **объявление на взнос наличными** (при внесении наличных денежных средств из кассы на расчетный счет); для безналичных расчетов с другими организациями применяются документы в зависимости от формы расчетов между ними: **платежное поручение, платежное требование**. Банк выдает организации **выписки о состоянии ее расчетного счета**.

*Платежное поручение* – платежная инструкция плательщика, по поручению которого банк-отправитель осуществляет за вознаграждение перевод де-

нежных средств в банк-получатель лицу (бенефициару), указанному в поручении. Оно используется плательщиком при предварительной и последующей оплате за товарно-материальные ценности, работы, услуги при осуществлении международных и внутренних банковских переводов; при погашении обязательств по налогам и сборам, отчислениям на социальное страхование и других обязательств организации. Платежные поручения могут быть представлены в банк на бумажных носителях в двух экземплярах, либо в виде электронных платежных поручений в течение 10 дней со дня их выписки. В целях осуществления многократных платежей в пользу одного или нескольких бенефициаров плательщик может выдать банку-отправителю постоянно действующее платежное поручение по форме, разработанной банком.

*Платежное требование* – платежная инструкция бенефициара (взыскателя), содержащая его требование к плательщику об уплате определенной суммы денежных средств через банк. Расчеты платежными требованиями с акцептом плательщика определяются в договоре между плательщиком и получателем средств и применяются для расчетов за отгруженные (отпущенные) товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги и в иных случаях. Платежные требования представляются на инкассо в банк-получатель на бумажном носителе в одном экземпляре вместе с их реестром или в виде электронных платежных требований. Платежное требование исполняется банком-отправителем в день его поступления на основании полученного от плательщика заявления на акцепт. Акцепт – согласие плательщика на оплату. Заявление составляется плательщиком в двух экземплярах с указанием следующей информации: наименование и номер счета плательщика, с которого будет производиться оплата; список бенефициаров; номера и даты договоров, по которым предполагается оплата платежных требований в день их поступления, и иные данные по договоренности с банком. Для изменения (отзыва) инструкций по исполнению платежного требования плательщик представляет в банк-отправитель новое заявление на акцепт.

Платежное требование с отметкой «без акцепта» предоставляется в банк в трех экземплярах вместе с исполнительными документами в случаях, предусмотренных законодательством (например, по решению судебных органов, инспекции Министерства по налогам и сборам и др.), и предполагает бесспорный порядок списания денежных средств со счетов плательщика без его согласия.

*Платежный ордер* – платежная инструкция, оформленная банком при осуществлении перевода денежных средств от своего имени и за свой счет, от своего имени, но по поручению и за счет клиента или от имени и за счет клиента. Случаи оформления банковского перевода платежным ордером устанавливаются Национальным банком Республики Беларусь и применяются согласно договору организации с обслуживающим банком.

*Чек* – платежный инструмент (финансовый документ, ценная бумага), содер-

жащий ничем не обоснованное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Принятые в уплату чеки вместе с поручением-реестром представляются в обслуживающий банк по месту открытия своего расчетного счета. Расчеты чеками применяются только для безналичных расчетов за товарно-материальные ценности между юридическими (физическими и юридическими) лицами.

*Банковская платежная карточка* – платежный инструмент, обеспечивающий доступ к банковскому счету, счетам по учету банковских вкладов (депозитов), кредитов физического или юридического лица для получения наличных денежных средств и осуществления расчетов в безналичной форме, а также обеспечивающий проведение иных операций в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Для осуществления таких расчетных операций работниками организации применяется *корпоративная дебетовая (кредитная) карточка* после заключения хозяйствующим субъектом с банком договора карт-счета (кредитного договора).

*Аккредитив* представляет собой самостоятельное обязательство по отношению к обязательствам, вытекающим из договора купли-продажи или иного договора, в котором предусмотрена эта форма расчетов. В силу данного обязательства (аккредитива) банк, действующий по поручению клиента-приказодателя, должен осуществить платеж получателю денежных средств (бенефициару) при соблюдении всех его условий. Аккредитив может исполняться посредством платежа по предъявлению, платежа с отсрочкой, акцепта и оплаты или учета переводного векселя.

*Инкассо* – осуществление банками операций с документами клиента в целях получения платежа и (или) акцепта платежа или на других условиях. При передаче плательщику только финансовых документов либо финансовых и (или) коммерческих документов различают *чистое* и *документарное инкассо*. В случаях, установленных законодательством, представляющий банк вправе списать средства со счета плательщика с условием передачи документов либо с согласия плательщика (акцептная форма), либо самостоятельно в пользу взыскателя (безакцептная форма).

Для целей бухгалтерского учета используется синтетический **счет 51 «Расчетный счет»**. По дебету отражается поступление денежных средств на расчетный счет организации, по кредиту – списание. Сальдо счета 51 характеризует наличие свободных денежных средств на расчетном счете. Организации в процессе осуществления хозяйственной деятельности используют денежные средства не только в рублях, но и в различных иностранных валютах. Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах используется активный **счет 52 «Валютные счета»**. В случае наличия валютных поступлений часть из них подлежит реализации на бирже (10 % от суммы поступления) и перечислению на текущий счет в белорусских рублях, остальная часть зачисляется на валютный счет.

Кроме расчетного и валютного счетов у организаций могут быть специальные счета в банке, денежные средства на которых учитываются на активном **счете 55 «Специальные счета в банках»**. Данный счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в официальной денежной единице Республики Беларусь и иностранных валютах, находящихся на территории Республики Беларусь и за ее пределами, а также в аккредитивах, чековых книжках и иных платежных документах (кроме векселей) на текущих, особых и иных специальных счетах. На счете 55 учитывается также движение средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

Для обобщения информации о движении денежных средств в официальной валюте Республики Беларусь и иностранных валютах, находящихся в пути, предназначен **счет 57 «Переводы в пути»**. Данный счет применяется для учета движения денежных средств, в случаях, когда имеется временной разрыв между моментом документально подтвержденного списания и моментом зачисления денежных средств на соответствующие счета учета денежных средств.

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета денежных средств на расчетном и других счетах в банках приведена в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета денежных средств на расчетном и других счетах в банках**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
На расчетный счет зачислены денежные средства	51	50, 62, 66, 73
Перечисление денежных средств с расчетного счета	57, 52, 71	51
Открытие аккредитива	55/1	51, 66
Оплата счетов поставщиков аккредитивами	52	55
Поступление выручки на транзитный валютный счет	52	90
Отражение суммы валюты, подлежащей обязательной продаже	57	52

Аналитический учет денежных средств на счетах в банке осуществляется на основании проверенных и обработанных выписок банка.

### 2.8.2 Учет кассовых операций

Единый порядок проведения, учета, оформления кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами на территории Республики Беларусь в наличных белорусских рублях и иностранной валюте устанавливает Инструкция о порядке ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики

Беларусь и Инструкция о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь.

Для хранения денежных средств (в белорусских рублях и иностранной валюте), денежных документов и других ценностей в организациях железнодорожного транспорта создается касса. Под **кассовыми операциями** понимается прием и оприходование в кассу наличных денег, выдача наличных денег из кассы организации и оформление кассовых документов. Кассовые операции осуществляет кассир, являющийся материально ответственным лицом, который несет ответственность за сохранность денежных средств, денежных документов и других ценностей, находящихся на хранении в кассе.

Денежные средства – это наличные деньги и денежные документы, находящиеся в кассе организации, номинированные как в белорусских рублях, так и в иностранной валюте.

В кассу организаций железнодорожного транспорта поступают денежные средства, полученные со счетов в учреждении банка; возвращенные неиспользованные подотчетные суммы; суммы, внесенные виновными лицами в погашение недостач, материального ущерба; выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, топлива, материалов и др. Кассовые операции по приему и выдаче наличных денег оформляются следующим образом:

1 *Приходный кассовый ордер формы КО-1, КО-1в* применяется для оформления приема наличных денежных средств от физических лиц. Выписывается в одном экземпляре. Состоит из двух частей: приходного ордера и квитанции, которые содержат одинаковые реквизиты.

2 *Расходный кассовый ордер формы КО-2, КО-2в* применяется для оформления выдачи наличных денежных средств в национальной валюте из касс организаций.

3 *Платежная ведомость* выписывается либо оформляется с помощью технических средств с указанием по итогу суммы наличных денег цифрами и прописью.

Все поступления и выдачи наличных денег учитываются кассиром в **регистре бухгалтерского учета** с выведением остатка наличных денег на начало и конец рабочего дня.

Для **учета кассовых операций** используется активный синтетический **счет 50 «Касса»**. По дебету отражается поступление денежных средств в кассу, по кредиту – выплата денежных средств из кассы. Недостача денежных средств списывается с кредита счета 50 в дебет **счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**. Аналитический учет по счету 50 ведется кассирами, ответственными за кассовую наличность.

Отражение оборотов по кредиту счета 50 осуществляется в ведомости по этому счету. В ней производятся записи по кредиту счета 50 при выдаче денег из кассы в корреспонденции с дебетом других счетов (таблица 2.8).

Таблица 2.8 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета денежных средств в кассе**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Получены денежные средства с расчетного (валютного) счета	50	51, 52
Возвращены неиспользованные подотчетные суммы	50	71
Погашена задолженность по товарам, проданным в кредит, недостачам, хищениям	50	76, 73
Сданы денежные средства для зачисления на счета в банке	51, 52	50
Выплачены заработная плата и пособия работникам организации	70	50
Выданы подотчетные суммы работникам	71	50

### 2.8.3 Учет расчетов с поставщиками и покупателями

Порядок учета расчетов с поставщиками и покупателями регламентирован Инструкцией о банковском переводе и Банковским кодексом Республики Беларусь.

**Поставщики** – это организации, которые занимаются поставкой материалов, топлива, комплектующих изделий и других ценностей для производственной деятельности, товаров и готовой продукции. **Подрядчики** – организации, осуществляющие строительно-монтажные, ремонтные и другие работы для организаций железнодорожного транспорта. Поставщики и подрядчики заключают *договоры на поставку продукции и выполнение работ (услуг)* с этими организациями, предусмотрев в них условия и сроки оплаты, санкции и т. д.

**Покупатели** – субъекты хозяйствования, которым организации Белорусской железной дороги реализуют транспортные услуги, произведенную продукцию и работы. **Заказчики** – организации, для которых выполняют строительно-монтажные, ремонтные и другие работы.

**Кредитовый перевод** – банковский перевод, инициатором которого является плательщик и который осуществляется на основании представляемых в банк-отправитель платежных инструкций. **Дебетовый перевод** – банковский перевод, инициатором которого является бенефициар, а платежные инструкции при этом оформляются расчетными документами (платежным требованием), чеком или др.

*Бухгалтерский учет расчетов с поставщиками* осуществляется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», который по способу структурирования информации является активно-пассивным и предназначен для учета активов (дебиторской задолженности по авансам, перечисленным и в

случае предварительной оплаты товаров) и обязательств (кредиторской задолженности за поступившие материалы, товары, работы, услуги при последующей их оплате). По кредиту счета записи производятся на основании товарных документов поставщиков и подрядчиков (товарных и товарно-транспортных накладных, актов приемки выполненных работ и др.), а по дебету счета – на основании платежных инструкций.

Запись по кредиту счета учета расчетов с поставщиками раскрывает экономическую сущность совершенной сделки и отражает увеличение кредиторской задолженности перед поставщиком. Запись в дебетовой части этого счета показывает погашение (уменьшение) кредиторской задолженности.

Если счет поставщика акцептован и оплачен до поступления товарно-материальных ценностей, а при их приемке обнаружена недостача или установлены другие расхождения в выполнении договорных обязательств, то на сумму выявленных отклонений поставщику предъявляется претензия. Предъявленная претензия отражается по кредиту счета для учета расчетов с поставщиками.

В договорах с поставщиками, как правило, предусматривается последующая оплата. Поэтому на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» чаще всего числится кредитовое сальдо.

По кредиту 60 отражается задолженность поставщикам, а по дебету – ее погашение (таблица 2.9).

Таблица 2.9 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов с поставщиками

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступили материальные ресурсы по отпускным ценам без НДС	10	60
Поступило оборудование к установке по отпускным ценам без НДС	07	60
Поступило оборудование и иные объекты долгосрочных активов, не требующих монтажа	08	60
Предъявлена претензия поставщику на сумму недостачи, порчи товарно-материальных ценностей по отпускным ценам поставщика с НДС	76	60
Отражается НДС по приобретенным у поставщика (подрядчика) ценностям	18	60
Оплачены счета поставщика (подрядчика)	60	51, 52

Аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется по каждому отдельно предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей – по каждому поставщику и подрядчику.

Бухгалтерский учет расчетов с покупателями осуществляется на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (таблица 2.10) и применяется

при признании выручки по факту отпуска товаров (продукции, работ, услуг) – метод начисления. Этот счет предназначен для учета активов (дебиторской задолженности по предъявленным счетам за отгруженные товары покупателям, выполненные работы и оказанные услуги заказчикам) и обязательств (кредиторской задолженности при предварительной оплате покупателем товаров (работ, услуг) или получении от них аванса). По дебету счета записи показываются на основании товарных документов на отгруженные товары покупателям (товарных и товарно-транспортных накладных), а по кредиту счета – на основании платежных инструкций. При этом дебетовая запись по счету раскрывает экономическую сущность возникшей дебиторской задолженности и показывает ее увеличение, а кредитовая запись – уменьшение этой задолженности.

В договорах с покупателями в основном предусматривается последующая оплата, поэтому на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» дебетовое сальдо.

Аналитический учет по счету 62 ведется: при расчетах в порядке инкассо – по каждому предъявленному покупателям счету; при расчетах плановыми платежами – по каждому покупателю и заказчику; по полученным авансам – каждому кредитору.

Таблица 2.10 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета расчетов с покупателями

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отпущена покупателям возвратная тара по учетным ценам	62	10, 41
Учтена выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг по отпускным ценам с налогом на добавленную стоимость	62	90
Учтены доходы от реализации основных средств, нематериальных активов и иных долгосрочных активов по отпускным ценам с налогом на добавленную стоимость	62	91
Отражено поступление оплаты от покупателей и заказчиков	51, 52	62
Списана дебиторская задолженность покупателей и заказчиков в связи с истечением сроков исковой давности	90	62
Учтена положительная курсовая разница по дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, выраженной в иностранной валюте, в связи с изменением официального курса иностранной валюты	91	62



#### 2.8.4 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами, с персоналом предприятия по прочим операциям, с подотчетными лицами

Для учета расчетных отношений с различными субъектами хозяйствования и физическими лицами в организациях железнодорожного транспорта используется активно-пассивный счет **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**. На этом счете отражается информация о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, имущественному и личному страхованию; претензиям; суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов и др.

Для ведения бухгалтерского учета расчетов с работниками организации железнодорожного транспорта по прочим операциям применяется счет **73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»**. В бухгалтерском учете к прочим операциям относятся расчеты по предоставленным кредитам и займам, возмещению материального ущерба и иные. Для организаций в составе прочих операций выделяют расчеты с персоналом за форменную одежду.

Работники организации, которым по решению нанимателя под отчет выдаются суммы на определенные цели (командировочные, операционно-хозяйственные расходы и т. п.), называются *подотчетными лицами*, а суммы, выданные им в подотчет, – *подотчетными суммами*. Виды расходов: представительные, командировочные, операционно-хозяйственные, наибольший удельный вес из которых имеют командировочные. Для отражения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет, используется счет **71 «Расчеты с подотчетными лицами»**.

Порядок расчета командировок регламентирован Инструкцией о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь. Командировка оформляется приказом с указанием пункта назначения, наименования предприятия, куда командировается работник, срока, цели и продолжительности поездки. На расходы, связанные со служебными командировками, выдаются наличные деньги в пределах сумм, причитающихся командировочным лицам на эти цели. В течение трех дней после возвращения работник обязан предоставить в бухгалтерию отчет о полученном авансе. К авансовому отчету прилагаются командировочное удостоверение с отметками о дате выезда в командировку, прибытия в пункт назначения, документы о найме жилого помещения и фактических расходах по проезду (Дт 20 (26) Кт 71).

Подотчетные суммы на операционные и хозяйственные нужды выдаются в размерах и на сроки, определенные руководителем предприятия. Факт приобретения товаров подтверждают кассовым чеком, квитанцией к приходному

ордеру (КО-1), копией товарного чека. Выдача аванса на командировочные расходы осуществляется при условии полного отчета по ранее выданным суммам (Дт 71 Кт 50, Дт 10, 08, 50 Кт 71).

*Учет расчетов с подотчетными лицами* ведется в ведомости по счету 71, в которой сосредоточен аналитический и синтетический учет. Аналитический учет расчетов по счету 71 ведется в разрезе подотчетных лиц.

#### 2.8.5 Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Порядок расчетов с бюджетом по налогам, сборам, платежам регламентирован Особенной частью Налогового кодекса Республики Беларусь.

В бухгалтерском учете применяется следующая *классификация налогов и сборов* по видам расходов и источникам их покрытия:

- налоги и сборы, относимые на затраты по производству и реализации товаров, продукции, работ, услуг (налог на землю, налог на недвижимость, экологический налог и др.);

- налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг (налог на добавленную стоимость, акциз на подакцизные товары);

- налоги, исчисляемые из прибыли (дохода) (налог на прибыль);

- подоходный налог с доходов физических лиц;

- прочие платежи в бюджет.

Налоговые декларации по налогам и сборам организации представляют в инспекцию Министерства по налогам и сборам не позднее 20-го числа и производят уплату налогов и сборов не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным периодом (месяц, квартал, год) по соответствующему налогу, сбору.

Бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам ведут на счете **68 «Расчеты по налогам и сборам»**, который предназначен для учета обязательств организации по налогам и сборам. Кредитовое сальдо по данному счету показывает кредиторскую задолженность по начисленным к уплате налогам и сборам за отчетный период. Дебетовое сальдо по счету отражает сумму возникшей дебиторской задолженности у организации из-за излишней уплаты в бюджет налогов и сборов, например налога на прибыль.

Начисление налогов и сборов производится на основании налоговых деклараций (расчетов) и отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету разных счетов с учетом источников их покрытия и видов возникающих расходов организации.

Расчет налоговой базы и сумм налогов, причитающихся к перечислению, производится в **налоговых декларациях**, которые являются регистрами налогового учета.

Для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию и пенсионному обеспечению (ФСЗН – Фонд социальной защиты населения) организаций железнодорожного транспорта предназначен **счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»**. Этот счет кредитуется на суммы платежей на социальное страхование и пенсионное обеспечение работников, подлежащие перечислению соответствующей организации, а по дебету отражаются перечисленные суммы платежей.

Объектом для начисления обязательных страховых взносов в ФСЗН являются все виды выплат в денежном и (или) натуральном выражении, начисленных в пользу работников по всем основаниям независимо от источников финансирования. Начисленные суммы по социальному страхованию включаются в затраты на производство продукции.

Обязательные страховые взносы в ФСЗН начисляются нанимателем от начисленной заработной платы по установленной ставке (34 %). Отдельные наниматели (по установленному перечню) начисляют дополнительные взносы на осуществление профессионального пенсионного страхования. Они являются элементом затрат организации на социальные нужды и относятся на те же счета, что и расходы на оплату труда. Обязательный страховой взнос в ФСЗН удерживается из заработной платы работников по ставке 1 %. Наниматель перечисляет ФСЗН общую величину 35 %.

**Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию»** используется для учета расчетов с Белгосстрахом по страховым взносам по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

## 2.9 Учет финансовых результатов

### 2.9.1 Определение, классификация и организация учета доходов и расходов, их признание в учете

Финансовый результат в бухгалтерском учете выявляется сопоставлением доходов и расходов организации, поэтому одной из важнейших задач бухгалтерского учета является отражение доходов и расходов организации и изменения собственного капитала под их влиянием.

Финансовый результат деятельности организации может быть статическим и динамическим. **Статический** финансовый результат (прибыль или убыток) определяется по данным бухгалтерского баланса. Он отражает прирост или уменьшение собственного капитала организации за отчетный период. Финансовый результат в **динамическом** бухгалтерском учете выявляется путем сопоставления полученных доходов и понесенных расходов, а бухгалтерская прибыль квалифицируется как результат превышения доходов над расходами.

В Республике Беларусь официальное определение доходов и расходов для целей бухгалтерского учета и отчетности дано в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 102 от 30.09.2011 г.

**Доходы** – увеличение в течение отчетного периода экономических выгод в результате прироста активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанного с вкладами собственника имущества (учредителей, участников).

**Расходы** – уменьшение в течение отчетного периода экономических выгод в результате выбытия активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанного с передачей его собственнику имущества, с распределением между учредителями (участниками).

В основу группировки доходов и расходов для целей бухгалтерского учета положен признак – направление деятельности организации и условия получения доходов и расходов. Доходы и расходы по этому признаку подразделяются на группы:

- доходы и расходы по текущей деятельности;
- инвестиционной деятельности;
- финансовой деятельности;
- не связанные с какой-либо деятельностью.

*Текущая деятельность организации* – основная деятельность и прочая деятельность, не относящиеся к финансовой и инвестиционной деятельности организации и приносящие ей доход. Доходами и расходами по текущей деятельности являются получаемые организацией доходы и понесенные расходы по тем видам хозяйствования, которые составляют предмет ее текущей деятельности, а также прочие доходы и расходы, сопряженные с текущей деятельностью.

*Инвестиционная деятельность* – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию долгосрочных материальных и нематериальных активов, а также по реализации (погашению) финансовых вложений. К долгосрочным материальным и нематериальным активам относятся основные средства, нематериальные активы, инвестиционные активы, оборудование к установке, строительные материалы у заказчиков (застройщиков) и иные долгосрочные активы. Доходами и расходами по инвестиционной деятельности являются полученные доходы и понесенные расходы в связи с осуществлением инвестиционных операций.

*Финансовая деятельность* – деятельность организации, приводящая к изменению величины и состава собственного капитала и (или) обязательств. Доходами и расходами по финансовой деятельности являются полученные организацией доходы и понесенные ею расходы в связи с осуществлением

операций финансового характера, приводящих к изменению собственного капитала и (или) обязательств.

*Иными доходами и расходами* считаются доходы и расходы, возникающие из-за чрезвычайных ситуаций или непреодолимых обстоятельств, которые не связаны с текущей, инвестиционной и финансовой деятельностью.

Доходы и расходы по текущей деятельности в системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности по отношению к предмету деятельности подразделяются на группы:

- доходы и расходы по основной текущей деятельности;
- прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

*Доходы и расходы по основной текущей деятельности* организация получает от совершения хозяйственных операций по реализации продукции, товаров, работ и услуг, которые составляют предмет деятельности организации и обеспечивают ей устойчивые доходы и расходы.

Доходы от всех видов основной текущей деятельности называются *выручкой*. Расходы по основной текущей деятельности включают следующие виды затрат:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию.

*Себестоимость реализованной продукции*, товаров, работ, услуг включает в себе следующие затраты:

– в организации, осуществляющей производственную деятельность (производство продукции, работ, услуг), – прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, относящиеся к реализованным таким объектам;

– в организации, осуществляющей торговую (торгово-производственную) деятельность, – стоимость реализованных товаров по ценам приобретения (товары, учитываемые по розничным ценам, принимаются за вычетом торговых надбавок и налогов, включаемых в цену и приходящихся на реализованные товары).

*Управленческие расходы* – это условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией. В производственных организациях они учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты», частично на счете 25 «Общепроизводственные затраты», а в организациях, осуществляющих торговую (торгово-производственную) деятельность, – на счете 44 «Расходы на реализацию». Вся сумма данных расходов по окончании отчетного периода списывается в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

*Расходы на реализацию* – стоимость ресурсов, израсходованных в процессе продажи товаров, продукции, работ и услуг. Данный вид расходов учи-

тывается на счете 44 «Расходы на реализацию». Вся сумма управленческих расходов по окончании отчетного периода списывается в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

*Прочими доходами и расходами по текущей деятельности* являются доходы и расходы от совершения операций с оборотными активами, которые не являются видами деятельности, но сопряжены с текущей деятельностью.

Для систематизации информации по каждому виду доходов и расходов Типовым планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы». Данные счета по способу структурирования информации – активно-пассивные, по назначению – счета, сопоставляющие доходы и расходы. Они обеспечивают формирование доходов, расходов и финансовых результатов по каждому направлению деятельности.

Конечный финансовый результат деятельности организации характеризуется как абсолютным показателем, так и относительными показателями. Абсолютным показателем является *прибыль (убыток) отчетного периода* (рассчитывается в целом по организации и по ее структурным подразделениям; по видам деятельности – текущая, инвестиционная и финансовая).

Относительным показателем оценки конечного финансового результата деятельности организации принято считать *уровень рентабельности*. Его исчисляют как отношение прибыли к выручке от реализации (рентабельность продаж), к экономическому потенциалу организации (средства труда, предметы труда и расходы на оплату труда), к активам (общая их сумма и отдельные их виды), к собственному капиталу и т. п. Может определяться рентабельность продаж отдельных видов продукции (работ, услуг).

Выручка и доходы, отличные от выручки, в бухгалтерском учете признаются по методу начисления. Выручка от реализации продукции и товаров признается при соблюдении следующих условий:

- покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию или товары;
- сумма выручки может быть определена;
- организация предполагает получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;
- расходы, которые произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

Исходя из указанных условий и условий договора, организация определяет дату признания выручки. Порядок ее определения закрепляется в учетной политике организации.

Выручка от выполнения работы или оказания услуги признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

- сумма выручки может быть определена;

– организация предполагает получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;

– степень готовности или завершенности работы (услуги) на отчетную дату может быть определена;

– расходы, которые произведены при выполнении работы, оказании услуги, и работы, необходимые для завершения работ, услуг, могут быть определены.

Выручка от реализации товаров и продукции, а также от выполнения работ и оказания услуг уменьшается на сумму скидок (премий, бонусов), предоставленных покупателю (заказчику) с цены, указанной в договоре.

Признание в бухгалтерском учете доходов, отличных от выручки. Доходы от реализации запасов (прочие доходы по текущей деятельности), инвестиционных активов и финансовых вложений признаются в таком же порядке, как и выручка от реализации продукции и товаров.

Доходы от участия в уставных капиталах других организаций признаются в том отчетном периоде, в котором принято решение об их выплате. Проценты, причитающиеся к получению, признаются в бухгалтерском учете ежемесячно.

Неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров признаются в учете доходами в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником. Они признаются доходами в суммах, присужденных судом или признанных должником.

*Кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности*, признается в бухгалтерском учете доходом на дату, следующую за днем истечения срока исковой давности. Доход признается в сумме, в которой эта задолженность была отражена в учете. Суммы увеличения стоимости активов в результате переоценки признаются в учете доходами в том отчетном периоде, к которому относится дата их переоценки.

*Расходы, взаимосвязанные с доходами*, признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором признаны соответствующие им доходы, независимо от даты проведения расчетов по ним. К расходам отчетного периода, соотносимым с полученной от реализации выручкой, относятся себестоимость реализованной продукции, работ, услуг, управленческие расходы и расходы на реализацию.

Расходы, которые невозможно соотнести с доходами определенного отчетного периода, признаются в бухгалтерском учете расходами в том отчетном периоде, в котором они были произведены.

Расходы, которые обусловили получение доходов в течение нескольких отчетных периодов, признаются в бухгалтерском учете путем их распределения между отчетными периодами. Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к доходам последующих отчетных периодов, считаются отложенными расходами и учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Проценты, подлежащие уплате за пользование организацией кредитами и займами, признаются в учете расходами по финансовой деятельности ежемесячно (за исключением процентов по кредитам и займам, включаемых в стоимость инвестиционных активов). Начисленные проценты по кредитам и займам (кроме процентов по инвестиционным кредитам) в учете отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров признаются в бухгалтерском учете расходами в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны организацией. Они признаются расходами в суммах, присужденных судом или признанных организацией.

Дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, признается в бухгалтерском учете расходами в том месяце, в котором срок исковой давности истек.

### 2.9.2 Бухгалтерский учет доходов и расходов

Для учета доходов и расходов по текущей деятельности Типовым планом счетов бухгалтерского учета предназначен счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Данный счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах по основным видам текущей деятельности, а также прочих доходов и расходов, сопряженных с текущей деятельностью, и выявления финансового результата – прибыли (убытка) по данному направлению деятельности. С целью получения информации, необходимой для ее раскрытия в бухгалтерской отчетности, организуется отдельный учет доходов и расходов по основной и прочей текущей деятельности. К счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» организацией открываются субсчета:

1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг».

5 «Управленческие расходы».

6 «Расходы на реализацию (издержки обращения)».

7 «Прочие доходы по текущей деятельности».

8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности».

9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности».

10 «Прочие расходы по текущей деятельности».

11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Выявление финансового результата по текущей деятельности производится путем вычитания из полученных доходов, учтенных по субсчетам 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» и 7 «Прочие доходы по текущей деятельности», начисленных от суммы доходов косвенных налогов (учтены на субсчетах 2, 3, 8, 9) и расходов, учтенных по субсчетам 4–6, 10. Выявленный финансовый результат по каждому виду деятельности (прибыль или убыток) отражается на субсчете 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности». В результате обобщения финансового результата по всем видам текущей деятельности формируется финансовый результат отчетного периода по текущей деятельности в целом по организации.

Сопоставлением доходов (за вычетом косвенных налогов) и расходов по текущей деятельности ежемесячно выявляется конечный финансовый результат, который списывается в следующем порядке:

- прибыль от текущей деятельности – по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки»;
- убыток от текущей деятельности – по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Доходы и расходы по инвестиционной и финансовой деятельности, а также иные доходы и расходы, не относящиеся к текущей, финансовой и инвестиционной деятельности, учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Данный счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, не связанных с текущей деятельностью.

Для составления бухгалтерской отчетности прочие доходы и расходы в учете группируются по их видам:

- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности;
- иные доходы и расходы, не связанные ни с каким видом деятельности.

Учет доходов и расходов по инвестиционной деятельности. В состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием долгосрочных активов;
- излишки долгосрочных активов, выявленные при инвентаризации;
- доходы и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций и проведением операций по договорам совместной деятельности;
- суммы дооценки (уценки) долгосрочных активов, кроме сумм дооценки, относимых на счет 83 «Добавочный капитал»;
- стоимость долгосрочных активов, полученных или переданных безвозмездно;

- проценты за хранение денег на счетах в банках;
- финансовая помощь на приобретение долгосрочных активов;
- суммы обесценения основных средств и иных долгосрочных активов;
- иные доходы и расходы, связанные с инвестиционной деятельностью.

Учет доходов и расходов по финансовой деятельности. В состав доходов и расходов по финансовой деятельности включаются:

- проценты, полученные или подлежащие получению за предоставление в пользование денежных средств;
- проценты, уплачиваемые или подлежащие уплате за пользование кредитами и займами, за исключением процентов, относимых на увеличение стоимости долгосрочных активов;
- доходы и расходы по операциям с ценными бумагами (кроме профессиональных участников рынка ценных бумаг);
- отчисления в резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений;
- курсовые разницы, возникающие при пересчете стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте;
- другие расходы и доходы, связанные с финансовой деятельностью.

Доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», расходы – по дебету.

Выявленный по окончании отчетного периода финансовый результат по инвестиционной, финансовой деятельности списывается в следующем порядке: прибыль – в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 99 «Прибыли и убытки»; убыток – в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет прочих доходов и расходов ведется по их видам: доходы и расходы по инвестиционной деятельности; доходы и расходы по финансовой деятельности; иные доходы и расходы.

### 2.9.3 Бухгалтерский учет чистой прибыли (чистого убытка)

Бухгалтерский учет чистой прибыли (убытка) отчетного периода. Конечным финансовым результатом деятельности организации за отчетный период может быть чистая прибыль или чистый убыток.

**Чистая прибыль (чистый убыток)** – финансовый результат деятельности организации за отчетный период, сформированный после начисления налогов и сборов, уплачиваемых из прибыли, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

*Чистая прибыль* имеет место в том случае, когда совокупные доходы организации в отчетном периоде превышают совокупные расходы, а также налоги

и сборы, уплачиваемые из прибыли. *Чистый убыток* возникает, когда совокупные расходы организации в отчетном периоде превышают ее доходы.

Чистая прибыль (чистый убыток) отражает конечный финансовый результат организации за отчетный период. Для его формирования в бухгалтерском учете используется счет 99 «Прибыли и убытки». Данный счет – финансово-результатный, сопоставляющий доходы и расходы – имеет дебетовое или кредитовое сальдо в зависимости от конечного финансового результата деятельности организации. Дебетовое сальдо отражает сумму полученного чистого убытка, а кредитовое – чистой прибыли.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются списываемые с операционных счетов для учета доходов и расходов сальдо убытков по видам деятельности, начисляемые из прибыли до ее распределения налоги и сборы, а по кредиту – списываемые со счетов для учета доходов и расходов сальдо прибыли. Кроме того, по дебету и кредиту этого счета также отражаются суммы начисляемых (списываемых) отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. Конечный финансовый результат деятельности организации за отчетный период (чистая прибыль или чистый убыток) определяется путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по этому счету.

Чистая прибыль (чистый убыток) в отчетном периоде в бухгалтерском учете определяется следующим образом:

- списывается прибыль (убыток) от видов деятельности (текущая, инвестиционная, финансовая деятельность);
- производится корректировка прибыли (убытка) на сумму начисляемых (списываемых) в отчетном периоде отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;
- отражается использование прибыли до ее распределения на уплату налогов, сборов и иные цели.

Формирование финансового результата деятельности организации осуществляется ежемесячно (ежеквартально). Для этого по окончании отчетного периода производится списание сальдо полученной прибыли с операционных счетов учета доходов и расходов по видам деятельности. При этом счет 99 «Прибыли и убытки» кредитруется в корреспонденции с дебетом счетов:

- 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – списание сальдо прибыли по текущей деятельности;
- 91 «Прочие доходы и расходы» – списание сальдо прибыли от инвестиционной, финансовой деятельности и иных доходов и расходов.

Сальдо убытков, полученных по видам деятельности, списывается в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» с кредита счетов:

– 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – списание сальдо убытка по текущей деятельности;

– 91 «Прочие доходы и расходы» – списание сальдо убытка от инвестиционной, финансовой деятельности и иных доходов и расходов.

После списания сальдо прибыли (убытка) со счетов учета доходов и расходов по видам деятельности на счете 99 «Прибыли и убытки» отражается:

- начисление (списание) отложенных налоговых активов и налоговых обязательств (методика их учета изложена ниже);
- использование прибыли до ее распределения на следующие цели: на уплату налога на прибыль; на уплату отчислений в централизованный внебюджетный инвестиционный фонд; на иные цели в соответствии с законодательством.

Использование чистой прибыли отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счетов:

- 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на уплату налога на прибыль;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на уплату отчислений в централизованный внебюджетный инвестиционный фонд.

Учет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. Доходы и расходы, отражаемые в бухгалтерском и налоговом учете, совпадают по сумме, но не совпадают по времени их отражения в бухгалтерском и налоговом учете. В этой связи суммы прибыли для целей налогового и бухгалтерского учета различаются из-за несовпадения периодов признания доходов и расходов. Временное несовпадение сумм бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли обусловило появление в бухгалтерском учете новых объектов – отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. Создание отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств осуществляется с целью корректировки сальдо бухгалтерской прибыли.

*Отложенный налоговый актив* в бухгалтерском учете создается в том случае, когда в отчетном периоде учетная прибыль будет меньше налогооблагаемой, в связи с тем, что сумма расходов, отражаемых в бухгалтерском учете, больше либо меньше, чем сумма расходов, принимаемых для расчета налогооблагаемой прибыли.

При таких условиях возникает *вычитаемая временная разница* в доходах и расходах – сумма превышения налогооблагаемой прибыли над учетной. От этой разницы начисляется отложенный налоговый актив по следующей методике: вычитаемая временная разница умножается на ставку налога на прибыль.

В бухгалтерском учете начисление отложенного налогового актива отражается учетной записью по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки». Погашение отложенного налогово-

го актива происходит по мере уменьшения вычитаемых временных разниц и отражается в учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы».

*Отложенное налоговое обязательство* в бухгалтерском учете создается в том случае, когда в отчетном периоде учетная прибыль будет больше налогооблагаемой прибыли. Превышение учетной прибыли над налогооблагаемой прибылью возникает, когда сумма расходов, отражаемых в бухгалтерском учете, будет меньше либо больше суммы расходов, принимаемых для расчета налогооблагаемой прибыли.

При таких условиях возникает *налогооблагаемая временная разница* в доходах и расходах – сумма превышения учетной (бухгалтерской) прибыли над налогооблагаемой. От суммы налогооблагаемой временной разницы начисляется отложенное налоговое обязательство по следующей методике: налогооблагаемая временная разница умножается на ставку налога на прибыль.

В бухгалтерском учете начисление отложенного налогового обязательства отражается учетной записью по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 65 «Отложенные налоговые обязательства». Погашение отложенного налогового обязательства осуществляется по мере уменьшения налогооблагаемых временных разниц и отражается в учете по дебету счета 65 «Отложенные налоговые обязательства» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Заключительной проводкой декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и по кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Построение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» должно обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

#### 2.9.4 Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Нераспределенная прибыль аккумулируется в организации, увеличивает ее собственный капитал и становится источником формирования активов. Она отражает инвестиционную политику собственника (участников, учредителей), направленную на прирост собственного капитала.

**Нераспределенная прибыль** – чистая прибыль, реинвестированная собственником (учредителями) в имущество организации.

Для учета нераспределенной прибыли организации и операций по ее распределению между участниками (учредителями) используется счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Данный счет предназначен

для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации.

Кредитовое сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражает сумму накопленной (капитализированной прибыли) с начала функционирования организации, а дебетовое сальдо – сумму непокрытого убытка прошлых лет.

К *увеличению* нераспределенной прибыли относится:

- чистая прибыль, списываемая по окончании отчетного года;
- накопленная переоценка по выбывшим объектам долгосрочных материальных и нематериальных активов.

К *уменьшению* нераспределенной прибыли (увеличению непокрытого убытка) относится:

- чистый убыток, списываемый по окончании отчетного года;
- прибыль, реинвестированная в резервный капитал по решению учредителей (участников) или в законодательном порядке;
- передача прибыли собственнику в установленном порядке;
- начисление доходов учредителям (участникам, акционерам) на вложенный капитал.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования.

Учетные записи по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» представлены в таблице 2.11.

Таблица 2.11 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списание убытка отчетного года заключительными записями декабря на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года	84	99
Направление суммы нераспределенной прибыли на выплату доходов учредителям предприятия, увеличение уставного фонда, резервного фонда	99	70, 75, 80, 82, 84

## 3 БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

### 3.1 Понятие и виды отчетности

В наиболее общем смысле слово «отчет» означает сообщение, доклад кому-либо о своих действиях или работе. Понятие «отчетность» имеет собирательное значение и означает совокупность нескольких отчетов, а также процесс их составления и доведения до пользователя. Наиболее часто понятие «отчетность» используется в системе управления как способ получения вышестоящими звеньями информации о работе, результатах или положении дел в нижестоящих звеньях или других управляемых ими объектах.

В экономической литературе, некоторых республиканских законодательных актах, а также в международной практике наряду с понятием «бухгалтерская отчетность» используется и понятие «финансовая отчетность». Это последнее понятие происходит от существующего в некоторых странах деления бухгалтерского учета на финансовый и управленческий учет, где *финансовый учет* (финансовая бухгалтерия) – это синтезированный, обобщенный учет в стоимостной форме, позволяющий определить основные финансовые показатели работы предприятия. Задача *управленческого учета* сводится к предоставлению данных для управления скорее конкретными техническими процессами в производстве, нежели экономическими.

Современная экономическая деятельность организаций становится доступной для все большего числа пользователей финансовой информации. Обусловлено это тем, что предприятия в той или иной степени нуждаются в дополнительных источниках финансирования, которые, как правило, находятся на финансовом рынке. С целью привлечения дополнительных инвестиций руководители предприятия должны обеспечить информацией потенциальных инвесторов. Основой информации служит отчетность, которая представляет собой систему взаимосвязанных показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия за отчетный период.

Отчетность выполняет важную функциональную роль в системе экономической информации. Она интегрирует информацию всех видов учета и представляется в виде таблиц, удобных для восприятия информации объектами хозяйствования.

В современных условиях хозяйствования отчетность:

- широко используется в системе оперативного, текущего, перспективного управления предприятием;
- служит информационной базой для анализа хозяйственной деятельности, планирования и прогнозирования;
- является важнейшим источником информации о предприятии для внешних потребителей.

Составить любой отчет можно лишь тогда, когда отчитывающийся имеет всю необходимую информацию о тех событиях, явлениях, деятельности или результатах, за которые он отчитывается. А такую информацию может предоставить специально организованная система учета.

В зависимости от существующих видов учета выделяют следующие виды отчетности:

- 1) оперативная;
- 2) статистическая;
- 3) бухгалтерская.

*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.

*Статистическая* представляет собой отчетность, предназначенную для изучения хозяйственной деятельности, включающую систему количественных и качественных показателей, измерение и обобщение которых не характерны для бухгалтерского учета. Статистическая отчетность служит для отражения отдельных сторон деятельности предприятия.

*Бухгалтерская* отчетность предприятия является заключительным элементом метода бухгалтерского учета и поэтому полностью основывается на данных бухгалтерского учета.

Значение бухгалтерской отчетности заключается в том, что она является источником информации высокой степени надежности для широкого круга лиц (пользователей), заинтересованных в деятельности организации и ее основных результатах. Показатели бухгалтерской отчетности служат основой для принятия тактических и стратегических управленческих решений путем анализа и оценки динамики имущественного положения организации, изучения и прогнозирования величины финансовых результатов, прогнозирования объемов денежных средств, поиска резервов наращивания ресурсного и финансового потенциала организации, повышения ее финансовой устойчивости.

В настоящее время в литературе выделяют относительно самостоятельную налоговую отчетность, в которой содержатся показатели по причита-



ющимся и уплаченным налогам в бюджет и внебюджетные фонды. С определенной долей условности можно говорить и об относительной самостоятельности налогового учета, в котором получают (рассчитывают) базовые показатели и суммы того или иного налога.

### 3.2 Сущность, классификация и требования к содержанию бухгалтерской отчетности

Сущность отчетности как заключительного элемента метода сводится к обобщению данных текущего учета хозяйственной деятельности в системе счетов, получению на них дебетовых и кредитовых оборотов, выведению конечных сальдо и представлению этих показателей в виде баланса и других форм, удобных для обозрения и восприятия руководителем, собственником или любым другим пользователем.

Поскольку по отчетности судят о работе предприятия или другого отчитывающегося хозяйственного звена, а затем на ее основе принимаются различные и, очень часто, весьма ответственные решения, то к отчетности всегда предъявляются особые требования. Важнейшими из них являются:

– *достоверность данных*, приведенных в отчетности, обеспечивается достоверностью информации, отражаемой в системе бухгалтерского учета, ее документальной обоснованностью, специальными приемами сопоставления данных в регистрах, а также периодической сверкой данных учета с положением дел в реальной действительности путем проведения инвентаризаций. Преднамеренные искажения отчетности, приписки, расхождения с данными учета законодательно всегда наказуемы;

– *своевременность отчетности* заключается в том, что показатели, содержащиеся в ней за истекший отчетный период, должны быть представлены в максимально короткие сроки с даты его окончания. Предельные даты представления отчетности, как правило, устанавливаются законодательством. Запоздывание в представлении отчетности приводит к запоздыванию принимаемых на ее основе управленческих решений и, следовательно, к потере их действенности и эффективности;

– *сопоставимость отчетных*, фактических данных с данными аналогичных показателей по ранее принятым управленческим решениям (планам, сметам, проектам, договорам, нормативам и т. п.), а также с данными за аналогичные прошлые периоды позволяет осуществлять не только контроль за выполнением этих решений, но и изучить динамику, изменения деятельности за более длительные периоды. Сопоставимость отчетных данных обеспечивается в основном постоянством состава показателей, их содержания и применяемых приемов учета и оценки, то есть неизменностью учетной политики в течение отчетного периода. При изменении учетной политики требуется провести специальные расчеты по приведению показателей в сопоставимый

вид, что часто вызывает не только технические, но и экономические затруднения;

– *доступность отчетности* заключается в том, что все показатели, приводимые в ней, должны быть однозначно поняты по существу любым ее получателем или потребителем. В ней, как правило, не должно содержаться таких показателей, которые ранее не приводились и не могут быть известны и поняты пользователям. Однако при необходимости их использования (введения) к отчету должна прилагаться пояснительная записка (методические указания) со всеми разъяснениями по новым или особо сложным моментам в отчетности. Доступность и ясность не может быть обеспечена и в том случае, если в отчете не приведены все требующиеся показатели или приведены не в полном объеме;

– *экономичность отчетности* требует постоянных поисков путей снижения затрат на ее подготовку и доставку получателю. Поэтому отчетность должна быть краткой и не должна содержать излишних, ненужных для потребителя показателей. Показатели, как правило, должны сводиться в наиболее компактные, удобные для обозрения таблицы. Эти таблицы должны разрабатываться заранее и иметь типовую, стандартную форму.

Исходя из этих требований и общего понимания ее места и сущности в системе управления, можно привести следующее определение бухгалтерской отчетности.

**Бухгалтерская отчетность** представляет собой комплекс взаимосвязанных показателей, полученных в системе бухгалтерского учета и всесторонне характеризующих имущественное положение и финансовые результаты работы хозяйствующего субъекта за отчетный период.

В зависимости от того, какому управленческому органу предназначена бухгалтерская отчетность, существует наиболее общая ее классификация на внешнюю и внутреннюю.

*Внешняя* отчетность представляется различным пользователям, находящимся за пределами предприятия: собственникам (учредителям, акционерам), налоговым органам, органам статистики, банкам, другим органам государственного управления в соответствии с действующим законодательством. Государственные предприятия отчитываются перед своими вышестоящими органами управления – министерствами, ведомствами, объединениями, которые являются представителями государства как собственника. При использовании заемных средств банков или средств государственного бюджета отчетность может предоставляться и указанным органам.

*Внутренняя* отчетность представляется дирекции предприятия и другим органам управления внутри предприятия. Для внутренней отчетности наряду с типовыми формами используются и специализированные, нетиповые, которые устанавливаются самим предприятием.

Вышестоящие звенья управления (министерства, ведомства, ассоциации и т. п.) составляют, кроме собственной, сводную отчетность по всем видам деятельности предприятий, входящих в данное звено (промышленность, строительство, торговля и общественное питание, бытовое обслуживание и др.).

*Сводная отчетность* – это отчетность, полученная путем свода показателей, содержащихся в отчетах предприятий, организаций и других подведомственных формирований, характеризующая общие итоги их деятельности за отчетный период.

Разновидностью сводной отчетности является *консолидированная* отчетность. Такую отчетность составляют концерны, компании и другие юридические лица (материнские предприятия), которые владеют уставным капиталом или контрольными пакетами акций других юридических лиц (так называемых дочерних предприятий). От этих видов сводной отчетности следует отличать обычную отчетность предприятия (юридического лица), в котором его внутренние подразделения (не являющиеся юридическими лицами) могут быть выделены на отдельный (но не самостоятельный) баланс. В таких случаях эти отдельные балансы и другие формы отчетности суммируются по всем показателям в одну общую отчетность юридического лица.

Основным отчетным периодом, за который составляется бухгалтерская отчетность, согласно действующему законодательству, является календарный год. Годовой отчет содержит наиболее полную информацию о деятельности предприятия. В течение отчетного года составляется периодическая внутригодовая отчетность – квартальная и месячная. Эта отчетность содержит значительно меньший объем информации, а отдельные показатели работы предприятия приводятся нарастающим итогом с начала года.

Таким образом, в настоящее время **отчетность** можно классифицировать **по ряду признаков** (рисунок 3.1):

- *по периодичности составления*: периодическая (внутригодовая) и годовая;
- *роли в народном хозяйстве*: общегосударственная и внутриотраслевая;
- *срокам представления*: ежедневная, декадная, месячная, квартальная, полугодовая, годовая;
- *объему*: первичная и сводная;
- *способу отправления*: почтовая и телеграфная.

Система отчетности дает возможность определить итоги работы не только отдельных организаций, но и объединений, министерств.

Ряд показателей отчетности используется для получения обобщенных данных по экономике страны. Вместе с тем их используют сами организации для контроля за выполнением производственных и финансовых планов, выявления недостатков и определения путей их исправления. Фактические отчетные данные являются базой для разработки текущих и перспективных планов.



Рисунок 3.1 – Классификация отчетности

Учитывая ориентацию на потребности управления в информации, система отчетности и, прежде всего, бухгалтерской, должна содержать больше сведений по аналитическому учету для последующего их использования управленческими службами объединения и производственных единиц.

### 3.3 Основные показатели бухгалтерской отчетности, ее содержание и пользователи

Современная отчетность представляет собой систему показателей, характеризующих полно и достоверно все стороны хозяйственной деятельности предприятия, т. е. представляет собой важнейший источник информации. Информация, содержащаяся во всех видах отчетности, используется для принятия любых решений, и, прежде всего, управленческих как внешними, так и внутренними пользователями (рисунок 3.2).

Следует отметить, что информация, содержащаяся в отчетности, носит двухсторонний характер: владельцам (акционерам) фирм (предприятий) необходимо получить данные о целесообразности покупки или продажи своих акций; поставщикам и различным финансовым учреждениям необходимо оценить степень риска при предоставлении кредитов; заказчики заинтересованы в правильности оценки способности предприятий; инспекции министерства по налогам и сборам необходимо точно определить налогооблагаемую прибыль и размеры налоговых отчислений, с одной стороны, а с другой – эта же отчетность используется руководителями предприятий для принятия

управленческих решений. Поэтому различают внутреннюю и внешнюю отчетность.



Рисунок 3.2 – Пользователи отчетности

Содержание внутренней и внешней отчетности может отличаться, так как каждая из них используется по-разному, преследуя строго определенные цели.

Внутренняя отчетность представляется органам управления внутри предприятия, пользователями ее информации являются непосредственно работники и аппарат управления предприятия. Анализируя данные внутренней отчетности, вырабатываются конкретные управленческие решения по повышению эффективности хозяйственной деятельности, и поэтому она более детализирована.

Сведения, содержащиеся в отчетности, имеют комплексный характер, отражая разные аспекты одних и тех же хозяйственных операций (явлений). Наиболее полную информацию о деятельности предприятия содержит годовой отчет.

С внедрением и становлением рыночных отношений возрастает интерес к отчетной информации со стороны внешних пользователей, круг которых существенно расширяется. Имущественное и финансовое положение предприятий становится объектом изучения не только налоговых органов и кредитующих банков, но и поставщиков материальных ресурсов, новой техники. Условия рынка диктуют предприятиям необходимость по данным отчетности определять показатели финансовой устойчивости и платежеспособности и по результатам анализа разрабатывать конкретные мероприятия по совершенствованию производства и укреплению финансового положения.

Внешняя отчетность представляется пользователям, находящимся за пределами предприятия: собственникам (участникам, учредителям) в соответствии с уставом (положением) предприятия; налоговым органам (по месту регистрации); органам статистики; банкам; другим органам (в соответствии с действующим законодательством).

Составление отчетности в Республике Беларусь основывается на общих принципах и правилах, которые определяют оптимальное соотношение затрат на составление отчетности и извлекаемых из нее выгод, ее конфиденциальность.

Процесс подготовки бухгалтерской отчетности включает в себя *два этапа*:

- 1) проведение подготовительных работ по составлению годовой отчетности;
- 2) непосредственное составление баланса и других отчетных форм.

Порядок заполнения форм отчетности устанавливается соответствующими органами управления. Ими же рекомендуется порядок проверки отчетных данных.

Проверка отчетных данных осуществляется с целью установления правильности составления отчетов и происходит в следующем порядке (рисунок 3.3).

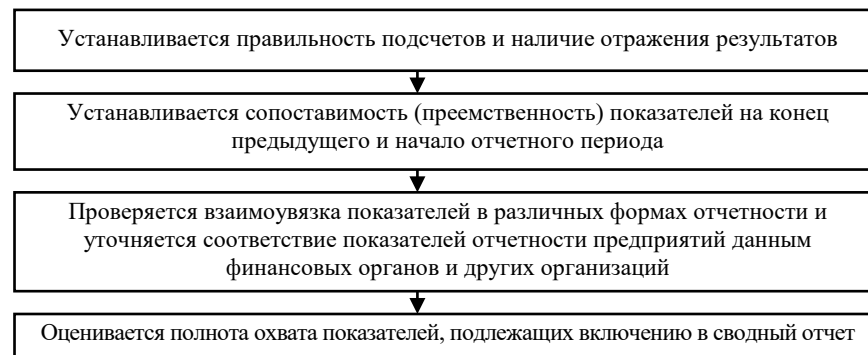


Рисунок 3.3 – Последовательность проверки отчетных данных

Источниками проверки достоверности отчетности являются:

- первичная документация внешнего и внутреннего формирования;
- учетные регистры (аналитические, синтетические);
- указания о составе и порядке заполнения отчетных форм.

Роль отчетности возрастает в связи со сближением национальных экономик стран, требующим унификации методов и принципов составления финансовой отчетности.

Развитие процессов экономической интеграции и появление транснационального капитала поставили на повестку дня проблему стандартизации бухгалтерской отчетности и гармонизации учетных систем разных стран и регионов. Начался процесс формирования единой международной системы учета и отчетности. Создаются международные межправительственные организации, которые занимаются проблемами нормализации экономических, финансовых отношений между государствами на основе разработки международных норм, правил и стандартов.

В системе отчетности одним из направлений совершенствования является применение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), разрабатываемых исходя из потребностей пользователей.

Применение Международных стандартов позволяет:

- рационализировать (оптимизировать) информационные системы;
- сократить ресурсы (время), необходимые для разработки новых национальных правил отчетности;
- формировать отчетность высокой информативности (полезности) для пользователей в целях принятия управленческих решений;
- создать эффективную систему, обеспечивающую потребности рыночной экономики (сопоставимость формируемой информации в различных странах).

Повышение научного уровня управления экономикой, необходимость всестороннего обоснования плановых и управляющих решений требуют постоянного совершенствования бухгалтерской отчетности, учета, контроля и административно-хозяйственной деятельности.

Поэтому реформирование системы отчетности должно предусматривать создание условий для формирования хозяйствующими субъектами полезной информации о финансовом положении, результатах деятельности; обеспечение достоверности и надежности отчетности как источника информации для принятия пользователями управленческих решений; корректировку нормативных актов – законодательства, инструкций по внедрению и применению новых стандартов.

Для достижения единообразия, снижения трудоемкости и повышения достоверности отчетности и всей системы бухгалтерского учета, государством осуществляется определенная их регламентация. В настоящее время в Республике Беларусь действует Закон «О бухгалтерском учете и отчетности», а также Национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 и «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2016 г. № 104, согласно которым все организации и учреждения, ведущие бухгалтерский учет, должны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в составе:

- 1) бухгалтерского баланса (приложение А);
- 2) отчета о прибылях и убытках (приложение Б);
- 3) об изменении собственного капитала (приложение В);
- 4) о движении денежных средств (приложение Г);
- 5) об использовании целевого финансирования (приложение Д).

Отчет об использовании целевого финансирования содержит информацию о целевых поступлениях от других лиц, в том числе о вступительных, членских, целевых взносах, безвозмездной (спонсорской) помощи и о прочих поступлениях и использований средств.

К годовой отчетности прилагаются примечания, которые, в отличие от форм бухгалтерской отчетности, не имеют строго заданных строк и граф, что требует от бухгалтера при ее составлении учесть требования Национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, которые обязывают раскрывать соответствующую информацию. Особенность оформления примечаний к отчетности заключается в том, что действующие нормативные правовые акты устанавливают лишь общие требования к этому документу. Поэтому каждая организация самостоятельно определяет объем информации, а также форму ее подачи: в виде текста, таблицы, схем, диаграмм, их комбинации.

*Квартальная отчетность* состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, а *месячная* – только из баланса.

Министерства и ведомства могут, в пределах своей компетенции, устанавливать дополнительные специализированные формы отчетности. Годовая отчетность коммерческих банков, акционерных и совместных (иностранных) и некоторых других предприятий, в соответствии с действующим законодательством, подтверждается *аудиторским заключением*, которое также прилагается к годовому отчету.

*Аудиторское заключение* в составе годового бухгалтерского отчета призвано дать подтверждение того, что информация отчетности может быть использована при обосновании финансовых решений. Годовая отчетность акционерных, совместных (иностранных) и некоторых других организаций, в соответствии с действующим законодательством, подтверждается аудиторским заключением, которое также прилагается к годовому отчету.

Все имущественные статьи годового баланса в обязательном порядке подтверждаются данными инвентаризации, а статьи по учету расчетов – актами их сверки.

Годовая отчетность представляется до 1 апреля года, следующего за отчетным, следующим пользователям:

- собственникам (акционерам, учредителям, участникам) или их представителям (министерствам, ведомствам и т. п.);
- органам государственной налоговой инспекции;
- органам статистики (сводная отчетность);
- учреждениям банков (в случаях использования банковских кредитов);
- другим государственным органам в случаях, предусмотренных законодательством.

Всем другим заинтересованным сторонам отчетность может быть представлена только по взаимной договоренности.

### 3.4 Бухгалтерский баланс, его структура

Термин «баланс» заимствовано из французского языка, где *balance* в значении «равновесие» возникло из *balance* «уравновешенные весы», восходящего к лат. *bilanx* «весы с двумя чашками», сложению *bi(s)* «два» и *lanx* «чашка».

В сфере учета балансовый метод, или прием балансового обобщения, позволяет группировать информацию об объектах учета в стоимостном выражении в двух разрезах:

- 1) характеризует состав и размещение имущества организации;
- 2) источники их образования и целевого назначения.

Все эти средства группируются и обобщаются в балансе в едином денежном измерении.

**Баланс** – способ группировки и обобщающего отражения в денежном измерении имущества предприятия по составу и размещению, а также по источникам их образования на определенную дату.

В бухгалтерском учете термин «баланс» означает два понятия:

- 1) один из элементов метода бухгалтерского учета;
- 2) отчетную таблицу, одну из форм бухгалтерской отчетности, содержащую сведения о состоянии и размещении имущества организации и источников его образования на определенную дату.

Графически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая делится по вертикали на две части для раздельного отображения видов имущества организации и источников их образования. В левой ее части отображаются средства по составу и размещению, в правой – по источникам их образования. Левая часть называется «актив», правая – «собственный капитал и обязательства», или «пассив».

Термин **«актив»** происходит от *aktivus* (лат.) – активный, деятельный, действующий. Поэтому в активе отражаются действующие средства. Термин **«пассив»** происходит от *passives* (лат.) – пассивный, недействительный, противоположный активному. В пассиве отражаются источники образования имущества или обязательства за полученные средства.

Каждая отдельная группа имущества или источников, показанная под своим наименованием и выраженная определенной суммой как в активе, так и в пассиве, называется статьей баланса. Названия статей (видов средств и источников), в основном, соответствуют названию счетов действующего плана счетов.

Статьи баланса должны быть сгруппированы таким образом, чтобы суммарная величина активов равнялась суммарной величине обязательств и собственного капитала (балансовый формат), т. е. в балансе должно присутство-

вать обязательное равенство – сумма всех статей актива баланса должна быть равна сумме всех статей собственного капитала и обязательств (пассива) баланса.

**Основное балансовое уравнение**  
**АКТИВ = СОБСТВЕННЫЕ СРЕДСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА**  
**(ПАССИВ)**

Баланс предприятия, как основная форма отчетности, представляется на бланках типовой формы, утверждаемой Министерством финансов Республики Беларусь. В заглавной части формы указывается дата, на которую составляется баланс, полное название предприятия, его отрасли или вида деятельности, органа управления государственным имуществом, формы собственности и почтовый адрес. Показатели бухгалтерской отчетности приводятся в миллионах белорусских рублей в целых числах. Для удобства при составлении сводов в вышестоящих органах управления, для статистической обработки и анализа отчетности, все эти данные кодируются по общереспубликанской системе кодификации.

Статьи актива и собственного капитала и обязательств объединяются в разделы и подразделы.

*Актив* баланса представлен двумя разделами:

I Долгосрочные активы.

II Краткосрочные активы.

В *собственном капитале* и *обязательствах* баланса выделены три раздела:

III Собственный капитал.

IV Долгосрочные обязательства.

V Краткосрочные обязательства.

В **активе баланса** отражается стоимость имущества, имущественных и долговых прав, которыми располагает организация на дату составления баланса. В соответствии с международной терминологией учета активы, или средства организации, – это хозяйственные ресурсы, которые должны принести выгоды.

Активы характеризуются тремя основными положениями: они должны обеспечить экономические выгоды, контролироваться организацией, являться результатом предыдущих событий или операций.

Характерной особенностью действующей структуры актива баланса является расположение его разделов и балансовых статей в пределах каждого раздела в строго определенной последовательности в зависимости от степени их ликвидности. Вначале идут наименее ликвидные разделы и статьи баланса, а затем следуют более ликвидные, по мере нарастания уровня их ликвид-

ности. Исходя из этого принципа, заключительными статьями актива выступают наиболее ликвидные оборотные средства: денежные средства, их эквиваленты и прочие краткосрочные активы.

**Раздел I актива** баланса «Долгосрочные активы» включает разные по своему экономическому содержанию активы: основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, вложения в долгосрочные активы, прочие долгосрочные активы. Объединение их в одном разделе обусловлено принадлежностью к наименее ликвидным активам.

Балансовая статья «Основные средства» (строка 110) показывает остаточную стоимость основных средств, которая определяется как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основных средств, учитываемых на счете 01 «Основные средства», и накопленными по ним суммами амортизации и обесценения, учитываемыми на счете 02 «Амортизация основных средств».

Балансовая статья «Нематериальные активы» (строка 120) показывает остаточную стоимость нематериальных активов, определяемую как разницу между первоначальной (переоцененной) стоимостью нематериальных активов, учитываемых на счете 04 «Нематериальные активы», и накопленными по ним суммами амортизации и обесценения, учитываемыми на счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

Балансовая статья «Доходные вложения в материальные активы» (строка 130) показывает суммы доходных вложений в материальные активы, в том числе в инвестиционную недвижимость (строка 131), предметы финансовой аренды (лизинга) (строка 132), прочие доходные вложения в материальные активы (строка 133). Остаточная стоимость инвестиционной недвижимости, предметов финансовой аренды (лизинга) определяется как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью инвестиционной недвижимости, предметов финансовой аренды (лизинга), учитываемой на счете 03 «Доходные вложения в материальные активы», и накопленными по ним суммами амортизации и обесценения, учитываемыми на счете 02 «Амортизация основных средств».

Балансовая статья «Вложения в долгосрочные активы» (строка 140) показывает суммы вложений в долгосрочные активы, учитываемые на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», а также стоимость оборудования к установке и строительных материалов, учитываемую на счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы».

Балансовая статья «Долгосрочные финансовые вложения» (строка 150) показывает суммы долгосрочных финансовых вложений, учитываемые на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

Балансовая статья «Отложенные налоговые активы» (строка 160) показывает сальдо по счету 09 «Отложенные налоговые активы». Это часть налога на прибыль, начисленного в соответствии с Налоговым кодексом, признава-

емого в бухгалтерском учете в будущих отчетных периодах. Отложенный налоговый актив возникает, когда момент признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают.

Балансовая статья «Долгосрочная дебиторская задолженность» (строка 170) показывает дебиторскую задолженность, в том числе выданные авансы, предварительную оплату поставщикам, подрядчикам, исполнителям, учитываемую на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетах учета расчетов, погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

При наличии резервов по сомнительным долгам, учитываемых на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам», показатели статьи «Долгосрочная дебиторская задолженность» (строка 170), в связи с которыми созданы указанные резервы по сомнительным долгам, уменьшаются на суммы данных резервов.

Балансовая статья «Прочие долгосрочные активы» (строка 180) показывает суммы долгосрочных активов, не показанных по строкам 110–170, в том числе суммы расходов будущих периодов, учитываемые на счете 97 «Расходы будущих периодов» и подлежащие отнесению на расходы отчетного периода более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

**Раздел II актива** баланса «Краткосрочные активы» группирует информацию по следующим позициям: об остатках запасов долгосрочных активов, предназначенных для реализации, о расходах будущих периодов, налогах по приобретенным товарам, работам, услугам, краткосрочной дебиторской задолженности, о краткосрочных финансовых вложениях, денежных средствах и их эквивалентах, прочих краткосрочных активах.

Балансовая статья «Запасы» (строка 210) показывает остатки материалов, животных на выращивании и откорме, незавершенного производства, готовой продукции и товаров, отгруженных товаров и прочих запасов. По строке 211 «Материалы» показываются остатки материалов, учитываемых на счете 10 «Материалы».

При ведении бухгалтерского учета заготовления и приобретения материалов с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов» по строке 211 «Материалы» показывается также сумма отклонений фактической себестоимости приобретенных материалов от их стоимости по учетным ценам.

Балансовая статья 212 «Животные на выращивании и откорме» показывает стоимость животных на выращивании и откорме и учитывается на счете 11 «Животные на выращивании и откорме».

Балансовая статья 213 «Незавершенное производство» показывает остатки незавершенного производства, учитываемого на счетах 20 «Основное произ-

водство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Балансовая статья 214 «Готовая продукция и товары» показывает остатки готовой продукции, учитываемой на счете 43 «Готовая продукция», остатки товаров, учитываемых на счете 41 «Товары», а также расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию», относящиеся к остаткам товаров в порядке, установленном законодательством. Если учет товаров ведется по розничным ценам, то показатель строки 214 «Готовая продукция и товары» уменьшается на сальдо по счету 42 «Торговая наценка».

В организациях общественного питания по строке 214 «Готовая продукция и товары» показываются остатки сырья и готовой продукции на кухнях и в кладовых.

Балансовая статья 216 «Прочие запасы» показывает остатки запасов, не учтенные по строкам 211–215.

При наличии резервов под снижение стоимости запасов, учитываемых на счете 14 «Резервы под снижение стоимости запасов», показатели соответствующих строк статьи «Запасы», в связи с которыми созданы резервы под снижение стоимости запасов, уменьшаются на суммы данных резервов.

Балансовая статья «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» (строка 220) показывает стоимость долгосрочных активов, признанных предназначенными для реализации, а также активов, включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации, учитываемую на счете 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации».

Балансовая статья «Расходы будущих периодов» (строка 230) показывает сумму расходов будущих периодов, учитываемых на счете 97 «Расходы будущих периодов» и подлежащих отнесению на расходы отчетного периода в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Балансовая статья «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» (строка 240) показывает сумму налога на добавленную стоимость, учитываемую на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

Балансовая статья «Краткосрочная дебиторская задолженность» (строка 250) показывает дебиторскую задолженность, в том числе выданные авансы, предварительную оплату поставщикам, подрядчикам, исполнителям, учитываемую на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетах учета расчетов, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты.

При наличии резервов по сомнительным долгам, учитываемых на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам», показатели соответствующих строк статьи «Краткосрочная дебиторская задолженность» (строка 250), в связи с

которыми созданы резервы по сомнительным долгам, уменьшаются на суммы данных резервов.

Балансовая статья «Краткосрочные финансовые вложения» (строка 260) показывает суммы краткосрочных финансовых вложений, учитываемых на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения», за исключением сумм краткосрочных финансовых вложений в высоколиквидные долговые ценные бумаги других организаций, установленный срок погашения которых не превышает трех месяцев. При наличии резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений, учитываемых на счете 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений», показатель этой статьи уменьшается на сумму данных резервов.

Балансовая статья «Денежные средства и их эквиваленты» (строка 270) показывает остатки денежных средств организации, учитываемых на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути», а также суммы краткосрочных финансовых вложений в высоколиквидные долговые ценные бумаги других организаций, установленный срок погашения которых не превышает трех месяцев (далее – эквиваленты денежных средств), учитываемые на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

Балансовая статья «Прочие краткосрочные активы» (строка 280) показывает суммы краткосрочных активов, не показанных по строкам 210–270, в том числе учитываемых на счете 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

**Раздел III** собственный капитал и обязательства «Собственный капитал» отражает состав и структуру собственного капитала, включающего различные по своему экономическому содержанию, принципам формирования и использования источники финансовых ресурсов организации: уставный капитал, резервный и добавочный капиталы, целевое финансирование, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток), чистую прибыль (убыток) отчетного периода.

По балансовой статье «Уставный капитал» (строка 410) показывается сумма уставного фонда, учитываемая на счете 80 «Уставный капитал».

По балансовой статье «Неоплаченная часть уставного капитала» (строка 420) показывается дебиторская задолженность собственника имущества (учредителей, участников) по вкладам в уставный фонд, учитываемая на счете 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»). Показатель этой статьи вычитается при подсчете итога по разделу III «Собственный капитал».

По балансовой статье «Собственные акции (доли в уставном капитале)» (строка 430) показывается стоимость собственных акций (долей в уставном фонде), выкупленных у акционеров (участников), учитываемая на счете 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)». Показатель этой статьи вычитается при подсчете итога по разделу III «Собственный капитал».

По балансовой статье «Резервный капитал» (строка 440) показывается остаток резервного фонда, учитываемого на счете 82 «Резервный капитал».

По балансовой статье «Добавочный капитал» (строка 450) показывается остаток добавочного фонда, учитываемого на счете 83 «Добавочный капитал».

По балансовой статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (строка 460) показывается сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за предыдущие и отчетный годы, учитываемая по кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма непокрытого убытка, показанного по этой статье, вычитается при подсчете итога по разделу III «Собственный капитал».

По балансовой статье «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» (строка 470) показывается сумма чистой прибыли (убытка) отчетного периода, учитываемая на счете 99 «Прибыли и убытки». Сумма убытка отчетного периода, показанного по этой статье, вычитается при подсчете итога по разделу III «Собственный капитал». В годовом бухгалтерском балансе статья «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» (строка 470) не заполняется.

По балансовой статье «Целевое финансирование» (строка 480) показывается остаток целевого финансирования, учитываемого на счете 86 «Целевое финансирование».

**В IV разделе** собственный капитал и обязательства «Долгосрочные обязательства» отражается задолженность на отчетную дату по долгосрочным (со сроком погашения свыше одного года) кредитам банков и займам, полученным от других организаций.

По балансовой статье «Долгосрочные кредиты и займы» (строка 510) показываются обязательства по погашению долгосрочных кредитов и займов (за исключением процентов по ним), учитываемые на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

По балансовой статье «Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам» (строка 520) показываются долгосрочные обязательства по лизинговым платежам, учитываемые на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По балансовой статье «Отложенные налоговые обязательства» (строка 530) показывается сальдо по счету 65 «Отложенные налоговые обязательства».

По балансовой статье «Доходы будущих периодов» (строка 540) показываются суммы доходов будущих периодов, учитываемые на счете 98 «Доходы будущих периодов» и подлежащие отнесению на доходы отчетного периода более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

По балансовой статье «Резервы предстоящих платежей» (строка 550) показываются суммы резервов предстоящих платежей, учитываемые на счете 96 «Резервы предстоящих платежей» и подлежащие использованию более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

По балансовой статье «Прочие долгосрочные обязательства» (строка 560) показываются прочие долгосрочные обязательства, учитываемые на счетах учета расчетов, не показанные по строкам 510–550.

**Раздел V** собственный капитал и обязательства «Краткосрочные обязательства» отведен для получения информации о состоянии расчетов по краткосрочным кредитам банков и другим займам (со сроком погашения до одного года), а также о наличии различной кредиторской задолженности и прочих краткосрочных пассивов.

По балансовой статье «Краткосрочные кредиты и займы» (строка 610) показываются обязательства по погашению краткосрочных кредитов и займов (за исключением процентов по ним), учитываемые на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

По балансовой статье «Краткосрочная часть долгосрочных обязательств» (строка 620) показывается часть долгосрочных обязательств, учитываемых на счетах учета расчетов, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты, за исключением краткосрочной кредиторской задолженности, показанной по статье «Краткосрочная кредиторская задолженность» (строка 630).

По балансовой статье «Краткосрочная кредиторская задолженность» (строка 630) показывается задолженность другим лицам, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты.

По строке 631 «Поставщикам, подрядчикам, исполнителям» показывается кредиторская задолженность поставщикам, подрядчикам, исполнителям, учитываемая на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По строке 632 «По авансам полученным» показываются суммы полученных от заказчиков, покупателей авансов, предварительной оплаты, учитываемые на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По строке 633 «По налогам и сборам» показывается кредиторская задолженность по налогам и сборам, учитываемая на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По строке 634 «По социальному страхованию и обеспечению» показывается кредиторская задолженность по социальному страхованию и обеспечению, учитываемая на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

По строке 635 «По оплате труда» показывается кредиторская задолженность перед работниками по оплате труда, учитываемая на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По строке 636 «По лизинговым платежам» показывается кредиторская задолженность по лизинговым платежам, учитываемая на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По строке 637 «Собственнику имущества (учредителям, участникам)» показывается кредиторская задолженность перед собственником имущества



(учредителями, участниками) по выплате дивидендов и других доходов от участия в уставном фонде организации, учитываемая на счетах 75 «Расчеты с учредителями», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По строке 638 «Прочим кредиторам» показывается прочая кредиторская задолженность, учитываемая на счетах учета расчетов (за исключением обязательств, включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации), не показанная по строкам 631–637, в том числе кредиторская задолженность перед работниками, учитываемая на счетах 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», кредиторская задолженность по погашению процентов по кредитам и займам, учитываемая на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

По балансовой статье «Обязательства, предназначенные для реализации» (строка 640) показываются обязательства, включенные в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации, учитываемые на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По балансовой статье «Доходы будущих периодов» (строка 650) показываются суммы доходов будущих периодов, учитываемые на счете 98 «Доходы будущих периодов» и подлежащие отнесению на доходы отчетного периода в течение 12 месяцев после отчетной даты.

По балансовой статье «Резервы предстоящих платежей» (строка 660) показываются суммы резервов предстоящих платежей, учитываемые на счете 96 «Резервы предстоящих платежей» и подлежащие использованию в течение 12 месяцев после отчетной даты.

По балансовой статье «Прочие краткосрочные обязательства» (строка 670) показываются краткосрочные обязательства организации, не показанные по строкам 610–660.

Баланс заполняют на основе остатков (сальдо) по всем счетам, которые открыты в основном регистре – Главной книге (Книге учета хозяйственных операций, оборотно-сальдовой ведомости). Обязательное ведение одного из этих трех регистров предусмотрено и определяется выбранной формой бухгалтерского учета – журнально-ордерной, мемориально-ордерной, упрощенной или машинно-ориентированной.

Перед заполнением баланса необходимо сбалансировать итоги по Главной книге (Книге учета хозяйственных операций или оборотно-сальдовой ведомости): итог дебетовых сальдо на конец года по всем синтетическим счетам (субсчетам) должен равняться итогу кредитовых сальдо. Обязательна также сверка сальдо синтетических счетов с сальдо аналитических счетов, открытых к конкретному синтетическому счету (или субсчету). При этом надо иметь в виду, что по активно-пассивным счетам дебетовые и кредитовые сальдо по аналитическим счетам суммируются раздельно и, следовательно, синтетический счет

может иметь на конец отчетного периода одновременно и дебетовое, и кредитовое сальдо. Именно для таких счетов в балансе предусмотрены статьи и в активе, и в собственном капитале и обязательствах.

Общее правило заполнения баланса сводится к следующему: счета, имеющие дебетовое сальдо, показывают в активе, а счета с кредитовым сальдо – в собственном капитале и обязательствах баланса. При этом в итог баланса следует включать только результирующее сальдо основного (активного или пассивного) и дополнительного (контрактивного или контрпассивного) счетов, считая их как бы одним синтетическим счетом. Такой баланс, где контрактивные и контрпассивные счета объединены в единую статью с основным счетом и в итог баланса входит только результирующее, свернутое сальдо, называют *балансом «нетто»*.

Для повышения аналитичности баланса в нем приводят остатки по счетам не только на конец, но и на начало года. При переносе этих данных с отчетного баланса за прошлый год в текущий необходимо принимать во внимание изменения в учетной политике и обеспечить, при необходимости, их сопоставимость.

Баланс предприятия дает возможность любому пользователю как бы «увидеть» состояние средств предприятия на дату составления отчетности. С одной стороны, в активе баланса видно, в какой натурально-вещественной форме находятся средства предприятия и на какую сумму основных средств, нематериальных активов, сырья и материалов, незавершенного производства, готовой продукции, товаров на складах или отгруженных покупателям, какова величина задолженности этих покупателей, наличие денежных средств на различных счетах в банках, в кассе или вложенных в ценные бумаги, а также какие суммы средств предприятия находятся во временном или постоянном пользовании у других юридических или физических лиц (дебиторская задолженность). Легко сравнить и выявить изменения в состоянии этих видов средств на начало и конец отчетного периода, степень изношенности, например, основных средств, изменения остатков нереализованной продукции и т. п.

Не менее важна и информация собственного капитала и обязательств баланса. В нем представлены данные о собственниках или источниках тех средств, которые приведены в активе баланса. Из этой стороны баланса узнают величину собственных средств предприятия и величину заемных или привлеченных, которые необходимо будет вернуть в ближайшее или более отдаленное время. Наиболее важная информация собственного капитала и обязательств – это обобщающий показатель экономической эффективности работы предприятия. Этим показателем, как известно, является прибыль или убыток предприятия за отчетный период. Важными показателями являются также и другие статьи: величина уставного и других фондов, задолженность по ссудам и займам, задолженность другим предприятиям, организациям и лицам.

Как и в активе, все статьи собственного капитала и обязательств баланса на конец года можно сравнивать с их величиной на начало года. Более углубленный анализ финансового положения предприятия можно осуществить путем сравнения отдельных статей левой и правой частей баланса. Например, возможность выдачи заработной платы, погашения задолженности бюджету по налогам или поставщикам за материалы (товары) можно определить, сравнивая эту задолженность с имеющимися на расчетном счете или в кассе деньгами.

Но балансу как основной форме отчетности предприятия о своей работе присущ и серьезный недостаток: в нем не отражаются составные части движения каждого вида средств – их приход и расход; движения источников – их увеличение и уменьшение по различным причинам или под влиянием различных процессов в деятельности предприятия, нет информации о том за счет какой деятельности получен обобщенный финансовый результат, приведенный в балансе. Точнее, в балансе получают отражение только начальное и конечное сальдо по счетам, т. е. остаток средств или источников на начало и конец года как конечный результат деятельности. А то, что произошло между этими датами, сама деятельность (процесс работы) предприятия в балансе не находят отражения.

Эта важнейшая информация о работе предприятия, как известно, отражена в дебетовых и кредитовых оборотах всех счетов (субсчетов, аналитических счетов), в дополнительных группировках этих оборотов по причинам, целям, основаниям движения (проводкам). Поэтому в дополнение к балансу предусмотрено представление следующих форм: отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств, отчета об использовании целевого финансирования.

### 3.5 Отчет о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках, как это следует из названия самой формы, содержит все основные слагаемые конечного экономического показателя деятельности предприятия – прибыли или убытки. Сам показатель, как конечное сальдо счета 99 «Прибыли и убытки», уже получил отражение в правой стороне баланса – собственный капитал и обязательства баланса. В данной форме отчетности представлены основные показатели, формирующие финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг), данные о доходах и расходах по инвестиционной деятельности, финансовой деятельности. Кроме того, представлены данные о налогах и иных обязательных платежах, осуществляемых из прибыли, информация об использовании прибыли в течение отчетного периода. В отчете о прибылях и убытках приведено несколько видов финансовых результатов в зависимости от методики их расчета:

- 1) валовая прибыль;
- 2) прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг;

- 3) прибыль (убыток) от текущей деятельности;
- 4) от инвестиционной и финансовой деятельности;
- 5) прибыль (убыток) до налогообложения;
- 6) чистая прибыль (убыток);
- 7) совокупная прибыль (убыток);
- 8) базовая прибыль (убыток) на акцию;
- 9) разводненная прибыль (убыток) на акцию.

Данная форма составляется поквартально. В отличие от бухгалтерского баланса, данная форма составляется не на определенную дату, а за отчетный период.

В ней формируется информация о доходах и расходах организации, их составе и структуре:

– доходы и расходы по текущей деятельности. Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности;

– доходы и расходы по инвестиционной деятельности. Инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика, осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации;

– доходы и расходы по финансовой деятельности. Финансовая деятельность – деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей согласно учетной политике организации;

– иные доходы и расходы.

*Доходами по текущей деятельности* являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг (строка 010), а также прочие доходы по текущей деятельности (строка 070), отражаемые по счету 90, за вычетом скидок (премий, бонусов), предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, стоимости возвращенной продукции, товаров, а также налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

*Расходы по текущей деятельности* представляют собой часть затрат организации, включают затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;

– прочие расходы по текущей деятельности.

По статье «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» (строка 020) показывается:

– организацией, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, – себестоимость реализованной продукции, работ, услуг, выручка от реализации которых показана по статье «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (строка 010), без сумм управленческих расходов и расходов на реализацию;

– организацией, 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), выручка от реализации которых показана по статье «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (строка 010);

– организацией – профессиональным участником рынка ценных бумаг – стоимость приобретения реализованных ценных бумаг, выручка от реализации которых показана по статье «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (строка 010).

По статье «Управленческие расходы» (строка 040) показываются:

– организацией, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, – затраты, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты», а также условно-постоянная часть затрат, учитываемых на счете 25 «Общепроизводственные затраты», списываемые при определении финансовых результатов непосредственно в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

– организацией, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – расходы, связанные с управлением данной организацией, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию»;

– организацией – профессиональным участником рынка ценных бумаг – расходы на осуществление ее текущей деятельности.

По статье «Расходы на реализацию» (строка 050) показываются:

– организацией, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, – расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и относящиеся к реализованной продукции, выполненным работам, оказанным услугам;

– организацией, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» (за вычетом расходов, связанных с управлением данной организацией) и относящиеся к реализованным товарам.

По статье «Прочие расходы по текущей деятельности» (строка 080) показываются прочие расходы по текущей деятельности, учитываемые на счете 90 «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;

– прибыль (убыток) прошлых лет по инвестиционной деятельности, выявленная в отчетном периоде;

– 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 стоимо-

стью, 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;

– прибыль (убыток) прошлых лет по финансовой деятельности, выявленная в отчетном периоде;

– прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.

### 3.6 Отчет об изменении собственного капитала

Отчет об изменении собственного капитала содержит информацию о собственном капитале предприятия и его составляющих, движении в течение отчетного периода по данным счетов 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал», 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 99 «Прибыли и убытки» в разрезе его составляющих:

- уставный капитал;
- неоплаченная часть уставного капитала;
- собственные акции (доли в уставном капитале);
- резервный капитал;
- добавочный капитал;
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);
- чистая прибыль (убыток).

Неслучайно в настоящей форме особое внимание уделено уставному капиталу. Это связано с тем, что коммерческая организация самостоятельно определяет размер уставного фонда, за исключением коммерческих организаций, для которых законодательством устанавливаются минимальные размеры уставных фондов:

ЗАО – размер уставного фонда не менее 100 базовых величин;

ОАО – размер уставного фонда не менее 400 базовых величин.

Это вызывает необходимость установления величины чистых активов организации, для расчета которой законодательно установлена специальная форма (приложение Е), так как если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации

окажется меньше уставного фонда, то такая организация обязана в установленном порядке уменьшить свой уставный фонд до размера, не превышающего стоимость ее чистых активов.

В случае уменьшения чистых активов коммерческой организации (для которой установлен минимальный размер уставного фонда по законодательству) по результатам второго и каждого последующего финансового года ниже минимального размера уставного фонда, такая организация подлежит ликвидации в установленном порядке.

При этом вкладом в уставный фонд коммерческой организации могут быть вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, либо иные отчуждаемые права, имеющие оценку их стоимости.

Оценка стоимости неденежного вклада в уставный фонд коммерческой организации подлежит экспертизе достоверности такой оценки в случаях и порядке, предусмотренных законодательством.

### 3.7 Отчет о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств содержит информацию о движении денежных потоков предприятия (наличных и безналичных). Поступление и направления использования денежных средств и их эквивалентов приводятся в отчете в разрезе текущей инвестиционной и финансовой деятельности.

*Денежные средства* организации представляют собой совокупность распределенных во времени поступлений и выплат денежных средств, а также эквивалентов денежных средств, генерируемых ее хозяйственной деятельностью, которые составляют денежный поток. Образно денежный поток можно представить как систему «финансового кровообращения» хозяйственного организма организации. Эффективное управление денежными потоками организации определяется следующими основными положениями:

– они обслуживают осуществление хозяйственной деятельности организации практически во всех ее аспектах. Эффективная и рациональная организация денежных потоков организации является важнейшим фактором ее «финансового здоровья», предпосылкой достижения высоких конечных результатов хозяйственной деятельности в целом;

– эффективное управление денежными потоками обеспечивает финансовое равновесие организации в процессе ее стратегического развития;

– рациональное формирование денежных потоков способствует повышению ритмичности осуществления операционного процесса организации, так как любой сбой в осуществлении платежей в расчетах отрицательно сказывается на формировании производственных запасов, реализации готовой продукции и т. п., тогда как эффективно организованные денежные потоки организации повышают ритмичность осуществления операционного процесса;

– эффективное управление денежными потоками позволяет сократить потребность организации в заемных средствах, снизить зависимость темпов развития организации от привлекаемых ресурсов, в том числе платных кредитов и займов;

– эффективное управление денежными потоками обеспечивает снижение риска неплатежеспособности организации;

– активные формы управления денежными потоками позволяют организации получать дополнительную прибыль, генерируемую непосредственно ее денежными активами, так как эффективное использование временно свободных денежных средств (вложение в депозиты, высоколиквидные доходные ценные бумаги и т. п.) позволяет получить дополнительный доход.

Процесс управления денежными потоками организации базируется на определенных принципах:

- обеспечения сбалансированности;
- информативной достоверности;
- обеспечения эффективности;
- обеспечения ликвидности.

С учетом приведенных принципов организуется конкретный процесс управления денежными потоками организации. Основной целью управления денежными потоками является обеспечение финансового равновесия организации в процессе ее развития путем балансирования объемов поступления и расходования денежных средств и их синхронизации во времени. Для такого управления необходима оперативная и достоверная учетная информация, формируемая на основе бухгалтерского и управленческого учета. Состав такой информации разнообразен и включает: движение средств на счетах и в кассе организации, дебиторскую и кредиторскую задолженность организации, бюджеты налоговых платежей, графики выдачи и погашения кредитов, уплаты процентов, бюджеты предстоящих закупок, требующих предварительной оплаты, и многое другое.

Форма отчета о движении денежных средств важна для пользователей бухгалтерской отчетности в целях оценки возможности генерирования денежных потоков в связи с осуществлением операций по текущей, финансовой и инвестиционной деятельности.

Отчет о движении денежных средств составляется в белорусских рублях на основании информации о наличии и движении денежных средств организации, обобщаемой на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути», а также эквивалентов денежных средств, данная информация обобщается на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения». При этом обороты между указанными счетами в отчете о движении денежных средств не показываются.

В отчете о движении денежных средств показывается также направление другим лицам кредитов и займов, предоставленных организации, не учитываемых на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути».

Данные о наличии и движении денежных средств в иностранной валюте формируются по каждому ее виду, а затем пересчитываются по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь соответствующей иностранной валюты к белорусскому рублю на дату совершения хозяйственной операции. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета о движении денежных средств.

Под *эквивалентами денежных средств* понимаются суммы краткосрочных финансовых вложений в высоколиквидные долговые ценные бумаги других организаций, установленный срок погашения которых не превышает трех месяцев, учитываемые на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

2 Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: утв. постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

3 Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 № 180 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

4 Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

5 Инструкция об организации использования платежей с текущих (расчетных) счетов в белорусских рублях в очередности, установленной законодательством: утв. постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29.03.2001 № 63 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

6 Инструкция о порядке расчета стоимости чистых активов: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 11.06.2012 № 35 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

7 Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

8 Инструкция по бухгалтерскому учету запасов: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

9 Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29.12.2009 г., № 71-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

10 Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки»: утв. поста-

новлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

11 Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность»: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 № 104 (ред. от 06.03.2018) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

12 Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность»: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2014 № 46 (ред. от 06.03.2018) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

13 Об установлении нормативных сроков службы основных средств: утв. постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 № 161 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

14 Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 №111 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

15 Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2018.

16 **Шатров, С. Л.** Бухгалтерский учет и налогообложение : учеб.-метод. пособие / С. Л. Шатров, Н. В. Кравченко. – Гомель: БелГУТ, 2014. – 142 с.

*ПРИЛОЖЕНИЕ А*  
*(справочное)*

**Образец бухгалтерского баланса**

Приложение 1  
к Национальному стандарту  
бухгалтерского учета и отчетности  
«Индивидуальная бухгалтерская  
отчетность»

**БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**

На 31 декабря 201 года

Организация	
Учетный номер плательщика	
Вид экономической деятельности	
Организационно-правовая форма	
Орган управления	
Единицы измерения	тыс. руб.
Адрес	

Дата утверждения	
Дата отправки	
Дата принятия	

Активы	Код строки	На 31 декабря 201 года	На 31 декабря 201 года
1	2	3	4
<b>I ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства	110		
Нематериальные активы	120		
Доходные вложения в материальные активы	130		
В том числе:			
инвестиционная недвижимость	131		
предметы финансовой аренды (лизинга)	132		
прочие доходные вложения в материальные активы	133		
Вложения в долгосрочные активы	140		
Долгосрочные финансовые вложения	150		
Отложенные налоговые активы	160		
Долгосрочная дебиторская задолженность	170		
Прочие долгосрочные активы	180		
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>190</b>		
<b>II КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы	210		
В том числе:			
материалы	211		
животные на выращивании и откорме	212		
незавершенное производство	213		
готовая продукция и товары	214		
товары отгруженные	215		
прочие запасы	216		
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	220		
Расходы будущих периодов	230		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	240		
Краткосрочная дебиторская задолженность	250		
Краткосрочные финансовые вложения	260		
Денежные средства и их эквиваленты	270		
Прочие краткосрочные активы	280		
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>290</b>		
<b>БАЛАНС</b>	<b>300</b>		

Активы	Код строки	На 31 декабря 201_ года	На 31 декабря 201_ года
1	2	3	4
<b>III СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ</b>			
Уставный капитал	410		
Неоплаченная часть уставного капитала	420		
Собственные акции (доли в уставном капитале)	430		
Резервный капитал	440		
Добавочный капитал	450		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	460		
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	470		
Целевое финансирование	480		
<b>ИТОГО по разделу III</b>	<b>490</b>		
<b>IV ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Долгосрочные кредиты и займы	510		
Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам	520		
Отложенные налоговые обязательства	530		
Доходы будущих периодов	540		
Резервы предстоящих платежей	550		
Прочие долгосрочные обязательства	560		
<b>ИТОГО по разделу IV</b>	<b>590</b>		
<b>V КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Краткосрочные кредиты и займы	610		
Краткосрочная часть долгосрочных обязательств	620		
Краткосрочная кредиторская задолженность	630		
В том числе:			
поставщикам, подрядчикам, исполнителям	631		
по авансам полученным	632		
по налогам и сборам	633		
по социальному страхованию и обеспечению	634		
по оплате труда	635		
по лизинговым платежам	636		
собственнику имущества (учредителям, участникам)	637		
прочим кредиторам	638		
Обязательства, предназначенные для реализации	640		
Доходы будущих периодов	650		
Резервы предстоящих платежей	660		
Прочие краткосрочные обязательства	670		
<b>ИТОГО по разделу V</b>	<b>690</b>		
<b>БАЛАНС</b>	<b>700</b>		

Руководитель

\_\_\_\_\_

(подпись)

\_\_\_\_\_

(инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_

(подпись)

\_\_\_\_\_

(инициалы, фамилия)

ПРИЛОЖЕНИЕ Б  
(справочное)

Образец отчета о прибылях и убытках

Приложение 2  
к Национальному стандарту  
бухгалтерского учета и отчетности  
«Индивидуальная бухгалтерская  
отчетность»

ОТЧЕТ  
о прибылях и убытках  
за январь – декабрь 201\_ года

Организация	
Учетный номер плательщика	
Вид экономической деятельности	
Организационно-правовая форма	
Орган управления	
Единицы измерения	тыс. руб.
Адрес	

Наименование показателей	Код строки	За январь – декабрь 201_ года	За январь – декабрь 201_ года
1	2	3	4
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг	010		
Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг	020		
Валовая прибыль (010 – 020)	030		
Управленческие расходы	040		
Расходы на реализацию	050		
Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг (030 – 040 – 050)	060		
Прочие доходы по текущей деятельности	070		
Прочие расходы по текущей деятельности	080		
Прибыль (убыток) от текущей деятельности ( $\pm 060 + 070 - 080$ )	090		
Доходы по инвестиционной деятельности	100		
В том числе:			
доходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	101		
доходы от участия в уставном капитале других организаций	102		
проценты к получению	103		
прочие доходы по инвестиционной деятельности	104		



Наименование показателей	Код строки	За январь – декабрь 201_ года	За январь – декабрь 201_ года
1	2	3	4
Расходы по инвестиционной деятельности	110		
В том числе:			
расходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	111		
прочие расходы по инвестиционной деятельности	112		
Доходы по финансовой деятельности	120		
В том числе:			
курсовые разницы от пересчета активов и обязательств	21		
прочие доходы по финансовой деятельности	122		
Расходы по финансовой деятельности	130		
В том числе:			
проценты к уплате	31		
курсовые разницы от пересчета активов и обязательств	132		
прочие расходы по финансовой деятельности	133		
Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности (100 – 110 + 120 – 130)	140		
Прибыль (убыток) до налогообложения (± 090 ± 140)	150		
Налог на прибыль	160		
Изменение отложенных налоговых активов	170		
Изменение отложенных налоговых обязательств	180		
Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли (дохода)	190		
Прочие платежи, исчисляемые из прибыли (дохода)	200		
Чистая прибыль (убыток) (± 150 – 160 ± 170 ± 180 – 190 – 200)	210		
Результат от переоценки долгосрочных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)	220		
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток)	230		
Совокупная прибыль (убыток) (± 210 ± 220 ± 230)	240		
Базовая прибыль (убыток) на акцию	250		
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	260		

Руководитель \_\_\_\_\_  
(подпись) (инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись) (инициалы, фамилия)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ В  
(справочное)

Образец отчета об изменении собственного капитала

Приложение 3  
к Национальному стандарту  
бухгалтерского учета и отчетности  
«Индивидуальная бухгалтерская  
отчетность»

ОТЧЕТ  
об изменении собственного капитала  
за январь – декабрь 201\_ года

Организация	
Учетный номер плательщика	
Вид экономической деятельности	
Организационно-правовая форма	
Орган управления	
Единицы измерения	тыс. руб.
Адрес	

Наименование показателей	Код строки	Уставный капитал	Неоплаченная часть уставного капитала	Собственные акции (доли в уставном капитале)	Резервный капитал	Добавочный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Чистая прибыль (убыток)	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Остаток на 31.12.201_ года	010								
Корректировки в связи с изменением учетной политики	020								
Корректировки в связи с исправлением ошибок	030								
Скорректированный остаток на 31.12.201_ г.	040								
За январь–декабрь 201_ года									
Увеличение собственного капитала – всего	050								
В том числе:									
чистая прибыль	051								
переоценка долгосрочных активов	052								
доходы от прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток)	053								
выпуск дополнительных акций	054								

Наименование показателей	Код строки	Уставный капитал	Неоплаченная часть уставного капитала	Собственные акции (доли в уставном капитале)	Резервный капитал	Добавочный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Чистая прибыль (убыток)	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
увеличение номинальной стоимости акций	055								
вклады собственника имущества (учредителей, участников)	056								
реорганизация	057								
	058								
	059								
Уменьшение собственного капитала – всего	060								
В том числе:									
убыток	061								
переоценка долгосрочных активов	062								
расходы от прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток)	063								
уменьшение номинальной стоимости акций	064								
выкуп акций (долей в уставном капитале)	065								
дивиденды и другие доходы от участия в уставном капитале организации	066								
реорганизация	067								
	068								
	069								
Изменение уставного капитала	070								
Изменение резервного капитала	080								
Изменение добавочного капитала	090								
Остаток на 31.12.201_ г.	100								
Корректировки в связи с изменением учетной политики	120								
Корректировки в связи с исправлением ошибок	130								
Скорректированный остаток на 31.12.201_ г.	140								
За январь – декабрь 201_ года Увеличение собственного капитала – всего	150								

Наименование показателей	Код строки	Уставный капитал	Неоплаченная часть уставного капитала	Собственные акции (доли в уставном капитале)	Резервный капитал	Добавочный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Чистая прибыль (убыток)	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
В том числе:									
чистая прибыль	151								
переоценка долгосрочных активов	152								
доходы от прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток)	153								
выпуск дополнительных акций	154								
увеличение номинальной стоимости акций	155								
вклады собственника имущества (учредителей, участников)	156								
реорганизация	157								
	158								
	159								
Уменьшение собственного капитала – всего	160								
В том числе:									
убыток	161								
переоценка долгосрочных активов	162								
расходы от прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток)	163								
уменьшение номинальной стоимости акций	164								
выкуп акций (долей в уставном капитале)	165								
дивиденды и другие доходы от участия в уставном капитале организации	166								
реорганизация	167								
	168								
	169								

Наименование показателей	Код строки	Уставный капитал	Неоплаченная часть уставного капитала	Собственные акции (доли в уставном капитале)	Резервный капитал	Добавочный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Чистая прибыль (убыток)	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Изменение уставного капитала	170								
Изменение резервного капитала	180								
Изменение добавочного капитала	190								
Остаток на 31.12.201_ г.	200								

Руководитель \_\_\_\_\_

(подпись)

(инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_

(подпись)

(инициалы, фамилия)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ Г  
(справочное)

Образец отчета о движении денежных средств

Приложение 4  
к Национальному стандарту  
бухгалтерского учета и отчетности  
«Индивидуальная бухгалтерская  
отчетность»

ОТЧЕТ  
о движении денежных средств  
за январь – декабрь 201\_ года

Организация	
Учетный номер плательщика	
Вид экономической деятельности	
Организационно-правовая форма	
Орган управления	
Единицы измерения	тыс. руб.
Адрес	

Наименование показателей	Код строки	За январь – декабрь 201_ года	За январь – декабрь 201_ года
1	2	3	4
<i>Движение денежных средств по текущей деятельности</i>			
Поступило денежных средств – всего	020		
В том числе:			
от покупателей продукции, товаров, заказчиков работ, услуг	021		
от покупателей материалов и других запасов	022		
роялти	023		
прочие поступления	024		
Направлено денежных средств – всего	030		
В том числе:			
на приобретение запасов, работ, услуг	031		
на оплату труда	032		
на уплату налогов и сборов	033		
на прочие выплаты	034		
Результат движения денежных средств по текущей деятельности (020 – 030)	040		
<i>Движение денежных средств по инвестиционной деятельности</i>			
Поступило денежных средств – всего	050		
В том числе:			
от покупателей основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	051		
возврат предоставленных займов	052		
доходы от участия в уставном капитале других организаций	053		

Наименование показателей	Код строки	За январь – декабрь 201_ года	За январь – декабрь 201_ года
1	2	3	4
проценты	054		
прочие поступления	055		
Направлено денежных средств – всего	060		
В том числе:			
на приобретение и создание основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	061		
на предоставление займов	062		
на вклады в уставный капитал других организаций	063		
прочие выплаты	064		
Результат движения денежных средств по инвестиционной деятельности (050 – 060)	070		
<i>Движение денежных средств по финансовой деятельности</i>			
Поступило денежных средств – всего	080		
В том числе:			
кредиты и займы	081		
от выпуска акций	082		
вклады собственника имущества (учредителей, участников)	083		
прочие поступления	084		
Направлено денежных средств – всего	090		
В том числе:			
на погашение кредитов и займов	091		
на выплаты дивидендов и других доходов от участия в уставном капитале организации	092		
на выплаты процентов	093		
на лизинговые платежи	094		
прочие выплаты	095		
Результат движения денежных средств по финансовой деятельности (080 – 090)	100		
Результат движения денежных средств за отчетный период ( $\pm 040 \pm 070 \pm 100$ )	110		
Остаток денежных средств и их эквивалентов на 31.12.201_ г.	120		
Остаток денежных средств и их эквивалентов на конец отчетного периода	130		
Влияние изменений курса иностранной валюты по отношению к белорусскому рублю	140		

Руководитель \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

«\_» \_\_\_\_\_ 20\_ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ Д  
(справочное)

Образец отчета об использовании целевого финансирования

Приложение 5  
к Национальному стандарту  
бухгалтерского учета и отчетности  
«Индивидуальная бухгалтерская  
отчетность»

ОТЧЕТ  
об использовании целевого финансирования  
за январь – декабрь 201\_ года

Организация	
Учетный номер плательщика	
Вид экономической деятельности	
Организационно-правовая форма	
Орган управления	
Единицы измерения	тыс. руб.
Адрес	

Наименование показателей	Код строки	За январь – декабрь 201_ года	За январь – декабрь 201_ года
1	2	3	4
Остаток средств на 31 декабря 201_ года	100		
Поступило средств	200		
В том числе:			
вступительные взносы	210		
членские взносы	220		
целевые взносы	230		
безвозмездная (спонсорская) помощь	240		
прочие поступления	250		
Использовано средств	300		
В том числе:			
на целевые мероприятия	310		
из них:			
безвозмездная (спонсорская) помощь	311		
представительские и иные аналогичные мероприятия	312		
иные мероприятия	313		
на содержание аппарата управления	320		
из них:			
на оплату труда	321		
на служебные командировки	322		
содержание основных средств и иного имущества	323		
ремонт основных средств и иного имущества	324		

Наименование показателей	Код строки	За январь – декабрь 201 года	За январь – декабрь 201 года
1	2	3	4
прочие	326		
на иные цели	330		
Остаток средств на 31 декабря 201 г.	400		

Руководитель

\_\_\_\_\_

(подпись)

\_\_\_\_\_

(инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_

(подпись)

\_\_\_\_\_

(инициалы, фамилия)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ Е  
(справочное)

Образец расчета стоимости чистых активов организации

Приложение 1  
к постановлению  
Министерства финансов  
Республики Беларусь  
11.06.2012 № 35

РАСЧЕТ  
стоимости чистых активов организации

на 31 декабря 201\_ года

№ п/п	Наименование показателей	На 31 декабря 201_ года	На 31 декабря 201_ года
1	2	3	4
1	<b>АКТИВЫ</b>		
1.1	В том числе: долгосрочные активы		
1.1.1	из них: основные средства		
1.1.2	нематериальные активы		
1.1.3	доходные вложения в материальные активы		
1.1.4	вложения в долгосрочные активы		
1.1.5	долгосрочные финансовые вложения		
1.1.6	отложенные налоговые активы		
1.1.7	долгосрочная дебиторская задолженность		
1.1.8	прочие долгосрочные активы		
1.2	краткосрочные активы		
1.2.1	из них: запасы		
1.2.2	долгосрочные активы, предназначенные для реализации		
1.2.3	расходы будущих периодов		
1.2.4	налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам		
1.2.5	краткосрочная дебиторская задолженность		
1.2.6	краткосрочные финансовые вложения		
1.2.7	денежные средства и их эквиваленты		
1.2.8	прочие краткосрочные активы		
2	<b>АКТИВЫ</b> , принимаемые к расчету (строка 1.1 + строка 1.2)		

№ п/п	Наименование показателей	На 31 декабря 201_ года	На 31 декабря 201_ года
1	2	3	4
3	<b>ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>		
3.1	В том числе: долгосрочные обязательства		
3.1.1	из них: долгосрочные кредиты и займы		
3.1.2	долгосрочные обязательства по лизинговым платежам		
3.1.3	отложенные налоговые обязательства		
3.1.4	доходы будущих периодов		
3.1.5	резервы предстоящих платежей		
3.1.6	прочие долгосрочные обязательства		
3.2	краткосрочные обязательства		
3.2.1	из них: краткосрочные кредиты и займы		
3.2.2	краткосрочная часть долгосрочных обязательств		
3.2.3	краткосрочная кредиторская задолженность		
3.2.4	обязательства, предназначенные для реализации		
3.2.5	доходы будущих периодов		
3.2.6	резервы предстоящих платежей		
3.2.7	прочие краткосрочные обязательства		
4	<b>ОБЯЗАТЕЛЬСТВА,</b> принимаемые к расчету (строка 3.1 + строка 3.2)		
5	Стоимость чистых активов (строка 2 – строка 4)		

Руководитель

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(подпись)

(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(подпись)

(расшифровка подписи)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж  
(справочное)

Образец типового плана счетов бухгалтерского учета

Приложение 1  
к постановлению  
Министерства финансов  
Республики Беларусь  
29.06.2011 № 50

ТИПОВОЙ ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
<b>Раздел I</b>		
<b>ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ</b>		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные активы	03	1 Инвестиционная недвижимость. 2 Предметы финансовой аренды (лизинга). 3 Прочие доходные вложения в материальные активы
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	
Долгосрочные финансовые вложения	06	1 Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги. 2 Предоставленные долгосрочные займы. 3 Вклады по договору о совместной деятельности
Оборудование к установке и строительные материалы	07	1 Оборудование к установке на складе. 2 Оборудование к установке, переданное в монтаж. 3 Строительные материалы
Вложения в долгосрочные активы	08	1 Приобретение и создание основных средств. 2 Приобретение и создание инвестиционной недвижимости. 3 Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга). 4 Приобретение и создание нематериальных активов. 5 Приобретение и создание иных долгосрочных активов
Отложенные налоговые активы	09	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
<b>Раздел II ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ</b>		
Материалы	10	1 Сырье и материалы. 2 Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия. 3 Топливо. 4 Тара и тарные материалы. 5 Запасные части. 6 Прочие материалы. 7 Материалы, переданные в переработку на сторону. 8 Временные сооружения. 9 Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты. 10 Специальная оснастка и специальная одежда на складе. 11 Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации. 12 Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы
Животные на выращивании и откорме	11	
	12	
	13	
Резервы под снижение стоимости запасов	14	
Заготовление и приобретение материалов	15	
Отклонение в стоимости материалов	16	
	17	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	18	
	19	
<b>Раздел III ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО</b>		
Основное производство	20	По видам основного производства
Полуфабрикаты собственного производства	21	
Страховые выплаты	22	
Вспомогательные производства	23	По видам вспомогательных производств
	24	
Общепроизводственные затраты	25	
Общехозяйственные затраты	26	
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	По видам обслуживающих производств и хозяйств
	30	
	31	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
	32	
	33	
	34	
	35	
	36	
	37	
	38	
	39	
<b>Раздел IV ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ</b>		
	40	
Товары	41	1 Товары на складах. 2 Товары в розничной торговле. 3 Тара под товаром и порожня. 4 Покупные изделия. 5 Товары, переданные для подготовки на сторону. 6 Предметы проката
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на реализацию	44	
Товары отгруженные	45	
	46	
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	47	
	48	
	49	
<b>Раздел V ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА И КРАТКОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ</b>		
Касса	50	
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
	53	
	54	
Специальные счета в банках	55	1 Депозитные счета. 2 Счета в драгоценных металлах. 3 Специальный счет денежных средств целевого назначения
	56	
Денежные средства в пути	57	1 Инкассированные денежные средства. 2 Денежные средства для приобретения иностранной валюты. 3 Денежные средства в иностранных валютах для реализации

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Краткосрочные финансовые вложения	58	1 Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги. 2 Предоставленные краткосрочные займы
Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений	59	
<b>Раздел VI РАСЧЕТЫ</b>		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
	64	
Отложенные налоговые обязательства	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	1 Расчеты по краткосрочным кредитам. 2 Расчеты по краткосрочным займам. 3 Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	1 Расчеты по долгосрочным кредитам. 2 Расчеты по долгосрочным займам. 3 Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам
Расчеты по налогам и сборам	68	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
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1 Расчеты по предоставленным займам. 2 Расчеты по возмещению ущерба
	74	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Расчеты с учредителями	75	1 Расчеты по вкладам в уставный капитал. 2 Расчеты по выплате дивидендов и других доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1 Расчеты по исполнительным документам. 2 Расчеты по имущественному и личному страхованию. 3 Расчеты по претензиям. 4 Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам. 5 Расчеты по депонированным суммам. 6 Расчеты по договору доверительного управления имуществом. 7 Расчеты, связанные с выбывающей группой
Расчеты по прямому страхованию и перестрахованию	77	
	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	
<b>Раздел VII СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ</b>		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли в уставном капитале)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
	85	
Целевое финансирование	86	
	87	
	88	
	89	

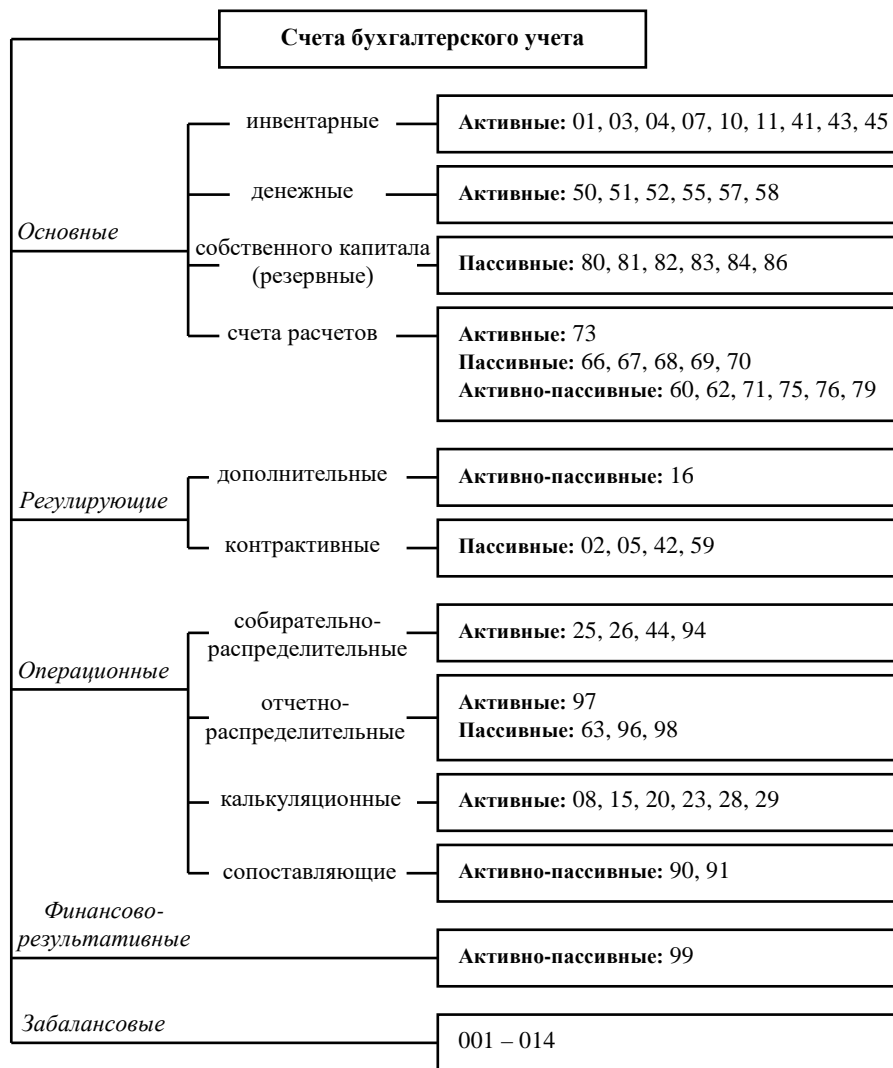


Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
<b>Раздел VIII ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ</b>		
Доходы и расходы по текущей деятельности	90	1 Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг. 2 Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг. 3 Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг. 4 Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг. 5 Управленческие расходы. 6 Расходы на реализацию. 7 Прочие доходы по текущей деятельности. 8 Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности. 9 Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности. 10 Прочие расходы по текущей деятельности. 11 Прибыль (убыток) от текущей деятельности
Прочие доходы и расходы	91	1 Прочие доходы. 2 Налог на добавленную стоимость. 3 Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов. 4 Прочие расходы. 5 Сальдо прочих доходов и расходов
	92	
Страховые взносы (премии)	93	
Недостачи и потери от порчи имущества	94	
Страховые резервы	95	
Резервы предстоящих платежей	96	По видам резервов предстоящих платежей
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов будущих периодов
Доходы будущих периодов	98	По видам доходов будущих периодов
Прибыли и убытки	99	

## ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Арендованные основные средства	001	
Имущество, принятое на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки документов с определенной степенью защиты	006	
Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность	007	
Обеспечения обязательств полученные	008	
Обеспечения обязательств выданные	009	
	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	
	012	
	013	
Потеря стоимости основных средств	014	
	015	
Недвижимое имущество, находящееся в совместном долевом владении	016	
Именные приватизационные чеки «Имущество»	017	

Образец классификации счетов по назначению и структуре



ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	4
1.1 Общие понятия об учете, его стадии, виды и роль в системе управления организацией.....	4
1.2 Метод бухгалтерского учета и его основные элементы.....	7
1.3 Понятие, сущность и назначение бухгалтерского счета, его структура, строение.....	9
1.4 Отражение в балансе изменений, вызываемых хозяйственными операциями.....	16
1.5 Предмет и объект бухгалтерского учета.....	19
1.6 Учет процесса снабжения.....	26
1.7 Учет процесса производства.....	34
1.8 Учет процесса реализации.....	41
2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ОБЪЕКТОВ .....	45
2.1 Учетная политика как основа бухгалтерского менеджмента.....	45
2.2 Учет основных средств и нематериальных активов.....	47
2.2.1 Основные средства, их классификация и оценка.....	47
2.2.2 Документальное оформление и учет поступления объектов основных средств.....	52
2.2.3 Документальное оформление и учет выбытия объектов основных средств.....	54
2.2.4 Инвентаризация основных средств и отражение в учете ее результатов.....	56
2.3 Особенности учета нематериальных активов.....	57
2.4 Методы, порядок начисления и учет амортизации.....	60
2.5 Учет производственных запасов.....	68
2.5.1 Производственные запасы: сущность и классификация.....	68
2.5.2 Документальное оформление и учет поступления материалов.....	70
2.5.3 Документальное оформление и учет отпуска и реализации материалов.....	72
2.6 Учет труда и средств, направляемых на его оплату.....	76
2.6.1 Учет рабочего времени и выработки рабочих.....	76
2.6.2 Формы и системы оплаты труда. Виды заработной платы.....	77
2.6.3 Порядок расчета заработной платы, доплат, надбавок, премий, пособий и прочих выплат.....	80
2.6.4 Расчет заработной платы за время отпуска и пособий по временной нетрудоспособности.....	81
2.6.5 Состав и порядок расчета удержаний из заработной платы.....	83
2.6.6 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда.....	86
2.7 Учет затрат на производство.....	88
2.7.1 Затраты на производство: сущность, значение и классификация .....	88
2.7.2 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции..	90
2.7.3 Система бухгалтерских счетов для учета затрат на производство продукции (работ, услуг).....	92

2.8	Учет расчетных операций.....	96
2.8.1	Учет операций на расчетном и других счетах в банках.....	96
2.8.2	Учет кассовых операций.....	99
2.8.3	Учет расчетов с поставщиками и покупателями.....	101
2.8.4	Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами, с персоналом предприятия по прочим операциям, с подотчетными лицами.....	104
2.8.5	Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам.....	105
2.9	Учет финансовых результатов.....	106
2.9.1	Определение, классификация и организация учета доходов и расходов, их признание в учете.....	106
2.9.2	Бухгалтерский учет доходов и расходов.....	111
2.9.3	Бухгалтерский учет чистой прибыли (чистого убытка).....	113
2.9.4	Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).....	116
3	БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	118
3.1	Понятие и виды отчетности.....	118
3.2	Сущность, классификация и требования к содержанию бухгалтерской отчетности.....	120
3.3	Основные показатели бухгалтерской отчетности, ее содержание и пользователи.....	123
3.4	Бухгалтерский баланс, его структура.....	128
3.5	Отчет о прибылях и убытках.....	138
3.6	Отчет об изменении собственного капитала.....	142
3.7	Отчет о движении денежных средств.....	143
	Список литературы.....	146
	ПРИЛОЖЕНИЕ А. Образец бухгалтерского баланса.....	148
	ПРИЛОЖЕНИЕ Б. Образец отчета о прибылях и убытках.....	151
	ПРИЛОЖЕНИЕ В. Образец отчета об изменении собственного капитала.....	153
	ПРИЛОЖЕНИЕ Г. Образец отчета о движении денежных средств.....	157
	ПРИЛОЖЕНИЕ Д. Образец отчета об использовании целевого финансирования.....	159
	ПРИЛОЖЕНИЕ Е. Образец расчета стоимости чистых активов организации.....	161
	ПРИЛОЖЕНИЕ Ж. Образец типового плана счетов бухгалтерского учета.....	163
	ПРИЛОЖЕНИЕ И. Образец классификации счетов по назначению и структуре.....	170

Учебное издание

*ШАТРОВ Сергей Леонидович*

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ**

Учебно-методическое пособие

Редактор *Л. С. Ретикова*  
Технический редактор *В. Н. Кучерова*  
Корректор *Т. А. Пугач*

Подписано в печать 03.12.2018 г. Формат 60×84 1/16  
Бумага офсетная. Гарнитура Таймс. Печать на ризографе.  
Усл. печ. л. 10,00. Уч.-изд. л. 10,83. Тираж 150 экз.  
Зак. № . Изд. № 34

Издатель и типографическое исполнение:  
Белорусский государственный университет транспорта.  
Свидетельство о государственной регистрации  
издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий  
№ 1/361 от 13.06.2014.  
№ 2/104 от 01.04.2014.  
№ 3/1583 от 14.11.2017.  
Ул. Кирова, 34, 246653, г. Гомель