



**Н. Н. Киреенко
С. К. Матальцкая**

ОСНОВЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В ПИЩЕВОМ ПРОИЗВОДСТВЕ

Учебное пособие



Н. Н. Киреенко
С. К. Маталыцкая

ОСНОВЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В ПИЩЕВОМ ПРОИЗВОДСТВЕ

*Допущено Министерством образования Республики Беларусь
в качестве учебного пособия для учащихся учреждений образования,
реализующих образовательные программы среднего специального
образования по специальностям «Технология пищевых производств»,
«Технология хранения и переработки пищевого растительного сырья»*



Минск
РИПО
2020

УДК 657(075.32)
ББК 65.052.21я723
К43

Авторы:

заведующий кафедрой учета, анализа и аудита УО «Белорусский
государственный аграрный технический университет»
кандидат экономических наук, доцент *Н. Н. Киреенко*;
заведующий кафедрой бухгалтерского учета, контроля и финансов
УО «Белорусский государственный экономический университет»
кандидат экономических наук, доцент *С. К. Маталыцкая*.

Рецензенты:

цикловая комиссия экономических дисциплин УО «Могилевский
государственный технологический колледж» (*Ж. И. Бугрова*);
декан факультета бухгалтерского учета УО «Гродненский
государственный аграрный университет» кандидат экономических
наук, доцент *С. Ю. Щербатюк*.

*Все права на данное издание защищены. Воспроизведение всей книги или любой
ее части не может быть осуществлено без разрешения издательства.*

*Выпуск издания осуществлен при финансовой поддержке Министерства
образования Республики Беларусь.*

Киреенко, Н. Н.

К43 Основы учета и отчетности в пищевом производстве : учеб.
пособие / Н. Н. Киреенко, С. К. Маталыцкая. — Минск : РИПО,
2020. — 231 с. : ил.

ISBN 978-985-7234-35-6.

В учебном пособии рассмотрены теоретические основы и практические аспекты ведения бухгалтерского учета в организациях по производству пищевых продуктов и напитков: порядок учета и оформления хозяйственных операций с сырьем и материалами, готовой продукцией и тарой, учета основных средств, учета труда и заработной платы и др. Приведены примеры практических ситуаций и записей на счетах бухгалтерского учета, позволяющие закрепить изученный материал.

Предназначено для учащихся учреждений среднего специального образования, получающих специальности «Технология пищевых производств», «Технология хранения и переработки пищевого растительного сырья».

**УДК 657(075.32)
ББК 65.052.21я723**

ISBN 978-985-7234-35-6

© Киреенко Н. Н., Маталыцкая С. К., 2020
© Оформление. Республиканский институт
профессионального образования, 2020

ВВЕДЕНИЕ

Пищевая промышленность представляет собой крупнейшее структурное объединение, перерабатывающее преимущественно сельскохозяйственное сырье и производящее пищевые и вкусовые продукты. Экономические особенности и специфика отраслей пищевой промышленности определяются, с одной стороны, экономическим назначением производимой продукции, ее потребительской ценностью, с другой — происхождением потребляемых материалов и организационно-технологическими особенностями производства и реализации продукции.

Эффективное управление производством в организации по производству пищевых продуктов и напитков, как и в любой другой, невозможно без своевременного учета и бесперебойного обмена информацией. В процессе хозяйственной деятельности формируются информационные потоки, характеризующие основные экономические параметры работы организации: состав собственных и заемных средств, расходы и доходы организации, издержки производства. Учет позволяет организовать эти информационные потоки и представить данные в виде итоговых отчетов. На долю бухгалтерской информации приходится свыше 70 % общего объема информации о деятельности организации. Именно системный бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую и аналитическую информацию о состоянии и движении имущества организации и источниках его образования, хозяйственных процессах, конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности.

Бухгалтерский учет совершенствуется вместе с развитием производственных отношений, решая задачи информационного обеспечения систем управления. Без правильно построенного учета невозможно организовать эффективное использование

производственных и трудовых ресурсов, предупредить возникновение непроизводительных потерь, обеспечить сохранность материальных ценностей.

Материал, изложенный в учебном пособии, направлен на формирование таких профессиональных компетенций будущих специалистов пищевого производства, как составление и оформление бухгалтерских документов, ведение учета и документальное оформление всех хозяйственных операций, осуществление оперативного контроля за рациональным и экономным использованием всех производственных ресурсов, за сохранностью имущества.

РАЗДЕЛ 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ГЛАВА 1. ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ УЧЕТ, ЕГО ВИДЫ, СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ

1.1. Общая характеристика и виды хозяйственного учета. Измерители, применяемые в учете

Хозяйственная деятельность — это деятельность, основанная на взаимодействии людей в процессе хозяйствования и направленная на удовлетворение их потребностей. Количественное отражение событий и фактов деятельности организации, которое используется для управления ею, называется **учетом**. Формирование качественной (полной, достоверной) и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, необходимой для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях, осуществляется при помощи хозяйственного учета.

Хозяйственный учет — это количественное отражение и качественная характеристика всех сторон хозяйственной деятельности с целью ее изучения, контроля и управления. В учетной практике выделяют четыре вида хозяйственного учета:

- *оперативно-технический* — система текущего наблюдения и контроля за фактами хозяйственной деятельности, быстрого предоставления информации в ходе совершения хозяйственных операций с целью принятия оперативных управленческих решений;
- *бухгалтерский* — система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности;

- *статистический* — система регистрации, обобщения и изучения массовых, качественно однородных социально-экономических явлений хозяйственной жизни в масштабе организации, отраслей национальной экономики и в целом по республике;
- *налоговый* — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогам (сборам, пошлинам) на основе данных первичных учетных документов, сгруппированных в соответствующем порядке, утвержденном Налоговым кодексом Республики Беларусь (далее — Налоговый кодекс).

Все рассмотренные виды учета взаимосвязаны и образуют единую систему хозяйственного учета.

Для осуществления управления хозяйственной деятельностью организации размер произошедших событий необходимо измерить, применяя **учетные измерители** — единицы измерения, при помощи которых на основе измерений и исчислений хозяйственных ресурсов и процессов формируются количественные и качественные показатели. *Количественные показатели* — это показатели деятельности организации, с помощью которых определяют объем выполняемых хозяйственных операций и процессов. *Качественные показатели* характеризуют экономическую эффективность хозяйственных операций и процессов.

Для количественного отражения и качественной характеристики хозяйственных средств и процессов в учете применяют натуральные, трудовые и денежные измерители (см. рисунок).

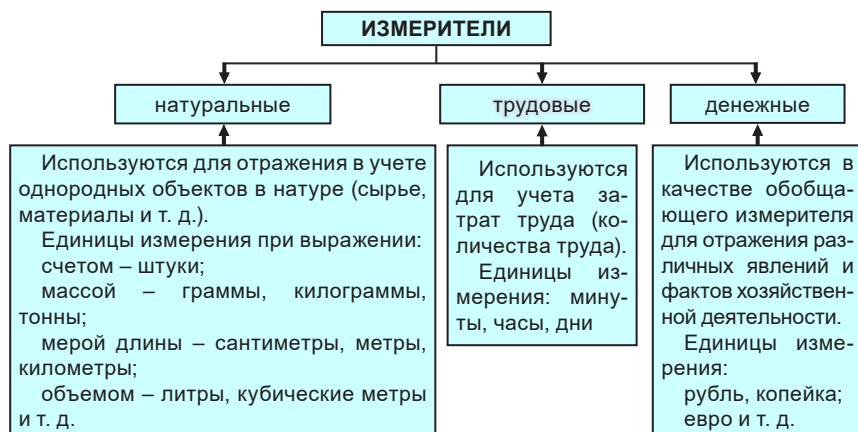


Рис. Измерители, используемые в хозяйственном учете

Натуральные измерители используются для характеристики учитываемого объекта в натуральном выражении по данным взвешивания (например, сухое молоко — масса 850 кг), пересчета (например, куриное столовое яйцо — 500 шт.), измерения (например, шпагат хлопчатобумажный для вязки мясных изделий — 1000 м). Применение натуральных измерителей зависит от физических свойств учитываемых объектов. Для количественного измерения сложных явлений применяются *натурально-условные измерители* (например, потребление электрической энергии учитывается в киловатт-часах; некоторые продукты пищевого производства — в пересчете на стопроцентное содержание основного вещества).

Трудовые измерители используются:

- для учета рабочего времени. Например, рабочим цеха по производству твердых сыров отработано за текущий месяц 21 день, или 168 ч. По всему персоналу фонд рабочего времени рассчитывают в человеко-часах или человеко-днях;

- начисления заработной платы. Например, рабочим отработано 168 ч, стоимость 1 ч составляет 5 руб. 24 коп., сумма начисленного заработка за отработанное время — 880 руб. 32 коп. ($168 \cdot 5.24$);

- расчета показателей, определяющих уровень производительности труда. Например, стоимость произведенных колбас за отчетный месяц 50 576 руб. 40 коп. Количество произведенных колбас — 529,2 т, всего в цеху работает 9 чел., отработано за месяц рабочими 1512 чел.-ч ($9 \text{ чел.} \cdot 21 \text{ дн.} \cdot 8 \text{ ч}$), производительность труда рабочего за 1 ч — 33 руб. 45 коп. ($50\,576.40 / 1512$) или 350 кг ($529.2 / 1512 \cdot 1000$);

- установления норм выработки и т. п.

Денежный измеритель позволяет объединить и исчислить в едином измерении средства и хозяйственные процессы, выраженные в различных натуральных (условно-натуральных) и трудовых измерителях. Например, на заказ использованы материалы в количестве 150 кг (стоимость 1 кг — 12 руб. 80 коп.) и затрачено 80 ч времени рабочих, занятых изготовлением продукции по данному заказу (стоимость 1 ч — 5 руб. 24 коп.). Стоимость заказа в целом по материальным и трудовым затратам составила 2339 руб. 20 коп. ($((150 \cdot 12.80) + (80 \cdot 5.24))$).

Использование натуральных, трудовых и денежных измерителей позволяет более полно отразить хозяйственные операции и процессы.

1.2. Роль и значение учета в системе управления организацией по производству пищевых продуктов и напитков

Совокупность управленческих действий, направленных на достижение поставленных целей, представляет собой процесс управления.

Система управления рассматривается как совокупность принципов, методов, средств, форм и процессов управления. Управлять хозяйственной деятельностью организации по производству пищевых продуктов и напитков можно только при наличии информации о количестве и качестве происходящих в ней экономических процессов.

Большая часть информации генерируется в системе бухгалтерского учета. Основная функция бухгалтерского учета — обеспечить руководителя информацией о состоянии управляемого объекта. Учетная информация содержит сведения, необходимые для реализации таких функций управления, как планирование, контроль и анализ.

Бухгалтерский учет, измеряя, обрабатывая и передавая информацию о рассматриваемом объекте, позволяет сделать обоснованный выбор альтернативного использования ограниченных ресурсов при управлении организацией и экономической деятельностью.

Значение бухгалтерского учета в системе управления организацией по производству пищевых продуктов и напитков заключается том, что отражение в нем первичных данных о фактах хозяйственной деятельности способствует систематизации их в обобщенную характеристику определенных явлений хозяйственной деятельности организации, формированию экономических показателей.

К основным задачам учета в организациях, занятых производством пищевых продуктов и напитков, относятся:

- формирование полной и достоверной информации о хозяйственной деятельности, имущественном состоянии, доходах и расходах организации;
- обеспечение внутренних и внешних пользователей информацией о наличии и движении имущества, капитала и обязательств, об использовании ресурсов организации (финансовых, материальных, трудовых) в соответствии с утвержденными нормами (нормативами, сметами);

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов укрепления ее финансовой устойчивости и платежеспособности.

1.3. Государственное регулирование бухгалтерского учета

Законодательство Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности основывается на Конституции Республики Беларусь.

Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности согласно ст. 5 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-З от 12.07.2013 (далее — Закон № 57-З) осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь (далее — Совмин РБ), Национальным банком Республики Беларусь (далее — НБ РБ), Министерством финансов Республики Беларусь (далее — Минфин РБ) и иными республиканскими органами государственного управления, осуществляющими государственное регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности.

Единую государственную политику в области бухгалтерского учета определяет Президент Республики Беларусь.

Проведение единой государственной политики в области бухгалтерского учета и отчетности, координацию и контроль за деятельностью республиканских органов государственного управления в области бухгалтерского учета и отчетности обеспечивает Совмин РБ. Совместно с НБ РБ Совмин РБ устанавливает порядок введения в Республике Беларусь в качестве технических нормативных правовых актов Международных стандартов финансовой отчетности (далее — МСФО) и их разъяснений. Он также устанавливает порядок проведения аттестации на право получения сертификата профессионального бухгалтера, осуществляет иные полномочия в области бухгалтерского учета и отчетности.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом осуществляет Минфин РБ. Минфин РБ реализует единую государственную политику в области бухгалтерского учета и отчетности; утверждает национальные стандарты и иные нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности, обязательные для исполнения организациями (за исключением НБ РБ, банков, банковских групп, банковских холдингов); утверждает форму сертификата профессионального бухгалтера; проводит

аттестацию на право получения сертификата профессионального бухгалтера и подтверждение квалификации физических лиц, имеющих сертификат профессионального бухгалтера; осуществляет иные полномочия в области бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Республиканские органы государственного управления, осуществляющие государственное регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности, участвуют в реализации единой государственной политики в области бухгалтерского учета и отчетности. В их компетенцию входит осуществление методологического руководства бухгалтерским учетом в организациях, осуществляющих соответствующие виды экономической деятельности (например, Белорусский государственный концерн пищевой промышленности осуществляет методологическое руководство предприятиями масложировой отрасли (ОАО «Минский маргариновый завод» и др.), сахарной отрасли (ОАО «Слуцкий сахарорафинадный комбинат» и др.) и т. д.). Республиканские органы государственного управления принимают по согласованию с Минфином РБ нормативные правовые акты, устанавливающие особенности бухгалтерского учета и отчетности в организациях, осуществляющих соответствующие виды экономической деятельности.

Правовое регулирование бухгалтерского учета в Республике Беларусь можно представить в определенном иерархическом порядке:

- первый уровень — нормативные акты законодательной и исполнительной власти Республики Беларусь, устанавливающие единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета (Закон № 57-З, Гражданский кодекс Республики Беларусь, Трудовой кодекс Республики Беларусь, Банковский кодекс Республики Беларусь, Налоговый кодекс и др.);
- второй уровень — положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, утверждаемые Минфином РБ и другими органами, на которые законодательно возложены функции нормативного регулирования бухгалтерского учета. Нормативные документы этого уровня устанавливают принципы, базовые правила ведения бухгалтерского учета, порядок составления и представления бухгалтерской отчетности;
- третий уровень — методические указания и рекомендации, разрабатываемые Минфином РБ и другими органами в соответствии с действующим законодательством и содержащие более де-

тельные рекомендации по организации учета соответствующих объектов;

- четвертый уровень — рабочие инструкции и указания по учету соответствующих операций и объектов непосредственно в организации, формируется учетная политика организации и др.



Тест для самоконтроля*

1. Хозяйственный учет — это:

- а) система быстрого получения и предоставления необходимой информации в ходе совершения хозяйственных операций с целью принятия оперативных управленческих решений;

- б) количественное отражение и качественная характеристика всех сторон хозяйственной деятельности с целью ее изучения, контроля и управления;

- в) система обобщения информации для определения налоговой базы по налогам (сборам, пошлинам) на основе данных первичных учетных документов, сгруппированных в соответствующем порядке.

2. Бухгалтерский учет — это:

- а) учет, отражающий количественную и качественную стороны массовых социально-экономических явлений и процессов, их тенденции, закономерности и взаимосвязи по отраслям национальной экономики и в целом по республике, использующий данные оперативной, бухгалтерской и статистической отчетности;

- б) количественное отражение и качественная характеристика хозяйственной деятельности с целью контроля и управления ею;

- в) система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности.

3. Оперативно-технический учет — это:

- а) количественное отражение и качественная характеристика хозяйственной деятельности с целью контроля и управления ею;

* Ключи к тестам даны в приложении 3.

б) система текущего наблюдения и контроля за отдельными фактами хозяйственной деятельности, быстрого получения и предоставления информации в ходе совершения хозяйственных операций с целью принятия оперативных управленческих решений;

в) учет, отражающий количественную и качественную стороны массовых социально-экономических явлений и процессов, их тенденции, закономерности и взаимосвязи по отраслям национальной экономики и в целом по республике, использующий данные оперативной, бухгалтерской и статистической отчетности.

4. Налоговый учет — это:

а) система обобщения информации для определения налоговой базы по налогам (сборам, пошлинам) на основе данных первичных учетных документов, сгруппированных в соответствующем порядке, утвержденном Налоговым кодексом Республики Беларусь;

б) критерий оценки эффективности деятельности организации;

в) единица измерения, при помощи которой формируются количественные и качественные показатели для различных нужд деятельности организации.

5. В хозяйственном учете используются измерители:

а) натуральные, стоимостные, качественные;

б) натуральные, трудовые, денежные;

в) натуральные трудовые, качественные.

6. Натуральные измерители используются для:

а) исчисления количества труда;

б) отражения различных (разнородных) явлений и фактов хозяйственной деятельности;

в) отражения в учете однородных объектов в натуре.

7. Измерители, используемые для учета количества времени, затраченного работниками на производство сока, можно отнести к:

а) натуральным;

б) трудовым;

в) стоимостным.

8. Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляется:

- а) Президентом Республики Беларусь;
- б) Президентом Республики Беларусь, Совмином РБ, НБ РБ, Минфином РБ и иными республиканскими органами государственного управления, осуществляющими государственное регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности;
- в) Минфином РБ.

9. Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью осуществляется:

- а) Минфином РБ;
- б) Президентом Республики Беларусь;
- в) Совмином РБ.

10. Законодательство Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности основывается на:

- а) Налоговом кодексе;
- б) Конституции Республики Беларусь;
- в) Законе № 57-З.

ГЛАВА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Общая характеристика предмета бухгалтерского учета. Объекты бухгалтерского учета

Хозяйственная деятельность любой организации осуществляется в рамках ограниченных определенным набором ресурсов (материальных, трудовых, капитала) и источников их финансирования. Система хозяйственной деятельности организации определяет содержание бухгалтерского учета. *Предметом бухгалтерского учета* являются имущество организации, его состояние и движение в процессе хозяйственной деятельности, а также результаты его использования. Таким образом, предмет ограничивается рамками хозяйствующего субъекта и измеряется в стоимостном выражении.

Содержание предмета раскрывается в объектах бухгалтерского учета (рис. 2.1). *Объект бухгалтерского учета* – имущество организации (активы), источники образования имущества организации (собственный капитал и обязательства), хозяйственные операции (в том числе влияющие на экономическую выгоду – доходы и расходы) и их результаты (прибыли, убытки) в процессе хозяйственной деятельности организации.



Рис. 2.1. Объекты бухгалтерского учета

Активы организации — это имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод. *Будущие экономические выгоды* — это потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию. Считается, что актив принесет в будущем экономические выгоды организации, когда:

- он может быть использован обособленно или в сочетании с другими активами в процессе производства и (или) реализации продукции, работ, услуг;
- его можно обменять на другой актив;
- он может быть распределен между собственниками организации.

В настоящее время в экономической науке сложилось множество подходов к классификации активов. Поэтому прежде чем отнести объект к определенной группе активов, бухгалтер должен определить:

- с какой целью он был приобретен (для реализации, для использования в процессе производства или др.);
- какую функцию (средство труда, предмет труда) этот объект будет выполнять в процессе производства;
- в течение какого периода предполагается использовать объект в организации (более или менее 12 месяцев).

По длительности использования в хозяйственной деятельности различают долгосрочные и краткосрочные активы. *Долгосрочные активы* — это имущество (средства), приобретаемое для долгосрочного (более 12 месяцев) использования (табл. 2.1).

Таблица 2.1

**Классификация долгосрочных активов
по их роли в процессе воспроизводства**

Вид долгосрочного актива	Пример
Основные средства	Автоматическая обявзочная машина, используемая в производстве
Нематериальные активы	Товарный знак
Доходные вложения в материальные активы, в том числе:	
инвестиционная недвижимость	Офисное помещение, сданное в аренду другой организации
предметы финансовой аренды (лизинга)	Автоматическая обявзочная машина, переданная по договору финансовой аренды

Окончание табл. 2.1

Вид долгосрочного актива	Пример
Вложения в долгосрочные активы	Стоимость транспортировки купленной автоматической обвязочной машины
Долгосрочные финансовые вложения	Стоимость автоматической обвязочной машины, переданной в уставный фонд другой организации
Отложенные налоговые активы	Часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению такого налога, подлежащего уплате в бюджет в следующих отчетных периодах
Долгосрочная дебиторская задолженность	Задолженность покупателя за отгруженный ему сахар с условием погашения равными частями на протяжении 16 месяцев

Краткосрочные активы — имущество, которое завершает свой оборот в течение одного производственного цикла (или 12 месяцев) (табл. 2.2).

Таблица 2.2

**Классификация краткосрочных активов по их роли
в процессе воспроизводства**

Вид краткосрочного актива	Пример
Запасы, в том числе: материалы животные на выращивании и откорме незавершенное производство готовая продукция и товары товары отгруженные	Сахарная свекла Поросята Затраты на получение диффузионного сока при производстве сахара Сахар Сахар, реализуемый через фирменный магазин
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	Снятая с эксплуатации автоматическая обвязочная машина с целью ее реализации в течение ближайших трех месяцев
Расходы будущих периодов	Затраты на капитальный ремонт производственного помещения
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	Налог на добавленную стоимость по сахарной свекле, поступившей от поставщика по товарно-транспортной накладной

Окончание табл. 2.2

Вид краткосрочного актива	Пример
Краткосрочная дебиторская задолженность	Задолженность подотчетного лица на сумму полученного аванса на командировку
Краткосрочные финансовые вложения	Краткосрочный заем, выданный другой организации
Денежные средства и эквиваленты денежных средств	Депозит в банке сроком на два месяца

Роль в процессе воспроизводства — важнейший, но не единственный признак классификации активов, который применяется в нормативных правовых актах, регламентирующих составление бухгалтерской отчетности.

Активы организации первоначально, на этапе создания организации формируются за счет вкладов (взносов, паев) учредителей. Данные вклады могут быть осуществлены в различной форме: денежной (в белорусских рублях или иностранной валюте), материальной (здания, земельные участки, оборудование, материалы и др.) и нематериальной (нематериальные активы). В процессе хозяйственной деятельности используются и другие источники формирования имущества организации. Основными из них являются:

- прибыль, полученная от реализации продукции, товаров, работ, услуг;
- прибыль от операций с инвестиционными активами;
- прибыль от финансовых вложений;
- кредиты банков и прочих кредиторов;
- вложения и дотации из бюджетов, господдержка и др.;
- другие источники.

Таким образом, источники формирования средств организации могут быть объединены в две группы: собственный капитал и обязательства (рис. 2.2).

Собственный капитал — активы организации за вычетом ее обязательств. Величина собственного капитала и есть размер чистых активов организации на отчетную дату.

Обязательства — задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала.

Такая классификация источников формирования средств организации применяется в нормативных правовых актах, регламентирующих составление бухгалтерской отчетности.

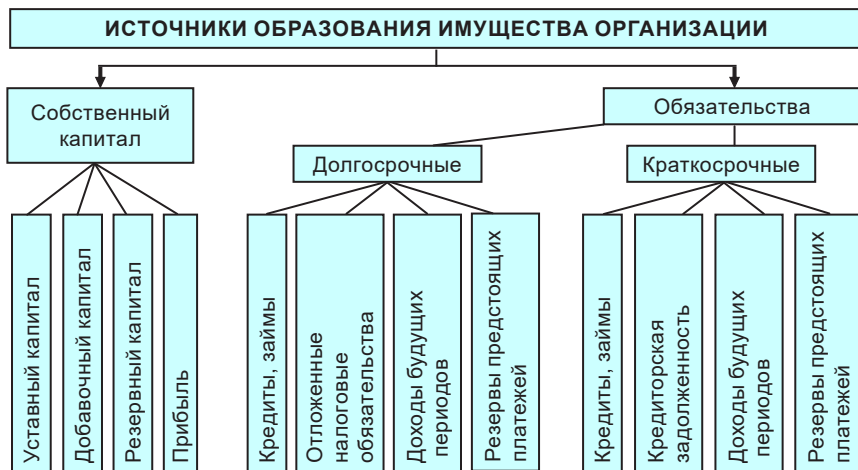


Рис. 2.2. Классификация имущества организации по источникам образования

2.2. Сущность хозяйственных процессов и операций.

Признаки и показатели, характеризующие хозяйственные процессы и операции

Основное содержание бухгалтерского учета заключается в сборе информации о хозяйственной деятельности, т. е. о совершенных хозяйственных операциях и иных фактах хозяйственной деятельности. **Хозяйственная операция** — действие или событие, подлежащее отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящее к изменению ее активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов. В бухгалтерском учете отражаются только завершённые хозяйственные операции и совершившиеся события.

Хозяйственную операцию характеризуют признаки и показатели. Признаки характеризуют операции качественно и позволяют группировать их по общим чертам (например, по хозяйственным процессам). К признакам относятся время, место совершения хозяйственной операции, порядковые номера операций, вещественные элементы — цена, норма, расценка. Показа-

тели отражают количественную характеристику хозяйственной операции в натуральном, трудовом, денежном измерителях.

Совокупность операций объединяется в **хозяйственные процессы**.

В хозяйственной деятельности организации можно выделить три основных хозяйственных процесса: снабжение (заготовление), производство и реализация (рис. 2.3). Организации, постоянно осуществляя процесс производства, вовлечены в процессы обращения (снабжение и реализация). Все три процесса совершаются в организациях одновременно и состоят из отдельных хозяйственных операций.

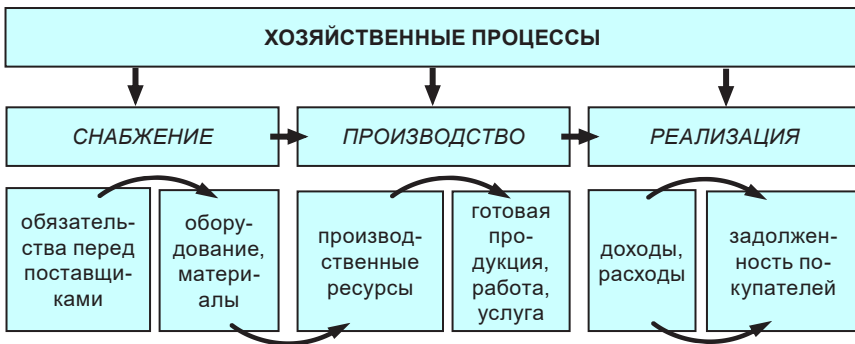


Рис. 2.3. Схема основных хозяйственных процессов

В **процессе снабжения** у поставщиков приобретаются оборудование, сырье, материалы, необходимые для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг. Приобретенные средства вначале поступают на склады, а затем отправляются в производство. При этом в бухгалтерском учете должна формироваться информация о понесенных в ходе заготовления затратах на их приобретение, а также о возникающих задолженностях перед поставщиками (обязательствах) и последующих погашениях (оплатах). *Затраты* — это стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности (сумма затрат — *себестоимость*).

Пример 1. Определим фактическую себестоимость купленного сырья. Приобретая сырье (10 т), организация уплачивает поставщику его стоимость по договорным ценам (120 руб. за 1 т), в том числе налог на добавленную стоимость

(20 руб.). Также организация несет затраты, связанные с транспортировкой и погрузочно-разгрузочными работами (80 руб.).

Решение. Фактическая себестоимость приобретенного сырья определяется суммированием всех понесенных на приобретение сырья затрат: стоимость сырья по оптовым ценам без налога на добавленную стоимость и транспортно-заготовительные затраты. Фактическая себестоимость сырья составила 1080 руб. за все сырье ($10 \text{ т} \cdot 100 \text{ руб.} + 80 \text{ руб.}$) или 108 руб. за 1 т ($1080 \text{ руб.} / 10 \text{ т}$).

Процесс производства является основой хозяйственной деятельности производственной организации. При его осуществлении используют производственные ресурсы (средства труда, материальные и трудовые ресурсы и др.). При этом в бухгалтерском учете должна формироваться информация о понесенных в ходе производства затратах, а также о возникающих задолженностях перед работниками по заработной плате и подрядчиками за выполненные работы (оказанные услуги) (обязательствах) и последующих погашениях (оплатах). Результатом процесса производства является готовая продукция, поступающая на склад организации, либо выполненная работа, оказанная услуга. Результатом бухгалтерского учета данного процесса являются учтенные затраты и рассчитанная (*скалькулированная*) фактическая себестоимость производства.

Учет затрат, понесенных в ходе производственного процесса, предполагает их группировку (по экономическим элементам и (или) калькуляционным статьям) и отдельный учет по видам производств (основное и вспомогательные и др.).

К *основному производству* относят цеха, выпускающие продукцию по виду деятельности организации (например, цеха колбасный и мясозировой, холодильник). Под *вспомогательными* понимают цеха, занятые обслуживанием основного производства с целью создания благоприятных условий для его работы (например, паросиловое хозяйство, водоснабжение, цех производства тары, ремонтно-механические мастерские).

Пример 2. Определим фактическую себестоимость произведенной продукции. При производстве колбасы (1000 кг) организация понесла затраты, отраженные в бухгалтерском учете в разрезе калькуляционных статей затрат (см. таблицу).

Затраты на производство колбасы

Калькуляционные статьи затрат	Сумма, руб. коп.
Сырье и материалы	12 356.00
Вспомогательные материалы	41.70

Окончание табл.

Калькуляционные статьи затрат	Сумма, руб. коп.
Топливо и электроэнергия на технологические цели	1150.00
Основная и дополнительная зарплата рабочих	250.00
Отчисления на социальные нужды	77.00
Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования	60.25
Услуги вспомогательных производств	89.94
Общепроизводственные затраты	102.30
Прочие производственные затраты	98.00

Решение. Фактическая себестоимость произведенной продукции определяется суммированием всех понесенных на производство затрат.

Фактическая производственная себестоимость колбасы составила 14 225.19 руб. за всю продукцию ($12\,356.00 + 41.70 + 1150.00 + 250.00 + 77.00 + 60.25 + 89.94 + 102.30 + 98.00$) или 14 руб. 23 коп. за 1 кг ($14\,225.19 \text{ руб.} / 1000 \text{ кг}$).

Процесс реализации представляет собой завершение хозяйственной деятельности, в ходе которого определяется ее финансовый результат (прибыль или убыток). В ходе реализации организация передает готовую продукцию покупателям в целях получения выручки (доходов), в большинстве случаев в форме денежных средств, для возмещения понесенных расходов на ее производство и реализацию. Бухгалтерский учет процесса реализации формирует информацию о полученных в ходе реализации доходах (по цене реализации) и понесенных расходах (себестоимость реализованной продукции, начисленные налоги из выручки, другие расходы), заработанной прибыли (понесенных убытках), а также о возникающих задолженностях покупателей или заказчиков и их погашении.

Доходами в бухгалтерском учете называется увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества организации. **Расходы** представляют собой уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества организации. Разница между доходами и расходами показывает *финансовый результат* (прибыль — положительный, убыток — отрицательный).

Пример 3. Определим финансовый результат реализации готовой продукции. Организация отгрузила покупателю со склада готовой продукции колбасу (18 кг по цене 24 руб. 24 коп. за 1 кг, в том числе налог на добавленную стоимость – 4 руб. 4 коп. (20 %)). Фактическая производственная себестоимость колбасы – 14 руб. 23 коп. за 1 кг. Транспортные расходы составили 25 руб.

Решение. Выручка от реализации продукции определяется умножением количества реализованной продукции на цену с учетом налога на добавленную стоимость. Расходы, связанные с производством и реализацией продукции, рассчитываются путем суммирования фактической производственной себестоимости реализованной продукции, расходов на управление и реализацию продукции, налогов, уплачиваемых из выручки (налог на добавленную стоимость, акцизы). Налог на добавленную стоимость от выручки рассчитывается путем умножения выручки на ставку налога (%) и деления на (100 % + ставка налога (%)). Разница между выручкой и расходами, понесенными на ее производство и реализацию, и есть *финансовый результат реализации*.

Выручка от реализации продукции составила 436 руб. 32 коп.
(18 кг · 24 руб. 24 коп.).

Налог на добавленную стоимость от выручки составил 72 руб. 72 коп.
(436 руб. 32 коп · 20 % / (100 % + 20 %)).

Фактическая производственная себестоимость реализованной продукции составила 256 руб. 14 коп. (18 кг · 14 руб. 23 коп. за 1 кг).

Сумма понесенных расходов составила 353 руб. 86 коп. (256 руб. 14 коп. + 25 руб. + 72 руб. 72 коп.).

Финансовый результат от реализации колбасы (прибыль) составил 82 руб. 46 коп. (436 руб. 32 коп. – 353 руб. 86 коп.) (доходы минус расходы).

За счет полученной от покупателей выручки организации покрывают ранее понесенные затраты, приобретают новые запасы, вновь производят продукцию и реализуют ее покупателям.

2.3. Характеристика метода бухгалтерского учета

В широком смысле метод представляет собой способ познания явлений общественной жизни с целью построения и обоснования системы знаний. В узком смысле метод – это норма, правило, способ, прием решений задачи теоретического, практического, управленческого характера. Содержание метода бухгалтерского учета вытекает из его сущности и особенностей бухгалтерского учета. **Метод бухгалтерского учета** – совокупность способов и приемов сбора, обработки, обобщения информации

о состоянии и движении объектов, с помощью которых раскрывается содержание хозяйственной деятельности. **Способы ведения бухгалтерского учета** — это совокупность и порядок действий (приемов), осуществляемых в ходе первичного наблюдения, учетной оценки, группировки и обобщения хозяйственных операций, составления отчетности. Они позволяют изучить хозяйственную деятельность организации в движении, изменении, взаимосвязи и взаимодействии (табл. 2.3).

Таблица. 2.3

Классификация способов метода бухгалтерского учета

Способы бухгалтерского учета	Цель использования
Документирование, инвентаризация	Для регистрации и наблюдения за хозяйственными операциями
Учетная оценка, калькулирование	Для стоимостного измерения изменений, происходящих в результате хозяйственных операций
Счета бухгалтерского учета, двойная запись	Для группировки и систематизации учетной информации
Бухгалтерский баланс, бухгалтерская отчетность	Для итогового обобщения информации

Документирование — это процесс записи какой-либо информации на различные носители (бумажные, электронные) по установленной форме и правилам. Документируются, например, хозяйственные операции, управленческая деятельность и др. Совокупность носителей учетной информации, отражающая хозяйственную деятельность организаций, представляет собой *документацию*. Все хозяйственные операции в организации должны оформляться первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Инвентаризация — способ проверки и документального подтверждения фактического наличия средств и источников их формирования. При ее проведении выявляется соответствие фактических данных показателям бухгалтерского учета. Некоторые операции нельзя пронаблюдать в момент их совершения и оформить документами (например, естественная убыль — усушка, утруска и т. п.). Выявить такие операции помогает инвентаризация. Установленные в результате инвентаризации новые факты и расхождения (недостачи, излишки) отражаются в учете. Следовательно, инвентаризация, являясь элементом документирования,

представляет собой еще и средство контроля за сохранностью имущества организации.

Учетная оценка — стоимостная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в бухгалтерском учете и (или) отчетности. Хозяйственные операции затрагивают объекты учета, имеющие разные единицы измерения. Оценка дает возможность измерить результативные показатели всех хозяйственных процессов. Определение величины в стоимостном выражении, факта хозяйственной жизни, зафиксированных в документах в натуральных или трудовых измерителях (величинах), называется **таксировкой документов**. В Республике Беларусь единицей измерения объектов в бухгалтерском учете является белорусский рубль.

Калькулирование — совокупность методов, приемов и способов исчисления результативных показателей хозяйственной деятельности (например, себестоимость или цена готовой продукции (товаров, работ, услуг), прибыль от реализации). Калькуляция является основой для определения отдельных видов учетной оценки.

Счет бухгалтерского учета — способ группировки и текущего отражения информации, который позволяет показать не только начальное и конечное состояние объектов учета, но и сами изменения объектов в результате совершившихся хозяйственных операций. Объекты бухгалтерского учета группируются в учете с помощью системы счетов так, чтобы можно было получить необходимые для отчетности показатели.

Двойная запись — отражение каждой хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета дважды: по дебету одного и кредиту другого счета бухгалтерского учета. Например, снятие денег с расчетного счета организации в кассу вызывает необходимость отразить на одном счете бухгалтерского учета информацию об уменьшении безналичных денег (денег на расчетном счете стало меньше), а на втором счете — увеличение наличных денежных средств (денег в кассе стало больше) на одну и ту же сумму.

Бухгалтерский баланс — это обобщенное отражение и экономическая группировка имущества организации в денежной оценке по видам и источникам образования на конец предыдущего года и отчетного периода. По текущей информации, собранной и отраженной на счетах бухгалтерского учета, регулярно делается балансовое обобщение информации о состоянии организации,

т. е. подведение общей суммы по видам имущества организации и источникам его финансирования.

Бухгалтерская отчетность — система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации, а также иная информация, отражающая финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период. Бухгалтерская отчетность организации является завершающим этапом учетного процесса.

Перечисленные элементы метода бухгалтерского учета используются в процессе бухгалтерского учета (рис. 2.4).

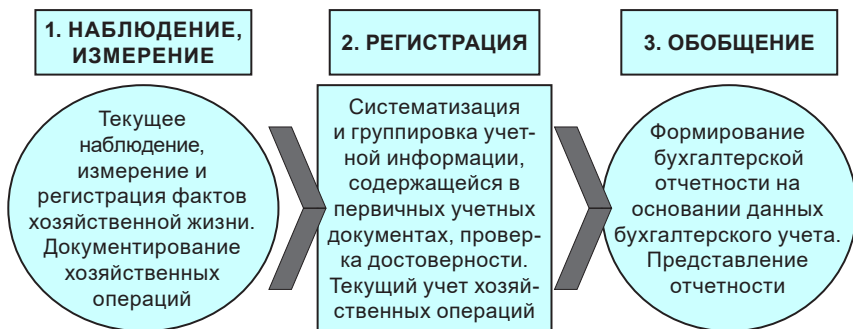


Рис. 2.4. Этапы учетного процесса

Таким образом, документация, инвентаризация, учетная оценка и калькулирование применяются на этапе сбора информации. Посредством метода счетов бухгалтерского учета и двойной записи производится систематизация информации. Передача обобщенной и систематизированной информации заинтересованным пользователям осуществляется при помощи бухгалтерского баланса и бухгалтерской отчетности.



Тест для самоконтроля

1. Активы — это:

а) имущество, возникшее в организации в результате хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод;

- б) собственный капитал организации;
- в) имущество собственника в натуральной форме;
- г) обязательства и капитал организации.

2. Собственный капитал — это:

- а) имущество, учитываемое организацией в результате хозяйственных операций;
- б) доходы будущих периодов и резервы;
- в) долгосрочные и краткосрочные обязательства;
- г) активы организации за вычетом ее обязательств.

3. Обязательства — это:

а) увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников);

б) задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала;

в) задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к увеличению активов или уменьшению собственного капитала;

г) уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками).

4. Доходы организации — это:

а) увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников);

б) задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала;

в) задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к увеличению активов или уменьшению собственного капитала;

г) уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками).

5. Расходы организации – это:

а) увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников);

б) задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала;

в) задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к увеличению активов или уменьшению собственного капитала;

г) уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками).

6. Процесс бухгалтерского учета состоит из следующих этапов:

а) документирование, калькуляция, двойная запись, отчетность;

б) наблюдение, измерение, регистрация, обобщение;

в) наблюдение, измерение, оценка, калькуляция;

г) оценка, калькуляция, инвентаризация, отчетность.

7. Способ взаимосвязанного отражения хозяйственной операции, вызывающей изменение одновременно на двух счетах по дебету одного и кредиту другого счета, называется:

а) двойная запись;

б) калькуляция;

в) документация;

г) инвентаризация.

8. Совокупность носителей учетной информации, отражающей хозяйственную деятельность организации, называется:

- а) документация;
- б) счета бухгалтерского учета;
- в) двойная запись;
- г) инвентаризация.

9. Определение денежной оценки хозяйственных операций, зафиксированных в первичном учетном документе, называется:

- а) инвентаризация;
- б) документирование;
- в) таксировка;
- г) контировка.

10. Учетная оценка производится в измерителях:

- а) денежных;
- б) натуральных;
- в) трудовых;
- г) стоимостных.

ГЛАВА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

3.1. Виды, содержание и структура бухгалтерского баланса

Термин «баланс» происходит от латинских слов *bis* — дважды и *lanx* — чаша весов и употребляется в значении «равновесие, равенство». Балансовый метод как способ представления данных в виде двусторонних таблиц с равными итогами широко используется в планировании, учете и экономическом анализе.

Бухгалтерский баланс — это обобщенное отражение и экономическая группировка имущества организации в денежной оценке по видам (активы) и источникам образования (собственный капитал, обязательства) на конец предыдущего года и отчетного периода.

Особенности бухгалтерского баланса как одного из элементов метода бухгалтерского учета и его отличия от балансов, используемых при планировании и анализе:

- все имущество обобщается в денежном выражении;
- отражает состояние имущества в статике (составляется на определенный момент), не отражая его движения и использования;
- отражает имущество организации в двух разрезах: с одной стороны, по их составу и размещению, с другой — по источникам формирования и целевому назначению, т. е. это отчет о том, что организация имеет и кому должна;
- итоговые суммы двух частей должны быть равны между собой, поскольку и в первой, и во второй части отражается одно и то же — хозяйственные средства организации, но с разных сторон: что имеем и за счет чего имеем. Эти итоги называют *валютой баланса*.

Основное балансовое равенство:

Активы = Собственный капитал + Обязательства.

Таким образом, назначение бухгалтерского баланса – итоговое обобщение информации об активах, собственном капитале и обязательствах организации, собранной в бухгалтерском учете. Составлением бухгалтерского баланса заканчивается процесс сбора информации об определенном периоде производственно-финансовой деятельности организации. Показатели бухгалтерского баланса называются *статьями* (строками).

Организации (за исключением НБ РБ, банков, ОАО «Банк развития Республики Беларусь», небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов, страховых организаций, бюджетных организаций) представляют бухгалтерский баланс в составе бухгалтерской отчетности. Форма бухгалтерского баланса установлена требованиями Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденного постановлением Минфина РБ от 12.12.2016 № 104. Бухгалтерский баланс односторонний и построен в соответствии с классификацией имущества организации и источников его формирования, рассмотренной в главе 2.

Показатели в бухгалтерском балансе приводятся за отчетный период и для сравнения за период (аналогичный отчетному периоду) года, предшествующего отчетному году. Отчетный период – период, за который составляется бухгалтерский баланс (месяц, квартал и др.).

Структура бухгалтерского баланса представлена в приложении 1.

В первой части формы «Актив» информация сгруппирована по экономической однородности объектов и по их функциональной роли в производственно-финансовой деятельности предприятия, а во второй – «Собственный капитал и обязательства» – информация об источниках образования хозяйственных средств, о состоянии собственного капитала и обязательств (с учетом срочности погашения обязательств).

Кроме деления на две части, учетные данные, отражаемые в статьях (строках), сходных по экономическому содержанию, в балансе объединяются в разделы, а внутри них – в группы. Для упрощения техники составления и удобства пользования каждая строка баланса имеет свой порядковый номер. Показатели отчета приводятся в тысячах белорусских рублей в целых числах. Вычитаемые и отрицательные числовые значения показателей показываются в круглых скобках.

Часть **«Актив»** включает два раздела. В разделе I **«Долгосрочные активы»** приводится информация об остатках долгосрочных активов организации. В разделе II **«Краткосрочные активы»** приводится информация об остатках краткосрочных активов организации.

Часть **«Собственный капитал и обязательства»** включает три раздела. В разделе III **«Собственный капитал»** приводится информация о собственном капитале. В разделе IV **«Долгосрочные обязательства»** приводится информация об обязательствах, погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты. Отчетная дата — последний календарный день отчетного периода. В разделе V **«Краткосрочные обязательства»** приводится информация об обязательствах, погашение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты.

3.2. Изменения в бухгалтерском балансе под влиянием хозяйственных операций

В организации постоянно осуществляется большое количество разнообразных хозяйственных операций. Все они оказывают различное влияние на количество и состав имущества и источники его образования. Поскольку бухгалтерский баланс отражает состояние имущества, каждая операция влияет на показатели баланса, изменяя величину его статей, разделов, а в отдельных случаях и итог (валюту) баланса. Таким образом, существует неразрывная связь баланса с текущим учетом хозяйственных операций.

В зависимости от влияния на баланс все хозяйственные операции принято делить на четыре типа (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Влияние хозяйственных операций на бухгалтерский баланс

Тип операций	Характер изменения в бухгалтерском балансе		
	актива	собственного капитала и обязательств	итога (валюты) баланса
1	Увеличение (+) уменьшение (–)	X	Не изменяется
2	X	Увеличение (+) уменьшение (–)	Не изменяется
3	Увеличение (+)	Увеличение (+)	Увеличение (+)
4	Уменьшение (–)	Уменьшение (–)	Уменьшение (–)

Операции 1-го типа изменяют состав имущества, т. е. вызывают изменение только в активе баланса: одна статья увеличивается, другая уменьшается на сумму хозяйственной операции. Таким образом, происходит изменение состава хозяйственных средств, но итог (валюта) баланса остается неизменной.

Операции 2-го типа изменяют источники формирования имущества организации: одна статья увеличивается, другая уменьшается на сумму хозяйственной операции. Происходит изменение источников средств, но валюта баланса не изменяется.

Операции 3-го типа изменяют величину имущества и источники его формирования одновременно в сторону увеличения на сумму хозяйственной операции. Валюта баланса увеличивается на сумму хозяйственной операции.

Операции 4-го типа изменяют величину имущества и источников его формирования одновременно в сторону уменьшения на сумму хозяйственной операции. Валюта баланса уменьшается на сумму хозяйственной операций.

Пример 1. Рассмотрим влияние хозяйственных операций на показатели бухгалтерского баланса. Исходные данные представлены в таблицах 1 и 2.

Таблица 1

Бухгалтерский баланс организации на 01.09.20__ г.

Актив	На начало года, руб. коп.	Собственный капитал и обязательства	На начало года, руб. коп.
Запасы	5000	Уставный капитал	5000
		Нераспределенная прибыль	3000
Денежные средства	9000	Краткосрочные кредиты, займы	0
Дебиторская задолженность	1000	Кредиторская задолженность	7000
БАЛАНС	15 000	БАЛАНС	15 000

Таблица 2

Хозяйственные операции

Хозяйственные операции	Сумма, руб. коп.
1) 15.09.20__ г. выдан работнику из кассы организации аванс в связи с его командировкой	50.00
2) 20.09.20__ г. за счет краткосрочного кредита оплачена задолженность поставщику	800.00
3) 24.09.20__ г. от поставщиков получена сахарная свекла	600.00
4) 30.09.20__ г. за полученные материалы поставщику перечислены с расчетного счета денежные средства	660.00

Операция 1. Выдан работнику из кассы организации аванс на командировочные расходы в сумме 50 руб.

В результате этой хозяйственной операции:

1) денежные средства (средства, краткосрочный актив, денежные средства и эквиваленты денежных средств) в кассе организации уменьшились на 50 руб.;

2) дебиторская задолженность подотчетного лица (средства, краткосрочный актив, краткосрочная дебиторская задолженность) увеличилась на эту же сумму – 50 руб.

Общая стоимость активов в организации не изменилась ($A = \text{СкиО}$).

Данная хозяйственная операция относится к первому типу и вызывает изменения только в активе бухгалтерского баланса (табл. 3).

Таблица 3

Бухгалтерский баланс организации на 15.09.20__ г., руб.

Актив	На 01.09	Изменения		На конец периода	Собственный капитал и обязательства	На 01.09	Изменения		На конец периода
		+	–				+	–	
Запасы	5000			5000	Уставный капитал	5000			5000
					Нераспределенная прибыль	3000			3000
Денежные средства	9000		(50)	8950	Краткосрочные кредиты, займы				
Дебиторская задолженность	1000	50		1050	Кредиторская задолженность	7000			7000
БАЛАНС	15 000	50	(50)	15 000	БАЛАНС	15 000			15 000

Общий итог баланса (относительно начала отчетного периода) не изменился.

Операция 2. 20.09.20__ г. за счет краткосрочного кредита оплачена задолженность поставщику на сумму 800 руб.

В результате этой хозяйственной операции:

1) задолженность поставщику (источники средств, обязательства, краткосрочная кредиторская задолженность) уменьшилась на сумму 800 руб.;

2) краткосрочный кредит (источники средств, обязательства, краткосрочные кредиты и займы) увеличился на ту же сумму – 800 руб.

Общая стоимость источников средств в организации не изменилась ($A = \text{СкиО}$).

Данная хозяйственная операция относится ко второму типу и вызывает изменения только в части «Собственный капитал и обязательства» бухгалтерского баланса (табл. 4).

Таблица 4

Бухгалтерский баланс организации на 20.09.20__ г., руб.

Актив	На 01.09	Изменения		На конец периода	Собственный капитал и обязательства	На 01.09	Изменения		На конец периода
		+	–				+	–	
Запасы	5000			5000	Уставный капитал	5000			5000
					Нераспределенная прибыль	3000			2000

Окончание табл. 4

Актив	На 01.09	Измене- ния		На конец периода	Собственный капитал и обязательства	На 01.09	Измене- ния		На конец периода
		+	–				+	–	
Денежные средства	9000			8950	Краткосрочные кредиты, займы		800		800
Дебиторская задолженность	1000	50		1050	Кредиторская задолженность	7000		(800)	6200
БАЛАНС	15 000	50	(50)	15 000	БАЛАНС	15 000	800	(800)	15 000

Общий итог баланса (относительно начала отчетного периода) не изменился.

Операция 3. 24.09.20__ г. от поставщиков получена сахарная свекла на сумму 600 руб.

В результате этой хозяйственной операции:

1) стоимость сахарной свеклы (средства, краткосрочный актив, запасы, сырье и материалы) в организации увеличилась на сумму 600 руб.;

2) задолженность организации перед поставщиком (источники средств, обязательства, краткосрочная кредиторская задолженность) также увеличилась на ту же сумму – 600 руб.

В общем изменилась (увеличилась) стоимость как средств организации, так и источников их финансирования (А = СК+О).

Данная хозяйственная операция относится к третьему типу и вызывает изменения и в части «Актив» бухгалтерского баланса, и в части «Собственный капитал и обязательства» (табл. 5).

Таблица 5

Бухгалтерский баланс организации на 24.09.20__ г.

Актив	На 01.09	Измене- ния		На конец перио- да	Собственный капитал и обязательства	На 01.09	Изменения		На конец перио- да
		+	–				+	–	
Запасы	5000	600		5600	Уставный капитал	5000			5000
					Нераспределенная прибыль	3000			3000
Денежные средства	9000		(50)	8950	Краткосрочные кредиты, займы		800		800
Дебиторская задолженность	1000	50		1050	Кредиторская задолженность	7000	600	(800)	6800
БАЛАНС	15 000	650	(50)	15 600	БАЛАНС	15 000	1400	(800)	15 600

Общий итог баланса изменился (увеличился).

Операция 4. 30.09.20__ г. за полученные материалы поставщику перечислены с расчетного счета денежные средства в сумме 660 руб.

В результате этой хозяйственной операции:

1) денежные средства (средства, краткосрочный актив, денежные средства и эквиваленты денежных средств) на расчетном счете организации уменьшились на 660 руб.;

2) задолженность поставщику (источники средств, обязательства, кредиторская задолженность) уменьшилась на эту же сумму – 660 руб.

В общем изменилась (уменьшилась) стоимость как средств организации, так и источников их финансирования ($A = SKиO$).

Данная операция относится к четвертому типу и вызывает изменения в части «Актив» бухгалтерского баланса и части «Собственный капитал и обязательства» (табл. 6).

Таблица 6

Бухгалтерский баланс организации на 30.09.20__ г., руб.

Актив	На 01.09	Изменения		На конец периода	Собственный капитал и обязательства	На 01.09	Изменения		На конец периода
		+	–				+	–	
Запасы	5000	600		5600	Уставный капитал	5000			5000
					Нераспределенная прибыль	3000			3000
Денежные средства	9000		(710)	8290	Краткосрочные кредиты, займы		800		800
Дебиторская задолженность	1000	50		1050	Кредиторская задолженность	7000	600	(1460)	6140
БАЛАНС	15 000	650	(710)	14 940	БАЛАНС	15 000	1400	(1460)	14 940

Общий итог баланса изменился (уменьшился).

3.3. Счета бухгалтерского учета

Счет бухгалтерского учета – способ группировки и текущего отражения изменений в составе хозяйственных средств и источников их образования, который позволяет отразить не только начальное и конечное их состояние, но и сами изменения объектов учета в результате совершившихся хозяйственных операций. Наиболее удобным способом группировки учетной информации выбраны таблицы, поэтому все счета бухгалтерского учета разработаны в форме таблиц. Счет бухгалтерского учета включает следующие элементы и показатели (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Элементы и показатели счета бухгалтерского учета

Элемент, показатель	Содержание, отражаемая информация
Название	Определяет объект бухгалтерского учета, о котором будет собираться и группироваться информация (например, счет «Материалы»: в таблице будет содержаться информация о всех видах материалов, принадлежащих организации)
Дебет	Левая часть счета бухгалтерского учета
Кредит	Правая часть счета бухгалтерского учета
Остаток (сальдо) на начало и конец отчетного периода	Дает информацию о наличии объекта бухгалтерского учета на начало и конец периода сбора информации о хозяйственной деятельности организации
Хозяйственная операция	Содержание (качественная характеристика) и сумма (стоимостное измерение) хозяйственной операции
Оборот по дебету и кредиту	Сумма всех хозяйственных операций, отраженных соответственно по дебету (слева) и по кредиту (справа) счета бухгалтерского учета

В теории и практике применяются три схемы счетов бухгалтерского учета. Первая схема — упрощенная (используется для обучения бухгалтерскому учету (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Упрощенная схема счета бухгалтерского учета

Дебет	Кредит
Сальдо на начало отчетного периода	
Содержание, суммы хозяйственных операций, сгруппированных по признаку изменения объекта (увеличение, уменьшение)	Содержание, суммы хозяйственных операций, сгруппированных по признаку изменения объекта (увеличение, уменьшение)
Оборот по дебету за отчетный период	Оборот по кредиту за отчетный период
Сальдо на конец отчетного периода	

Вторая схема применяется на практике при журнально-ордерной форме учета (табл. 3.4).

Таблица 3.4

Журнал-ордер № 1 по кредиту счета «Касса»Остаток на начало периода (дебет) 25 руб. 13 коп.

Дата	В дебет счетов				Итого по кредиту счета 50
	«Расчеты с подотчетными лицами»	«Расчетные счета»	«Расчеты с персоналом по оплате труда»	и т. д.	
05.01. __	50.00	150.00	300.35		500.35

Третья схема используется на практике в большинстве программ автоматизации бухгалтерского учета и имеет две разновидности: в виде журнала хозяйственных операций (табл. 3.5) и в виде двусторонней таблицы (табл. 3.6).

Таблица 3.5

Карточка счета «Расчеты по налогам и сборам»

Дата	Документ	Операции	Дебет		Кредит		Текущее сальдо
			счет	сумма	счет	сумма	
Сальдо на начало периода			19,84				
05.01._	Выписки 000003	Перечислен подоходный налог	«Расчеты по налогам и сборам»	25.00	«Расчетные счета»		Дт 44.84

Таблица 3.6

Анализ счета «Расчеты по налогам и сборам»

Счет	Сумма, руб. коп.	
	с кредита счетов	в дебет счетов
Сальдо на начало периода	19.84	
«Расчетные счета»	26.00	
«Расчеты с персоналом по оплате труда»		24.38
«Прибыли и убытки»		42.26
Обороты за период	26.00	66.64
Сальдо на конец периода		20.80

Многообразие различных хозяйственных операций, возникающих в процессе поступления и использования имущества, а также источников его образования, требует применения большого количества счетов бухгалтерского учета разного содержания

и назначения. Систематизированным перечнем счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета в организациях, является **план счетов бухгалтерского учета**.

В Республике Беларусь разработан и используется типовой План счетов бухгалтерского учета (приложение 2) и Инструкция по его применению, утвержденные постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 № 50 (далее — соответственно План счетов и Инструкция № 50).

План счетов содержит двухзначный код синтетического балансового счета от 01 до 99, его наименование, код субсчета и его наименование. Каждый раздел имеет свободные кодовые номера, позволяющие при необходимости дополнять План счетов новыми счетами без изменения общей нумерации. Организации при необходимости могут по согласованию с Минфином РБ вводить в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов. Для удобства использования все счета сведены в разделы в соответствии с группировкой счетов по экономическому содержанию (8 разделов балансовых счетов и один раздел — забалансовых).

В процессе осуществления своей деятельности организации совершают хозяйственные операции, связанные с использованием и хранением не принадлежащего им имущества, но которое определенное время находится в распоряжении организации или на временном хранении. Кроме того, у организации могут возникать определенные обязательства при неисполнении партнером условий договоров. Для контроля за такими имуществом и обязательствами Планом счетов предусмотрены забалансовые счета.

3.4. Характеристика счетов бухгалтерского учета и порядок записей на них

По назначению и структуре счета бухгалтерского учета подразделяются на:

- активные — счета, на которых отражается информация об одном объекте бухгалтерского учета, или об активах, или о расходах организации;
- пассивные — счета, на которых отражается информация об одном объекте бухгалтерского учета, или о собственном капитале, или об обязательствах, или о доходах организации;

• активно-пассивные — счета, на которых одновременно отражается информация о двух объектах бухгалтерского учета, или о дебиторской и кредиторской задолженности, или о доходах и расходах, или о прибылях и убытках.

Строение активных счетов бухгалтерского учета представлено в таблице 3.7.

Таблица 3.7

Строение счетов по учету активов и расходов

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало отчетного периода (C_n)	
Поступление активов, увеличение расходов (+, ↑)	Уменьшения активов, списание расходов (–, ↓)
Оборот по дебету (ОД) равен сумме всех поступлений (увеличений)	Оборот по кредиту (ОК) равен сумме всех уменьшений (списаний)
Остаток (сальдо) на конец отчетного месяца (C_k) $C_k = C_n + \text{ОД} - \text{ОК}$	

Пример 2. Сгруппируем и отразим информацию о хозяйственных операциях, произошедших с материалами организации.

На начало месяца остаток материалов в организации составлял 100 руб. В течение месяца в организации были совершены следующие хозяйственные операции:

- 1) поступили материалы от поставщиков на сумму 500 руб.;
- 2) отпущено на производство сырье на 300 руб.;
- 3) выданы денежные средства в подотчет работнику на покупку материалов 25 руб.;
- 4) оприходованы на складе материалы, полученные от подотчетных лиц на сумму 20 руб.;
- 5) отпущены строительные материалы со склада на постройку зданий на сумму 200 руб.

Решение.

Дебет	№ 10 «Материалы»	Кредит
Сальдо начальное 100		
1. 500	2. 300	
4. 25	5. 200	
Оборот по дебету 525	Оборот по кредиту 500	
Сальдо конечное (Дт) = 125 (100 + 525 – 500)		

Как видно, на счете 10 «Материалы» не нашла отражение третья хозяйственная операция, так как в ходе ее совершения объект бухгалтерского учета «материалы» не изменялся (не происходило ни увеличения, ни уменьшения стоимости материалов).

Строение пассивных счетов бухгалтерского учета представлено в таблице 3.8.

Таблица 3.8

Строение счетов по учету собственного капитала, обязательств, доходов

Дебет	Кредит
	Остаток (сальдо) на конец предыдущего месяца (C_n)
Уменьшение собственного капитала, обязательств, доходов (–, ↓)	Увеличение собственного капитала, обязательств, доходов (+, ↑)
Оборот по дебету (ОД) равен сумме всех уменьшений	Оборот по кредиту (ОК) равен сумме всех увеличений
	Остаток (сальдо) на конец отчетного месяца (C_k) $C_k = C_n + ОК - ОД$

Пример 3. Сгруппируем и отразим информацию о хозяйственных операциях, изменивших задолженность по кредиту организации.

На начало месяца задолженность по краткосрочному кредиту в банке составляла 1000 руб. В течение месяца в организации произошли следующие хозяйственные операции:

- 1) получен новый кредит на сумму 500 руб.;
- 2) начислены проценты за пользование кредитными ресурсами 30 руб.;
- 3) погашена часть задолженности по кредиту 75 руб.;
- 4) погашена задолженность по процентам 30 руб.

Решение.

Дебет № 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	Кредит
	Сальдо начальное 1000
3. 75	1. 500
4. 30	2. 30
Оборот по дебету 105	Оборот по кредиту 530
	Сальдо конечное (Кт) = 1425 (1000 + 530 – 105)

Как видно, на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» отражаются также вторая и четвертая хозяйственные операции, так как задолженность по процентам за полученный кредит увеличивает кредиторскую задолженность по кредиту перед банком.

В активно-пассивных счетах объединены структурные признаки активных и пассивных счетов бухгалтерского учета.

3.5. Двойная запись на счетах. Корреспонденция счетов

Все экономические явления имеют два аспекта: затраты и вознаграждения, убыток и выгода, источник и использование, которые возмещают или компенсируют друг друга. Поэтому по своей экономической природе любая хозяйственная операция обязательно обладает двойственностью и взаимностью. Для сохранения этих свойств в бухгалтерском учете, а также с целью контроля при отражении хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета используется метод двойной записи.

Двойная запись представляет собой запись, в результате которой каждая хозяйственная операция на одинаковую сумму отражается на счетах бухгалтерского учета дважды: в дебет одного счета и одновременно в кредит другого взаимосвязанного с ним счета.

По окончании каждого отчетного периода при подсчете бухгалтером оборотов по дебету и кредиту бухгалтерских счетов, независимо от их вида, суммы итогов должны быть равны (*дебетовый оборот по всем счетам должен быть равен кредитовому обороту по всем счетам*). Неравенство свидетельствует об ошибке, допущенной бухгалтером.

Метод двойной записи обуславливает существование таких понятий, как корреспонденция счетов и бухгалтерская запись.

Взаимосвязь между счетами при отражении каждой конкретной операции, возникающая при методе двойной записи, называется **корреспонденцией счетов**, а сами взаимосвязанные счета — *корреспондирующими*. Оформление корреспонденции счетов, когда одновременно делается запись по дебету и кредиту счетов на сумму хозяйственной операции, подлежащей регистрации, называется **бухгалтерской записью**. Составить (сделать) бухгалтерскую запись — значит указать, какой счет бухгалтерского учета дебетуется (отражается сумма по дебету), а какой — кредитруется (отражается сумма по кредиту) и на какую сумму.

Пример корреспонденции счетов:

Поступили с расчетного счета денежные средства в кассу организации:

Дебет 50 «Касса»

Кредит 51 «Расчетные счета»

В данной записи счет 50 «Касса» является корреспондирующим для счета 51 «Расчетные счета».

Примеры бухгалтерской записи:

Поступили с расчетного счета денежные средства в сумме 100 руб. в кассу организации:

<i>Дебет 50 «Касса»</i>	<i>100 руб.</i>
<i>Кредит 51 «Расчетные счета»</i>	<i>100 руб.</i>

или

<i>Дт 50 «Касса»</i>	<i>Кт 51 «Расчетные счета»</i>	<i>100 руб.</i>
----------------------	--------------------------------	-----------------

или

<i>Дебет 50 «Касса»</i>	<i>100 руб.</i>
<i>Кредит 51 «Расчетные счета»</i>	

Запись каждой операции на счетах бухгалтерского учета осуществляется по мере ее совершения на основании принятых и проверенных первичных учетных документов. Записи делают непосредственно на первичном учетном документе или отражают в регистрах бухгалтерского учета.

Можно систематизировать все бухгалтерские записи в четыре типа, аналогичные типам влияния хозяйственных операций на показатели бухгалтерского баланса. Рассмотрим типы бухгалтерских записей на примерах хозяйственных операций.

Пример 4. Составим бухгалтерские записи по хозяйственным операциям, приведенным в таблице 2 примера 1.

Операция 1. Выдан работнику из кассы организации аванс на командировочные расходы в сумме 50 руб.

В результате этой хозяйственной операции:

1) денежные средства (учитываются на активном счете 50 «Касса») в кассе организации уменьшились на 50 руб.;

2) дебиторская задолженность подотчетного лица (учитывается на активном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами») увеличилась на эту же сумму – 50 руб.

Оба объекта бухгалтерского учета отражаются на активных счетах.

Увеличение на активных счетах отражается по дебету, а уменьшение – по кредиту. Следовательно, уменьшение денег в кассе отражаем по кредиту счета 50, а увеличение дебиторской задолженности – по дебету счета 71, на сумму 50 руб.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»		Счет 50 «Касса»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
50			50

ИЛИ

Дт 71	Кт 50	50 руб.
-------	-------	---------

Операция 2. 20.09.20__ г. за счет краткосрочного кредита оплачена задолженность поставщику на сумму 800 руб.

В результате этой хозяйственной операции:

1) задолженность поставщику (учитывается на пассивном счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками») уменьшилась на сумму 800 руб.;

2) краткосрочный кредит (учитывается на пассивном счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам») увеличился на ту же сумму – 800 руб.

Оба объекта бухгалтерского учета отражаются на пассивных счетах.

Увеличение на пассивных счетах отражается по кредиту, а уменьшение – по дебету. Следовательно, уменьшение кредиторской задолженности отражаем по дебету счета 60, а увеличение краткосрочного кредита – по кредиту счета 66, на сумму 800 руб.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		Счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
800			800

ИЛИ

Дт 60	Кт 66	800 руб.
-------	-------	----------

Операция 3. 24.09.20__ г. от поставщиков получена сахарная свекла на сумму 600 руб.

В результате этой хозяйственной операции:

1) стоимость сахарной свеклы (учитывается на активном счете 10 «Материалы») в организации увеличилась на сумму 600 руб.;

2) задолженность организации перед поставщиком (учитывается на пассивном счете 60) также увеличилась на ту же сумму – 600 руб.

Оба объекта бухгалтерского учета увеличились, но один отражается на активном счете, а второй – на пассивном.

Увеличение на активных счетах отражается по дебету, а увеличение на пассивных счетах – по кредиту. Следовательно, увеличение сахарной свеклы отражаем по дебету счета 10, а увеличение кредиторской задолженности – по кредиту счета 60, на сумму 600 руб.

Счет 10 «Материалы»		Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
600		600	

ИЛИ

Дт 10	Кт 60	600 руб.
-------	-------	----------

Операция 4. 30.09.20__ г. за полученные материалы поставщику перечислены с расчетного счета денежные средства в сумме 660 руб.

В результате этой хозяйственной операции:

1) денежные средства (учитываются на активном счете 51 «Расчетные счета») на расчетном счете организации уменьшились на 660 руб.;

2) задолженность поставщику (учитывается на пассивном счете 60) уменьшилась на эту же сумму — 660 руб.

Оба объекта бухгалтерского учета уменьшились, но один отражается на активном счете, а второй — на пассивном.

Уменьшение на активных счетах отражается по кредиту, а уменьшение на пассивных счетах — по дебету. Следовательно, уменьшение денег на расчетном счете отражаем по кредиту счета 51, а уменьшение кредиторской задолженности — по дебету счета 60, на сумму 660 руб.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		Счет 51 «Расчетные счета»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
660			660

ИЛИ

Дт 60	Кт 51	660 руб.
-------	-------	----------

Таким образом, можно обобщить типы бухгалтерских записей:

	Дебет счета	Кредит счета
1 тип	Активный счет (увеличение, +)	Активный счет (уменьшение, −)
2 тип	Пассивный счет (уменьшение, −)	Пассивный счет (увеличение, +)
3 тип	Активный счет (увеличение, +)	Пассивный счет (увеличение, +)
4 тип	Пассивный счет (уменьшение, −)	Активный счет (уменьшение, −)

Алгоритм составления бухгалтерской записи:

1) изучается содержание хозяйственной операции с точки зрения раскрытия ее экономического содержания;

2) выявляются объекты бухгалтерского учета (не менее двух);

3) определяется вид изменений в имуществе организации в результате хозяйственных операций (увеличение или уменьшение объектов);

4) определяются счета для записи суммы хозяйственной операции методом двойной записи и их вид (активный, пассивный);

5) устанавливается характер отражения изменения объекта на счетах (по дебету или кредиту счета);

6) составляется бухгалтерская запись.

Бухгалтерские записи бывают простые и сложные. В *простой бухгалтерской записи* участвуют только два бухгалтерских счета, как это показано в предыдущих примерах. В *сложных бухгалтерских записях* дебет одного счета бухгалтерского учета может быть связан с кредитом нескольких счетов, или наоборот, кредит одного счета бухгалтерского учета связан с дебетом нескольких счетов. Например, получены от поставщика (кредиторская задолженность) станок (вложения в долгосрочные активы) и запчасти к нему (материалы). В этой операции кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» связан с дебетом двух разных счетов — 08 «Вложения в долгосрочные активы» и 10 «Материалы».

Учет операций на забалансовых счетах ведется без применения двойной записи — по простой системе. Бухгалтерская запись содержит не традиционную запись дебета и кредита двух корреспондирующих счетов, а только или дебет или кредит одного забалансового счета. По дебету забалансового счета отражают получение ценностей либо возникновение обязательств, а по кредиту — их выбытие (списание).



Тест для самоконтроля

1. Бухгалтерский баланс — это обобщенное отражение и экономическая группировка имущества организации в:

а) денежной и натуральной форме по видам и источникам образования на конец предыдущего года и отчетного периода;

б) денежной оценке по видам на конец предыдущего года;

в) денежной оценке по видам и источникам образования на конец отчетного периода;

г) денежной оценке по видам и источникам образования на конец предыдущего года и отчетного периода.

2. В активе бухгалтерского баланса сгруппированы(-о):
 - а) обязательства организации;
 - б) имущество организации;
 - в) хозяйственные процессы;
 - г) активы, собственный капитал и обязательства.

3. В бухгалтерском балансе задолженности по расчетам с дебиторами и кредиторами отражаются соответственно в:
 - а) четвертом и пятом разделах;
 - б) активе;
 - в) обязательствах и активе;
 - г) активе и обязательствах.

4. Операция получения кредита в банке вызывает в бухгалтерском балансе:
 - а) увеличение актива и уменьшение обязательств;
 - б) уменьшение актива и уменьшение обязательств;
 - в) увеличение актива и увеличение обязательств;
 - г) уменьшение актива и увеличение обязательств.

5. Раздел III в бухгалтерском балансе называется:
 - а) «Долгосрочные активы»;
 - б) «Долгосрочные обязательства»;
 - в) «Собственный капитал»;
 - г) «Краткосрочные обязательства».

6. Раздел 4 типового плана счетов бухгалтерского учета называется:
 - а) «Производственные запасы»;
 - б) «Затраты на производство»;
 - в) «Готовая продукция и товары»;
 - г) «Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения».

7. Способ взаимосвязанного отражения хозяйственной операции, вызывающей изменение одновременно на двух счетах по дебету одного и кредиту другого счета в одной и той же сумме, называется:
 - а) двойная запись;
 - б) калькуляция;
 - в) документация;
 - г) инвентаризация.

8. Когда конечное сальдо по активным счетам равно нулю?
- а) Такого быть не может;
 - б) если в течение периода по счету не было изменений;
 - в) если начальный остаток по дебету плюс оборот по дебету равны обороту по кредиту;
 - г) если оборот по дебету равен обороту по кредиту.
9. Сумма хозяйственной операции, увеличивающая источник формирования имущества, на пассивных счетах отражается по:
- а) кредиту;
 - б) дебету;
 - в) сальдо конечному;
 - г) сальдо начальному.
10. Для того чтобы определить конечное сальдо на пассивных счетах, следует:
- а) к начальному кредитовому сальдо добавить дебетовый оборот;
 - б) к начальному дебетовому сальдо добавить кредитовый оборот;
 - в) к начальному дебетовому сальдо добавить дебетовый оборот и вычесть кредитовый оборот;
 - г) к начальному кредитовому сальдо добавить кредитовый оборот и вычесть дебетовый оборот.

ГЛАВА 4. ДОКУМЕНТООБОРОТ, БЛАНКИ, ДОКУМЕНТЫ И УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ

4.1. Документооборот и его организация. Первичный учетный документ

Бухгалтерская документация является частью системы документирования организации. Правильная организация работы с документами (организация документооборота) — обязательная составляющая эффективного управления организацией.

Документооборот — это движение документов в организации с момента их получения или создания до завершения исполнения, отправки или направления в дело (архив).

Организация документооборота должна отвечать следующим требованиям:

- оперативность прохождения документов;
- исключение ненужных инстанций прохождения документов;
- соблюдение единообразия порядка прохождения и обработки основных групп документов.

Документооборот исключительно важен для правильной организации бухгалтерского учета, и его нельзя рассматривать отдельно от специфических бизнес-процессов конкретной организации. Для целей организации документооборота все документы бухгалтерского учета по степени обобщения информации можно разделить на три уровня:

- первичные учетные документы — отражают одну или несколько типовых хозяйственных операций, осуществляемых одновременно;
- регистры бухгалтерского учета — документы для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах;
- бухгалтерская отчетность.

Отличительной чертой бухгалтерского учета является оформление хозяйственной операции первичными учетными документами. **Первичный учетный документ** — документ, на основании которого хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета.

Первичный учетный документ составляется при совершении хозяйственной операции (если это невозможно, то документ оформляется непосредственно после ее совершения). Закон № 57-З предусматривает возможность составления первичных учетных документов как на бумажном носителе, так и в форме электронного документа (с соблюдением требований законодательства об электронном документе и электронной цифровой подписи).

Совокупность первичных учетных документов организации является первым звеном системы документов бухгалтерского учета организации. В соответствии со ст. 10 Закона № 57-З первичные учетные документы должны содержать следующую обязательную информацию:

- наименование документа, дата его составления;
- наименование организации, фамилия и инициалы индивидуального предпринимателя, являющегося участником хозяйственной операции;
- содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее оценка в натуральных и стоимостных или в стоимостных показателях;
- должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и (или) правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и подписи.

Постановлением Совмина РБ от 24.03.2011 № 360 (далее — постановление № 360) утвержден перечень первичных учетных документов, обязательных для применения всеми организациями независимо от формы собственности:

- товарно-транспортная накладная;
- товарная накладная;
- приходный кассовый ордер;
- расходный кассовый ордер;
- акт о приемке-передаче основных средств;
- акт о приемке-передаче нематериальных активов;
- акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ;

- акт о передаче не завершенных строительством объектов;
- акт о передаче затрат, произведенных при создании объектов инженерной и (или) транспортной инфраструктуры.

В соответствии с данным постановлением государственными органами (Минфином РБ и Министерством архитектуры и строительства Республики Беларусь (далее — Минстройархитектуры РБ)) были установлены формы (бланки) этих первичных учетных документов. **Бланк документа** — стандартный лист (страница) с воспроизведенной на нем постоянной (не изменяющейся) информацией документа и местом, отведенным для переменной (изменяющейся) информации. Формы (бланки) всех остальных первичных учетных документов организация вправе разрабатывать самостоятельно или использовать формы документов, установленные республиканскими органами государственного управления.

При поступлении первичных учетных документов в бухгалтерию организации производится их проверка на соответствие Закону № 57-З и другим нормативным правовым актам. Проверка проводится по трем направлениям:

- устанавливается законность хозяйственной операции;
- проверяется полнота и правильность заполнения всей необходимой информации, своевременность составления и представления в бухгалтерию;
- проверяется правильность арифметических подсчетов.

После проверки документы подлежат бухгалтерской обработке:

- таксировка (денежное измерение величины хозяйственной операции, если это не было возможно сделать при наблюдении за совершением хозяйственной операции);
- группировка информации по однородным хозяйственным операциям, датам (периодам) составления документов;
- контировка (проставление корреспондирующих счетов, т. е. отражение информации в регистрах бухгалтерского учета).

Для контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются *сводные учетные документы*, к которым, в частности, относятся материальные отчеты, товарные отчеты, журнал регистрации хозяйственных операций.

4.2. Учетные регистры

Поступившие в бухгалтерию первичные учетные документы обязательно проверяются, затем регистрируются. Информация, содержащаяся в документах, группируется и записывается в системе синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета в определенном порядке. **Синтетический учет** — обобщенное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации на синтетических счетах бухгалтерского учета. **Аналитический учет** — детализированное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации на аналитических счетах бухгалтерского учета.

Документы, где регистрируются бухгалтерские записи на счетах, называют регистрами бухгалтерского учета. **Регистр бухгалтерского учета** — это документ, в котором производятся регистрация, накопление и систематизация учетной информации, содержащейся в первичных учетных документах, в натуральных и (или) стоимостных показателях.

Регистры бухгалтерского учета должны содержать следующие сведения:

- наименование регистра;
- наименование организации;
- даты начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическая и (или) систематическая группировка хозяйственных операций;
- оценка хозяйственных операций в натуральных и (или) стоимостных показателях;
- должности лиц, ответственных за ведение регистра, их фамилии, инициалы и подписи.

Лица, составившие и подписавшие регистры бухгалтерского учета, отвечают за правильность отражения в них хозяйственных операций.

Ведение регистров аналитического и синтетического учета в организации должно обеспечить полноту данных, необходимых для составления бухгалтерской отчетности. С этой целью данные аналитического учета обобщаются в оборотных ведомостях. Итоги в оборотных ведомостях аналитического учета сверяются с аналогичными показателями соответствующего синтетического счета. Если они не равны, ищут ошибку, проверяют правильность выведения остатков по каждому аналитическому счету.

При необходимости проводят сверку записей по каждой операции в синтетическом и аналитическом учете. В этом и заключается контрольное значение оборотных ведомостей по счетам аналитического учета.

Примерами регистров бухгалтерского учета также могут быть оборотно-сальдовая ведомость, оборотная ведомость по товарно-материальным счетам, шахматная ведомость, главная книга, журналы-ордера, анализ счета, карточка счета и т. д.

4.3. Основные формы бухгалтерского учета

Совокупность учетных регистров, используемых в организации для отражения хозяйственных операций в определенной последовательности и группировке соответствующими приемами записей, образует форму бухгалтерского учета. **Форма бухгалтерского учета** — это порядок осуществления и обобщения записей на счетах бухгалтерского учета и совокупность регистров бухгалтерского учета, в которых производятся такие записи.

Элементы, определяющие форму бухгалтерского учета:

- количество и построение используемых учетных регистров;
- способы производства записей в учетные регистры;
- взаимосвязь между регистрами при производстве и сверке учетных записей в них.

Таким образом, именно набором учетных регистров, системой их взаимодействия и документооборотом отличаются разные формы учета. В зависимости от сочетания учетных регистров, порядка их заполнения и способа обращения учетной информации различают мемориально-ордерную, журнально-ордерную и упрощенную формы бухгалтерского учета.

Мемориально-ордерная форма получила свое название от такого учетного регистра, как мемориальный ордер. Мемориальные ордера являются документами бухгалтерского оформления, в которых указываются записи по хозяйственным операциям. За каждым мемориальным ордером закрепляется постоянный номер, что позволяет составить лишь один ордер в месяц на каждую группу однородных хозяйственных операций.

Журнально-ордерная форма построена на использовании журналов-ордеров. Журналы-ордера ведутся непосредственно на основе первичных учетных документов только по счетам с небольшим числом отражаемых в них операций. Каждый журнал-ордер имеет свой постоянный номер и открывается для каждого

синтетического счета или нескольких взаимосвязанных счетов. Журналы-ордера построены по кредитовому принципу (дается подробная группировка (развернутая информация) только кредитового оборота счета бухгалтерского учета). При большом количестве однородных первичных документов данные их сначала накапливаются в накопительных и группировочных ведомостях, итоги которых в конце месяца переносятся в соответствующие журналы-ордера.

На малых предприятиях, имеющих ограниченный круг хозяйственных операций, учет ведется по *упрощенным формам*. При упрощенной форме бухгалтерского учета на основе данных первичных учетных документов ведется комбинированный регистр синтетического и аналитического учета «Книга (Журнал) учета хозяйственных операций». В ней отражаются остатки по счетам на начало года по видам активов, обязательств и т. д.

В зависимости от способа ведения бухгалтерского учета выделяют следующие формы:

- ручная — первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и отчетность составляются вручную или с использованием набора компонентов офисных пакетов на персональном компьютере;
- автоматизированная — базируется на использовании в учете специализированных программных продуктов для персональных компьютеров.

В ходе автоматизации бухгалтерского учета наблюдается взаимопроникновение форм бухгалтерского учета. Так, одновременно могут создаваться карточки счетов, мемориальные ордера, журналы-ордера, анализы счетов, шахматная ведомость, главная книга и т. д.

Выбор формы бухгалтерского учета закрепляется в приказе об учетной политике организации и зависит от различных условий, прежде всего, размера бизнеса и степени автоматизации бухгалтерского учета в организации.

4.4. Оценка объектов бухгалтерского учета.

Исправление ошибок

Обязательной в первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета является информация о хозяйственной операции, выраженной (измеренной) с использованием денежно-

го измерителя. В бухгалтерском учете оценка специфична, она подчиняется требованиям и принципам учета, использует своеобразные методы расчетов, характерные только для учета.

Для учетной оценки активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации применяются:

- *первоначальная стоимость* — стоимость, по которой актив или обязательство принимаются к бухгалтерскому учету;
- *приведенная (дисконтированная) стоимость* — текущая стоимость будущих поступлений и выбытия денежных средств от использования актива или текущая стоимость будущего использования денежных средств на погашение обязательства. Данный вид оценки необходим главным образом для оценки долгосрочной дебиторской и кредиторской задолженности и определения обесценения активов;
- *переоцененная стоимость* — стоимость актива или обязательства после их переоценки;
- другие виды учетной оценки, установленные законодательством Республики Беларусь.

В процессе ведения бухгалтерского учета в организации могут допускаться различного рода ошибки. Под **ошибкой** в бухгалтерском учете понимают непреднамеренное искажение учетной информации. Ошибки могут быть обнаружены как самостоятельно, например при проведении сверок с контрагентами, так и при проведении аудиторских и иных проверок.

Ошибка может быть обусловлена:

- неправильным применением законодательства Республики Беларусь;
- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности;
- неправильной учетной оценкой активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации;
- неиспользованием или неправильным использованием при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности имеющейся информации о совершенной хозяйственной операции;
- неиспользованием при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности информации о совершенной хозяйственной операции в связи с отсутствием даты утверждения бухгалтерской отчетности первичного учетного документа, подтверждающего ее совершение.

Ошибочные записи первичных учетных документов исправляются путем зачеркивания тонкой чертой неправильных сумм (текста) и надписи над зачеркнутым исправленных сумм (текста) таким образом, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. Одновременно лицом, осуществившим исправление, производится оговорка «Исправлено» с указанием даты, основания поправки, фамилии и инициалов лица, ее осуществившего. Исправления в первичном учетном документе осуществляют лица, составившие и подписавшие его. Данный метод исправления ошибок называется *корректирующим*.

Пример 1. На производство продукции со склада было отправлено два наименования продукции, однако в требовании-накладной было указано, что отпустили одно наименование. Исправим допущенную в первичном учетном документе ошибку корректирующим способом:

Исправлено

2 (два) подпись И.И. Иванов 25.09.2020

Отпущено 4-~~едне~~ наименования

Порядок внесения исправлений в регистры бухгалтерского учета определяется Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденным постановлением Минфина РБ от 10.12.2013 № 80 (далее — НСБУО № 80). Внесение исправлений в бухгалтерский учет оформляется первичным учетным документом — *бухгалтерской справкой-расчетом*. В зависимости от вида ошибки могут потребоваться:

- выполнение дополнительной бухгалтерской записи (*метод «дополнительная запись»*);
- отмена ранее выполненной бухгалтерской записи (*метод «красное сторно»* — запись делается красными чернилами либо берется в круглые скобки. В дальнейшем сумма, записанная методом «красное сторно», при суммировании итогов вычитается. Таким образом, сумма, записанная в бухгалтерском учете красными чернилами (взятая в скобки), рассматривается как отрицательная);
- отмена ранее выполненной бухгалтерской записи методом «красное сторно» и выполнение дополнительной бухгалтерской записи методом «дополнительная запись».

Пример 2. В организацию поступили материалы от поставщика в количестве 30 единиц стоимостью 2000 руб. Была сделана бухгалтерская запись:

Дебет 10	Кредит 60	2000 руб.
----------	-----------	-----------

Исправим допущенную в бухгалтерских записях ошибку методом «дополнительная запись»:

Дебет 10	Кредит 60	18 000 руб.
----------	-----------	-------------

Пример 3. В организацию поступили строительные материалы от поставщика на ремонт цеха № 1 в количестве 30 единиц стоимостью 2000 руб. Была сделана бухгалтерская запись:

Дебет 07	Кредит 60	2000 руб.
----------	-----------	-----------

Исправим допущенную в бухгалтерских записях ошибку методом «красное сторно» и выполним дополнительную бухгалтерскую запись:

Дебет 07	Кредит 60	(2000 руб.)	– метод «красное сторно»
Дебет 10	Кредит 60	2000 руб.	– метод «дополнительная запись»

Таким образом, в учетном регистре будет указано:

Дебет 07	Кредит 60	2000 руб.
Дебет 07	Кредит 60	(2000 руб.)
Дебет 10	Кредит 60	2000 руб.

Подсчитывая итоговые суммы (оборот) по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», получим:

$$2000 + (-2000) + 2000 = 2000.$$



Тест для самоконтроля

1. Первичное наблюдение направленно на описание и регистрацию данных о:

- хозяйственных операциях;
- наличии активов;
- наличии собственного капитала;
- наличии обязательств.

2. Основным способом первичного отражения и контроля всех хозяйственных операций является:

- инвентаризация;
- документирование;
- таксировка;
- контрировка.

3. Содержание хозяйственной операции является:

- обязательной информацией первичного учетного документа;

б) вспомогательной информацией первичного учетного документа;

в) дополнительной информацией первичного учетного документа;

г) не является информацией первичного учетного документа.

4. Документ, на основании которого хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета, называется:

а) бланк;

б) первичный учетный документ;

в) регистр бухгалтерского учета;

г) бухгалтерский баланс.

5. Учетные регистры бухгалтерского учета предназначены для:

а) отражения информации, накопленной на счетах бухгалтерского учета;

б) систематизации и накопления информации, представленной в первичных учетных документах, с последующим отражением на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности;

в) упрощения ведения бухгалтерского учета;

г) составления бухгалтерской отчетности.

6. Для записи хозяйственных операций по синтетическим счетам предназначены:

а) регистры синтетического учета;

б) регистры аналитического учета;

в) хронологические регистры;

г) односторонние регистры.

7. Форма бухгалтерского учета — это:

а) совокупность реквизитов, расположенных в документе в определенной последовательности;

б) совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятых организацией;

в) порядок осуществления и обобщения записей на счетах бухгалтерского учета и совокупность регистров бухгалтерского учета, в которых производятся такие записи;

г) способ группировки и текущего отражения изменений в составе имущества и источников его образования.

8. Учетная оценка производится в измерителях:

- а) денежных;
- б) натуральных;
- в) трудовых;
- г) стоимостных.

9. Сущность бухгалтерской записи способом «красное сторно» заключается в том, что:

- а) указанная сумма хозяйственной операции вычитается из итога;
- б) указанная сумма хозяйственной операции при подсчете итогов не учитывается;
- в) указанная сумма хозяйственной операции добавляется к итогу;
- г) сумма записывается по мере совершения хозяйственной операции.

10. Корректировка суммы хозяйственной операции с меньшей на большую при правильной корреспонденции счетов осуществляется способом:

- а) «дополнительная запись»;
- б) «красное сторно»;
- в) корректурным;
- г) «обратная запись».

ГЛАВА 5. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

5.1. Организация бухгалтерского учета. Учетная политика

Под *организацией бухгалтерского учета* понимается построение учетного процесса в виде системы выполнения учетных работ с целью получения своевременной и достоверной информации для управления организацией. Руководитель обязан организовать ведение бухгалтерского учета и составление отчетности с соблюдением основных принципов, установленных законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности, а также создать необходимые для этого условия.

Учетный процесс включает в себя следующие операции:

- 1) фиксация хозяйственной операции в первичном учетном документе. Хозяйственная операция принимается к учету, если есть ответы на вопросы: когда она произошла (дата документа), каково ее стоимостное выражение (сумма в белорусских рублях);
- 2) анализ содержания хозяйственной операции (группировка для отражения на счетах бухгалтерского учета);
- 3) регистрация информации первичных учетных документов в учетных регистрах;
- 4) обработка данных в регистрах и обработка регистров (проверка, подсчет итоговых сумм);
- 5) анализ бухгалтерских данных;
- 6) составление бухгалтерской отчетности;
- 7) представление бухгалтерской отчетности пользователям.

Эти операции являются составными частями этапов учетного процесса (рис. 5.1).

В зависимости от объема учетной работы руководитель организации вправе:

- возложить ведение бухгалтерского учета и составление отчетности на главного бухгалтера;

- создавать структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- передавать по договору ведение бухгалтерского учета и составление отчетности организации или индивидуальному предпринимателю, оказывающим услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности.

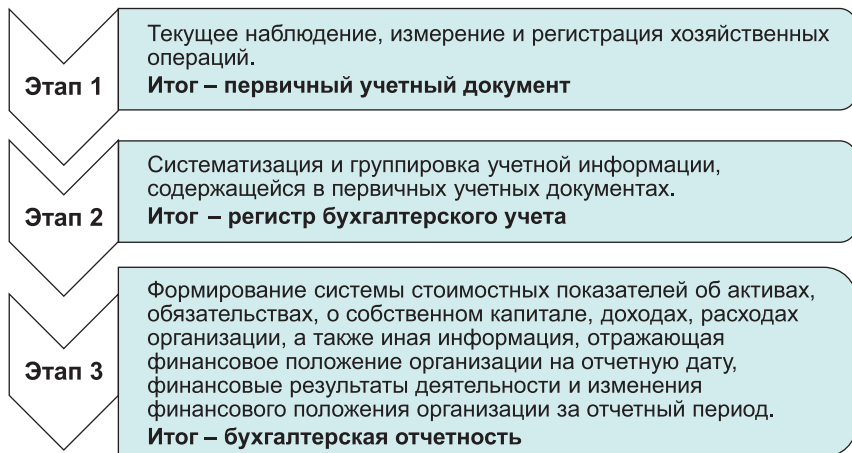


Рис. 5.1. Процесс бухгалтерского учета

Руководство бухгалтерским учетом в организации осуществляет главный бухгалтер. Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации и непосредственно ему подчиняется.

В соответствии с Законом № 57-З:

- главный бухгалтер организации (за исключением общественно значимой организации, НБ РБ) должен иметь:
 - высшее или среднее специальное образование, предоставляющее в соответствии с законодательством Республики Беларусь право работать по специальности бухгалтера;
 - стаж работы по специальности бухгалтера не менее трех лет;
- главный бухгалтер общественно значимой организации (за исключением банков, страховых организаций) должен иметь:
 - сертификат профессионального бухгалтера, который выдается Минфином РБ по результатам аттестации. Физическое лицо, претендующее на получение сертификата, должно иметь высшее образование, предоставляющее в со-

ответствии с законодательством Республики Беларусь право работать по специальности бухгалтера, и стаж работы по специальности бухгалтера не менее пяти лет.

Кроме того, у главного бухгалтера не должно быть непогашенной или неснятой судимости за совершение преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности.

Требования главного бухгалтера в части соблюдения порядка оформления и представления документов и сведений, необходимых для ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, и иных требований по вопросам, находящимся в их компетенции, обязательны для всех структурных подразделений и работников организации.

В обязанности главного бухгалтера организации входят:

- формирование учетной политики;
- постановка и ведение бухгалтерского учета в организации;
- составление и своевременное представление отчетности;
- другие обязанности в области бухгалтерского учета и отчетности.

Учетная политика — совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией. Основы формирования и раскрытия учетной политики установлены Законом № 57-З и НСБУО № 80.

Учетная политика излагается в положении об учетной политике, которое подписывается главным бухгалтером организации, руководителем организации и утверждается руководителем организации. Она должна быть неизменной в течение длительного времени, ее положения должны своевременно доводиться до всех заинтересованных лиц.

В соответствии с п. 4 ст. 9 Закона № 57-З учетная политика организации включает:

- разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- применяемые организацией виды учетной оценки;
- план счетов бухгалтерского учета организации;
- применяемую организацией форму бухгалтерского учета;
- иные способы организации и ведения бухгалтерского учета.

Следует отметить, что в течение отчетного года могут возникнуть хозяйственные операции, ранее не имевшие места в деятельности организации. Если способы учета таких операций не были оговорены в учетной политике организации, в нее могут быть внесены дополнения. Дополнения в учетную политику включаются по мере необходимости и применяются сразу же после утверждения руководителем организации в отношении хозяйственных операций, совершенных организацией после их внесения.

5.2. Виды инвентаризации. Материальная ответственность

В соответствии с требованиями законодательства и с целью осуществления контроля сохранности имущества в организации проводится инвентаризация активов и обязательств. **Инвентаризация** — это проверка наличия имущества организации и состояния ее обязательств на определенную дату путем сличения фактических данных с данными бухгалтерского учета.

Согласно Закону № 57-3 проведение инвентаризации активов и обязательств организации обязательно:

- при реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- при возникновении чрезвычайных ситуаций;
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Минфина РБ от 31.11.2007 № 180 (далее — Инструкция № 180), установлен порядок проведения инвентаризации, оформления результатов и отражения их в бухгалтерском учете.

Инвентаризации подлежат активы и обязательства организации независимо от их местонахождения, а также активы, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете за балансом.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя организации предусматривается создание *инвентаризационной комиссии*. В крупных организациях для проведения инвентаризаций создаются постоянно действующая центральная инвентаризационная комиссия и рабочие инвентаризационные комиссии.

Проверка фактического наличия активов и обязательств проводится при обязательном участии *материально ответственных лиц*. Перед началом инвентаризации инвентаризационная комиссия должна получить от материально ответственного лица расписку в том, что все документы сданы в бухгалтерию, а материальные ценности оприходованы.

Фактическое наличие активов при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. Сведения о фактическом наличии активов и учтенных обязательств записываются в *инвентаризационные описи* или *акты инвентаризации*, которые составляются не менее чем в двух экземплярах. Формы этих документов приведены в приложениях к Инструкции № 180. Организации могут использовать и формы, утвержденные республиканскими органами государственного управления, осуществляющими методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью.

Правильность данных инвентарных описей подтверждается подписями всех членов инвентаризационной комиссии, которые принимали участие в непосредственном пересчете или перевесе инвентаризируемых ценностей, а материально ответственное лицо расписывается в приеме этих ценностей на ответственное хранение.

По активам, при инвентаризации которых выявлены отклонения, составляется *сличительная ведомость* по форме, приведенной в приложениях к Инструкции № 180. В сличительных ведомостях отражаются расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическими данными, отраженными в инвентаризационных описях.

Стоимость недостающих и излишне выявленных активов и обязательств (инвентаризационные разницы) в сличительной ведомости указывается в соответствии с законодательством. Рассмотрение результатов инвентаризации проводится с оформлением *протокола заседания* инвентаризационной комиссии, в котором указываются предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия активов, обязательств и данных бухгалтерского учета.

Результаты инвентаризации обобщаются в *ведомости результатов, выявленных инвентаризацией*, в которую вносятся данные о всех выявленных излишках и недостачах, установленной порче ценностей, а также указывается порядок регулирования инвентаризационных разниц согласно принятому руководителем решению.

Окончательное решение по итогам инвентаризации принимает руководитель организации.

Документальное оформление процесса инвентаризации обобщено на рисунке 5.2.



Рис. 5.2. Документы, оформляемые при инвентаризации

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором руководителем организации было принято решение по регулированию инвентаризационных разниц, а по годовой инвентаризации – в годовой бухгалтерской отчетности (табл. 5.1).

Таблица 5.1

Отражение результатов в бухгалтерском учете организации

Результат	Объект учета	Задача учета
Недостача активов	Расходы организации	Уменьшение стоимости активов в бухгалтерском учете (доведение размера до фактического наличия)
Излишки активов	Доходы организации	Увеличение стоимости активов в бухгалтерском учете (доведение размера до фактического наличия)
Отсутствие отклонений	В бухгалтерском учете не отражается	

Сумма излишков активов, выявленных при инвентаризации, отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов учета этих активов и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» или 91 «Прочие доходы и расходы».

Сумма недостачи и порчи активов, за исключением денежных средств на счетах в банках и дебиторской задолженности, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции с кредитом счетов, на которых учитывались недостающие и испорченные активы.

Пример 1. Отразим результаты инвентаризации, проведенной в организации. В результате проведения годовой инвентаризации выявлены:

1) излишки:

– материал «В» в количестве 4 шт. Согласно учетной политике организация учитывает материалы на счете 10 «Материалы» по стоимости приобретения;

– стеллаж для документов (основное средство) в количестве 1 шт.;

2) недостача: материал «АЕ» в количестве 3 кг по учетной цене 2.00 руб. за 1 кг.

Решение. Стоимость излишков материала и основных средств была определена исходя из цены (без НДС) на аналогичное имущество с учетом износа. Согласно прейскуранту поставщика цена материала составляет 7.00 руб. за 1 шт., цена стеллажа – 300.00 руб. Инвентаризационная комиссия определила, что степень износа материала равна 0 %, а степень износа стеллажа – 30 %.

Журнал учета хозяйственных операций

Содержание операции, расчет суммы операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб. коп.
Оприходованы излишки материала «В» (4 шт. 7.00 руб.)	10	90	28.00
Оприходованы излишки ОС (1 шт. 300.00 руб. 70 %)	01	91	210.00
Отражена недостача материала «АЕ» (2.00 руб. 3 кг)	94	10	6.00

По решению руководителя организации недостача материальных ценностей может быть отнесена на работника организации для ее возмещения в случае наличия его материальной ответственности. Материальная ответственность работника заключается в его обязанности возместить нанимателю причиненный ущерб.

Для привлечения работника к материальной ответственности обязательно одновременное наличие условий, определенных Трудовым кодексом Республики Беларусь:

1) ущерб причинен нанимателю при исполнении трудовых обязанностей. Привлечение работника к материальной ответственности возможно, если работник причинил нанимателю прямой действительный ущерб (утрата, ухудшение или понижение ценности имущества, влекущие необходимость произвести затраты на восстановление, приобретение имущества или произвести излишние выплаты);

2) противоправность поведения (действия или бездействия) работника. Под противоправным поведением работника понимается такое поведение, когда он не исполняет или исполняет ненадлежащим образом свои обязанности по трудовому договору или предусмотренные в нормативных правовых актах;

3) прямая причинная связь между противоправным поведением работника и возникшим у нанимателя ущербом;

4) вина работника в причинении ущерба.

В зависимости от формы вины работника к нему будут применяться различные виды ответственности:

- *полная* материальная ответственность, если порча или уничтожение материалов, полуфабрикатов, изделий, инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных нанимателем работнику в пользование для осуществления трудового процесса, были совершены работником умышленно;

- *ограниченная* материальная ответственность, если же порча или уничтожение совершены по небрежности.

В случаях, когда причиненный работником ущерб относится к категории нормального производственно-хозяйственного риска (экспериментальное производство и др.), за причинение такого вреда работник материальной ответственности не несет.

Доказывание наличия совокупности всех рассмотренных выше условий привлечения работника к материальной ответственности по общему правилу возложено на нанимателя. Сами работники должны доказывать отсутствие своей вины в причинении ущерба, когда они несут полную материальную ответственность в следующих случаях:

1) между работником и нанимателем заключен письменный договор о принятии на себя работником полной материальной ответственности за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему для хранения или для других целей;

2) имущество и другие ценности были получены работником под отчет по разовой доверенности или по другим разовым документам;

3) ущерб причинен работником, находившимся в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;

4) ущерб (с учетом неполученных доходов) причинен не при исполнении трудовых обязанностей.

5.3. Отчетность организации. Сущность и значение бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность — это система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации, а также иная информация, отражающая финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период (период, за который составляется отчетность). Показатели отчетности должны быть тождественны данным синтетического и аналитического учета.

Многообразие задач, стоящих перед бухгалтерским учетом, наличие различного круга его пользователей требуют классификации бухгалтерской отчетности.

Классификация отчетности в соответствии с законодательством предусматривает следующие ее признаки:

- периодичность представления;
- степень обобщения содержащейся в ней информации;
- круг пользователей. Пользователи — это собственники имущества (учредители, участники) организации, инвесторы, кредиторы, государственные органы, иные лица, заинтересованные в содержащейся в отчетности организации информации.

По *периодичности представления* различают отчетность годовую и промежуточную.

Законом № 57-З установлено, что организация должна составлять годовую, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, — промежуточную (квартальную, месячную) отчетность. Соответственно определен и состав бухгалтерской отчетности в зависимости от периодичности ее составления (табл. 5.2).

Таблица 5.2

Состав форм бухгалтерской отчетности

За месяц	Прочая периодическая и годовая
Бухгалтерский баланс	• Бухгалтерский баланс; • отчет о прибылях и убытках; • отчет об изменении капитала; • отчет о движении денежных средств; • примечания к отчетности, предусмотренные законодательством Республики Беларусь

По степени обобщения содержащейся в отчетности информации различают индивидуальную, консолидированную и сводную отчетность.

Индивидуальная отчетность составляется:

- в организации, не являющейся учредителем унитарных предприятий, основным хозяйственным обществом по отношению к дочерним хозяйственным обществам;
- организации, являющейся учредителем унитарных предприятий, основным хозяйственным обществом по отношению к дочерним хозяйственным обществам, — без учета отчетности ее унитарных предприятий, дочерних хозяйственных обществ;
- организации, входящей в состав участников холдинга, — без учета отчетности юридических лиц, с которыми организация объединена в холдинг.

Консолидированная отчетность составляется по группе организаций (холдингу, хозяйственному обществу и его унитарным предприятиям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам, унитарному предприятию и его дочерним унитарным предприятиям) как отчетность единой организации.

Сводная отчетность составляется по группе организаций, подчиненных республиканскому органу государственного управления, или входящих в состав государственной организации, подчиненной Правительству Республики Беларусь, или входящих в состав государственного объединения, или по иной группе организаций, предусмотренной законодательством Республики Беларусь.

По кругу пользователей выделяют отчетность для внутренних (собственники имущества организации (учредители, участники)) и внешних пользователей (инвесторы, кредиторы, государственные органы, иные лица).

Промежуточную индивидуальную отчетность представляют учредителям в порядке и сроки, установленные собственником имущества. Годовую индивидуальную отчетность организации представляют пользователям не позднее 31 марта года, следующего за отчетным.



Тест для самоконтроля

1. Методологические основы организации бухгалтерского учета у субъекта хозяйствования определяются:

- а) учредительными документами;
- б) положением об учетной политике;
- в) Законом «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- г) нормативными правовыми актами соответствующих министерств и ведомств.

2. Под организацией бухгалтерского учета понимается:

- а) исполнение закона «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- б) создание бухгалтерской службы в организации;
- в) комплексный процесс в виде организованной системы выполнения учетных работ;
- г) соблюдение принципов бухгалтерского учета.

3. Ответственность за рациональную организацию ведения бухгалтерского учета возлагается на:

- а) главного экономиста;
- б) главного бухгалтера;
- в) руководителя организации;
- г) юриста организации.

4. Учетная политика утверждается:

- а) руководителем организации;
- б) юристом организации;
- в) главным бухгалтером;
- г) главным экономистом.

5. Какие виды отчетности выделяют при ее классификации по степени обобщения содержащейся в ней информации?

- а) Промежуточная и годовая;

- б) индивидуальная, консолидированная и сводная;
 - в) внутренняя и внешняя;
 - г) статистическая и налоговая.
6. Какая форма бухгалтерской отчетности входит в состав периодической месячной?
- а) Бухгалтерский баланс;
 - б) отчет о прибылях и убытках;
 - в) отчет об изменении капитала;
 - г) отчет о движении денежных средств.
7. Каким документом оформляется процесс инвентаризации активов?
- а) Сличительная ведомость;
 - б) бухгалтерская справка;
 - в) инвентаризационная опись;
 - г) журнал учета хозяйственных операций.
8. На каком счете бухгалтерского учета отражаются суммы недостач, выявленные в ходе инвентаризации?
- а) 91 «Прочие доходы и расходы»;
 - б) 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;
 - в) 96 «Расходы будущих периодов»;
 - г) 99 «Прибыли и убытки».
9. Какой корреспонденцией счетов отражаются в бухгалтерском учете суммы излишков основных средств, выявленные в результате инвентаризации?
- а) Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» — кредит 01 «Основные средства»;
 - б) дебет 01 «Основные средства» — кредит 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;
 - в) дебет 91 «Прочие доходы и расходы» — кредит 01 «Основные средства»;
 - г) дебет 01 «Основные средства» — кредит 91 «Прочие доходы и расходы».
10. Какой корреспонденцией счетов отражаются в бухгалтерском учете суммы недостачи горюче-смазочных материалов на складе, выявленные в ходе инвентаризации?

- а) Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» — кредит 10 «Материалы»;
- б) дебет 10 «Материалы» — кредит 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;
- в) дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» — кредит 10 «Материалы»;
- г) дебет 10 «Материалы» — кредит 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

РАЗДЕЛ 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИИ

ГЛАВА 6. УЧЕТ И ОФОРМЛЕНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ С СЫРЬЕМ И МАТЕРИАЛАМИ

6.1. Значение материалов в процессе производства. Классификация материалов

В процессе производственно-хозяйственной деятельности участвуют различные вещественные элементы производства, используемые в качестве предметов труда, которые обслуживают один производственный цикл и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Данная особенность оказывает определяющее влияние на организацию учета предметов труда, называемых в практике производственными запасами. **Производственные запасы** — товары, которые организация держит в запасе для использования в производстве в качестве промежуточных затрат: сырье, материалы, топливо, комплектующие изделия, сельскохозяйственная продукция, канцелярские товары и т. п.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 12.11.2010 № 133, в качестве запасов к бухгалтерскому учету принимаются активы:

- используемые при производстве продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи (сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и др.);
- предназначенные для продажи (готовая продукция, товары, животные на выращивании и откорме);
- используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части, инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты и др.).

Классификация запасов (рис. 6.1) является одним из основополагающих принципов организации учета предметов труда.

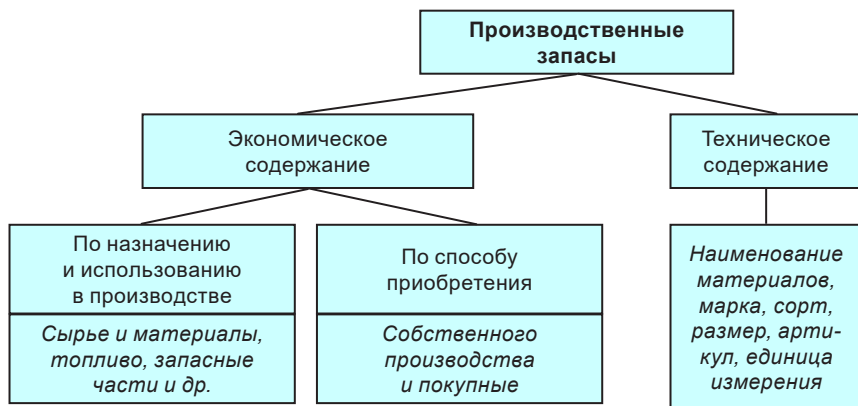


Рис. 6.1. Классификация производственных запасов

Представленная на рисунке экономическая классификация в практике бухгалтерского учета положена в основу организации синтетического учета материалов. В развитие экономической классификации используется техническая классификация материалов. *Техническая классификация* — это систематизированный перечень потребляемых в производстве материальных ценностей с указанием наименования, сорта, марки, размера, артикула, единицы измерения и т. д.

Согласно Инструкции № 50 к производственным запасам относятся материалы (сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты, специальная оснастка и специальная одежда, лом и отходы, содержащие драгоценные металлы), животные на выращивании и откорме, налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам.

Таким образом, запасы выступают как собирательный термин, обозначающий разнообразные вещественные элементы производства, используемые, главным образом, в качестве предметов труда.

6.2. Учет поступления, документальное оформление и оценка продовольственного сырья и материалов

Одной из основных предпосылок сохранности материалов и одним из принципов рациональной организации их учета является своевременное и правильное оформление первичными документами операций по их движению. Первичные документы — основа ведения бухгалтерского учета.

В зависимости от источников поступления в учете отражаются такие виды операций с продовольственным сырьем и материалами, как:

- приобретение материальных ценностей у поставщиков;
- приобретение материальных ценностей подотчетными лицами в порядке закупки мелких партий за наличный расчет;
- принятие к учету материальных ценностей, изготовленных собственными производством организации;
- поступление материальных ценностей от ликвидации (выбытия) основных средств и прочего имущества;
- безвозмездное поступление материальных ценностей;
- принятие к учету излишков, выявленных в результате инвентаризации;
- внутреннее перемещение (со склада на склад, из подразделения на склад) и др.

Для оформления операций по поступлению продовольственного сырья и материалов от поставщиков на склады организации используют сопроводительные документы поставщиков и приходные документы самой организации.

При поступлении продовольственного сырья и материалов от поставщиков основными документами являются договор поставки (купли-продажи); товаросопроводительные документы (товарные (далее — ТН), товарно-транспортные накладные (далее — ТТН) и др.); документы основания на оплату (счета-фактуры, платежные требования и др.); другие документы, предусмотренные условиями поставки (спецификации, сертификаты, протоколы согласования стоимости (цены) и др.).

Основанием для приемки и оприходования продовольственного сырья и материалов являются ТН и ТТН на поступившие в организацию материалы. Приемка товара по количеству и качеству регулируется постановлением Совмина РБ от 03.09.2008 № 1290 «Об утверждении Положения о приемке товаров по количеству и качеству» и условиями договора.

При отсутствии расхождений между данными сопроводительных документов и фактическими данными (по количеству и качеству) приемка и оприходование поступающих материалов и тары под материалы оформляются приходными ордерами. На однородные, прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня материалы допускается составление одного приходного ордера в целом за день.

При установлении несоответствия поступивших сырья и материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в сопроводительных документах, а также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям, приемку осуществляет комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов. Акт составляется в двух экземплярах. Оформленные и подписанные всеми участниками приемки материалов акты с приложенными документами передаются в отдел снабжения для предъявления претензии грузоотправителю или транспортной организации (первый экземпляр с приложенными документами) и в бухгалтерию для отражения в учете движения материалов (второй экземпляр).

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

Материальные ценности, приобретенные за наличный расчет у торговой организации, принимают к учету на основании документов, подтверждающих покупку (товарных и кассовых чеков, квитанций к приходному кассовому ордеру, актов о закупке товаров у физических лиц, ТН и др.), которые прилагаются к отчету подотчетного лица об использованных подотчетных суммах (авансовый отчет). Форма авансового отчета разрабатывается и утверждается организацией самостоятельно.

Материалы, изготовленные в самой организации, принимают на учет на основании первичных учетных документов, разработанных в организации и предусмотренных к использованию для этих целей (например, накладная на внутреннее перемещение материалов).

Большое значение в организации учета продовольственного сырья и материалов имеет их *учетная оценка*.

Все поступающие в организацию покупные материалы должны учитываться по фактической себестоимости приобретения. Фактической себестоимостью приобретения (заготовления) признается сумма фактических затрат организации на их приобретение за исключением налога на добавленную стоимость (рис. 6.2).

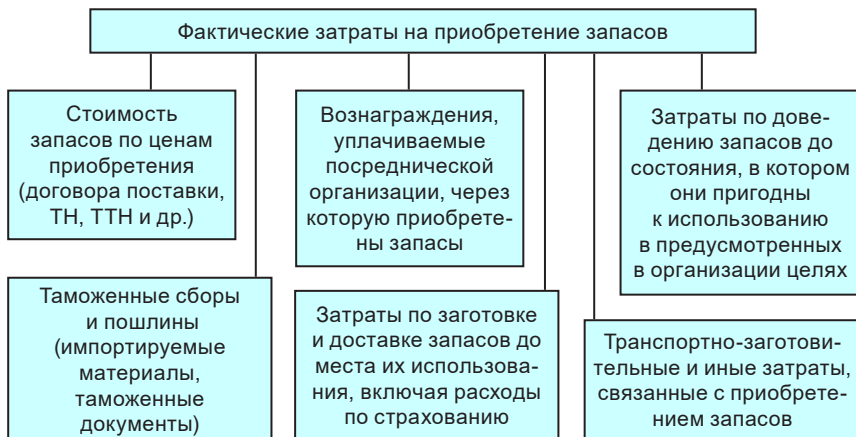


Рис. 6.2. Состав фактических затрат на приобретение запасов
(Инструкция № 133)

В состав *транспортно-заготовительных затрат* (далее – ТЗЗ), связанных с приобретением и доставкой материалов в организацию, включаются:

- затраты по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов;
- вознаграждения за оказанные услуги, причитающиеся посредническим организациям;
- затраты на хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и доставкой материалов в организацию.

Пример 1. Определим фактические затраты на приобретение сахара.

Известно, что организация по договору поставки приобрела 1 т сахара-песка на сумму 1320 руб. (в том числе НДС по ставке 20 %). В размере 204 руб. (в том числе НДС 34 руб.) оплачено вознаграждение посреднической организации, через которую приобретен сахар (договор на оказание услуг и акт выполненных работ).

Доставка сахара в организацию осуществлялась транспортом сторонней организации (грузоперевозчик). Согласно акту выполненных работ стоимость услуг по перевозке составила 168 руб. (в том числе НДС 28 руб.).

Решение. Стоимость запасов по ценам приобретения (не включается сумма НДС, указанная поставщиком) – 1100 руб. $(1320 - 1320 \cdot 20 / 120)$. Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы, – 170 руб. $(204 - 34)$. Расходы по доставке материалов в организацию – 140 руб. $(168 - 28)$. Общие фактические затраты на приобретение сахара-песка – 1410 руб. $(1100 + 170 + 140)$.

Фактическая стоимость приобретения 1 кг сахара-песка – 1 руб. 41 коп. $(1410 \text{ руб.} / 1000 \text{ кг})$.

Фактическая себестоимость материалов при их изготовлении силами организации определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материалов, внесенных в качестве вклада в уставный фонд организации, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством.

В аналитическом бухгалтерском учете и в местах хранения материалов могут применяться учетные цены. В качестве *учетных цен* на производственные запасы применяются:

- цена приобретения. Все другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов;
- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года). В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов;
- планово-расчетные цены. В этом случае отклонения покупных цен от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов. Планово-расчетные цены предназначены для использования внутри организации, разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих запасов;
- средняя цена группы. При этом разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе транспортно-заготовительных расходов. Средняя цена группы устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объеди-

нения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах;

- средняя цена каждого наименования материалов. В этом случае величина отклонения (разница между фактическими затратами по приобретению материала и его ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов по средним ценам.

Списание отклонений в стоимости материалов или ТЗЗ по отдельным видам или группам материалов производится пропорционально учетной стоимости материалов. Расчет можно представить в виде формулы

$$O_{\%} = \frac{O_{\text{н}} + O_{\text{п}}}{M_{\text{н}} + M_{\text{п}}},$$

где $O_{\%}$ — процент отклонений фактической себестоимости приобретения (заготовления) материалов от их стоимости в учетных ценах; $O_{\text{н}}$ — остаток отклонений на начало месяца; $O_{\text{п}}$ — отклонения по поступившим за месяц материалам; $M_{\text{н}}$ — остаток материалов на начало месяца по учетным ценам; $M_{\text{п}}$ — поступление материалов за месяц по учетным ценам.

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

- по себестоимости каждой единицы;
- средней себестоимости;
- способу ФИФО.

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

При списании (отпуске) материалов *по себестоимости каждой единицы* запасов могут применяться два способа исчисления себестоимости единицы материалов:

- включая все расходы, связанные с приобретением материалов;
- включая только стоимость материалов (упрощенный вариант).

Применение упрощенного варианта допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных расходов и других расходов, связанных с приобретением материалов, на их себестоимость (например, при централизованной поставке материалов). В этом случае величина

отклонения (разница между фактическими расходами по приобретению материалов и их ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов, исчисленной в покупных ценах.

Оценка отпущенных материалов по себестоимости каждой единицы запаса должна применяться организацией в случае, если используемые материалы не смогут обычным образом заменять друг друга или подлежат особому учету.

При использовании второго метода рассчитывается *средняя себестоимость*. Средняя себестоимость определяется по каждой группе (виду) материалов как частное от деления общей себестоимости группы (вида) материалов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим материалам в этом месяце.

Применение способов средних оценок фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели, может осуществляться:

исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);

путем определения фактической себестоимости материалов в момент их отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Способ ФИФО — это отпуск запасов по себестоимости первых по времени приобретения. Такая оценка основана на допущении, что запасы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления). При применении этого способа оценка запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости реализованной продукции учитывается себестоимость ранних по времени приобретений запасов.

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

В таблицах 6.1–6.4 представлены исходные данные и порядок расчета стоимости материалов рассмотренными методами.

Таблица 6.1

Исходные данные

Отчетный месяц – *октябрь*

Содержание операции	Остаток на 1 октября		Приход за месяц		Расход за месяц		Остаток на 1 ноября	
	Количество, шт.	Цена, руб. коп.	Количество, шт.	Цена, руб. коп.	Количество, шт.	Цена, руб. коп.	Количество, шт.	Цена, руб. коп.
Остаток материалов	10	50.00						
Поступило в течение месяца:								
10 октября			300	50.50				
21 октября			150	50.30				
Израсходовано за месяц					380	?		
Остаток материалов							80	?

Таблица 6.2

Метод средневзвешенной себестоимости

№ п/п	Показатели	Количество, шт.	Цена, руб. коп.	Сумма, руб. коп.
1	Остаток материалов на начало месяца	10	50.00	500.00
2	Поступило материалов 10 октября	300	50.50	15 150.00
3	Поступило материалов 21 октября	150	50.30	7545.00
4	Фактическая средневзвешенная себестоимость на конец месяца	$(500.00 + 15\ 150.00 + 7545.00) / 460 = 50.4239$		
5	Израсходовано материалов за месяц	380	50.4239	19 161.08
6	Остаток материалов на конец месяца	80	50.4239	4033.92

Таблица 6.3

Метод оценки по учетным ценам

№ п/п	Показатели	Количество, шт.	Цена, руб. коп.	Сумма, руб. коп.
1	<i>Учетная цена за единицу материалов</i>		49.50	
2	Остаток материалов на начало месяца	10	49.50	495.00

Окончание табл. 6.3

№ п/п	Показатели	Количество, шт.	Цена, руб. коп.	Сумма, руб. коп.
	Отклонения от учетных цен (50.00 – 49.50)	10	0.50	5.00
3	Поступило материалов 10 октября	300	49.50	14 850.00
	Отклонения от учетных цен (50.50 – 49.50)	300	1.00	300.00
4	Поступило материалов 21 октября	150	49.50	7425.00
	Отклонения от учетных цен (50.30 – 49.50)	150	0.80	120.00
5	Израсходовано материалов за месяц	380	49.50	18 810.00
6	Отклонения от учетных цен $((5.00 + 300.00 + 120.00) / (495.00 + 14\,850.00 + 7425.00)) \cdot 100 = 1.87 \%$	18 810.00 · 1.87 %		351.75
7	Расход материалов с учетом отклонений	х	х	19 161.75
8	Остаток материалов на конец месяца	80	49.50	3960.00
9	Отклонения от учетных цен (5.00 + 300.00 + 120.00 – 351.75)	х	х	73.25
10	Остаток материалов по фактической себестоимости	х	х	4033.25

Таблица 6.4

Метод ФИФО

№ п/п	Показатели	Количество, шт.	Цена, руб. коп.	Сумма, руб. коп.
1	Остаток материалов на начало месяца	10	50.00	500.00
2	Поступило материалов 10 октября	300	50.50	15 150.00
3	Поступило материалов 21 октября	150	50.30	7545.00
4	Израсходовано материалов за месяц	380	х	19 171.00
	В том числе	10	50.00	500.00
		300	50.50	15 150.00
		70	50.30	3521.00
5	Остаток материалов по фактической себестоимости	80	50.30	4024.00

Для учета наличия и движения материалов в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены такие синтетические счета, как счет 10 «Материалы», счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В зависимости от учетной политики предприятия поступление материалов можно отражать:

- с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- без использования счетов 15 и 16.

В первом случае при поступлении материалов в организацию дебетуют счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» либо другие счета (в зависимости от направлений поступления этих ценностей в организацию).

Фактически поступившие в организацию материалы отражают по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» по учетным ценам. Разницу между стоимостью материалов, поступивших по учетным ценам, и фактической себестоимостью их заготовления относят в дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» с кредита счета 15.

Пример 2. Используя условие примера 1, сформируем бухгалтерские записи и составим корреспонденцию счетов, указав первичные документы, при условии, что организация ведет учет производственного сырья и материалов по учетным ценам. Учетная цена за 1 кг сахара-песка – 1 руб. 40 коп.

Решение.

Бухгалтерские записи по отражению поступления производственного сырья и материалов с использованием счетов 15 и 16

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
1. Поступил сахар-песок от поставщика стоимостью всего в том числе без НДС на сумму НДС			1320.00	Договор поставки, ТТН
	15	60	1100.00	
	18	60	220.00	
2. Вознаграждение посреднической организации, через которую приобретен сахар, затраты всего в том числе без НДС на сумму НДС			204.00	Договор на оказание услуг, акт выполненных работ
	15	60	170.00	
	18	60	34.00	
3. Затраты на доставку материальных ценностей сторонней транспортной организацией (ТЗЗ), всего в том числе без НДС на сумму НДС			168.00	Договор на оказание услуг, акт выполненных работ
	15	60	140.00	
	18	60	28.00	

Окончание табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Справочно: фактическая себестоимость 1 кг сахара-песка 1 руб. 41 коп. ((1100 + 170 + 140) / 1000 кг)				
4. Оприходован сахар-песок по учетным ценам (1000 кг · 1 руб. 40 коп.)	10	15	1400.00	Бухгалтерская справка
5. Отражается разница (отклонение) между фактической стоимостью заготовления и стоимостью сахара-песка по учетным ценам (1000 кг · (1 руб. 41 коп – 1 руб. 40 коп))	16	15	10.00	Бухгалтерская справка

Во втором случае оприходование материалов отражают записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» либо кредиту других счетов (в зависимости от направления поступления и характера расходов по заготовке и доставке материалов).

На счете 10 «Материалы» организации учитывают наличие и движение сырья, запасных частей, инвентаря, спецодежды и других материалов, в том числе находящихся в переработке.

Счет 10 «Материалы» — основной, инвентарный, активный. По дебету отражается наличие и поступление материальных ценностей, по кредиту — их расходование. К счету 10 могут быть открыты субсчета по видам материалов.

Возможная корреспонденция счетов по поступлению производственного сырья и материалов представлена в таблице 6.5.

Таблица 6.5

Типовая корреспонденция счетов по дебету счета 10 «Материалы»

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Поступление материалов от поставщиков	10	60
Транспортно-заготовительные и иные затраты, связанные с приобретением материалов	10	60.76
Поступление материалов собственного производства, возвратных отходов собственного производства	10	20
Поступление материалов, полуфабрикатов из вспомогательного производства	10	23
Поступление материалов от подотчетных лиц	10	71

Окончание табл. 6.5

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Стоимость материалов, полученных от собственника имущества (учредителей, участников) в счет вклада в уставный капитал организации	10	75
Стоимость материалов, полученных организацией безвозмездно <i>* При использовании счета 98 по мере расходования материалов делается запись: дебет счета 98 и кредит счета 90-7</i>	10	90-7 (98)
Оприходованы запасные части, полученные в результате модернизации, реконструкции и т. д. и пригодные к дальнейшему использованию	10	08
Приняты на учет материалы по учетным ценам	10	15
Отражена стоимость готовой продукции, подлежащей использованию организацией в качестве материалов	10	43
Поступление материалов от списания и прочего выбытия основных средств (лом, запасные части, прочие материалы)	10	91-1
На сумму излишков материалов, выявленных при инвентаризации	10	90-7

На субсчете 10-1 «Сырье и материалы», открываемом к счету 10 «Материалы», в организациях по производству пищевых продуктов учитываются наличие и движение сырья, основных и вспомогательных материалов, сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки, и т. п.

Пример 3. Используя условие примера 1, сформируем бухгалтерские записи и составим корреспонденцию счетов, указав первичные документы, при условии, что организация ведет учет производственного сырья и материалов по фактической себестоимости.

Решение.

Бухгалтерские записи по отражению поступления производственного сырья и материалов

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
1. Поступил сахар-песок от поставщика, всего			1320.00	Договор поставки, ТТН
в том числе без НДС	10	60	1100.00	
на сумму НДС	18	60	220.00	

Окончание табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
2. Вознаграждение посреднической организации, через которую приобретен сахар в том числе без НДС на сумму НДС	10 18	60 60	204.00 170.00 34.00	Договор на оказание услуг, акт выполненных работ
3. Затраты на доставку материальных ценностей сторонней транспортной организацией (ТЗЗ) в том числе без НДС на сумму НДС	10 18	60 60	168.00 140.00 28.00	Договор на оказание услуг, акт выполненных работ

Общие фактические затраты на приобретение сахара-песка (дебет счета 10) составили 1410 руб. (1100 + 170 + 140).

Фактическая себестоимость 1 кг сахара-песка – 1 руб. 41 коп (1410 / 1000 кг).

6.3. Учет сырья и материалов на складе, его связь с учетом в бухгалтерии

Складское хозяйство представляет собой совокупность складских помещений (складов), оборудования для хранения материалов, измерительных приборов и средств внутренней транспортировки и организуется с учетом характера производственной деятельности организации, количества и видов потребляемых материальных ценностей, условий снабжения, количества мастерских и других подразделений – получателей материалов и их территориального размещения и удаленности по отношению к местонахождению склада и др.

Склады и складские помещения должны обеспечивать сохранность материалов. Все складские помещения должны быть оснащены соответствующим инвентарем и оборудованием в соответствии с требованиями пожарного надзора и техники безопасности.

Для ведения складского хозяйства приказом руководителя организации назначается заведующий складом или кладовщик, которые являются материально ответственными лицами. В целях обеспечения сохранности материалов с материально ответственными лицами заключаются договора о полной материальной от-

ветственности за сохранность переданных им ценностей. Если материалы и тара находятся на ответственности одного и того же лица, то в договоре о материальной ответственности должна быть обусловлена ответственность и за тару.

На складах ведется количественный сортовой учет материалов в установленных единицах измерения с указанием цены и количества.

Для ведения складского учета организации применяют, как правило, карточки складского учета или книгу складского учета материалов. Утвержденной формы карточки складского учета и книги складского учета нет, организация разрабатывает их самостоятельно, включая в учетную политику.

Книга складского учета открывается в начале года. На титульном листе книги, как правило, указывают наименование организации, склада (кладовой), по которому ее заводят, материально ответственное лицо. Все страницы книги должны быть пронумерованы. Книгу шнуруют и обычно скрепляют подписями руководителя и главного бухгалтера.

Для каждого вида материалов открываются отдельные аналитические счета (страницы). Заполняет книгу материально ответственное лицо. Записи в книгу складского учета производят ежедневно по каждому первичному учетному документу на поступление и отпуск материалов. Количество поступивших материалов отражают в графе «Приход», выданных со склада — «Расход». После каждой записи о поступлении или расходовании материалов в книге выводят остаток. Его рассчитывают путем прибавления к остатку на начало дня, операции соответствующего количества поступивших и вычитания выбывших материальных ценностей. Книга хранится на складе у материально ответственного лица.

Бухгалтер, ведущий учет материальных ценностей, должен периодически посещать склады, в присутствии кладовщика проверять правильность записей, сделанных в книге складского учета, а также правильность выведенных остатков и подтверждать это своей подписью с указанием даты проверки.

На каждый вид сырья и материалов, хранящихся на складе, прикрепляют материальный ярлык, в котором указывают наименование ценностей, их номенклатурный номер, единицу измерения, цену и другие данные.

Карточка складского учета применяется для учета движения сырья и материалов на складе по каждому сорту, виду и разме-

ру. Карточку, как правило, открывают на календарный год. Карточка складского учета заполняется на каждый номенклатурный номер материала и ведется материально ответственным лицом. Записи в карточку вносятся на основании первичных учетных документов (приходно-расходных) в день совершения операции.

Карточки хранятся в специальных картотеках. Заведующий складом (кладовщик) должен иметь у себя образцы подписей лиц, распоряжающихся отпуском материальных ценностей.

В конце каждого месяца в карточке выводят обороты по приходу и расходу материалов и их остаток на конец месяца, а по истечении календарного года — остатки на 1 января года, следующего за отчетным годом.

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

Аналитический учет материалов (количественный и суммовой учет) ведется на основе использования оборотных ведомостей или сальдовым методом. Применяются два способа учета материалов с использованием *оборотных ведомостей*:

1) в бухгалтерии ведутся карточки количественно-суммового учета. Карточки открываются на каждое наименование (номенклатурный номер) материалов. В карточках отражается движение (приход, расход) материалов на основании первичных учетных документов. На основании карточек в бухгалтерии ежемесячно составляются оборотные ведомости материалов отдельно по каждому складу и подразделению. В оборотных ведомостях указываются: номенклатурный номер материалов; их наименование с указанием отличительных признаков (сорт, артикул, размер, марка и т. д.); единица измерения; цена; остаток на начало месяца (количество и сумма); приход за месяц (количество и сумма); расход за месяц (количество и сумма); остаток на конец месяца (количество и сумма). На основе оборотных ведомостей составляется сводная оборотная ведомость в целом по организации. Отдельно учитывается движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов. Сводные оборотные ведомости сверяются с данными синтетического учета материалов (счет 10 «Материалы»);

2) карточки складского учета в бухгалтерии не ведутся. Приходные и расходные первичные учетные документы группируют-

ся по номенклатурным номерам, по ним подсчитываются итоговые данные за месяц, отдельно по приходу и расходу. Итоговые данные записываются в оборотную ведомость. Остатки в оборотных ведомостях сверяются с остатками, указанными в карточках складского учета складов и подразделений.

При использовании *сальдового метода* учета материалов бухгалтерия не ведет количественный и суммовой учет движения (прихода и расхода) материалов в разрезе их номенклатуры. Оборотные ведомости по номенклатуре материалов не составляются, а количественные остатки материалов на первое число каждого месяца на основании проверенных карточек или книг складского учета по каждому номенклатурному номеру переносятся в сальдовую ведомость работником бухгалтерии или заведующим складом.

В организации могут применяться оба метода аналитического учета материалов.

Обобщение и группировка информации о движении материалов осуществляются в *ведомостях движения материалов* (накопительных ведомостях). Ведомости ведутся ежемесячно, отдельно по каждому складу, подразделению, другим местам хранения материалов. Ведомости движения материалов составляются отдельно по приходу и расходу.

Организация может также составлять *ведомость распределения* (ведомость расхода) материалов, в которой указываются корреспондирующие синтетические счета и субсчета учета расхода материалов в зависимости от направления их использования. Ведомость распределения (расхода) материалов составляется в стоимостном выражении. Заполнение указанной ведомости осуществляется бухгалтерией. В ведомости распределения (расхода) материалов отражаются транспортно-заготовительные расходы или отклонения между покупной стоимостью материалов и их учетной ценой.

Формы ведомостей и порядок их составления устанавливаются организацией самостоятельно.

Сводная ведомость движения материалов, в которую переносятся итоги из ведомостей движения материалов по складам и подразделениям, составляется ежемесячно. В сводных ведомостях движения материалов приводятся данные об остатках материалов на начало и конец месяца (отчетного периода) в разрезе групп материалов по соответствующим субсчетам. Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомо-

стей ежемесячно сверяются с данными оборотных и сальдовых ведомостей.

6.4. Учет расхода материалов и его документальное оформление

В зависимости от направления расхода производственного сырья и материалов в учете отражаются следующие виды хозяйственных операций:

- отпуск материальных ценностей в подразделения;
- отпуск материальных ценностей на сторону или в переработку;
- внутреннее перемещение материальных ценностей и др.

Если склады или цеха (кладовые) расположены на внутри-заводской территории в разных зданиях, но по одному адресу, при перемещении производственного сырья и материалов можно использовать документы, разработанные в организации с учетом требований законодательства и предусмотренные к использованию для этих целей. К таким документам относятся лимитно-заборная карта, накладная (требование), накладная на внутреннее перемещение и др. Организация вправе создать оригинальную форму рассмотренных первичных учетных документов или взять за основу похожие документы, которые предусмотрены или рекомендованы для применения в определенных отраслях.

Лимитно-заборные карты (далее – ЛЗК) предназначены для отпуска производственного сырья и материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции. В ЛЗК в момент ее выписки указывается общий объем возможного отпуска материалов (*лимит*). ЛЗК выписывают на один месяц на одно или несколько наименований материалов. Перемещать данные материалы между складом и цехом (кладовой) можно многократно в течение месяца.

ЛЗК выписывается, как правило, в двух экземплярах, один экземпляр до начала месяца передается потребителю материалов (цеху, кладовой), другой – складу. В обоих экземплярах после каждого отпуска выводится остаток неиспользованного лимита. По использовании лимита и по окончании месяца ЛЗК вместе с другими приходно-расходными документами сдаются в бухгалтерию организации. На основе ЛЗК не только оформляется отпуск

материалов, но и осуществляется контроль над соблюдением установленных лимитов отпуска материалов.

При разовых отпусках производственного сырья и материалов организации могут использовать накладные (требования), накладные на внутреннее перемещение. При перемещении материалов организация оформляет то количество экземпляров накладной, которое ей необходимо (минимальное количество — два экземпляра; один экземпляр остается у отправителя сырья (склад), другой — у получателя (цех, кладовая)).

В случае если цех (кладовая) и склад находятся не в пределах территории организации, а на различных производственных площадках и материалы подлежат транспортировке автомобильным транспортом, передачу материалов внутри организации следует оформлять накладными формы ТТН.

На основании договоров, ТТН или ТН, а также разрешения руководителя организации или уполномоченных лиц оформляется реализация излишних материальных ресурсов на сторону.

Фактический расход материалов в производстве или на другие хозяйственные цели отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство, расходов на реализацию или другими соответствующими счетами.

Возможная корреспонденция счетов по выбытию производственного сырья и материалов представлена в таблице 6.6.

Таблица 6.6

**Типовая корреспонденция счетов по кредиту
счета 10 «Материалы»**

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Списаны на затраты основного производства материалы, стоимость которых может быть прямо отнесена на производство определенного вида продукции	20	10
Списаны материалы, стоимость которых может быть прямо включена в затраты вспомогательного производства	23	10
Списана стоимость материалов, израсходованных для общепроизводственных нужд	25	10

Окончание табл. 6.6

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Списана стоимость материалов и отдельных средств в составе оборота, израсходованных для управленческих и общехозяйственных нужд	26	10
Списана стоимость материалов и отдельных средств в составе оборота, израсходованных для исправления брака	28	10
Списана стоимость материалов, израсходованных при реализации продукции	44	10
Отражена передача материалов для переработки или доведения до состояния, пригодного к использованию по назначению	10	10
Списана стоимость материалов, реализованных или переданных безвозмездно	90-10	10
Отражена передача материалов структурному подразделению, выделенному на отдельный баланс	79	10
Отражено списание материалов, выбывших в результате разборки, демонтажа основных средств, выбытия вложений в долгосрочные активы, иных инвестиционных активов	91-4	10
Отражено списание материалов в случае выявления недостат, хищений или порчи	94	10

Пример 4. За отчетный месяц по организации имеется следующая информация о движении сахара-песка:

900 кг отпущено в производство (цех производства фруктового пюре). Согласно отчету об использовании материалов по цеху за октябрь все 900 кг использованы на производство продукции;

80 кг реализовано;

10 кг – недостача, выявлено в результате инвентаризации запасов на складе по состоянию на 31.11.

Организация ведет учет производственного сырья и материалов по фактической себестоимости (фактическую себестоимость см. в примере 1). Необходимо сформировать бухгалтерские записи и составить корреспонденцию счетов, указав первичные учетные документы.

Решение.

Бухгалтерские записи по отражению поступления производственного сырья и материалов

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
1. Отпущено в производство 900 кг сахара-песка по фактической себестоимости (900 кг · 1 руб. 41 коп.)	20	10	1269.00	ЛЗК, накладная (требование), отчет об использовании материалов
2. Списана фактическая себестоимость 80 кг реализованного сахара-песка (80 кг · 1 руб. 41 коп.)	90-10	10	112.80	Ведомость движения материалов, бухгалтерская справка
3. Отражено списание 10 кг недостачи сахара-песка по фактической себестоимости (10 кг · 1 руб. 41 коп.)	94	10	14.10	Сличительная ведомость, бухгалтерская справка

6.5. Инвентаризация материалов: порядок проведения и оформление в учете

Инвентаризация материалов проводится не реже одного раза в год, а перед составлением годовой бухгалтерской отчетности — не ранее 1 ноября.

Сроки проведения инвентаризаций, перечень проверяемых активов устанавливаются руководителем организации. Приказом руководителя организации назначаются инвентаризационные комиссии. Материально ответственные лица не включаются в состав инвентаризационной комиссии для проверки находящихся у них в подотчете товарно-материальных ценностей.

Сведения о фактическом наличии материалов записываются в инвентаризационные описи оборотных активов. На каждый внесенный в опись оборотный актив крепится инвентаризационный ярлык. Материалы заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, сорта, количества. Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) проверяет фактическое наличие материалов путем их пересчета, перевешивания или перемеривания. Данные об остатках материалов вносятся в инвентаризационную опись после проверки их фактического наличия.

На расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическими данными, отраженными в инвентаризационных описях, составляются сличительные ведомости. По каждому случаю выявленных отклонений комиссия берет объяснение у материально ответственного лица.

Рассмотрение результатов инвентаризации оформляется протоколом заседания инвентаризационной комиссии. Предложения инвентаризационной комиссии представляются на рассмотрение руководителю организации, который принимает решение.

Моментом определения окончательных результатов инвентаризации является дата принятия решения руководителем организации.

Для обобщения информации о движении сумм по недостаткам и потерям от порчи материалов, товаров, иных запасов, основных средств и другого имущества, выявленным в процессе его заготовления, хранения и реализации, кроме потерь имущества в результате стихийных бедствий, предназначен счет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». Недостачи материалов, возникшие в результате стихийных бедствий, на счете 94 не отражаются, а списываются напрямую в состав прочих расходов по текущей деятельности, учитываемых на субсчете 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности».

По утраченным материалам суммы «входного» НДС вычета не подлежат, поэтому в учете сначала сторнируются ранее принятые к вычету суммы «входного» НДС по утраченным товарам, составляется бухгалтерская запись (методом «красное сторно»):

дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредит счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

Далее «входной» НДС по утраченным материалам относится на увеличение их стоимости, составляется бухгалтерская запись:

дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» кредит счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

Если в недостатке оказались активы, учитываемые на забалансовых счетах, то списание таких активов отражается записью по кредиту соответствующего забалансового счета.

Результаты инвентаризации отражаются в учете (табл. 6.7) и отчетности того месяца, в котором было принято решение руководителем организации по регулированию инвентаризационных разниц, а по годовой инвентаризации — в годовой бухгалтерской отчетности.

Таблица 6.7

Отражение в учете результатов инвентаризации

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Выявлена недостача материалов в результате инвентаризации по фактической себестоимости (по учетным ценам при ведении учета запасов по этим ценам)	94	10
Отражена сумма отклонений, приходящаяся на недостающие запасы, учет которых ведется по учетным ценам	94	16
Списывается недостача в пределах норм естественной убыли	20, 26, 44	94
Сторнируются ранее принятые к вычету суммы «входного» НДС по утраченным товарам	68	18
«Входной» НДС по утраченным товарам относится на увеличение их стоимости	94	18
По решению руководителя сумма недостачи отнесена на виновное лицо:		
— сумма недостачи по данным учета	73/2	94
— разница между взыскиваемой суммой и суммой недостачи по данным учета	73/2	90/7
Погашение недостачи виновным лицом	50, 51, 70	73/2
Списывается сумма недостач ценностей сверх норм естественной убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников	90/10	94
Принимаются к учету излишки материалов, выявленные в результате инвентаризации	10	90/7



Тест для самоконтроля

1. Запасы — это:

а) капитал, используемый при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), предназначенной для продажи (сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и др.);

б) активы, используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), предназначенной для продажи (сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и др.); предназначенные для продажи (готовая продукция, товары, животные на выращивании и откорме); используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части, инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты и др.);

в) обязательства, используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), предназначенной для продажи (сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и др.); предназначенные для продажи (готовая продукция, товары, животные на выращивании и откорме); используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части, инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты и др.).

2. Фактическая себестоимость запасов при их изготовлении в организации определяется:

а) в сумме фактических затрат, связанных с производством данных запасов;

б) исходя из рыночных цен на аналогичную продукцию;

в) в сумме фактических затрат организации на приобретение.

3. На списание в основное производство материалов (основание — акт на списание материалов) при использовании в организации счетов 10, 15, 16 составляется корреспонденция счетов:

а) Дт 20 Кт 10, 15;

б) Дт 20 КТ 15, 16;

в) Дт 20 Кт 10, 16.

4. 18 сентября 2020 г. организация по ТТН приобрела материалы стоимостью 2400 руб. (в том числе НДС по ставке 20 %). Доставка материалов осуществлена по договору автотранспортной организацией. Расходы по доставке согласно акту выполненных работ составили 360 руб., в том числе НДС 60 руб. (ЭСЧФ подписан). Учет ведется без использования счетов 15, 16. Определите фактическую себестоимость запасов:

а) 2760 руб.;

б) 2000 руб.;

в) 2300 руб.

5. При отсутствии расхождений между данными сопроводительных документов и фактическими данными (по количеству и качеству) приемка и оприходование поступающих материалов и тары под материалы оформляются:

- а) приходным кассовым ордером;
- б) приемной квитанцией;
- в) приходным ордером.

6. При отпуске материалов в производство и ином выбытии в Инструкции № 133 предусмотрены три способа их оценки:

- а) по учетным ценам, по способу ФИФО, по средней себестоимости;
- б) по способу ФИФО, по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости;
- в) по себестоимости каждой единицы, по способу ФИФО, по затратам на приобретение.

7. На стоимость материалов, полученных от собственника имущества (учредителей, участников) в счет вклада в уставный капитал организации, составляется корреспонденция счетов:

- а) Дт 10 Кт 80;
- б) Дт 10 Кт 75;
- в) Дт 10 Кт 90-7.

8. Лимитно-заборная карта предназначена для:

- а) отпуска со склада (кладовой) производственного сырья и материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции;
- б) разовых отпусков производственного сырья и материалов организации со склада (кладовой);
- в) обобщения и группировки информации о движении материалов.

9. На списание материалов в случае выявления недостач, хищений или порчи составляется корреспонденция счетов:

- а) Дт 90-10 Кт 10;
- б) Дт 99 Кт 10;
- в) Дт 94 Кт 10.

10. Рассмотрение результатов инвентаризации продовольственного сырья и материалов оформляется:

- а) сличительной ведомостью;
- б) протоколом заседания инвентаризационной комиссии;
- в) инвентаризационной описью оборотных активов.

ГЛАВА 7. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И ПРОЧИХ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ

7.1. Основные средства, нематериальные активы, вложения в долгосрочные активы

Под *вложениями в долгосрочные активы* понимаются вложения организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, иных долгосрочных активов.

Вложения в долгосрочные активы классифицируют:

- по видам инвестиций. Для целей бухгалтерского учета вложения в долгосрочные активы по видам инвестиций рассматривают как вложения:

- на приобретение и создание основных средств. Это затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования к установке и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и созданием основных средств;

- приобретение и создание инвестиционной недвижимости.

Инвестиционная недвижимость — это недвижимое имущество (земельные участки, здания, сооружения, изолированные помещения и др.), находящееся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации, которое сдано другим лицам в аренду (исключение финансовой аренды — лизинга);

- приобретение предметов финансовой аренды (лизинга);

- приобретение и создание нематериальных активов;

- приобретение и создание иных долгосрочных активов;

- по источникам финансирования. Различают собственные (нераспределенная прибыль, амортизационные отчисления) и заемные (кредиты, займы, государственное финансирование) источники финансирования долгосрочных активов;

- по назначению. Различают вложения в объекты производственного назначения (используются в промышленности, строительстве, сельском хозяйстве и т. д.) и вложения в объекты непроизводственного назначения (используются в ЖКХ, здравоохранении, образовании и т. д.);

- по отраслям экономики (строительство, промышленность (подотрасль — производство продуктов питания) и т. д.).

Вложения в долгосрочные активы оцениваются по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость приобретенных долгосрочных активов определяется в сумме фактических затрат на их приобретение.

Основные средства — это средства производства, которые используются человеком в качестве проводника его воздействия на предметы труда с целью приспособления их к удовлетворению своих потребностей. Для целей бухгалтерского учета к основным средствам относят активы, имеющие материально-вещественную форму и соответствующие одновременно следующим требованиям:

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

- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;

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

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

- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления могут учитываться как в составе запасов, так и в составе основных средств. В связи с этим организации имеют право в учетной политике закрепить перечень имущества, относящегося к инвентарю, либо установить дополнительный критерий включения инвентаря в состав основных средств. Например, в учетной политике организации по производству пищевых продуктов и напитков отражено, что к основным средствам относятся инвентарь, хозяйственные принад-

лежности, инструменты, оснастка и приспособления, стоимость которых на дату принятия к учету составляет 30 и более базовых величин. Если такой перечень или критерий не установлен, при каждом поступлении объектов необходимо будет относить их к основным средствам либо к запасам, исходя из конкретных условий использования.

Для правильной организации и ведения бухгалтерского учета большое значение имеет классификация основных средств. Основные средства подразделяют:

- по степени использования:
 - находящиеся в эксплуатации;
 - в запасе;
 - на консервации;
 - в стадии модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, в том числе по результатам проведенного технического диагностирования и соответствующего освидетельствования;
- в зависимости от имеющихся прав на объекты:
 - на объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (в том числе сданные в аренду, лизинг или переданные в безвозмездное пользование). Различают инвентарные (поддаются проверке, обмеру, подсчету в натуральных показателях) и неинвентарные (вложения капитального характера в земельные, лесные и водные угодья (кроме сооружений)) объекты основных средств;
 - объекты основных средств, полученные организацией в аренду, лизинг, безвозмездное пользование;
- по видам (здания, сооружения, машины, продуктивный скот и др.);
- в зависимости от того, начисляется ли амортизация:
 - амортизируемые;
 - неамортизируемые (земельные участки и отдельные объекты природопользования (недра, природные ресурсы), библиотечные фонды, фильмофонды, музейные ценности и др.).

Необходимым условием правильного учета основных средств является единый принцип их оценки. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*. В зависимости от канала поступления основного средства затраты, составляющие первоначальную стоимость объекта, будут различны.

При приобретении основных средств за плату у других организаций по договорам поставки (купли-продажи) первоначальной стоимостью признается сумма фактических затрат на их приобретение.

Первоначальная стоимость основных средств, изготовленных в организации (в цехах вспомогательных производств, ремонтном цехе, мастерской и т. д.), — это сумма фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на создание основных средств (за исключением случаев, установленных законодательством).

Первоначальная стоимость активов, полученных безвозмездно, определяется исходя из текущей рыночной стоимости основных средств на дату принятия их к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы.

Первоначальная стоимость выявленных в результате инвентаризации неучтенных основных средств определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и др.), или заключений об оценке основных средств, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Нематериальными активами в бухгалтерском учете могут быть признаны активы, не имеющие материально-вещественной формы и соответствующие следующим требованиям:

- активы идентифицируемы, т. е. отделимы от других активов организации;
- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование;
- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов, и она может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;
- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

К нематериальным активам относятся, в частности, имущественные права:

- в отношении объектов интеллектуальной собственности (например, компьютерные программы, базы данных или их экземпляры, приобретенные по лицензионным (авторским) договорам или иным основаниям, предусмотренным законодательством);
- вытекающие из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством;
- в отношении иных объектов (например, лицензии на осуществление вида деятельности).

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*. Первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов подлежит изменению в случаях, установленных законодательством, а именно:

- при переоценке основных средств и нематериальных активов в соответствии с законодательством. *Переоценка* — доведение стоимости основных средств и нематериальных активов до реальной стоимости данных активов на рынке на дату переоценки. Порядок проведения переоценки основных средств определен Указом Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 № 622 «О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке». После проведения переоценки стоимости объекта основных средств и нематериальных активов они учитываются по *переоцененной стоимости* (стоимость объекта после его переоценки);

- в части объектов основных средств — при реконструкции (модернизации, реставрации) основных средств, проведении иных аналогичных работ; в части нематериальных активов — при улучшении объектов авторского права или на сумму расходов по поддержанию в силе имущественных прав на объекты промышленной собственности (суммы государственных пошлин за поддержание патента в силе и др.);

- в иных случаях, установленных законодательством.

В нормативных актах по учету основных средств и нематериальных активов даны определения остаточной и текущей рыночной стоимости.

Остаточная стоимость — разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства или нематериального актива и накопленными по ним за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения.

Под *текущей рыночной стоимостью* понимается сумма денежных средств, которая была бы получена в случае продажи основного средства или нематериального актива в текущих рыночных условиях.

Единицей бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов является инвентарный объект. Аналитический учет основных средств и нематериальных активов по инвентарным объектам ведется в *инвентарных карточках* учета основных средств и нематериальных активов или в иных регистрах аналитического учета.

7.2. Учет поступления основных средств и нематериальных активов, их документальное оформление

Документальное оформление и методика учета поступления основных средств и нематериальных активов во многом зависят от условий их приобретения и источников поступления. Основные средства и нематериальные активы могут поступать в организации по производству пищевых продуктов и напитков в результате приобретения за плату у других организаций; безвозмездного получения; выявления излишков в ходе инвентаризации; создания в организации и в иных случаях, установленных законодательством.

Приобретение за плату основных средств и нематериальных активов у других субъектов хозяйствования (поставщиков, подрядчиков) оформляется договором (купли-продажи, поставки). Основные средства поступают в организацию по сопроводительным документам — ТТН или ТН, нематериальные активы — по акту приема. Получение от других субъектов хозяйствования основных средств в качестве вклада в уставный фонд или безвозмездно оформляется также ТТН или ТН.

Ввод в эксплуатацию основных средств и нематериальных активов осуществляется на основании *акта о приеме-передаче основных средств* и *акта о приеме-передаче нематериальных активов*, заполняемых по установленной законодательством форме в двух экземплярах. Форма актов о приеме-передаче объектов содержит следующие разделы:

1) сведения о состоянии объекта на дату передачи. Данный раздел заполняется организацией-сдатчиком при передаче объекта, бывшего в эксплуатации. В случае создания объектов в самой организации первый раздел названных документов не заполняется;

2) сведения о состоянии объекта на дату принятия к бухгалтерскому учету. Раздел заполняется организацией-получателем в своем экземпляре;

3) краткая индивидуальная характеристика объекта. Справочная информация заполняется организацией-получателем в своем экземпляре на основании документов, в которых содержится информация об индивидуальной характеристике объекта.

Формирование первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов осуществляется до их ввода в эксплуатацию. Для учета фактических затрат в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и нематериальных активов, используется счет 08 «Вложения в долгосрочные активы».

При вводе в эксплуатацию основных средств и нематериальных активов затраты, собранные по дебету счета 08, списываются с кредита 08 в дебет счетов 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы».

Счет 01 «Основные средства» — основной, активный, на нем отражается движение основных средств, находящихся в эксплуатации, запаса, на консервации, полученных в лизинг и доверительное управление. По дебету счета 01 отражается поступление основных средств, а по кредиту — их выбытие.

Счет 04 «Нематериальные активы» — основной, активный, на нем отражается движение нематериальных активов организации. По дебету счета 04 отражается поступление нематериальных активов, а по кредиту — их выбытие.

Порядок отражения в учете операций по поступлению основных средств и нематериальных активов определен Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.04.2012 № 26, и Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.04.2012 № 25 (табл. 7.1).

Таблица 7.1

**Бухгалтерские записи по отражению в учете приобретения
основных средств и нематериальных активов**

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Отражена стоимость приобретения:		
— основных средств	08-1	60
— нематериальных активов	08-4	60

Окончание табл. 7.1

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Принят к учету налог на добавленную стоимость, выделенный в документах поставщика	18	60
Отражена сумма фактических затрат, связанных с приобретением нематериальных активов, основных средств, приведением их в состояние, пригодное для использования	08-1 08-4	10, 23, 60, 66, 67, 70, 76 и др.
Приняты к учету приобретенные основные средства по первоначальной стоимости	01	08-1
Приняты к учету приобретенные нематериальные активы по первоначальной стоимости	04	08-4

Пример 1. Организация по производству пищевых продуктов и напитков планирует открыть цех по производству полиграфической продукции (буклеты, коробки для упаковки, плакаты и т. д.). Для этого она получила лицензию на занятие полиграфической деятельностью. Государственная пошлина оплачена в сумме 204 руб. Необходимо отразить на счетах бухгалтерского учета операции по приобретению лицензии и определить первоначальную стоимость лицензии.

Решение.

Бухгалтерские записи по отражению в учете приобретения лицензии

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Произведена оплата за лицензию на занятие полиграфической деятельностью	76	51	204.00	Выписка банка, платежное поручение
Отражена стоимость приобретения лицензии	08-4	76	204.00	Акт приема, бухгалтерская справка
Принята к учету лицензия на занятие полиграфической деятельностью по первоначальной стоимости	04	08-4	204.00	Акт о приеме-передаче нематериальных активов

Пример 2. Организация по производству пищевых продуктов и напитков получила от учредителя (в счет вклада в уставный капитал) сетевую компьютерную программу по управленческому учету. Стоимость программного продукта, подтвержденная экспертной оценкой, – 6500 руб. Сумма расходов по установке – 1080 руб. (с НДС), НДС – 180 руб. Необходимо отразить на счетах бухгалтерского учета операции по получению компьютерной программы и определить ее первоначальную стоимость.

Решение.

Бухгалтерские записи по отражению в учете поступления компьютерной программы в счет вклада в уставный фонд организации

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Отражен взнос учредителя в уставный фонд организации	08-4	75-1	6500.00	Акт приема, бухгалтерская справка
Отражены затраты, связанные с установкой внесенной в качестве вклада в уставный фонд компьютерной программы	08-4	60	900.00	Акт выполненных работ, бухгалтерская справка
НДС от стоимости выполненных работ по установке программы	18	60	180.00	Акт выполненных работ, бухгалтерская справка
Принята к учету компьютерная программа в качестве нематериального актива	04	08-4	7400.00	Акт о приеме-передаче нематериальных активов

Сумма переоценки основных средств и нематериальных активов отражается на счете 83 «Добавочный капитал». Сумма уценки актива относится в уменьшение добавочного фонда в пределах имеющегося его остатка по данному активу, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок актива (табл. 7.2). Оставшаяся сумма уценки актива отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». На счете 91 отражается также сумма дооценки по объектам, по которым имелся остаток на счете 91 «Прочие доходы и расходы», образовавшийся в результате ранее проведенных уценок по данному объекту.

Таблица 7.2

Бухгалтерские записи по отражению в учете результатов переоценки активов

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Отражено увеличение стоимости основных средств и нематериальных активов (дооценка)	01, 04	83
Отражено увеличение амортизации основных средств и нематериальных активов (дооценка)	83	02, 05
Отражено уменьшение стоимости основных средств и нематериальных активов (уценка)	83	01, 04

Окончание табл. 7.2

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Отражено уменьшение амортизации основных средств и нематериальных активов (уценка)	02, 05	83

Первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации как излишки, отражается соответственно по дебету счетов 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

7.3. Учет амортизации основных средств и нематериальных активов. Учет ремонта основных средств

Порядок начисления амортизации по основным средствам регламентируется Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь (далее — Минэкономики РБ), Минфина РБ, Минстройархитектуры РБ от 27.02.2009 № 37/18/6.

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

Объектами начисления амортизации являются числящиеся в бухгалтерском учете организации основные средства и нематериальные активы (кроме объектов, числящихся на забалансовых счетах).

Для проведения амортизационной политики в организации создается комиссия из числа имеющихся в штате специалистов. Положение о комиссии, ее состав утверждаются руководителем 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.

Для расчета амортизации основных средств и нематериальных активов необходимо определить амортизируемую стоимость и срок службы объекта.

В качестве *амортизируемой стоимости* (стоимость, от которой рассчитываются амортизационные отчисления) может выступать:

- первоначальная (переоцененная) стоимость объектов, если используется линейный метод;
- недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством, если используются нелинейные методы начисления амортизации. Недоамортизированная (остаточная) стоимость представляет собой разницу первоначальной (переоцененной) стоимости, по которой объекты числятся в бухгалтерском учете, и величины накопленной амортизации и суммы обесценения.

По каждому объекту, независимо от его использования в предпринимательской деятельности, организацией должен быть определен *нормативный срок службы* с использованием постановления Минэкономики РБ от 30.09.2011 № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Минэкономики РБ» или другим образом, определенным Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов.

Далее по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, определяется *срок полезного использования* (ожидаемый или расчетный период эксплуатации).

Амортизация объектов основных средств начисляется по объектам:

- используемым в предпринимательской деятельности — исходя из *срока полезного использования* (линейным, нелинейным и производительным способами);
- неиспользуемым в предпринимательской деятельности — исходя из *нормативного срока службы* (линейным способом).

Срок полезного использования для нематериальных активов установлен правоохранными документами (патенты, свидетельства и лицензии). При отсутствии правоохранных документов срок полезного использования объектов промышленной собственности устанавливается организацией до 20 лет, других объектов интеллектуальной собственности — до 10 лет.

Амортизация начисляется по основным средствам и нематериальным активам ежемесячно до полного перенесения стоимости объекта или его выбытия линейным, нелинейным или производительным способами. При нелинейном способе начисления амортизации используются прямой метод суммы чисел лет, об-

ратный метод суммы чисел лет и метод уменьшаемого остатка. Организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации с учетом установленных законодательством ограничений (табл. 7.3).

Таблица 7.3

Методы расчета амортизации и определения суммы амортизационных отчислений

Метод начисления амортизации	Алгоритм расчета амортизации
Линейный	$AO = (ACO \cdot N_a) / 100;$ $AO = ACO / СПИ;$ $N_a = 100 / СПИ,$ где АО – годовая сумма амортизационных отчислений; АСО – амортизируемая стоимость объекта; N_a – годовая норма амортизации; СПИ – срок полезного использования объекта (в годах)
Производительный	$AO = ACO \cdot P_{ii} / P,$ где P_{ii} – ресурс объекта за отчетный период – количество продукции в натуральных показателях за отчетный период (год, месяц); P – ресурс объекта – количество продукции в натуральных показателях, которое в соответствии с технической документацией может быть выпущено на протяжении всего СПИ объекта
Уменьшаемого остатка	$AO = ((ACO - AO_i) \cdot N_a / 100) \cdot k$ или $AO = OC \cdot k / СПИ,$ где AO_i – сумма накопленной амортизации за период эксплуатации; OC – остаточная стоимость объекта ($ACO - AO_i$); k – коэффициент ускорения, устанавливается комиссией по амортизационной политике (от 1,0 до 2,5)
Прямой метод суммы чисел лет	$AO = ACO \cdot ЧЛ / СЧЛ,$ где ЧЛ – число лет, остающееся до конца срока полезного использования; СЧЛ – сумма чисел лет срока полезного использования ($СЧЛ = [СПИ \cdot (СПИ + 1)] / 2$)
Обратный метод суммы чисел лет	$AO = ACO \cdot ((СПИ - ЧЛ + 1) / СЧЛ)$

Месячная норма (сумма) амортизации при линейном и нелинейном способах начисления составляет 1/12 ее годовой нормы (суммы).

По выбывающим или самортизированным объектам основных средств и нематериальных активов начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем

выбытия или полного включения амортизируемой стоимости данных объектов в затраты (расходы).

Для обобщения информации об амортизации основных средств предназначен счет 02 «Амортизация основных средств». По кредиту счета 02 отражаются суммы накопленной за отчетный период амортизации, по дебету — суммы списанной амортизации в течение отчетного периода. Амортизация по используемым в предпринимательской деятельности основным средствам и нематериальным активам включается в затраты на производство, в расходы на реализацию: Дт 20, 23, 25, 26, 44 Кт 02, 05. Амортизация по неиспользуемым в предпринимательской деятельности основным средствам и нематериальным активам включается в состав прочих расходов по текущей деятельности: Дт 90-10 Кт 02, 05.

Аналитический учет по счетам 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» ведется по отдельным объектам основных средств и нематериальных активов.

В процессе использования объектов основных средств возникают затраты, которые направлены:

- на улучшение состояния объекта для продления срока службы, повышения его производительности. Это затраты на проведение модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки, технического диагностирования и соответствующего освидетельствования, иных работ капитального характера;

- поддержание основных средств в рабочем состоянии. К таким затратам относятся расходы на технический осмотр и уход, на проведение всех видов ремонта.

Затраты по модернизации, реконструкции, дооборудованию, достройке, техническому диагностированию и соответствующему освидетельствованию, иным работам капитального характера относятся на увеличение первоначальной (переоцененной) стоимости объектов основных средств после окончания работ (табл. 7.4).

Таблица 7.4

Бухгалтерские записи по отражению в учете проведения работ капитального характера по основным средствам

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Фактические затраты, связанные с модернизацией, реконструкцией, дооборудованием, достройкой, техническим диагностированием и соответствующим освидетельствованием объектов основных средств при осуществлении работ сторонней организацией (подрядный способ)	08-1	60

Окончание табл. 7.4

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Фактические затраты, связанные с модернизацией, реконструкцией, дооборудованием, достройкой, техническим диагностированием и соответствующим освидетельствованием объектов основных средств при выполнении работ силами своей организации (хозяйственным способом)	08-1	02, 10, 69, 70 и др.
Фактические затраты по законченным и оформленным актами приемки-сдачи работам	01	08-1

Расходы на технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта включаются в себестоимость продукции (работ, услуг). В бухгалтерском учете хозяйственные операции, связанные с ремонтом основных средств, отражаются согласно учетной политике (табл. 7.5).

Таблица 7.5

Бухгалтерские записи по отражению в учете проведения работ по ремонту основных средств

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Списывается стоимость ремонтных работ, выполненных подрядным способом, по мере их осуществления	20, 25, 26, 44	60
Фактические затраты, связанные с выполнением ремонтных работ хозяйственным способом (вспомогательными производствами организации)	23	10, 70, 69, 76 и др.
Списываются фактические затраты по ремонтным работам, выполненным хозяйственным способом	20, 25, 26, 44	23

7.4. Документальное оформление и учет выбытия основных средств и нематериальных активов

Документальное оформление выбытия основных средств и нематериальных активов во многом зависит от условий их выбытия. Основные средства и нематериальные активы могут выбывать из организации в результате реализации, ликвидации и списания, безвозмездной передачи, выявления недостачи (в ходе инвентаризации) и в иных случаях, установленных законодательством.

Выбытие основных средств и нематериальных активов в результате списания (в случае физического износа, утраты (гибели)

в связи с чрезвычайными обстоятельствами и т. п.) оформляется *актом о списании имущества*. Форма акта о списании имущества разрабатывается организациями самостоятельно и закрепляется в учетной политике.

Выбытие основных средств и нематериальных активов в результате реализации, безвозмездной передачи и в иных случаях, предусмотренных законодательством, оформляется *актом о приеме-передаче основных средств* и *актом о приеме-передаче нематериальных активов* по формам, установленным законодательством.

Операции, связанные с выбытием основных средств и нематериальных активов, отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Причитающиеся доходы от выбытия основных средств и нематериальных активов отражаются по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы». По дебету счета 91-4 «Прочие расходы» отражаются остаточная стоимость выбывающих основных средств и нематериальных активов и все расходы, связанные с выбытием объектов (расходы на доставку, монтаж и др.).

Сумма накопленной за весь период эксплуатации амортизации отражается:

- по основным средствам — по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01 «Основные средства»;
- по нематериальным активам — по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 01 «Нематериальные активы».

Сумма добавочного фонда по выбывающим основным средствам и нематериальным активам (в результате реализации, безвозмездной передачи, недостачи), образованного по ним в результате ранее проведенных переоценок, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Порядок отражения в учете операций выбытия основных средств в других случаях приведен в таблицах 7.6–7.8.

Таблица 7.6

**Бухгалтерские записи по отражению в учете реализации
основных средств**

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Списаны суммы накопленной амортизации и обесценения при выбытии основных средств	02	01

Окончание табл. 7.6

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Списана остаточная стоимость реализуемого основного средства	91-4	01
Отражены расходы, возникающие при выбытии основных средств	91-4	60, 70, 69, 76 и др.
Отражена сумма, причитающаяся от покупателя основных средств	62	91-1
Начислен НДС от суммы, причитающейся от покупателя основных средств	91-2	68
Списаны суммы добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств	83	84
Поступили денежные средства от покупателя	51, 52 и др.	62

Таблица 7.7

Бухгалтерские записи по отражению в учете списания (ликвидации) основных средств

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Списаны суммы накопленной амортизации и обесценения при выбытии основных средств	02	01
Списана остаточная стоимость основных средств, подлежащих списанию (ликвидации)	91-4	01
Поставлены на учет материальные ценности, полученные при ликвидации основных средств	10	91-1
Отражены расходы, возникающие при ликвидации основных средств	91-4	23, 70, 69, 68 и др.
Списаны суммы добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств	83	84

Таблица 7.8

Бухгалтерские записи по отражению в учете недостачи основных средств

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Списаны суммы накопленной амортизации и обесценения при выбытии основных средств	02	01

Окончание табл. 7.8

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Отражено списание остаточной стоимости недостающих основных средств	94	01
Списаны суммы добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств	83	84
Списание недостачи основных средств за счет организации	91-4	94
Списана остаточная стоимость недостающих основных средств на виновное лицо	73-2	94

Учет выбытия нематериальных активов рассмотрим на примере.

Пример 3. Организация реализовала программный продукт. Выручка от реализации нематериального актива составила 6000 руб., в том числе НДС – 1000 руб. Первоначальная стоимость – 7400 руб. Сумма накопленной амортизации за период эксплуатации – 2875 руб. Необходимо отразить на счетах бухгалтерского учета выбытие компьютерной программы.

Решение.

Бухгалтерские записи по отражению в учете реализации компьютерной программы

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Списаны суммы накопленной амортизации при реализации компьютерной программы	05	04	2875.00	Бухгалтерская справка
Списана остаточная стоимость реализуемого нематериального актива (7400 – 2875)	91-4	04	4525.00	Бухгалтерская справка
Отражена сумма, причитающаяся от покупателя нематериального актива	62	91-1	6000.00	Акт о приеме-передаче нематериальных активов, ТН, бухгалтерская справка
Начислен НДС от суммы, причитающейся от покупателя нематериального актива	91-2	68-2	1000.00	Акт о приеме-передаче нематериальных активов, ТН, бухгалтерская справка
Поступили денежные средства от покупателя	51	62	6000.00	Выписка банка, платежное поручение
Финансовый результат от реализации компьютерной программы – прибыль 475.00 (6000 – 1000 – 4525)	91-5	99	475.00	Бухгалтерская справка



Тест для самоконтроля

1. К вложениям в долгосрочные активы относят вложения организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве:

- а) материалов;
- б) затрат на приобретение служебных собак;
- в) оборудования к установке.

2. По источникам финансирования вложения в долгосрочные активы подразделяют на:

- а) производственные и непроизводственные;
- б) собственные и заемные;
- в) промышленные и сельскохозяйственные.

3. К основным средствам относятся:

- а) здания, сооружения, машины и оборудование, рабочий скот, транспортные средства;
- б) здания, сооружения, машины и оборудование, имущественные права, транспортные средства;
- в) здания, сооружения, машины и оборудование, материалы, транспортные средства.

4. Виды оценки нематериальных активов:

- а) первоначальная, рыночная, оценочная, текущая стоимость;
- б) первоначальная, переоцененная, оценочная, текущая рыночная стоимость;
- в) первоначальная, переоцененная, остаточная, текущая рыночная стоимость.

5. Ввод в эксплуатацию основных средств в организации по производству пищевых продуктов и напитков отражается корреспонденцией счетов:

- а) Дт 01 Кт 08-1;
- б) Дт 01 Кт 60;
- в) Дт 08 Кт 60.

6. Амортизация — это процесс:

- а) перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на расходы организации по мере их использования в процессе предпринимательской деятельности;

б) перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров (работ, услуг);

в) уменьшения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров (работ, услуг).

7. Начисление амортизации по зданию производственного цеха отражается корреспонденцией счетов:

а) Дт 44 Кт 02;

б) Дт 99 Кт 02;

в) Дт 25 Кт 02.

8. Корреспонденция счетов Дт 05 Кт 04 означает:

а) начисление амортизации нематериальных активов;

б) списание первоначальной стоимости нематериальных активов;

в) списание начисленной амортизации за весь период эксплуатации при выбытии нематериальных активов.

9. Списание остаточной стоимости основных средств при их реализации покупателю отражается корреспонденцией счетов:

а) Дт 94 Кт 01;

б) Дт 91-4 Кт 01;

в) Дт 62 Кт 01.

10. Фактические затраты, связанные с выполнением ремонтных работ хозяйственным способом (вспомогательными производствами организации), отражается корреспонденцией счетов:

а) Дт 08-1 Кт 10, 70, 69, 76 и др.;

б) Дт 01 Кт 10, 70, 69, 76 и др.;

в) Дт 23 Кт 10, 70, 69, 76 и др.

ГЛАВА 8. УЧЕТ И ОФОРМЛЕНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ С ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИЕЙ И ТАРОЙ

8.1. Продукция (работы и услуги), ее состав и оценка

Завершающим этапом производственного процесса организаций по производству пищевых продуктов является выпуск готовой продукции. Начиная с этого момента, созданные в процессе производства товарно-материальные ценности переходят из сферы производства в сферу обращения.

Готовой продукцией считается продукция, которая:

- полностью закончена обработкой;
- соответствует требованиям действующих стандартов, утвержденным техническим условиям или иной нормативной технической документации, предусмотренной договором;
- принята на склад. Если в организации отсутствует склад готовой продукции, то продукция считается готовой по моменту ее отгрузки покупателям. Так, например, организации Комитета по хлебопродуктам, осуществляющие бестарное хранение муки, крупы, комбикормов, относят их к готовой по моменту поступления в бункеры готовой продукции и оформления сдаточными документами.

Продукция, не прошедшая предусмотренный технологией полный цикл производства, не отвечающая перечисленным условиям, относится к *незавершенному производству*.

Готовая продукция составляет основную часть продукции организации. В основном она предназначена для реализации на сторону, но часть ее может использоваться внутри организации. Для правильной организации учета готовой продукции, работ, услуг разрабатывается их *номенклатура*, т. е. перечень видов изделий, работ, услуг, производимых данной организацией.

По своему составу и назначению продукция делится на валовую и товарную.

Валовая продукция включает в себя стоимость готовых изделий, полуфабрикатов, работ, услуг как предназначенных для использования внутри данной организации, так и отпущенных на сторону. Таким образом, валовая продукция характеризует общий объем производственной деятельности организации независимо от степени готовности продукции.

Товарная продукция — это продукция, предназначенная для реализации потребителям. Если организация производит продукцию из давальческого сырья, то в состав товарной продукции включается стоимость обработки без стоимости сырья.

Готовая продукция и незавершенное производство входят в состав запасов, организация и ведение учета которых регламентируются Инструкцией № 133.

Готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости — сумме затрат на ее производство. Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.09. 2011 № 102 (далее — Инструкция № 102), **затраты** — стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются:

- **активами организации**, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах;
- **расходами отчетного периода**, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах.

Таким образом, **себестоимость готовой продукции** для целей бухгалтерского учета представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство. Себестоимость готовой продукции — качественный показатель, который показывает, во что обходится организации производство продукции, и характеризуется величиной затрат в денежном выражении:

- на производство вида продукции (**общая себестоимость**, общие затраты);
- на калькуляционную единицу продукции (**себестоимость единицы**, затраты на единицу).

В процессе производства готовой продукции в регистрах бухгалтерского учета находят отражение несколько показателей себестоимости готовой продукции. Каждый вид себестоимости отличается составом включенных в нее затрат:

- *технологическая себестоимость* включает в себя только затраты, обусловленные технологией ее производства, и формируется на основании прямых расходов;

- *фактическая производственная себестоимость* состоит из технологической себестоимости и соответствующей суммы косвенных затрат, отнесенных на данный вид продукции после распределения пропорционально установленной базе.

Иногда в организации возникает необходимость рассчитывать и полную себестоимость продукции. *Полная себестоимость* включает в себя фактическую производственную себестоимость, коммерческие расходы по реализации готовой продукции и налоги, базой для определения которых является выручка от реализации.

Фактическую себестоимость готовой продукции организаций пищевой промышленности, как правило, можно определить только по окончании отчетного периода (месяца, квартала, года). В то же время отражать ее поступление и выбытие в стоимостном выражении необходимо в течение всего месяца регулярно. Для этих целей в аналитическом учете готовой продукции для ее оценки может применяться как фактическая себестоимость, так и учетные цены.

В качестве учетных цен при учете готовой продукции могут использоваться:

- нормативная себестоимость;
- плановая себестоимость;
- отпускные цены;
- другие виды цен.

В конце месяца, когда становится известна фактическая себестоимость готовой продукции, рассчитываются отклонения фактической себестоимости выпущенных готовых изделий от их стоимости в учетных ценах. При этом общая стоимость выпуска готовой продукции (ее учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической себестоимости этой продукции.

Какой из вариантов аналитического учета выбрать, организация решает самостоятельно, закрепляя решение в учетной политике. На принятие решения оказывают влияние сферы деятельности, характер производства и выпускаемая продукция, ее оборачиваемость и объем запасов на складах, особенности процесса логистики и другие факторы, влияющие на трудоемкость оценки готовой продукции.

Если организация в аналитике оценивает готовую продукцию по фактической себестоимости, то при списании она может выбрать один из методов оценки, предусмотренных Инструкцией № 133. Данные методы подробно описаны в п. 6.2.

Если организация в аналитике оценивает готовую продукцию по учетным ценам, то в течение месяца выбытие продукции отражается по этим ценам. В конце месяца, после определения фактической себестоимости готовой продукции, стоимость выбытия корректируется. Для этого рассчитывается процент отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам. По этому проценту и определяется сумма отклонений, приходящаяся на выбывшую готовую продукцию и на ее остаток на конец месяца (см. рисунок).

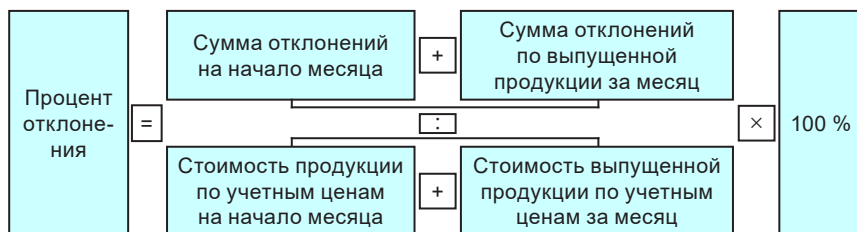


Рис. Расчет процента отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам

8.2. Учет выработки и поступления готовой продукции

Для расчета себестоимости произведенной продукции (*калькуляции себестоимости*) в организации группируют затраты по экономическим элементам и калькуляционным статьям. *Группировка затрат по элементам* предусматривает объединение отдельных затрат по признаку их однородности и используется для составления смет (расходов) затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг цехам и другим объектам управления, а также для определения влияния факторов производства на его объем. Затраты, относящиеся к производству продукции, работ, услуг, группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- прочие затраты.

Группировка по калькуляционным статьям характеризует их роль, назначение, взаимосвязь с объемом и другими факторами в процессе производства продукции, работ, услуг. Калькуляционные статьи формируют затраты на производство продукции.

Для отражения затрат по объектам учета могут быть использованы следующие основные способы:

- *простой* — применяется в простых (однопеределных) производствах, где нет незавершенного производства или оно незначительное. Для таких производств характерно отсутствие промежуточного продукта (полуфабриката), продукция однородна (зачастую единичная) и выпускается в результате единовременного технологического процесса. Этот способ может быть использован во вспомогательных производствах, где затраты за отчетный период являются прямыми и связаны с выпуском отдельных видов продукции и услуг (электро-, водо-, газо-, тепло-снабжение и др.);

- *позаказный* — используется для группировки затрат относительно каждого производственного заказа. Его применение возможно в определенных производственных условиях, главным из которых является то, что продукция (услуги) носит характер отдельных заказов. Заказ выступает в качестве группировочного признака затрат. По нему локализуют и группируют затраты. Сущность данного способа заключается в том, что все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и распределяются в соответствии с установленной базой распределения. До завершения заказа затраты на его выполнение представляют собой незавершенное производство, а после завершения независимо от сроков исполнения — фактическую себестоимость. Каждый заказ выступает в качестве аналитического счета учета затрат;

- *попеределный* — применяется в тех производствах, где конечная продукция является результатом последовательной переработки сырья и материалов, представляющей ряд технологически прерывных стадий производства (переделов). Этот способ учета затрат может быть использован в организациях по производству сыров, сахара и др. При попеределном способе прямые затраты

учитываются по отдельным фазам, стадиям, переделам, а внутри них — по видам производимой продукции;

- **попроцессный** — позволяет формировать затраты в разрезе отдельных процессов производства определенных видов продукции и обеспечивает систематизацию затрат по видам выполненных работ и продукции в соответствии с применяемой технологией производства;

- **обезличенный (котловой)**. Учет затрат организуется в целом по организации (цеху, подразделению). Исчисление себестоимости отдельных видов продукции осуществляется путем распределения всех учтенных затрат пропорционально нормативно-прогнозным (плановым) затратам.

Для обобщения информации о прямых затратах организации, непосредственно связанных с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, осуществление которых является целью создания организации, т. е. основным видом деятельности, предназначен счет 20 «Основное производство». Счет является калькуляционным. Благодаря информации, собранной на нем, можно рассчитать фактическую производственную себестоимость готовой продукции. Особенность учета затрат на счете 20 «Основное производство» состоит в том, что сразу в момент возникновения на основании первичных документов по дебету счета отражают только прямые затраты, связанные непосредственно с изготовлением продукции, выполнением работ или оказанием услуг. Косвенные затраты на счете 20 «Основное производство» отражают только в конце месяца, после определения их общей величины за месяц и ее распределения по видам продукции (работ, услуг). Сальдо по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

К счету 20 могут быть открыты субсчета, по видам основных производств. Аналитический учет по счету 20 ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции, выполняемых работ или оказываемых услуг в разрезе калькуляционных статей затрат.

Пример 1. При производстве колбасы организация понесла затраты, отраженные в бухгалтерском учете в разрезе калькуляционных статей затрат.

Калькуляционные статьи затрат	Сумма, руб. коп.
Сырье и материалы	12 356.00
Вспомогательные материалы	41.70

Окончание табл.

Калькуляционные статьи затрат	Сумма, руб. коп.
Топливо и электроэнергия на технологические цели	1150.00
Основная и дополнительная зарплата рабочих	250.00
Отчисления на социальные нужды	85.00
Отчисления в Белгосстрах	1.50
Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования	60.25
Общепроизводственные затраты	102.30

Стоимость незавершенного производства (сальдо по счету 20 «Основное производство») согласно учетной политике оценивается по прямым затратам и составляет 431 руб. Количество произведенной продукции согласно приемо-сдаточной накладной – 300 кг.

Необходимо отразить на счетах бухгалтерского учета операции по учету затрат и рассчитать фактическую себестоимость готовой продукции.

Решение.

Бухгалтерские записи по отражению в учете выпуска продукции

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Списаны сырье и материалы, израсходованные при производстве продукции	20	10	12 356.00	Материальный отчет, акт на списание материалов
Списаны вспомогательные материалы, израсходованные при производстве продукции	20	10	41.70	Материальный отчет, акт на списание материалов
Списана электроэнергия, израсходованная при производстве продукции	20	23	1150.00	Материальный отчет
Начислена заработная плата рабочим, занятым производством данного вида продукции	20	70	250.00	Расчетно-платежная (расчетная) ведомость
Отражены начисления в ФСЗН от заработной платы рабочих по ставке 34 % (250 руб. 34 / 100)	20	69	85.00	Бухгалтерская справка-расчет
Отражены отчисления на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белгосстрах по ставке 0,6 % (250 руб. 0,6 / 100)	20	76	1.50	Бухгалтерская справка-расчет
Списаны на себестоимость продукции по методике, изложенной в учетной политике, затраты на содержание основных средств	20	25	60.25	Бухгалтерская справка-расчет

Окончание табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Списаны на себестоимость продукции по методике, изложенной в учетной политике, общепроизводственные управленческие затраты	20	25	102.30	Бухгалтерская справка-расчет
Фактическая себестоимость готовой продукции составляет 13 615 руб. 75 коп. (12 356.00 + 41.70 + 1150.00 + 250.00 + 85.00 + 1.50 + 60.25 + 102.30 – 431*) * Стоимость незавершенного производства на конец периода при расчете себестоимости вычитается из суммы понесенных затрат				
Оприходована готовая продукция на склад по фактической себестоимости изготовления	43	20	13 615.75	Приемо-сдаточная накладная

Себестоимость единицы готовой продукции составляет 45 руб. 39 коп. (13 615.75 / 300 кг).

Для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции в организациях, осуществляющих производство пищевых продуктов, предназначен счет 43 «Готовая продукция». Стоимость готовой продукции, изготовленной для реализации или предназначенной для собственных нужд организации, отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счетов учета затрат на производство (табл. 8.1).

Таблица 8.1

Бухгалтерские записи оприходования готовой продукции на склад организации

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Оприходована на склад продукция основного производства, предназначенная для реализации по производственной себестоимости	43	20
Оприходована на склад продукция вспомогательного производства, предназначенная для реализации по производственной себестоимости	43	23
Оприходована на склад продукция обслуживающего производства, предназначенная для реализации по производственной себестоимости	43	29
Переведена в состав материалов готовая продукция, предназначенная для собственных нужд	10	43
Отражен брак произведенной продукции	28	43

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а фактические затраты на их выполнение и оказание при отражении в бухгалтерском учете выручки от их реализации списываются с кредита счетов учета затрат на производство в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

8.3. Организация учета готовой продукции в местах хранения. Учет брака, отходов

Выработанная продукция учитывается в составе готовой продукции за отчетный месяц, если она выработана, оформлена документально и сдана на склад готовой продукции до 24.00 ч последнего дня месяца в соответствии с режимом работы организации или ее подразделения.

Документальное оформление выпуска готовой продукции зависит от производственных особенностей организации. Готовая продукция сдается на склад с оформлением первичных учетных документов, разработанных в организации и утвержденных учетной политикой. Значительные отраслевые особенности не позволяют разработать типовые формы первичной документации по выпуску готовой продукции. Однако на практике обычно используются следующие виды: *накладная на внутреннее перемещение, приемо-сдаточная накладная, приемо-сдаточный акт, маршрутный лист* и др. Данные документы выписываются на каждую партию произведенной продукции, сданной на склад. В то же время для учета движения определенных видов готовой продукции утверждены примерные отраслевые формы документации, в частности:

- накладная на сдачу продукции из производства на склад (отраслевая форма № ЗПП-112) — применяется для оформления передачи продукции и отходов мукомольных, крупяных и кукурузообрабатывающих организаций из производства на склад готовой продукции;
- приемо-сдаточная накладная на готовую продукцию хлебобулочного производства (форма № П-9 (хлеб)) — применяется для оформления передачи одного наименования готовой продукции из хлебобулочного производства в экспедицию (склад);
- приемо-сдаточная накладная на готовую продукцию кондитерского производства (форма № П-9а (хлеб)) — применяет-

ся для оформления передачи различных наименований готовой продукции из кондитерского цеха в экспедицию (склад);

- *приемо-сдаточная накладная на готовую продукцию макаронного производства (форма № П-96 (хлеб))* — применяется для оформления передачи различных наименований готовой продукции из макаронного цеха в экспедицию (склад);

- *приемо-сдаточная накладная на готовую продукцию (форма № П-10 (хлеб))* — применяется для оформления передачи различных наименований готовой продукции из производства в экспедицию (склад);

- *приемо-сдаточная накладная на готовый винодельческий продукт в потребительской таре (форма П-31 (вино))* — выписывается при сдаче разлитого в потребительскую тару готового винодельческого продукта из цеха в цех или на склад;

- *приемо-сдаточная накладная на винодельческий продукт, разлитый в бочки (форма П-32 (вино))*, — используется для учета передаваемого винодельческого продукта из технологического цеха на склад.

Если в организации производство и передача продукции из цеха на склад осуществляются многократно в течение смены, кроме накладной применяется *приемо-сдаточная ведомость*, в которой фиксируется каждое поступление готовых изделий на склад. По окончании смены подсчитывается общее количество принятых изделий и оформляется *сменный отчет*, в котором указываются наименование продукции, вес, стоимость. Кладовщик, который сдает смену, указывает остаток продукции на начало смены и приход, расход, остаток на конец смены. Кладовщик, который заступает в смену, проводит проверку фактического остатка на конец смены с наличием на складе продукции на конец смены.

Приемо-сдаточные ведомости остаются на складе, а сменный отчет используется для ведения бухгалтерского учета, записей в *накопительных сводках*, регистрах синтетического и аналитического учета. При использовании приемо-сдаточной ведомости сокращается количество выписываемых накладных, трудоемкость их оформления и бухгалтерского учета.

Организация складского учета зависит от способов хранения готовой продукции, частоты ее поступления на склад и многих других факторов. В практике могут использоваться такие методы организации складского учета, как *сортовой*, *оперативно-бухгалтерский* или *партионный*.

Сортовой метод предусматривает ведение аналитического учета готовой продукции в натурально-стоимостном выражении по сортам, наименованиям, цветам, типам, маркам, артикулам и т. п. характеристикам независимо от времени ее поступления на склад и стоимости. Вновь поступившая продукция хранится и учитывается вместе с уже хранящейся на складе продукцией того же сорта, наименования. На каждое наименование продукции открывается *карточка складского учета*. В конце месяца по итоговым данным всех карточек по каждому складу и в целом по организации составляются сортовые ведомости количественно-суммового учета.

Оперативно-бухгалтерский метод предусматривает ведение натурального учета готовой продукции на складе. Работник бухгалтерии осуществляет прием *отчетов о движении готовой продукции* от материально ответственных лиц непосредственно на складах, тогда как в бухгалтерии организуют только стоимостной учет. В конце месяца на основании данных складского учета составляется *оборотная ведомость движения готовой продукции по складу*.

Партионный метод эффективен в тех случаях, когда контролируются дата выпуска и срок реализации продукции, и особенно актуален в организациях пищевой промышленности, где необходим строгий контроль за сроками хранения готовой продукции. Этот способ предусматривает, что готовая продукция, поступившая по одному документу (т. е. партия), хранится и учитывается отдельно. С этой целью по каждой партии выпущенной из производства продукции составляется *партионная карта*. Применение данного способа учета должно осуществляться одновременно и на складе, и в бухгалтерии, так как в ином случае между данными складского и бухгалтерского учета могут возникнуть расхождения. Поэтому в конце отчетного периода данные партионных карт сверяют с регистрами складского учета и обобщают путем составления *оборотной ведомости*, итоги которой сверяются с данными синтетического учета.

При производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг возможны случаи производственного брака как непосредственно произведенного в организации, так и возникшего из-за поступивших от поставщиков бракованных материалов.

Браком в производстве считаются продукция, полуфабрикаты, узлы, детали, имеющие дефекты, не соответствующие по качеству установленным стандартам и техническим условиям

(договорам), не подлежащие использованию по прямому назначению или используемые лишь после дополнительных затрат на устранение выявленных дефектов.

В зависимости от характера дефектов, установленных при технической приемке, брак делится на исправимый и неисправимый (окончательный).

Исправимым браком считаются продукция (изделия) и работы, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно.

Окончательный брак — это продукция (изделия) и работы, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно.

Брак также классифицируют по месту его обнаружения:

- на внутренний (установлен в организации до отгрузки продукции покупателю или до сдачи выполненных работ заказчику);
- внешний (выявлен покупателем в процессе использования приобретенных товаров, работ, услуг).

Произведенную с дефектом продукцию также относят к браку, возникшему при выполнении технологических операций по изготовлению изделия, т. е. к *производственному браку*. Такой брак может быть установлен как в производственном цеху, так и в местах хранения готовой продукции.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяется как стоимость материалов и полуфабрикатов, израсходованных на исправление дефектной продукции, расходов на оплату труда производственных рабочих, начисленную за исправление брака, отчислений в бюджет и внебюджетные фонды от средств на оплату труда, а также соответствующей доли общепроизводственных расходов. Себестоимость самих изделий и полуфабрикатов, подвергавшихся исправлению, не включают в потери по исправлению брака.

Учет затрат по устранению брака осуществляется на активном счете 28 «Брак в производстве». Счет 28 предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве, затратах по устранению внутреннего и внешнего брака и порядке списания этих затрат. По дебету счета собираются понесенные организацией затраты, связанные с исправлением брака, по кредиту — списание себестоимости данных работ.

Аналитический учет по счету 28 ведется по видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака. В бухгалтерском учете записи по счету 28 «Брак в производстве» приведены в таблице 8.2.

Таблица 8.2

Бухгалтерские записи отражения на счетах бухгалтерского учета списания затрат по устранению брака

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Списана себестоимость выявленного в производстве брака	28	20
Списана стоимость израсходованных материалов на исправление брака	28	10
Учтена сумма расходов по оплате труда при устранении брака	28	70
Учтена сумма расходов по социальному страхованию ФСЗН	28	69
Учтена сумма расходов по социальному страхованию в Белгосстрах	28	76/2
Учтена сумма амортизации, начисленной по основным средствам при устранении брака	28	02
Учтена сумма услуг сторонних организаций без НДС, включаемых в расходы по устранению брака	28	60,76
Оприходованы материалы (отходы от бракованной продукции)	10	28
Списание затрат по устранению брака на виновного работника	73/2	28
Списание затрат по устранению брака, подлежащих взысканию с поставщиков некачественных материалов, по вине которых был допущен брак	76/3	28
Списание невозмещаемых потерь от брака	20, 23	28

Пример 2. Организация, занимающаяся выпечкой сдобных булочек, выпустила партию бракованной продукции вследствие низкого качества сырья (маргарина), полученного от поставщика. Установить несоответствие качества при приемке сырья от поставщиков было невозможно. Себестоимость партии забракованной продукции составила 135 руб. Брак признан окончательным.

Договором поставки предусмотрено возмещение всех убытков, вызванных поставкой некачественного сырья. Необходимо отразить на счетах списание потерь от брака.

Решение.

Отражение на счетах бухгалтерского учета списания затрат по устранению брака

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Учтена стоимость выпущенной бракованной продукции (по фактической себестоимости производства)	28	20	135.00	Накладная на внутреннее перемещение
Предъявлена претензия поставщику некачественного сырья в сумме фактической себестоимости произведенной бракованной продукции	76/3	28	135.00	Претензионное письмо

Причинами порчи готовой продукции могут быть истечение сроков ее годности, сроков хранения, несоблюдение условий хранения и др. При выявлении испорченной продукции в ходе инвентаризации по ней составляется отдельная опись, а сама продукция размещается на складе обособленно. Продукция с истекшим сроком годности и (или) хранения, которая не подлежит реализации и (или) дальнейшему использованию в деятельности организации, образует *отходы производства*. В бухгалтерском учете при выявлении таких отходов делают соответствующие записи (табл. 8.3).

Таблица 8.3

Отражение на счетах бухгалтерского учета выявленных отходов

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Отражена себестоимость испорченной готовой продукции	94	43
Отражено восстановление НДС по испорченной продукции (при необходимости) методом «красное сторно»	68	18
Восстановленная сумма НДС отнесена на увеличение размера недостачи	94	18
Оприходована продукция, пригодная для дальнейшего использования в производстве или для реализации в качестве вторсырья по цене возможного использования	10-6	94

8.4. Оформление операций, проводимых с тарой, и ее учет

В Инструкции № 133 определено, что **тара** — вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции и других материальных ценностей. В бухгалтерском

учете наличие и движение тары отражается по счету 10 «Материалы», субсчету 4 «Тара и тарные материалы».

Требования к таре и условия ее использования при поставках товаров закреплены в Положении о поставках товаров в Республике Беларусь, утвержденном постановлением Кабинета Министров Республики Беларусь от 08.07.1996 № 444 (далее — Положение № 444).

Согласно Положению № 444 поставщик обязан передать покупателю товар в таре и (или) упаковке. Товар может отгружаться покупателю без тары, если он по своему характеру не требует тарирования и (или) упаковки или если иное предусмотрено договором. Тара и упаковка товара должны соответствовать требованиям стандартов или иной нормативной технической документации.

По степени использования тару подразделяют:

- на тару однократного использования (разовая, необоротная тара). Стоимость такой тары, приобретенной вместе с сырьем, материалами и включенной в стоимость этих запасов, отдельно в бухгалтерском учете не отражается;

- тару многократного использования (многооборотная тара). К многооборотной таре относят многократно используемые средства пакетирования и специализированные контейнеры, тару-оборудование, стеклянную тару и др.

Многооборотную тару по принадлежности подразделяют:

- на инвентарную тару;
- тару-оборудование. Эта тара является техническим средством, предназначенным для укладки, транспортировки, временного хранения и продажи из нее населению продовольственных товаров методом самообслуживания;

- возвратную (залоговую) тару. Залоговая тара предусматривает получение в момент реализации товара суммы залога, который возмещается покупателю после возврата освободившейся из-под товара тары. Эта тара подлежит возврату продавцу.

У продавца товара при отгрузке товара в таре, признаваемой возвратной:

- операции с возвратной тарой на счетах учета доходов и расходов не отражаются;
- сумма НДС в первичных учетных документах не предъявляется, ЭСЧФ не выставляется.

На счетах расчетов с покупателем отражается дебиторская задолженность покупателя по возврату тары, сумма которой

определяется в зависимости от порядка оценки тары продавцом (по залоговой (договорной) стоимости, по фактической себестоимости возвратной тары).

Покупатель обязан возвратить поставщику многооборотную тару и средства пакетирования, в которых поступил товар, в порядке и в сроки, предусмотренные договором или законодательством.

Прочие тара и упаковка подлежат возврату поставщику лишь в случаях, предусмотренных договором.

Покупатели согласно учетной политике могут учитывать тару или на счете 10 «Материалы», субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы» (если тара поступает вместе с сырьем и материалами), или на счете 41 «Товары», субсчет 41-3 «Тара под товаром и порожня» (если тара поступает вместе с товарами).

Вне зависимости от условий приобретения тара принимается к бухгалтерскому учету *по фактической себестоимости*. Фактическая себестоимость приобретаемой тары (кроме тары, поступившей с поставленной продукцией) определяется путем суммирования всех затрат по ее покупке и доставке в организацию или затрат по ее изготовлению.

Рассмотрим учет операций с тарой у поставщика готовой продукции.

Пример 3. Организация реализует изготовленную продукцию в многооборотной таре (ящиках). Залоговая стоимость одного ящика установлена в размере 5 руб. (покупная стоимость ящиков с НДС – 4 руб. 80 коп.). Организация реализовала товары в 15 ящиках, которые в соответствии с договором должны быть возвращены в течение 10 рабочих дней. Покупатель перечислил залоговую стоимость ящиков на расчетный счет поставщика.

Согласно условиям договора в случае невозврата многооборотной тары в установленные сроки тара переходит в собственность покупателя и полученная поставщиком залоговая стоимость тары не возвращается. Покупатель не возвратил тару в сроки, установленные договором.

Необходимо отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

Решение:

Бухгалтерский учет операций по движению тары

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Отражается поступившая от покупателя залоговая стоимость тары (15 5.00)	51	62	75.00	Платежное поручение

Окончание табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Переданы ящики (с товаром) покупателю	62	10-4	75.00	ТТН, ТН, требования, накладная
Списывается стоимость невозвращенных ящиков	90-10	62	75.00	Бухгалтерская справка-расчет
Отражается доход в размере стоимости невозвращенных ящиков	62	90-7	75.00	Бухгалтерская справка-расчет
Исчислен НДС ((75.00 – (15 · 4.8)) 20 / 120)	90-8	68-2	0.50	Бухгалтерская справка-расчет

8.5. Учет реализации готовой продукции

Реализация готовой продукции, работ, услуг должна дать возможность не только возместить произведенные затраты по их производству и сбыту, но и получить прибыль — основной источник расширения и модернизации производства.

Реализацией товаров (работ, услуг) признается отчуждение товара, выполнение работ, оказание услуг одним лицом для другого лица на возмездной или безвозмездной основе, вне зависимости от способа приобретения прав на товары, результаты выполненных работ, или оказанных услуг, или формы соответствующих сделок.

Готовая продукция, товары, работы и услуги считаются реализованными при переходе права собственности на них от продавца к покупателю. *Отгруженная продукция* — продукция, фактически отправленная потребителям и оформленная соответствующими документами. В соответствии с приказом либо распоряжением руководителя материально ответственное лицо (кладовщик) загружает транспортное средство и выписывает документ (ведомость) на отгрузку продукции со склада, в котором указывает наименование продукции и все ее характеристики. На основании этого документа в бухгалтерии выписывается ТТН или ТН с обязательным заполнением всех реквизитов, необходимых для списания у поставщика и оприходования у покупателя продукции, а также проведение безналичных форм расчетов с включением ставки, суммы НДС и всего с НДС.

ТТН заполняется при осуществлении:

- внутриреспубликанских автомобильных перевозок по договорам автомобильной перевозки груза;

- внутриреспубликанских автомобильных перевозок для собственных нужд, а также при внутреннем перемещении товаров с выездом на автомобильные дороги общего пользования.

ТН заполняется при осуществлении:

- международных автомобильных перевозок товаров за пределы территории Республики Беларусь;
- перемещения товаров без участия автомобильного транспорта, а также при внутреннем перемещении товаров с выходом на земли общего пользования.

Порядок заполнения ТТН и ТН в целом схож. Однако форма ТТН содержит большее количество реквизитов по сравнению с формой ТН. Наличие дополнительных реквизитов в ТТН необходимо для учета расчетов за перевозку товаров и учета выполненной транспортной работы.

Заполнение реквизитов накладных производится последовательно. При этом подлежат обязательному заполнению реквизиты, содержащие сведения об участниках совершаемой хозяйственной операции, о ее содержании и оценке в натуральных, количественных и денежных показателях, о лицах, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, с указанием их должностей, фамилий, инициалов и личных подписей.

В ТТН и ТН и в приложения к ним допускается вносить дополнительную информацию, необходимую организациям. Место указания дополнительной информации определяется организациями самостоятельно, при этом такая информация не должна препятствовать прочтению иных записей.

Исправление ошибочных записей во всех экземплярах накладных ТТН и ТН производится организацией, непосредственно допустившей ошибку. Стоимостные показатели накладной можно скорректировать даже после того, как покупатель продукции принял ее на учет. Для этих целей необходимо оформить *корректировочный акт*. Он составляется не менее чем в двух экземплярах и прилагается к корректируемой (исправляемой) накладной. Кроме того, в корректируемой накладной следует сделать запись: «Исправления в стоимостных показателях оформлены корректировочным актом (прилагается)».

В подтверждение факта выполнения работ и оказания услуг сторонним организациям или отдельным лицам составляется *акт выполненных работ (оказанных услуг)* по форме, разрабо-

танной в организации и утвержденной учетной политикой. Акт составляется в двух экземплярах. В нем должна содержаться информация о наименовании, объемах и сроках выполненных работ, соответствии их качества качеству, оговоренному в договоре. В случае выявления недостатков в результате работ об этом обязательно делается соответствующая запись. Акт также может содержать информацию о стоимости выполненных работ (оказанных услуг), ставке НДС, сумме НДС и общей сумме выполненных работ (оказанных услуг) с НДС. В соответствии с договором акт может являться еще и протоколом согласования цен.

Реализация продукции (работ, услуг) может производиться:

- по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;
- по государственным регулируемым оптовым ценам (тарифам), увеличенным на сумму НДС;
- по государственным регулируемым розничным ценам, включающим в себя НДС.

Оплата продукции, работ, услуг может производиться в денежной и неденежной формах. В случае предварительной оплаты реализуемой продукции продавец выписывает *счет* или *счет-фактуру*. Данные документы служат основанием для покупателя перечислить деньги за предстоящую отгрузку.

Все первичные учетные документы по учету реализации продукции, товаров, работ, услуг в бухгалтерии организации подвергаются тщательной проверке, затем их данные группируют и отражают в регистрах бухгалтерского учета.

Учет отгрузки и реализации продукции ведется в ведомостях аналитического учета (например, «Ведомость отгруженной продукции»), в которых указываются наименование организации покупателя, сальдо начальное, сумма отгрузки, возврата, расходов по таре, амортизации тары, сальдо конечное. Форма этих ведомостей разрабатывается организациями и утверждается учетной политикой.

Для обобщения информации о доходах и расходах по реализации готовой продукции, работ и услуг предназначен счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». *Текущая деятельность* — основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

На счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражаются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг,

налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

Пример 4. Организация, применяющая общую систему налогообложения, реализовала готовую продукцию на сумму 4470 руб. 50 коп. Плановая себестоимость (учетная цена отчетного периода) готовой продукции составила 2000 руб. Согласно произведенным расчетам НДС (20 %), подлежащий уплате в бюджет, составил 745 руб. 05 коп. По окончании отчетного периода были списаны учтенные ранее на счетах 26 «Общехозяйственные затраты» и 44 «Расходы на реализацию» суммы:

расходов на управление – 212 руб. 50 коп.;

коммерческих расходов – 300 руб. 00 коп.

Необходимо отразить хозяйственные операции по реализации готовой продукции.

Решение.

Отражение операций по реализации готовой продукции

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Учтена выручка	62	90-1	4470.50	ТТН, ТН
Учтены расходы по реализации: начислен НДС* от выручки от реализации готовой продукции	90-2	68	745.05	Бухгалтерская справка, электронный счет-фактура по НДС; требование-накладная, ведомость на отгрузку; бухгалтерская справка;
списана стоимость реализованной продукции по ее себестоимости	90-4	43	2000.00	
списаны на себестоимость продукции по методике, изложенной в учетной политике, управленческие затраты	90-5	26	212.50	
списаны на себестоимость продукции по методике, изложенной в учетной политике, коммерческие расходы	90-6	44	300.00	

** Благодаря информации субсчетов 90-1–90-6 можно рассчитать финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации продукции, работ, услуг. Но на счетах бухгалтерского учета данный показатель не отражается*

Обязательным электронным документом для всех плательщиков налога на добавленную стоимость, осуществляющих про-

цесс реализации, является *электронный счет-фактура*. Порядок его создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения определен постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 25.04.2016 № 15 «Об установлении формы электронного счета-фактуры и утверждении Инструкции о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры».

8.6. Инвентаризация готовой продукции и тары

Периодичность проведения инвентаризации незавершенного производства и готовой продукции зависит от того, является она обязательной или добровольной. Периодичность добровольной, т. е. проводимой по решению руководителя организации инвентаризации незавершенного производства и готовой продукции закрепляется в учетной политике организации. Конкретная частота, с которой проводится инвентаризация, зависит от специфики производства и может рекомендоваться отраслевыми документами. В частности, периодичность проводимой по решению организации инвентаризации незавершенного производства зависит от применяемого способа определения себестоимости готовой продукции. Если ее размер формируется исходя из данных о наличии незавершенного производства, подтвержденных инвентаризацией, то потребуются проводить ежемесячную инвентаризацию для целей бухгалтерской оценки готовой продукции. Когда потребности в ежемесячной инвентаризации нет, остатки незавершенного производства можно инвентаризировать только в качестве контрольной процедуры, когда руководство сочтет это целесообразным (а также в обязательных случаях).

В комплексных производствах и при последовательной переработке материалов инвентаризации незавершенного производства осуществляются чаще: по окончании смены, суток, пятидневки. Эти инвентаризации необходимы, в первую очередь, для контроля за ходом технологического процесса.

Отдельные требования к инвентаризации готовой продукции законодательством не определены. Поэтому при ее проведении применяются общие правила, установленные для инвентаризации Инструкцией № 180. Особенности проведения инвентаризации готовой продукции могут устанавливаться отраслевыми

документами. В ходе инвентаризации готовой продукции оформляется инвентаризационная опись. Результаты инвентаризации обобщаются в акте инвентаризации. При недостатке информации, содержащейся в утвержденных формах документов, оформляемых при инвентаризации, организация вправе разработать такие формы самостоятельно.

Для отдельных организаций утверждены примерные отраслевые формы, в частности:

- формы, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь (далее – Минсельхозпрод РБ) от 14.06.2011 № 233:

- акт инвентаризации хлебопродуктов по складу (форма № ЗПП-172);

- акт инвентаризации мешков по складу (форма № ЗПП-173);

- акт инвентаризации незавершенного производства (форма № ЗПП-147);

- сводная ведомость инвентаризации хлебопродуктов по организации (форма № ЗПП-175);

- протокол заседания инвентаризационной комиссии (форма № ЗПП-177);

- формы, утвержденные приказом Минсельхозпрода РБ от 30.06.2011 № 262:

- акт инвентаризации коньячных спиртов, обработанных коньяков (форма П-52);

- акт инвентаризации винодельческого продукта в замеренной таре (форма П-53);

- акт инвентаризации винодельческого продукта в бочках (форма П-54);

- акт инвентаризации готового винодельческого продукта в потребительской таре (форма П-55);

- ведомость результатов инвентаризации винодельческого продукта (готового винодельческого продукта) (форма П-56);

- опись (форма П-57).

Обнаруженные неучтенные объекты приходуется как излишки. Недостача и порча готовой продукции сверх норм естественной убыли признаются расходами организации и списываются согласно решению руководителя за счет соответствующих источников.

В документах, представляемых для оформления списания недостач и порчи сверх норм естественной убыли, должны содер-

жаться решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи активов, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекции по качеству и др.).

Пример 5. По результатам инвентаризации выявлена недостача готовой продукции, фактическая себестоимость которой составляет 157 руб. Сумма недостачи отнесена на виновное лицо по решению руководителя. Однако постановлением суда отказано в удовлетворении требований о взыскании с виновного лица по причине ненадлежащего хранения готовой продукции.

Необходимо отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета.

Решение.

Бухгалтерские записи по учету результатов инвентаризации

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Отражена недостача готовой продукции по данным инвентаризации	94	43	157.00	Инвентаризационная опись оборотных активов, сличительная ведомость результатов инвентаризации оборотных активов
По решению руководителя сумма недостачи отнесена на виновное лицо	73	94	157.00	Приказ (решение) руководителя, бухгалтерская справка-расчет
Сумма недостачи отражена в составе расходов по текущей деятельности предприятия (данная сумма не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль)	90-10	73	157.00	Приказ (решение) руководителя, судебное постановление об отказе в удовлетворении требований о взыскании с виновного лица, бухгалтерская справка-расчет



Тест для самоконтроля

1. Оприходование готовой продукции на склад организации отражается записью:

- а) дебет 10 «Материалы» и кредит 20 «Основное производство»;
- б) дебет 43 «Готовая продукция» и кредит 23 «Вспомогательные производства»;

в) дебет 43 «Готовая продукция» и кредит 26 «Общехозяйственные расходы»;

г) дебет 43 «Готовая продукция» и кредит 20 «Основное производство».

2. Аналитические счета к счету 43 «Готовая продукция» открывают:

а) по каналам реализации;

б) по видам производств;

в) на каждый отдельный вид готовой продукции;

г) по материально ответственным лицам.

3. При определении суммы фактической себестоимости изготовленной продукции незавершенное производство на начало периода:

а) включается в общую сумму затрат на производство по усмотрению руководства;

б) не включается в общую сумму затрат на производство;

в) включается в общую сумму затрат на производство;

г) все ответы правильные.

4. Для обобщения информации о количестве и стоимости продукции, полученной от производства, предназначен счет:

а) 43 «Готовая продукция»;

б) 20 «Основное производство»;

в) 10 «Материалы»;

г) 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

5. Сумма затрат на производство продукции формируется по:

а) дебету счета 20 «Основное производство»;

б) кредиту счета 20 «Основное производство»;

в) дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы»;

г) кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы».

6. Процесс производства — это совокупность операций, связанных с:

а) заготовлением средств труда;

б) изготовлением продукции;

в) определением финансового результата;

г) заготовлением предметов труда.

7. Готовая продукция – это продукция:

- а) оплаченная покупателем;
- б) выпущенная из производства и сданная на склад;
- в) вывезенная покупателем;
- г) отгруженная покупателям.

8. Корреспонденция: Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредит 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражает хозяйственную операцию:

- а) списана продукция по цене реализации;
- б) отражено поступление выручки от реализации;
- в) начислена задолженность покупателю за реализованную ему продукцию;
- г) списана продукция по фактической себестоимости.

9. Себестоимость реализованной продукции отражается по:

- а) дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- б) кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- в) дебету счета 99 «Прибыли и убытки»;
- г) кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

10. В учете процесса производства не применяется счет:

- а) 99 «Прибыли и убытки»;
- б) 20 «Основное производство»;
- в) 26 «Общехозяйственные расходы»;
- г) 25 «Общепроизводственные расходы».

ГЛАВА 9. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

9.1. Формы и системы оплаты труда. Учетные документы

Эффективность работы организации зависит от эффективно-го использования труда работников — вклада или объема труда, вложенного в организацию работником. **Работник** — лицо, состоящее в трудовых отношениях с организацией на основании заключенного трудового договора.

Заработная плата — это вознаграждение за труд, которое наниматель обязан выплатить работнику за выполненную работу в зависимости от ее сложности, количества, качества, условий труда и квалификации работника с учетом фактически отработанного времени, а также за периоды, включаемые в рабочее время.

Наниматель обязан применять в организации систему оплаты труда, т. е. он не может произвольно устанавливать заработную плату — она должна каким-то образом определяться (табл. 9.1).

Таблица 9.1

Виды систем оплаты труда

Система оплаты труда	Содержание
Тарифная	Оплата производится в зависимости от различных факторов — количества единиц произведенной продукции (операций, работ, услуг), времени, затраченного на производство каждой единицы продукции (операций, работ, услуг), условий труда в организации и пр.
Бестарифная	Заработок работника пропорционален его вкладу в общий результат работы, т. е. заработная плата отдельно взятого сотрудника является долей в заработной кол-лективной сумме. Коллективные системы оплаты труда могут применяться по организации в целом, а также по ее структурным подразделениям и для отдельных первичных коллективов работников (производственных бригад, участков и т. д.)
Смешанная	Комплекс из тарифной и бестарифной систем

Способ установления размера заработной платы работников, определяемый методом измерения количества их труда (на основе учета объема произведенной продукции, товаров (работ, услуг) либо на основе учета фактически отработанного времени), представляет собой **форму оплаты труда**.

Тарифная система оплаты труда делится на следующие формы оплаты труда:

- *сдельная* — способ установления размера заработной платы работников на основе сдельных расценок за единицу произведенной продукции (операций, работ, услуг);
- *повременная* — способ установления размера заработной платы работников на основе тарифных ставок (окладов) за единицу фактически отработанного времени.

Применение бестарифной системы предполагает использование *коллективной* формы оплаты труда — способ установления размера заработной платы работников в условиях коллективной организации их труда, определяемый методом измерения количества труда (на основе учета объема произведенной продукции либо на основе учета фактически отработанного времени).

В соответствии с действующими правилами трудового законодательства заработная плата каждого сотрудника может включать в себя:

- основную часть — представляет собой заработную плату за выполненную работу и отработанное время;
- компенсационные выплаты — это выплаты работнику за труд, выполненный в определенных условиях;
- стимулирующие выплаты — надбавки за профессиональное мастерство, классность, премии по итогам работы за год и др.;
- оплату по среднему заработку, сохраняемому за неотработанное время (оплата за время нахождения в командировке, выполнение государственных обязанностей и др.);
- другие выплаты.

При приеме работника на работу с ним заключается трудовой договор. Движение личного состава работников организации оформляется приказами и (или) распоряжениями. На их основании осуществляется оперативный учет движения численности и изменений, происходящих в составе персонала организации.

Учетом личного состава работников в организациях занимается отдел кадров. В отделе кадров на каждого работника за-

полняется *личная карточка*, а на руководящих работников, специалистов дополнительно ведется *личный листок по учету кадров*. В бухгалтерии организации на основании личной карточки открываются *лицевые счета работника* или другой соответствующий ему документ.

Первичную учетную документацию по учету труда и заработной платы можно условно разделить на два вида:

- документы по учету использования рабочего времени;
- документы по учету расчетов с работниками.

Законодательством на нанимателя возложена обязанность по организации учета рабочего времени. Такой учет ведется в *табелях использования рабочего времени*, в *годовых табельных карточках* и других документах. Формы таких документов утверждаются нанимателем самостоятельно.

Табельный учет предполагает отражение всех фактов соблюдения и нарушения трудового распорядка, в том числе опозданий и задержек на работе (рис. 9.1). Табель ведет уполномоченный работник (работники) организации.

Для бухгалтера, ответственного за начисление заработной платы, табель является одним из основных документов, необходимых для произведения расчетов с персоналом по оплате труда (заработная плата, пособия по временной нетрудоспособности, отпуска и др.).

Для учета использования рабочего времени при выполнении работниками различных работ, кроме табеля, в организации могут оформляться и такие документы, как *маршрутные листы*, *наряды на сдельную работу*, *рапорты о выработке бригады*, *листок на доплату к рапорту (наряду)* и др. Формы первичных учетных документов по учету рабочего времени и расчетов с работниками и требования к их заполнению определяются организацией самостоятельно.

Все первичные учетные документы должны представляться в бухгалтерию организации в сроки, установленные графиком документооборота для расчета заработка. Труд работников может оплачиваться в денежной, натуральной или смешанной форме оплаты.

ТАБЕЛЬ
использования рабочего времени

Колбасный цех
(наименование структурного подразделения)

УП «Оршанский мясоконсервный комбинат»
(наименование организации)

за апрель месяц 2020 г.

УТВЕРЖДАЮ

Директор

А.В.Ковалев
(подпись) (расшифровка подписи)

20 год

№ п/п	Табельный номер	Фамилия И.О.	Должность	Категория	Ставка	осн/совм	Числа месяца																														ВСЕГО отработано, дней
							1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	
1	124	Иванов А.П	мастер		1		8	8	8	7	В	Б	Б	Б	Б	Б	В	В	8	8	8	8	8	В	В	8	8	8	8	В	В	В	В	8	7	16	
2	278	Сидоров М.В.	грузчик		1		О	О	О	О	О	О	О	О	О	О	В	В	8	8	8	8	8	В	В	8	8	8	8	В	В	В	В	8	7	12	
3	503	Петрова Е.Л.	кладовщик		0,5		4	4	4	4	В	4	4	4	4	4	В	В	4	4	4	4	4	В	В	4	4	4	4	В	В	В	В	4	4	21	
4	190	Жук М.И.	рабочий		1		8	8	8	8	В	8	8	8	8	8	В	В	8	8	8	8	8	В	В	8	8	8	8	В	В	В	В	8	7	21	

Табель составил

Начальник цеха
(должность)

(подпись)

А.В.Николаев
(расшифровка подписи)

Табель проверил

Бухгалтер
(должность)

(подпись)

М.П.Медведева
(расшифровка подписи)

Рис. 9.1. Пример оформления табеля учета рабочего времени

Ежемесячно при выплате зарплаты работнику необходимо выдавать *расчетный листок*, составленный по форме, утвержденной учетной политикой организации. В расчетном листке должны быть указаны:

- все суммы, начисленные работнику за этот месяц по составляющим (оклад, премия, надбавки и т. д.);
- все суммы, удержанные из доходов работника, а также выплаченные в этом месяце (подоходный налог, обязательные страховые взносы на пенсионное страхование, аванс, отпускные, удержания по распоряжению нанимателя, по исполнительным документам и т. д.);
- сумма к выплате.

В случае задержки выплаты зарплаты на один календарный месяц и более по сравнению со сроком, установленным законодательством, локальным нормативным правовым актом нанимателя, трудовым договором (контрактом) работника, необходимо произвести ее индексацию.

9.2. Порядок начисления заработной платы производственного персонала при различных формах оплаты труда

Заработная плата работника в основном определяется по истечении отработанного месяца. Зарплата работника за работу в нормальных условиях в течение нормальной продолжительности рабочего времени при выполнении своих трудовых обязанностей с учетом отработанного рабочего времени не должна быть ниже размера месячной и часовой минимальной заработной платы, устанавливаемой законодательством Республики Беларусь. *Минимальная заработная плата* (месячная и часовая) — государственный минимальный социальный стандарт в области оплаты труда.

Расчет зарплаты работника за месяц при сдельной оплате труда. Заработная плата работника-сдельщика зависит от количества произведенной работником продукции (выполненных операций, работ, услуг) и сдельной расценки за единицу произведенной продукции (операций, работ, услуг) (рис. 9.2).

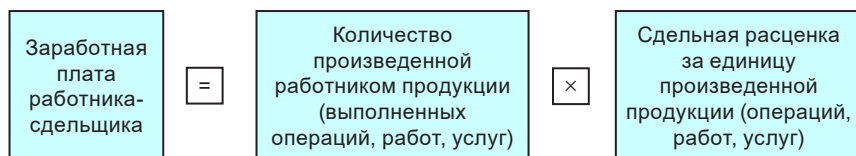


Рис. 9.2. Расчет заработной платы работника-сдельщика

Количество произведенной работником продукции (выполненных операций, работ, услуг) определяется по данным первичных учетных документов.

Сдельные расценки устанавливаются в локальных нормативных правовых актах. Величина сдельных расценок зависит от установленных разрядов работы, тарифных ставок (окладов) и норм выработки или норм времени. При невыполнении норм выработки, браке и простое не по вине работника ему согласно законодательству необходимо выплатить зарплату не ниже 2/3 его тарифной ставки (оклада).

Пример 1. В организации для рабочих колбасного цеха установлена сдельная оплата труда. Работник изготавливает продукцию, сдельная расценка за единицу которой составляет 8 руб. 40 коп. В текущем месяце работник изготовил 100 единиц продукции. Определим заработную плату работника.

Решение. Зарплата за текущий месяц рассчитывается по формуле 100 ед. · 8 руб. 40 коп. / 1 ед. Сумма заработной платы за месяц у работника составит 840 руб., если ему не предусмотрено больше никаких выплат.

Расчет зарплаты работника за месяц при повременной оплате труда. Зарботная плата за отработанное время зависит от количества отработанных дней (часов) в месяце и размера часовых и (или) месячных тарифных ставок (окладов). Порядок расчета часовых тарифных ставок (окладов) устанавливается нанимателем самостоятельно и определяется в коллективном договоре, а при его отсутствии — в ином локальном нормативном правовом акте организации (например, в положении об оплате труда).

Если работник отработал все рабочие дни в месяце (согласно графику работы), ему начисляется полный размер месячной тарифной ставки (оклада) (рис. 9.3).

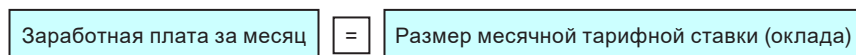


Рис. 9.3. Расчет заработной платы работника за полный месяц при повременной оплате труда

Пример 2. Работнику отдела «холодильник» установлен оклад в размере 790 руб. За месяц он отработал все рабочие дни, установленные ему графиком работы, – 20 рабочих дней. Определим заработную плату работника.

Решение. Сумма заработной платы за месяц у работника будет равна его окладу. Работнику не предусмотрено больше никаких выплат, поэтому независимо от количества рабочих дней его зарплата за текущий месяц составит 790 руб.

Если работник отработал не все рабочие дни (часы) в месяце, то его зарплата за этот месяц рассчитывается исходя из фактически отработанного времени (рис. 9.4).

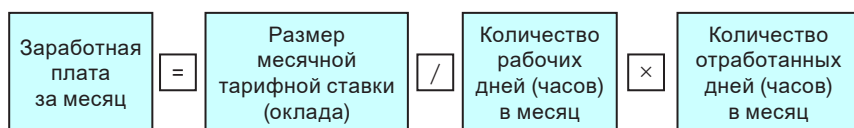


Рис. 9.4. Расчет заработной платы работника за часть месяца при повременной оплате труда

Пример 3. Работнику отдела «холодильник» установлен оклад в размере 790 руб. За месяц он отработал только 16 из 20 рабочих дней, так как с 19 по 23 находился в отпуске без сохранения заработка. Определим заработную плату работника.

Решение. Зарплата за текущий месяц: 790 руб. / 20 дн. 16 дн. Сумма заработной платы за месяц у работника составит 632 руб., так как ему не предусмотрено больше никаких выплат.

Если работнику оплата производится по часовой тарифной ставке, то зарплата ему рассчитывается с учетом количества отработанных часов в месяц.

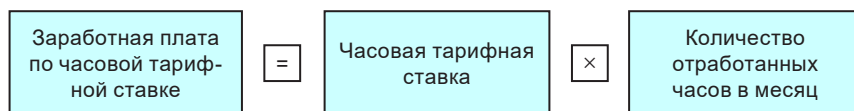


Рис. 9.5. Расчет заработной платы работника по часовой тарифной ставке

Пример 4. Работнику установлен суммированный учет рабочего времени. По табелю учета рабочего времени он отработал 177 ч. Часов, отработанных в ночное время, выходные или праздничные дни, а также сверхурочно, у работника не было. Часовая тарифная ставка – 4.90 руб. Определим заработную плату работника.

Решение. Зарплата за текущий месяц: 4.90 руб. 177 ч. Сумма заработной платы за месяц у работника составит 867.30 руб., так как ему не предусмотрено больше никаких выплат.

9.3. Порядок расчета среднего заработка в случаях, предусмотренных законодательством

В случаях, предусмотренных законодательством, оплата труда работников организации производится по среднему заработку. В эту категорию входят:

- оплата за время трудового (основного и дополнительного) и социального (в связи с получением образования) отпусков;
- выплата денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск;
- выплата выходного пособия;
- оплата времени выполнения государственных или общественных обязанностей;
- оплата вынужденного прогула;
- другие случаи.

Порядок расчета среднего заработка (рис. 9.6) установлен Инструкцией о порядке исчисления среднего заработка, утвержденной постановлением Минтруда РБ от 10.04.2000 № 47 (ред. от 04.01.2018). При исчислении среднего заработка учитывается заработная плата, начисленная работнику за работу, обусловленную трудовым договором.

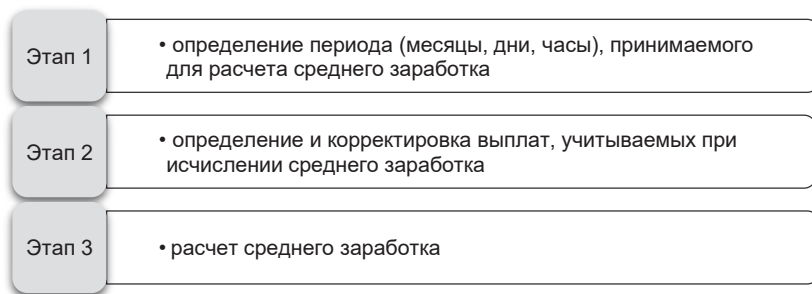


Рис. 9.6. Порядок расчета среднего заработка

Рассмотрим порядок расчета среднего заработка на примере оплаты трудового отпуска.

На первом этапе необходимо определить период (месяцы), принимаемый для расчета (далее — расчетный период). По общему правилу этот период включает в себя 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу начала отпуска. Однако в расчет отпускных включаются не все месяцы, входящие в расчетный пе-

риод: следует исключить месяцы, в которые в соответствии с законодательством работник освобождался от работы с частичным сохранением или без сохранения заработной платы (так называемые неполные месяцы). При этом неполный месяц не исключается из расчетного периода, если начисленная в нем заработная плата работника была не ниже заработной платы, начисленной в полных месяцах.

На втором этапе необходимо рассчитать сумму заработной платы, начисленную за расчетный период. В расчет включаются:

- выплаты за выполненную работу и отработанное время;
- выплаты, произведенные по среднему заработку за неотработанное время.

Ежемесячные и ежеквартальные премии, вознаграждения (единовременные выплаты) по результатам работы за год включаются в заработок того месяца, в котором они начислены, независимо от того, за какой месяц они выплачиваются. При этом в расчет они включаются в полной начисленной сумме.

В расчет не включаются:

- выплаты, начисленные не по трудовым, а по иным договорам, заключенным с этим работником (например, вознаграждение за работу, выполненную по гражданско-правовому договору);
- выплаты, не относящиеся к оплате труда, и выплаты социального характера (например, материальная помощь);
- другие выплаты, определенные законодательством (например, пособие по временной нетрудоспособности).

При расчете отпускных может возникнуть необходимость корректировки суммы заработной платы, начисленной за месяцы расчетного периода (в случае повышения зарплаты). Заработок следует откорректировать на *поправочные коэффициенты* (рис. 9.7), если в периоде, взятом для расчета, или в месяце, на который приходится отпуск, произошло повышение размера тарифной ставки (оклада) или тарифной ставки 1-го разряда. Применение поправочных коэффициентов является обязанностью нанимателя.

Поправочные коэффициенты не рассчитывают и не применяют:

- при установлении работнику фиксированного должностного оклада;
- при увеличении тарифной ставки (оклада) за счет повышения тарифного коэффициента;

• при увеличении тарифной ставки (оклада) за счет изменения размеров надбавок и повышений.

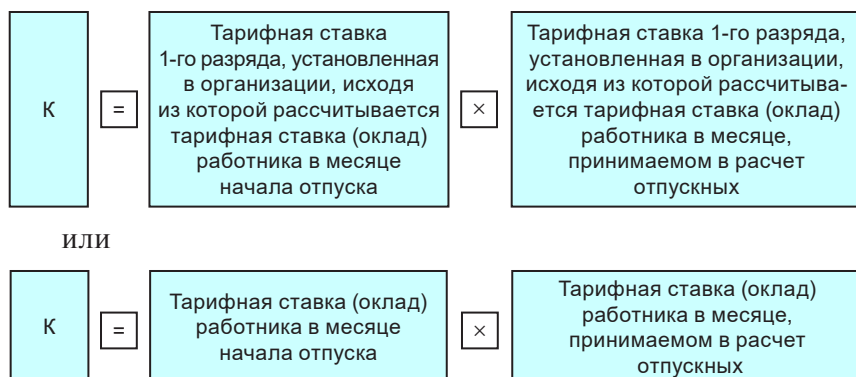


Рис. 9.7. Порядок расчета поправочного коэффициента (K)

На третьем этапе осуществляют расчет среднего заработка. Общий порядок расчета среднедневного заработка применяется в том случае, если в расчетном периоде (обычно 12 календарных месяцев) остался хотя бы один полный месяц, принимаемый для расчета отпуска. При определении сумм, подлежащих выплате работникам за время отпуска, среднедневной заработок определяется путем деления заработной платы, начисленной работнику за месяцы, принимаемые для исчисления среднего заработка, сохраняемого за время отпуска, на количество этих месяцев и на среднемесячное количество календарных дней, которое принимают равным 29,7 (рис. 9.8).

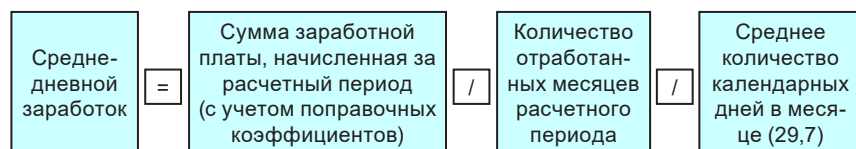


Рис. 9.8. Порядок расчета среднедневного заработка

Определив среднедневной заработок, определяем сумму отпускных. В общем порядке заработок, сохраняемый за время нахождения в трудовом отпуске, рассчитывается путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней отпуска (рис. 9.9).

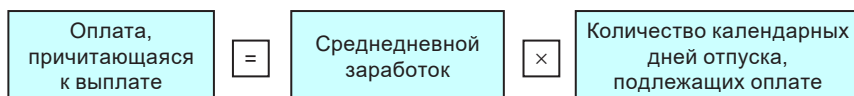


Рис. 9.9. Порядок расчета суммы отпускных

Пример 5. Рабочему творожного цеха, принятому на работу с 14 мая текущего года, предоставлен отпуск с 15 октября текущего года продолжительностью 24 календарных дня. Тарифная ставка 1-го разряда, применяемая для определения оклада данного работника в текущем году, была установлена в размере: с 01.05 – 100 руб.; с 01.08 – 110 руб. Заработок рабочего состоит из оклада и ежемесячной премии, которая начисляется по результатам работы за предыдущий месяц и размер которой зависит от отработанного работником времени.

Месяц	Начислено (руб.)		
	тарифный оклад	премия	больничный
Май	400	х	х
Июнь	800	50	х
Июль	600	100	210
Август	880	150	х
Сентябрь	880	150	х

Определим сумму заработной платы работника за время отпуска.

Решение. Период, в котором работник работал в организации, составляет 5 месяцев. Из них 2 месяца (май и июль) являются неполными (в середине мая работник был принят на работу, а в июле болел). Следовательно, период, взятый для расчета, составляет 4 месяца (июнь–сентябрь текущего года).

Произведем расчет среднего заработка с учетом изменения тарифной ставки первого разряда и поправочного коэффициента.

Месяц	Начислено (руб.)			Сумма выплат, которые учитываются при расчете (руб.)	Поправочный коэффициент	Сумма выплат, учитываемых при исчислении среднего заработка с учетом корректировки (руб.)	Сумма заработка, включаемая в расчет (руб.)
	тарифный оклад	премия	больничный				
Июнь	800	50		900	1,100 (110 / 100)	990	990
Июль	600	100	210	650		715	–
Повышение тарифной ставки 1-го разряда							
Август	880	75		955	1,000 (110 / 110)	955	955
Сентябрь	880	150		1030		1030	1030
Заработок, начисленный в принимаемых для расчета месяцах							2975
Среднедневной заработок (2060 руб. / 3 мес. / 29,7)							33.38
(3 мес. – количество месяцев, принимаемых для расчета)							

За июль рабочему начислены пособие по временной нетрудоспособности (210 руб.), зарплата за оставшиеся отработанные дни (600 руб.) и премия за прошлый месяц (100 руб.).

Пособие по временной нетрудоспособности не включается в сумму выплат, которые учитываются при исчислении среднего заработка. Заработок рабочего в июле с учетом корректировки и без учета пособия по временной нетрудоспособности оказался не ниже заработка в остальных полных месяцах периода, взятого для расчета (715 руб.). Следовательно, заработок за июль не учитывается при исчислении отпускных.

Сумма отпускных, которую необходимо начислить рабочему за дни отпуска, равна 801.12 руб. (33.38 руб. · 24 дн.).

9.4. Порядок расчета пособий по временной нетрудоспособности

Законодательством Республики Беларусь предусмотрены два вида обязательного пособия по временной нетрудоспособности:

- пособие по временной нетрудоспособности, назначаемое в случае утраты трудоспособности в связи с общим заболеванием или травмой в быту и других случаях за счет средств государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь (управляемых фондом социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (далее – ФСЗН)) (далее – пособие ФСЗН) в соответствии с Законом Республики Беларусь от 31.01.1995 № 3563-ХІІ «Об основах государственного социального страхования»;

- пособие по временной нетрудоспособности, назначаемое в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием за счет средств обязательного страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (управляемых Белгосстрахом) (далее – пособие «Белгосстрах») в соответствии с Положением о страховой деятельности в Республике Беларусь, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 25.08.2006 № 530 «О страховой деятельности» (далее – Положение № 530).

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 11.05.2019 № 175 пособие по временной нетрудоспособности

в связи со страховым случаем назначается и выплачивается Белгосстрахом.

Порядок обеспечения пособием ФСЗН регулируется Положением о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам, утвержденным постановлением Совмина РБ от 28.06.2013 № 569 (ред. от 22.03.2019). Право на пособие ФСЗН имеют лица, работающие или осуществляющие иной вид деятельности, на которых распространяется государственное социальное страхование, а также за них (ими самими) в предусмотренных законодательством о государственном социальном страховании случаях уплачиваются обязательные страховые взносы на социальное страхование в бюджет ФСЗН.

Пособия ФСЗН назначаются специальной комиссией, созданной в организации, на основании *листка нетрудоспособности*. Неправильно оформленный или недооформленный листок нетрудоспособности возвращается работнику и не оплачивается до тех пор, пока организация здравоохранения не внесет в него изменения.

Пособие необходимо назначить в течение 10 дней с даты представления работником листка нетрудоспособности, а если для назначения пособия необходима дополнительная информация — в течение одного месяца. Назначается пособие, если обращение за ним последовало не позднее 6 месяцев со дня, следующего за днем окончания периода освобождения от работы в связи с временной нетрудоспособностью.

Пособие ФСЗН назначается за *календарные дни*, удостоверенные листком нетрудоспособности. Днем возникновения права на пособие ФСЗН является первый день освобождения от работы в связи с временной нетрудоспособностью.

Пример 6. С 02.01 текущего года рабочий принят на работу в организацию. 17 октября, отработав полную смену, он обратился к врачу и оформил листок нетрудоспособности с этого же дня. Рабочий представил в организацию листок нетрудоспособности в связи с заболеванием с 17 по 31 октября. По решению комиссии пособие по временной нетрудоспособности назначается с 18 октября (за 17 октября работник отработал и ему будет начислена заработная плата) по 31 октября, т. е. на 14 календарных дней.

Пособие ФСЗН назначается в размере:

- 80 % среднедневного заработка за первые 12 календарных дней нетрудоспособности;

- 100 % среднегодневного заработка за последующие календарные дни непрерывной временной нетрудоспособности;
- 100 % среднегодневного заработка за календарные дни, удостоверяемые листком нетрудоспособности, в случаях, установленных законодательством.

Порядок расчета среднего заработка для расчета пособия ФСЗН аналогичен представленному на рисунке 9.6.

На первом этапе определяют расчетный период. Для расчета среднегодневного заработка в общем случае принимается период, который составляет 6 календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособие.

На втором этапе определяют сумму выплат для расчета среднего заработка. Для исчисления пособий по временной нетрудоспособности в заработок включаются выплаты при одновременном соблюдении следующих условий:

- на выплаты в соответствии с законодательством начислены обязательные страховые взносы в ФСЗН;
- выплата должна быть оплатой труда, т. е. выплачена за результаты работы. При этом выплаты, носящие единовременный характер, в заработок не включаются. Заработная плата, надбавки и доплаты к ней включаются в заработок того месяца, за который они начислены. Премии и иные выплаты включаются в заработок за тот месяц, в котором они выплачены;
- в связи с временной нетрудоспособностью работник утрачивает право на эту выплату;
- дни, за которые начислена выплата, участвуют в расчете среднегодневного (среднечасового) заработка.

Заработок для исчисления пособий за каждый календарный месяц расчетного периода не может превышать сумму, на которую начисляются обязательные страховые взносы в соответствии с законодательством. В общем случае такое ограничение составляет пятикратную величину средней заработной платы работников в республике за месяц, предшествующий отчетному месяцу.

Увеличение тарифной ставки (оклада) работника в период его временной нетрудоспособности не оказывает влияния на размер пособия, т. е. корректировка заработка не производится.

На третьем этапе определяют среднегодневной заработок (рис. 9.10).

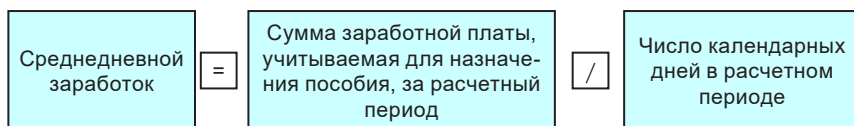


Рис. 9.10. Порядок определения среднедневного заработка

В число календарных дней, на которые делится заработок, не включаются дни:

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

Если в расчетном периоде количество учитываемых календарных дней меньше 30, пособие ФСЗН назначается по одному из следующих вариантов (более выгодному для работника):

- исходя из тарифной ставки (оклада) работника;
- из среднего заработка, сохраняемого в расчетном периоде за время трудового и социального отпусков, отпуска по беременности и родам, временной нетрудоспособности.

Определив среднедневной заработок, рассчитывают сумму пособия ФСЗН (рис. 9.11).

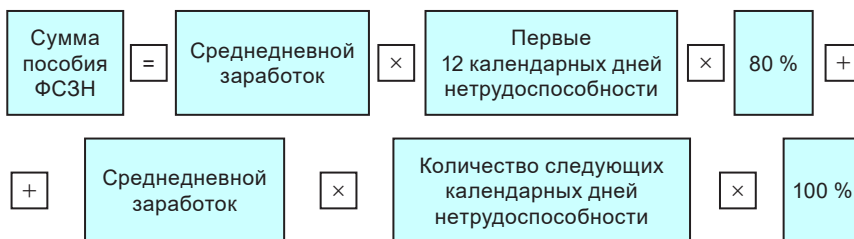


Рис. 9.11. Порядок расчета пособия ФСЗН

Пример 7. Дополним информацию примера 6 следующими данными. С момента приема на работу рабочий не освобождался от работы и отработал все рабочие дни согласно графику по своему месту работы. За него уплачиваются обязательные страховые взносы на социальное страхование в бюджет ФСЗН в соответствии с законодательством. Заработок, учитываемый для исчисления пособия, составил ежемесячно с апреля по сентябрь текущего года 820 руб. Необходимо рассчитать сумму пособия по временной нетрудоспособности.

Решение. В период с 2 января по 30 сентября текущего года рабочий трудился у нанимателя и в эти месяцы не освобождался от работы. Расчетный период соответственно составит 6 месяцев, предшествующих месяцу получения листка нетрудоспособности: с 1 апреля по 30 сентября текущего года. Количество календарных дней расчетного периода – 183.

Сумма заработной платы, учитываемая для назначения пособия, за расчетный период составляет 4920 руб. (820 руб. 6 мес.).

Среднедневной заработок составляет 26 руб. 89 коп. (4920 руб. / 183 дн.).

Из 15 календарных дней нетрудоспособности рабочему будет выплачено пособие только за 14 календарных дней. При этом на первые 12 дней нетрудоспособности приходится только 11 дней выплаты пособия, так как за 17 октября (первый день нетрудоспособности) пособие не назначено.

Сумма пособия по временной нетрудоспособности составит 317 руб. 30 коп. (26 руб. 89 коп. 11 дн. 80 % + 26 руб. 89 коп. 3 дн. 100 %).

Выплата пособий работникам производится плательщиком в счет начисленных обязательных страховых взносов в ФСЗН. Выплата работникам пособий по временной нетрудоспособности осуществляется в дни, установленные для выплаты заработной платы.

9.5. Удержания из заработной платы и их расчет

Удержание из заработной платы работника — это перечисление (невыдача) части заработной платы, причитающейся работнику, для погашения обязательств по требованиям к этому работнику либо со стороны нанимателя, либо со стороны третьих лиц (например, государства), осуществляемое в случаях, размерах и порядке, установленных законодательством Республики Беларусь. Таким образом, удержание из заработной платы представляет собой разницу между начисленной и выданной заработной платой.

Все удержания могут производиться только в случаях, прямо оговоренных в соответствующих нормативных правовых актах. При этом законодательством установлены гарантии, обеспечивающие охрану причитающейся работнику заработной платы от незаконных и необоснованных взысканий.

Все удержания из заработной платы работника можно группировать:

- удержания для погашения обязательств работников перед государством (бюджетом). В этих случаях наниматель обязан

производить удержания из заработной платы работников в определенных размерах и перечислять их в доход государства;

- удержания для погашения обязательств работников перед нанимателем;
- прочие.

Рассмотрим порядок расчета сумм удержаний для погашения обязательств работников перед бюджетом на примере *удержания подоходного налога с физических лиц*.

Согласно Налоговому кодексу объектом налогообложения подоходным налогом с физических лиц (*налоговая база*) признаются доходы, полученные работником как в денежной, так и в натуральной форме, источником которых является организация-наниматель, за исключением случаев, определенных законодательством (например, коммерческих займов). Организации не обязаны удерживать подоходный налог в случаях выплаты доходов в виде оплаты труда за первую половину месяца, премий, оплаты расходов на служебные командировки сверх установленных размеров.

При определении размера налоговой базы плательщик имеет право на получение налоговых вычетов:

- стандартных (например, в размере 110 руб. в месяц при получении дохода в сумме не более 665 руб.);
- социальных (например, в сумме, уплаченной в течение налогового периода за свое обучение в учреждениях образования Республики Беларусь при получении первого высшего, первого среднего специального или первого профессионально-технического образования, а также на погашение кредитов, займов, полученных от белорусских организаций);
- имущественных (например, в сумме расходов на строительство, фактически произведенных плательщиком и членами его семьи, состоящими на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий);
- профессиональных (например, плательщики – спортсмены и их тренеры, получающие доходы от личной деятельности за участие в спортивных соревнованиях; при условии, что такая деятельность осуществляется плательщиками не в рамках командного участия, в отношении таких доходов в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с осуществлением такой деятельности).

Сумма подоходного налога рассчитывается как произведение налоговой базы и налоговой ставки (рис. 9.12). В отношении начисленной заработной платы применяется ставка налога в размере 13 %.

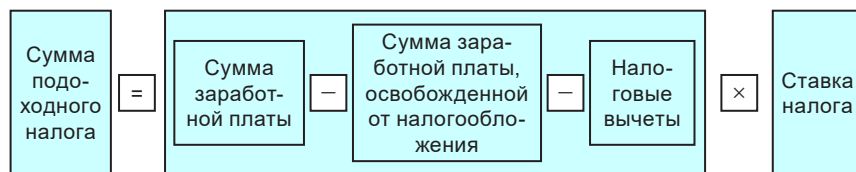


Рис. 9.12. Порядок расчета подоходного налога из заработной платы

Исчисленный подоходный налог необходимо удержать из заработной платы при ее фактической выплате по итогу за месяц, а удержанный из зарплаты подоходный налог перечислить в бюджет.

Пример 8. В организации заработная плата выплачивается два раза в месяц: за первую половину месяца (аванс) – 23-го числа текущего месяца; за вторую половину месяца – 5-го числа следующего месяца.

За отчетный месяц заведующему складом материалов начислена заработная плата в сумме 800 руб. Организация является местом его основной работы. Согласно информации отдела кадров (свидетельства о рождении детей) работник имеет двоих несовершеннолетних детей. При выплате аванса подоходный налог не удерживается.

Необходимо рассчитать сумму подоходного налога.

Решение. Сумма заработной платы, подлежащая налогообложению, составляет 800 руб., так как нет сумм, освобожденных от налогообложения.

Из налоговых вычетов применяется только стандартный налоговый вычет (нет документов, подтверждающих право на другие виды налогового вычета).

Права на стандартный налоговый вычет в размере 110 руб. работник не имеет, так как облагаемый доход превышает 665 руб.

Работнику предоставляется стандартный налоговый вычет на двоих несовершеннолетних детей – 122 руб. (61 руб. × 2).

Налоговая база для исчисления подоходного налога равна 678 руб. (800 руб. – 122 руб.).

Сумма налога, подлежащая удержанию из заработной платы, равна 88 руб. 14 коп. (678 руб. × 13 %).

Справочно: если заработная плата перечислена на счет работника в банке 5-го числа следующего месяца, то удержанную сумму подоходного налога (88.14 руб.) необходимо перечислить в бюджет не позднее этой же даты.

Рассмотрим порядок расчета удержаний для погашения обязательств работников перед нанимателем на примере *суммы материального ущерба, причиненного нанимателю*.

Заключенный с работником договор о материальной ответственности позволяет нанимателю в случае причинения ущерба (в том числе недостачей) потребовать, чтобы ущерб ему возместили в полном объеме, и при этом не доказывать вину работника. Наниматель вправе удержать из зарплаты виновного работника сумму ущерба, если соблюдены следующие условия:

- у работника затребовано письменное объяснение;
- размер ущерба, причиненного нанимателю, не превышает трех среднемесячных зарплат виновного работника;
- распорядительный документ (распоряжение или приказ) об удержании составлен не позже двух недель со дня обнаружения ущерба (недостачи).

Издав приказ (распоряжение), наниматель должен ознакомить работника с ним под подпись, поскольку необходимо зафиксировать дату, на которую распорядительный документ предъявлялся работнику. Это связано с тем, что бухгалтерия вправе исполнить решение об удержании ущерба из зарплаты не раньше 10 дней со дня сообщения о нем виновному лицу. Выполнив названные условия, сумму ущерба можно удержать из зарплаты.

При удержании сумм ущерба из заработной платы законодательством установлены ограничения:

- размер удержания не должен превышать 50 % причитающейся работнику зарплаты (учитывается общий размер всех удержаний, например, по имеющимся исполнительным документам);
- нельзя производить удержание из выходных пособий, компенсационных и иных выплат.

Пример 9. Дополним данные примера 8.

В результате инвентаризации материалов на складе организации в отчетном месяце обнаружена их недостача (нормы естественной убыли на материалы не устанавливались). Фактическая себестоимость материалов 200 руб. Виновное лицо установлено – заведующий складом. Нанимателем принято решение о возмещении ущерба в размере 200 руб. и удержании указанной суммы из зарплаты работника.

Необходимо рассчитать сумму возможного удержания из заработной платы. Размер пенсионного страхования, удерживаемого из заработной платы работника (1 %), в отчетном месяце составил 8 руб.

Решение. Сумма заработной платы заведующего складом в отчетном месяце составляет 800 руб. Сумма обязательных удержаний (подходный налог, пенсионное страхование) составляет 96 руб. 14 коп. (88 руб. 14 коп. + 8 руб.).

Максимальный размер удержаний из заработной платы (50 %) в отчетном месяце может составить 400 руб. (800 руб. · 50 %).

В отчетном месяце можно производить удержание ущерба, причиненного наемателю, в полном размере – 200 руб., так как сумма произведенных удержаний (296 руб.14 коп.) не превысит максимальный разрешенный размер.

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

Аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется по каждому работнику организации. В бухгалтерии организации ведутся *лицевые счета работников*. Лицевой счет работника применяется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы. Лицевой счет заполняют на основании первичных учетных документов по учету отработанного времени, выработки, выполненных работ и других документов на выплату различных видов доплат и вознаграждений.

Начисление заработной платы, премий, пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, пособий семьям, воспитывающим детей, а также расчет удержаний из заработной платы производится в *расчетно-платежных* или *расчетных ведомостях* – регистрах аналитического учета. Формы учетных регистров организации разрабатывают самостоятельно (в соответствии с требованиями Закона № 57-З).

Произведенные начисления сумм заработной платы и удержания по ним в синтетическом бухгалтерском учете отражаются в последний день месяца. Следует отметить, что нормативными правовыми актами не предусмотрено отражение на счетах бухгалтерского учета операций по начислению и выплате заработной платы и других выплат поощрительного характера при наличии убытка на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Для учета расчетов с работниками, состоящими и не состоящими в штате организации, по всем видам заработной платы, премиям, пособиям за счет средств государственного социального страхования и по другим видам доходов предназначен син-

тетический пассивный счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По кредиту этого счета отражаются начисленные суммы, возврат работниками излишне выплаченных сумм, по дебету — суммы всех произведенных из заработной платы удержаний, а также ее выплата работникам.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-5 «Расчеты по депонированным суммам»). Кредитовое сальдо показывает задолженность организации перед работниками, а дебетовое — задолженность работников перед организацией. В организации могут производиться следующие записи по счету 70 (табл. 9.2).

Таблица 9.2

**Бухгалтерские записи по счету 70
«Расчеты с персоналом по оплате труда»**

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Начислена заработная плата работникам:		
основного производства	20	70
вспомогательного производства	23	
занятым созданием долгосрочных активов	08	
занятым приобретением (заготовлением) материалов	10, 15	
руководителям структурных подразделений	25	
администрации организации	26	
работникам фирменной торговли	44	
Удержан подоходный налог из заработной платы работников	70	68
Удержаны страховые взносы в ФСЗН	70	69
Выплачена из кассы работникам заработная плата	70	50
Перечислена заработная плата на текущие (расчетные) банковские счета работников	70	51
Депонирована не выплаченная в срок заработная плата	70	76-5
Выплачена из кассы депонированная заработная плата	76-5	50

Выдача зарплаты в натуральной форме отражается следующими записями (табл. 9.3).

Таблица 9.3

**Бухгалтерские записи при выдаче зарплаты
в натуральной форме (готовой продукцией)***

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Передана готовая продукция работникам в счет оплаты труда (на стоимость с учетом НДС)	70	90/1
Исчислен НДС из стоимости переданной продукции	90/2	68
Списана себестоимость переданной работникам продукции	90/4	41, 43

9.7. Учет расчетов с подотчетными лицами

В деятельности организации при выполнении работником указанных ему в соответствии с трудовым договором и функциональными обязанностями операций могут возникать обязательства работника по осуществлению определенных действий:

- приобретение товаров, работ, услуг (текущие операции);
- поездка в служебную командировку.

Данные обязательства возникают у работника, как правило, после того, как он получает от организации денежные средства (наличные или безналичные), цели расходования которых четко определены руководством организации. После выполнения установленных заданий работник должен отчитаться перед организацией за понесенные расходы. Таким образом, выдача денежных средств такому работнику получила название *выдано под отчет*. Работник, получающий денежные средства «под отчет», определяется как *подотчетное лицо*.

Расчеты с подотчетными лицами затрагивают достаточно широкий круг операций, связанных с наличными денежными средствами в национальной и иностранной валюте, расчетами с контрагентами организации, перемещением ценностей, налогообложением, удержаниями из заработной платы работников. Осуществляя учет таких операций, в бухгалтерии используют формы как первичных учетных документов согласно перечню Совмина РБ, так и документов, разработанных в организации.

* Если выдается не готовая продукция, а материалы, учет ведется на субсчетах 90/7–90/10, открываемых к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», если основными средствами — на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Порядок выдачи под отчет денежных средств работнику организации установлен Инструкцией о порядках ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами, утвержденной постановлением Правления НБ РБ от 19.03.2019 № 117.

Выдача под отчет денежных средств осуществляется:

- в белорусских рублях:
 - для совершения текущих операций;
 - на расходы, связанные со служебными командировками;
- в иностранной валюте — на расходы, связанные со служебными командировками за границу.

Порядок выдачи денежных средств в белорусских рублях под отчет для совершения текущих операций заключается, как правило, в предварительном обеспечении работников авансом.

Выдача денежных средств под отчет работнику для совершения текущих операций осуществляется на срок не более 10 рабочих дней, включая день выдачи (получения). Работники обязаны не позднее 15 рабочих дней по истечении срока, на который выданы (перечислены) денежные средства, представить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах с приложением подтверждающих документов и возратить неизрасходованные денежные средства в белорусских рублях.

Наниматель обязан выдать командированному работнику аванс и возместить следующие расходы:

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

При выдаче работнику денежных средств под отчет наниматель обязан ознакомить работника с расчетом выданного аванса (по желанию работника), а также с порядком составления *отчета о расходовании аванса* (далее — авансовый отчет).

Форма авансового отчета разрабатывается и утверждается организацией самостоятельно. В авансовом отчете указываются произведенные за время командировки и подлежащие возмещению расходы. К авансовому отчету прилагаются документы, подтверждающие понесенные работником расходы.

Работник, получивший денежные средства под отчет, обязан:

- представить в бухгалтерию авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы;
- возратить неизрасходованные денежные средства.

Срок представления авансового отчета – не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из служебной командировки, включая день возвращения.

Суммы, выданные под отчет работникам, отражаются на активно-пассивном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Аналитический учет по данному счету ведется по каждой сумме, выданной под отчет. По дебету этого счета отражаются возникновение дебиторской задолженности при выдаче работникам денежных средств под отчет, а также погашение кредиторской задолженности (возврат денежных средств), образовавшейся при использовании работником собственных средств на нужды организации. По кредиту отражается списание сумм дебиторской задолженности при отчете работника о потраченных им денежных средствах, а также возврат им неиспользованных денег.

В бухгалтерском учете командировочные расходы отражаются на дату составления авансового отчета и в зависимости от целей командировки могут относиться на увеличение стоимости активов, на себестоимость продукции, товаров, работ, услуг, управленческие расходы и т. д.

Пример 10. Инженер Силенков С.А. был направлен в командировку на основании приказа № 21 от 18.09 текущего года в ОАО «Приозерный» г. п. Нарочь, Республика Беларусь, на 3 дня с 19.09 по 21.09 текущего года с целью изучения работы оборудования, предполагаемого к приобретению, и повышения квалификации. Работнику был выдан аванс из кассы организации на предстоящие командировочные расходы в сумме 130 руб.

По возвращении из командировки (21.09) работник представил в бухгалтерию авансовый отчет, к которому приложил следующие документы:

- командировочное удостоверение № 21/09 с заверенными печатью отметками о дне прибытия и дне выбытия из места командирования;
- проездной документ, подтверждающий фактический расход по проезду к месту командировки и обратно (билеты на проезд Нарочь – Минск – 11 руб., Минск – Нарочь – 11 руб.);
- суточные – 27 руб. (3 дн. 9 руб.);
- расходы по проживанию – 80 руб. (40 руб. 2).

По возвращении из командировки работник также вернул в кассу остаток неиспользованного аванса в сумме 1 руб.

Необходимо отразить на счетах бухгалтерского учета расчеты с работником по командировке на территории Республики Беларусь.

Решение.

Отражение расчетов с работником, направленным в командировку

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Работнику выдан аванс	71	50	130.00	Расходный кассовый ордер
Отражены командировочные расходы	26	71	129.00	Авансовый отчет
Возвращен в кассу работником остаток неиспользованного аванса (130 руб. – 129 руб.)	50	71	1.00	Приходный кассовый ордер



Тест для самоконтроля

1. Для учета рабочего времени административно-управленческого персонала организации в качестве первичного учетного документа используется:

- а) путевой лист;
- б) расчетно-платежная ведомость;
- в) табель учета рабочего времени;
- г) книжка бригадира по учету труда и выполненным работ.

2. К какой классификационной группе относится счет учета расчетов с персоналом по оплате труда?

- а) Активный;
- б) пассивный;
- в) активно-пассивный;
- г) забалансовый.

3. Ограничивается ли размер выплачиваемого работнику пособия по временной нетрудоспособности?

- а) Существуют ограничения по размеру выплачиваемой суммы пособия, установленные законодательством;
- б) ограничений по размеру не существует;
- в) размер выплачиваемого пособия может ограничиваться по решению нанимателя;
- г) размер выплачиваемого пособия может ограничиваться коллективным договором.

4. Оплата за отпуск производится за:
- а) рабочие дни отпуска;
 - б) календарные и рабочие дни отпуска в зависимости от категории работника;
 - в) календарные или рабочие дни в зависимости от вида отпуска;
 - г) календарные дни отпуска.

5. Среднемесячное число календарных дней для исчисления сумм оплаты труда за время нахождения в отпуске равно:

- а) 26;
- б) 29,5;
- в) 29,7;
- г) 30.

6. Начисленная заработная плата работникам, занятым на упаковке продукции для реализации, отражается корреспонденцией:

- а) дебет 44 «Расходы на реализацию» и кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- б) дебет 44 «Расходы на реализацию» и кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- в) дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредит 44 «Расходы на реализацию»;
- г) дебет 44 «Расходы на реализацию» и кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

7. Выплата заработной платы работникам предприятия отражается по дебету счета:

- а) 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- б) 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- в) 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- г) 50 «Касса».

8. При расчете сумм подоходного налога работникам база налогообложения при наличии информации о ребенке в возрасте до 18 лет уменьшается на вычеты:

- а) социальные;
- б) имущественные;
- в) профессиональные;
- г) стандартные.

9. Размер алиментов на одного ребенка согласно законодательству составляет:

- а) 20 %;
- б) 25 %;
- в) 30 %;
- г) 33 %.

10. Удержание подоходного налога из заработной платы работника отражается корреспонденцией:

а) дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

б) дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

в) дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

г) дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

ГЛАВА 10. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

10.1. Формы расчетов

В соответствии с Банковским кодексом Республики Беларусь (далее — Банковский кодекс) расчеты могут проводиться в безналичной или наличной форме.

Под **расчетами в безналичной форме** понимаются расчеты между физическими и юридическими лицами, проводимые через банк или небанковскую кредитно-финансовую организацию, их филиалы в безналичном порядке. Основанием для проведения банком расчетов в безналичной форме является заключенный между ним и клиентом договор. Различают следующие формы таких видов договоров: банковского вклада (депозита), текущего (расчетного) банковского счета, корреспондентского счета, иной договор.

Перевод денежных средств может осуществляться и без открытия счета — за счет денежных средств, которые вносятся представителем юридического лица в кассу банка-отправителя.

Расчеты в безналичной форме проводятся в виде банковского перевода, денежного перевода, аккредитива, инкассо, банковского платежного обязательства.

Сторонами банковского перевода являются плательщик и бенефициар (взыскатель, т. е. лицо, в чью пользу производится банковский перевод). **Банковский перевод** — это последовательность операций по исполнению платежной инструкции плательщика или бенефициара, в соответствии с которой один банк направляет в другой банк межбанковскую платежную инструкцию о перечислении денежных средств в пользу бенефициара.

Наиболее распространенными являются расчеты в безналичной форме в виде банковского перевода посредством представле-

ния *расчетных документов* (платежного поручения, платежного требования, платежного ордера).

Платежные поручения оформляются плательщиками при расчетах с бюджетом, внебюджетными фондами, с поставщиками товаров, работ, услуг. Платежные поручения представляются плательщиками денежных средств в свой банк (банк-отправитель) в письменной форме (на бумажном носителе в двух экземплярах) либо в виде электронных платежных поручений (посредством использования систем дистанционного банковского обслуживания). По платежному требованию банк-отправитель осуществляет перевод денежных средств бенефициару на расчетный счет в банк-получатель, где открыт данный счет.

Платежное требование — это расчетный документ, содержащий требование бенефициара (взыскателя) к плательщику уплатить определенную сумму денежных средств через банк. Платежные требования, как правило, используются при осуществлении расчетов с акцептом плательщика или при взыскании денежных средств в бесспорном порядке со счетов плательщиков.

Платежный ордер применяется при осуществлении банками перевода денежных средств: от имени и за счет банка (инициатор — банк); от имени банка, но по поручению и за счет клиента; от имени и за счет клиентов (инициатор — клиент). Например, платежным ордером оформляется зачисление денежных средств на расчетные счета, с которых ранее эти средства были размещены на депозитах, по истечении срока действия депозитных договоров. Платежный ордер составляется на бумажном носителе в количестве экземпляров, установленном банком, или в виде электронного платежного ордера.

Почтовый денежный перевод — это почтовое отправление, посредством которого отправитель поручает выплатить адресату уплаченную им оператору почтовой связи сумму денежных средств.

Аккредитив — обязательство банка-эмитента (банк, который открывает аккредитив по просьбе приказодателя или от своего имени), действующего по поручению клиента-приказодателя, осуществить платеж получателю денежных средств (бенефициару) или дать полномочия другому банку осуществить такой платеж, если соблюдены все условия аккредитива.

Инкассо осуществляется банком (банком-ремитентом) по поручению клиента (принципала) или от своего имени. Банки осу-

ществляют операции с документами на основании полученных инструкций клиента, в результате которых плательщику передаются:

- финансовые документы, не сопровождаемые коммерческими документами (чистое инкассо);
- финансовые документы, сопровождаемые коммерческими документами;
- только коммерческие документы (документарное инкассо) в целях получения платежа (акцепта платежа) или на других условиях.

Альтернативным подходом к расчетам является **банковское платежное обязательство** (далее — БПО). БПО является сделкой между двумя банками, и данная сделка представляет собой новое соглашение, заключаемое между обязывающимся банком и банком-получателем во исполнение поручений покупателя и продавца. Соглашение о БПО заключается посредством направления электронного сообщения и признается заключенным в момент формирования установленных базовых условий.

Согласно Банковскому кодексу БПО — это безотзывное и независимое обязательство обязывающегося банка, действующего по поручению клиента (приказодателя) или от своего имени, осуществить платеж или исполнить обязательства с отсрочкой платежа и выплатить в установленный срок определенную сумму денежных средств банку-получателю (банку бенефициара) на основании установленных базовых условий либо при акцепте неответствия данных.

БПО может выпускаться для расчетов за товары (работы, услуги) и осуществления иных платежей, предусмотренных основным договором (обязательством).

10.2. Бухгалтерский учет наличных денежных средств

Наличные денежные средства — это денежные знаки в виде банкнот и монет НБ РБ, находящиеся в обращении и являющиеся законным платежным средством на территории Республики Беларусь.

В крупных организациях по производству пищевых продуктов и напитков (заводы, комбинаты) при значительном объеме операций с наличными денежными средствами для кассы выделяется отдельное помещение. Руководитель организации должен обеспечить сохранность наличных денег и принять иные меры по исключению возможности несанкционированного доступа в кассу.

Кассовые операции организации — это приходные и расходные операции с наличными деньгами (в национальной и иностранной валютах), совершаемые юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями между собой, с банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями и (или) с физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, с отражением этих операций в соответствующих книгах учета, а также хранение наличных денег. Осуществляет кассовые операции в организации кассир. С кассирами или лицами, выполняющими обязанности кассиров, заключается договор о полной материальной ответственности.

Денежные средства могут поступать в кассу организаций по производству пищевых продуктов и напитков:

- с текущих (расчетных) счетов организации в банке. Наличные денежные средства (белорусские рубли, наличная иностранная валюта), полученные организацией в банке, расходуются на цели, указанные при их получении;
- в качестве выручки за день, в случае оказания разовых услуг, реализации бывшего в употреблении имущества;
- в виде возврата денег, ранее полученных с текущего (расчетного) счета и выданных из кассы организации на определенные цели (например, в подотчет работникам организации).

Поступившие наличные денежные средства организации сдают для хранения в банк.

Если организации имеют постоянные поступления наличных денег в качестве выручки от реализации продукции, работ, услуг, то согласно действующему законодательству они самостоятельно в письменной форме определяют порядок и сроки сдачи наличных белорусских рублей. Под *постоянными поступлениями* понимается поступление денег в предыдущем календарном месяце более пяти дней.

Организации по производству пищевых продуктов и напитков, как правило, не имеют постоянных поступлений наличных денег в качестве выручки от реализации продукции, работ, услуг. Согласно действующему законодательству такие организации могут самостоятельно в письменной форме определять порядок и сроки сдачи (выдачи) наличных денег в банк, а также остаток наличных белорусских рублей в кассе организации.

Если остаток наличных белорусских рублей в кассе установлен, то организация может хранить наличные деньги в кассе только в пределах установленного остатка.

Кассовые операции по приему и выдаче наличных денежных средств оформляются по формам документов, установленным законодательством.

Прием наличных денег в организациях, имеющих право не использовать кассовое оборудование, платежные терминалы, осуществляется по приходным кассовым ордерам (далее – ПКО), а также другим приходным документам в соответствии с законодательством. Организация самостоятельно принимает решение о необходимости оформления ПКО либо о применении банковского документа.

Бланк ПКО состоит из приходного кассового ордера и квитанции к нему (рис. 10.1) и не относится к бланкам документов с определенной степенью защиты. ПКО можно заполнять вручную либо с помощью технических средств при условии сохранения реквизитов. Выписывается ПКО в одном экземпляре.

ООО "Кролл"		ООО "Кролл"					
ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР № 15		КВИТАНЦИЯ к приходному кассовому ордеру № 15					
'04 октября '20'20 г.		04 октября 20 г.					
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="width: 50%;">Корреспондирующий счет, субсчет</th> <th style="width: 50%;">Сумма, руб. коп.</th> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">71</td> <td style="text-align: center;">137,75</td> </tr> </table>	Корреспондирующий счет, субсчет	Сумма, руб. коп.	71	137,75			
Корреспондирующий счет, субсчет	Сумма, руб. коп.						
71	137,75						
Принято от <u>Зощенко Семена Витольдовича</u> (фамилия, собственное имя и отчество (если таковое имеется))		Принято от <u>Зощенко Семена Витольдовича</u> (фамилия, собственное имя и отчество (если таковое имеется))					
Основание <u>командировочные расходы</u>		Основание <u>командировочные расходы</u>					
Ставка НДС - % Сумма НДС - руб. - коп. (цифрами) (цифрами)	Ставка НДС - % Сумма НДС - руб. - коп. (цифрами) (цифрами)						
Сумма с НДС <u>Сто тридцать семь</u> (прописью)	Сумма с НДС <u>Сто тридцать семь</u> (прописью)						
	руб. 75 коп. (цифрами)						
Приложение _____		руб. 75 коп. (цифрами)					
Главный бухгалтер _____ (подпись)		Главный бухгалтер _____ (подпись)					
_____ (инициалы, фамилия)		_____ (инициалы, фамилия)					
1 Получил кассир <u>В.В. Копейкин</u>		Получил кассир <u>В.В. Копейкин</u>					

Рис. 10.1. Образец заполнения приходного кассового ордера

Выдача наличных денег из кассы организации осуществляется по расходным кассовым ордерам (далее – РКО). РКО заполняет лицо, имеющее соответствующие полномочия, вручную либо с помощью технических средств. Выписывается РКО в одном экземпляре.

В зависимости от количества лиц, которым выдаются наличные деньги из кассы, РКО может оформляться:

- в отдельности на каждое физическое лицо, которому производится разовая выдача наличных денег из кассы (рис. 10.2);
- на общую сумму денег, выданную из кассы по платежной ведомости (на несколько получателей), без составления РКО на каждого получателя.

ООО "Кролл" <i>(наименование организации)</i>			
РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР № <u>17</u>			
<u>01</u> октября <u>20 20</u> г.			
Корреспондирующий счет, субсчет		Сумма, руб. коп.	
71		425,00	
Выдать		Зощенко Семен Витольдович <i>(фамилия, собственное имя и отчество (если таковое имеется))</i>	
Основание		оплата командировочных расходов	
Сумма	Четыреста двадцать пять <i>(прописью)</i>	руб. 00 <i>(цифрами)</i>	коп
Приложение		согласно приказа о командировании в г.Брест	
Руководитель	 <i>(подпись)</i>	К.Н. Примпич <i>(инициалы, фамилия)</i>	
Главный бухгалтер	 <i>(подпись)</i>	Л.К. Честная <i>(инициалы, фамилия)</i>	
Получил	 <i>(подпись получателя)</i>		
Предъявлен документ	паспорт ВМ 1286453, выд. 31.12.2009г. Ленинским РОВД г. Минска <i>(данные о документе, удостоверяющем (подтверждающем) личность получателя)</i>		
Выдал кассир	 <i>(подпись)</i>	В.В. Копейкин <i>(инициалы, фамилия)</i>	

Рис. 10.2. Образец заполнения расходного кассового ордера

Все поступления наличных денег в белорусских рублях в кассу организации и выдача их из кассы организации должны быть отражены в *кассовой книге*. Кассовая книга ведется вручную или с помощью программно-технических средств и заполняется кассиром за каждый рабочий день, в котором совершаются кассовые операции по приему и выдаче наличных денег из кассы.

При ведении кассовой книги вручную кассовая книга должна быть пронумерована и прошнурована. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

Каждый лист кассовой книги состоит из двух частей: неотрывной и отрывной. Неотрывная часть листа (с горизонтальной разлиновкой) как первый экземпляр остается в кассовой

книге. При заполнении вручную отрывная часть листа (без горизонтальной разлиновки) является вторым экземпляром и заполняется с лицевой и оборотной сторон через копировальную бумагу. Отрывная часть (второй экземпляр) является отчетом кассира.

Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток наличных денег по кассе на конец дня и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной экземпляр листа кассовой книги с приложенными приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге. Записи в кассовой книге ведутся до ее полного использования.

Касса в иностранной валюте организуется и ведется так же, как в национальной валюте. Документальное оформление кассовых операций по приему и выдаче наличных денежных средств в иностранной валюте оформляется ПКО (валютный), РКО (валютный) или другими приходными и расходными документами в соответствии с законодательством.

Организации, получающие с банковских расчетных счетов наличную иностранную валюту на расходы, связанные с зарубежными командировками, самостоятельно в письменной форме:

- определяют необходимость установления остатка наличной иностранной валюты в своих кассах;
- устанавливают размер этого остатка на конец рабочего дня в номинале каждой иностранной валюты или в эквиваленте одного вида валюты.

Хранить наличную валюту в кассе можно в пределах установленного остатка. При его превышении валюта должна быть сдана в банк на следующий рабочий день. Если же организация не установит остаток наличной иностранной валюты, то остаток будет считаться нулевым. Вся поступившая в кассу за день валюта подлежит сдаче в банк на следующий рабочий день.

Бухгалтерский учет кассовых операций ведется на счете 50 «Касса». Счет основной, активный. Поступление денежных средств в кассу организации отражается по дебету счета 50 «Касса». Выплата денежных средств из кассы организации отражается по кредиту счета 50 «Касса». Корреспонденция счетов по счету 50 «Касса» представлена в таблицах 10.1 и 10.2.

Таблица 10.1

Бухгалтерские записи по дебету счета 50 «Касса»

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Поступление в кассу денежных средств с расчетных (валютных) счетов организации	50	51 (52)
Поступление в кассу денежных средств в счет погашения задолженности работников по оплате труда	50	70
Поступление в кассу денежных средств в счет погашения задолженности подотчетных лиц	50	71
Поступление в кассу денежных средств в счет погашения задолженности работников:		
по выданным займам;	50	73-1
по возмещению ущерба (недостач и т. п.); др.	50	73-2
Поступление в кассу:		
выручки от реализации продукции (работ, услуг);	50	90-1
выручки от реализации запасов, неустойки, штрафов, пеней за нарушение условий договоров; др.	50	90-7
Оприходование излишков наличных денежных средств, выявленных в результате инвентаризации	50	90-7

Таблица 10.2

Бухгалтерские записи по кредиту счета 50 «Касса»

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Зачисление наличных денежных средств на расчетный счет организации	51	50
Сдача выручки из кассы через почтовые отделения, инкассаторов для зачисления на счета в банках	57	50
Выдача из кассы денежных средств работникам в виде заработной платы, премий, дивидендов и т. п.	70	50
Выдача из кассы денежных средств под отчет	71	50
Выдача из кассы депонированных сумм заработной платы	76-5	50
Недостача наличных денежных средств в кассе организации, выявленная при инвентаризации	94	50

Синтетический учет по счету 50 ведется в журнале-ордере по счету «Касса». Касса в иностранной валюте ведется обособленно по каждому виду валют.

10.3. Документальное оформление и учет движения денежных средств на расчетных и валютных счетах

Организация самостоятельно выбирает банк для расчетно-кассового обслуживания. Ограничений по количеству открываемых в банках текущих счетов организациям нет. У организации может быть несколько текущих (расчетных) счетов в разных банках.

Порядок открытия текущего (расчетного) счета согласно действующему законодательству представлен на рисунке 10.3.

1. <i>Представление в банк:</i> а) заявления на открытие текущего (расчетного) счета; б) копии устава (учредительного договора) с наличием отметки о проведении государственной регистрации
2. <i>Оформление карточки</i> – документа, подтверждающего подлинность подписей должностных лиц и оттиска печати
3. <i>Заключение договора текущего счета</i>
4. <i>Открытие текущего счета.</i> На следующий рабочий день после заключения договора открывается банковский счет с присвоением ему номера, позволяющего установить принадлежность такого счета. В Республике Беларусь используются счета, номера которых имеют фиксированную длину (двадцать восемь разрядов) и следующую структуру: AABB CCCD DDDD EEEE EEEE EEEE EEEE, где AA (1–2-й буквенные разряды) – международный код Республики Беларусь; BB (3–4-й цифровые разряды) – контрольное цифровое значение; CCCD (5–8-й буквенно-цифровые разряды) – первые четыре символа банковского идентификационного кода банков, их филиалов; DDDD (9–12-й цифровые разряды) – балансовый счет согласно планам счетов бухгалтерского учета; EEEE EEEE EEEE EEEE (13–28-й буквенно-цифровые разряды) – определяемая банками нумерация индивидуального счета. <i>Например, BY55 ALFA 3012 1449 0000 7012 0000</i>
5. <i>Информирование об открытии счета.</i> Банки в течение одного рабочего дня с даты открытия счетов созданными (реорганизованными) организациями обязаны направить сообщение об их открытии: а) налоговому органу, б) органу ФСЗН

Рис. 10.3. Последовательность открытия банковского счета

Прием наличности от организаций в кассах банков осуществляется *по объявлению на взнос наличными*. Объявление на взнос наличными представляет собой комплект документов, состоящий из объявления, ордера и квитанции. Объявление из комплекта объявления на взнос наличными кассир банка оставляет у себя. На квитанцию кассир кассы банка ставит печать кассы и выдает ее вносителю денежной наличности. Квитанция на взнос наличными в белорусских рублях может служить самостоятельным первичным учетным документом на оприходование денежных средств в кассу и прикладываться к отчету кассира. Ордер к объявлению на взнос наличными передается в организацию вместе с выпиской банка и подтверждает факт зачисления денежных средств на расчетный счет организации.

Получение наличных денежных средств с текущих (расчетных) и иных банковских счетов осуществляется на основании *заявления на получение наличных белорусских рублей*. Форма заявления разрабатывается в обслуживающем банке и может быть на бумажном носителе, в виде электронного документа или электронного сообщения (при дистанционном банковском обслуживании).

Расчеты в безналичной форме в виде банковского перевода проводятся на основании *платежных инструкций* посредством:

- представления расчетных документов (платежного поручения, платежного требования, платежного ордера);
- использования платежных инструментов (банковской платежной карточки и других инструментов) и средств платежа при осуществлении соответствующих операций;
- представления и использования иных документов и инструментов в случаях, предусмотренных НБ РБ.

Банки периодически сообщают владельцам счета о произведенных операциях на расчетном счете, выдавая владельцам счета *выписки со счетов* с приложением к ним документов, на основании которых были выполнены зачисления или списания со счета. В выписке указываются суммы входящего и исходящего остатков по счету, движение денег по счету. Порядок выдачи выписок банка оговорен в договоре между клиентом и банком. Выписка обрабатывается в бухгалтерии организации.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях на расчетных счетах организации, открытых в банках, предназначен счет 51 «Расчетные счета». По дебету счета 51 отражается поступление денежных средств на

расчетные счета, по кредиту — списание денежных средств с расчетных счетов организации.

Пример 1. Остаток денежных средств на расчетном счете организации по производству пищевых продуктов и напитков на начало рабочего дня 20-го числа текущего месяца составляет 45 200 руб. Согласно выписке банка 20-го числа текущего месяца произведены следующие операции:

1) зачислено на расчетный счет организации:

1500 руб. — от учредителя в погашение задолженности по формированию уставного капитала;

60 000 руб. — выручка от покупателя за реализованную в прошлом месяце продукцию организации;

800 руб. — возврат поставщиком сумм, перечисленных ему ранее в виде аванса в оплату материалов (основание — двустороннее соглашение о расторжении договора);

100 000 руб. — возврат на расчетный счет денежных средств, ранее размещенных в виде депозита (по окончании действия договора по депозиту);

2) перечислено с расчетного счета организации:

21 000 руб. — заработная плата работников организации (на карт-счета);

7350 руб. — в счет погашения задолженности ФЗСН по страховым взносам и платежам;

126 руб. — в счет погашения задолженности РУП «Белгосстрах» по причитающимся платежам.

Необходимо определить остаток денежных средств на расчетном счете на конец рабочего дня.

Решение. Отразим на счетах бухгалтерского учета операции по поступлению денежных средств на расчетный счет.

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Отражено зачисление на расчетный счет денежных средств в счет погашения задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал	51	75-1	1500.00	Выписка банка, платежное поручение
Отражено зачисление на расчетный счет выручки от покупателя за реализованную ему продукцию	51	62	60 000.00	Выписка банка, платежное поручение
Отражено зачисление на расчетный счет возврата поставщиком сумм, перечисленных ему ранее авансовым платежом в оплату материалов	51	60	800.00	Выписка банка, платежное поручение, соглашение о расторжении договора

Окончание табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Отражено зачисление на расчетный счет денежных средств, ранее размещенных в виде депозита	51	55	100 000.00	Выписка банка, платежное поручение, договор депозита
Выплатена заработная плата на счета работников организации	70	51	21 000.00	Выписка банка, платежное поручение
Перечислены денежные средства в счет погашения задолженности: ФЗСН, РУП «Белгосстрах»	69	51	7350.00	Выписка банка, платежное поручение
	76-2	51	126.00	

Движение денежных средств организации по счету 51 «Расчетные счета» за 20-е число текущего месяца:

Сальдо на начало дня 45 200.00	
Зачислено: всего 162 300.00	Перечислено: всего 28 476.00
в том числе 1500.00	в том числе 21 000.00
60 000.00	7350.00
800.00	126.00
100 000.00	
Сальдо на конец дня 179 024.00 (45 200.00 + 162 300.00 – 28 476.00)	

Остаток денежных средств на расчетном счете на конец рабочего дня – 179 024 руб.

Аналитический учет по счету 51 «Расчетные счета» ведется по каждому расчетному счету.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на текущих (расчетных) счетах в иностранной валюте, открытых в банках, предназначен счет 52 «Валютные счета». Для открытия текущего валютного счета клиент представляет в банк документы, аналогичные документам на открытие текущих (расчетных) счетов в национальной валюте. С банком заключается договор на открытие текущего валютного счета в иностранной валюте.

Счет 52 «Валютные счета» – счет активный. По дебету счета 52 отражается поступление денежных средств на текущие ва-

лютные счета, по кредиту — списание денежных средств с текущих валютных счетов организации.

Поступление денежных средств в иностранных валютах на валютные счета отражается в бухгалтерском учете записью:

дебет счета 52 «Валютные счета» кредит счетов 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и других счетов
--

Списание денежных средств в иностранных валютах с валютных счетов организации отражается в бухгалтерском учете записью:

дебет счетов 50 «Касса», 57 «Денежные средства в пути», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов кредит счета 52 «Валютные счета»
--

Учет денежных средств на валютных счетах ведется в иностранной валюте и в белорусских рублях, т. е. в эквиваленте, полученном при пересчете иностранной валюты в белорусские рубли по официальному курсу НБ РБ.

Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому валютному счету.

10.4. Документальное оформление и учет расчетов с контрагентами: поставщиками, покупателями, банками

Согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь отношения между покупателями и поставщиками регулируются договорами:

- купли-продажи (отражаются взаимоотношения покупателя и поставщика);
- поставки (отражаются взаимоотношения покупателя и поставщика);
- подряда (отражаются взаимоотношения заказчика и подрядчика);
- возмездного оказания услуг и др.

В соответствии с указанными договорами одна сторона принимает на себя обязательства по поставке товарно-материальных ценностей или по выполнению работ (оказанию услуг), а другая принимает на себя обязательства по их оплате.

Движение товарно-материальных ценностей (сырье, материалы, товары и др.) от поставщика к покупателю оформляется товаросопроводительными документами, предусмотренными условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов. Основанием для принятия к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей служат первичные учетные документы, к которым относятся ТН и ТТН. Для поступления и учета основных средств оформляется еще и акт о приеме-передаче основных средств.

Выполненные работы и оказанные услуги оформляются актами о выполненных работах (оказанных услугах). Формы данных первичных учетных документов разрабатываются в организации самостоятельно. Перечень обязательных сведений, которые должны содержать первичные учетные документы, предусмотрен Законом № 57-З.

Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, исполнителями за приобретенное имущество, выполненные работы, оказанные услуги предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Счет активно-пассивный. По кредиту счёта 60 отражается возникновение кредиторской задолженности, по дебету — погашение кредиторской задолженности, а также выданные авансы, которые представляют собой предварительные платежи по сделкам, вытекающим из условий договора. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно, для этого к счёту 60 могут быть открыты субсчета.

Корреспонденция счетов по счёту 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» представлена в таблицах 10.3 и 10.4.

Таблица 10.3

Бухгалтерские записи по кредиту счёта 60

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счёта	
	дебет	кредит
Оприходованы поступившие от поставщиков материалы	10	60
Отражена стоимость работ, услуг сторонних организаций и лиц, связанных с приобретением и доставкой материалов (при использовании счёта 16 «Отклонение в стоимости материалов»)	16	60
Отражен НДС, предъявленный поставщиком (подрядчиком), по приобретенным материалам (работам, услугам)	18	60

Окончание табл. 10.3

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Отражено приобретение заказчиком (застройщиком) строительных материалов	07	60
Отражены фактические затраты, связанные с выполнением работ по созданию инвестиционных активов подрядным способом (сторонней организацией), отражено приобретение инвестиционных активов	08	60
Отражена сумма предъявленных поставщикам, подрядчикам претензий в установленных законодательством случаях	76-3	60
Отражено списание дебиторской задолженности (если задолженность связана с текущей деятельностью), по которой истек срок исковой давности	90-10	60

Таблица 10.4

Бухгалтерские записи по дебету счета 60

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Произведена оплата поставщикам с расчетного счета организации	60	51
Произведена оплата поставщикам с валютного счета организации	60	52
Уменьшена сумма задолженности поставщикам, подрядчикам на сумму претензии, выставленной им (в установленных законодательством случаях)	60	76-3
Отражено списание кредиторской задолженности (если задолженность возникла в связи с осуществлением текущей деятельности), по которой истек срок исковой давности	60	90-7

Пример 2. В организацию по производству пищевых продуктов и напитков согласно договору поставки (на условиях 50 % предоплаты) по ТТН поступило сырье для производства консервов на сумму 48 000.00 руб., в том числе НДС по ставке 20 % – 8000.00 руб. Окончательный расчет (50 % от суммы поставки) произведен на следующий день после поставки сырья.

Согласно учетной политике организации к счету 60 открыты субсчета: 60-1 «Авансы выданные», 60-2 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Требуется отразить на счетах бухгалтерского учета операции.

Решение.

Бухгалтерские записи по поступлению сырья и расчетам с поставщиком сырья

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
С расчетного счета перечислена предоплата поставщику согласно условиям договора поставки (48 000.00 · 50 %)	60-1	51	24 000.00	Выписка банка, платежное поручение, договор поставки
Оприходовано сырье по стоимости приобретения без НДС	10	60-2	40 000.0	ТТН, договор поставки
Отражен НДС, предъявленный поставщиком, по приобретенному сырью	18	60-2	8000.00	ТТН, договор поставки
Зачет в счет погашения задолженности поставщиком выданного ему ранее аванса	60-2	60-1	24 000.00	Бухгалтерская справка
Окончательный расчет с поставщиком за поставленное по договору сырье (48 000.00 · 50 %)	60-2	51	24 000.00	Выписка банка, платежное поручение, договор поставки

Обязательства перед поставщиком могут погашаться не только в традиционной денежной форме, но и иными способами, установленными законодательством. Так, обязательства перед поставщиком могут прекращаться полностью или частично *зачетом встречных требований*. Для зачета достаточно заявления одной стороны. Перед проведением зачета проводится сверка расчетов. Вместо заявления одной из сторон может подписываться соглашение о зачете, содержащее волеизъявление каждой из них.

Другой способ заключается в том, что покупатель (первоначальный должник) вправе *перевести свой долг* перед поставщиком (кредитором) на другое лицо. В таком случае заключается договор перевода долга, согласно которому обязательства покупателя перед поставщиком прекращаются и лицом, обязанным перед кредитором, становится новый должник, несущий ответственность за исполнение этого обязательства.

Обязательства покупателя перед поставщиком (первоначальным кредитором) могут быть прекращены и путем *передачи поставщиком задолженности новому кредитору*. При такой передаче заключается двусторонний договор уступки требования между поставщиком и новым кредитором, после чего покупатель ста-

новится обязанным перед новым кредитором. Покупатель не является стороной данного договора, и для уступки права требования по общему правилу его согласия не требуется. Вместе с тем покупатель должен быть письменно уведомлен об этом. На дату заключения договора уступки требования на основании полученного уведомления происходит замена кредитора в обязательстве покупателя.

Организации по производству пищевых продуктов и напитков осуществляют свою предпринимательскую деятельность с целью получения прибыли. А прибыль определяется как разница между доходами и расходами организации. Вкладывая средства в ресурсы, производя продукцию (работы, услуги), организация предполагает получение экономических выгод. Следовательно, произведенная продукция (работы, услуги) должна быть реализована покупателям (заказчикам). Расчеты с покупателями и заказчиками представляют собой комплекс расчетов за проданную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Счет активно-пассивный. По дебету счета 62 отражается дебиторская задолженность покупателей за отгруженную продукцию (работы, услуги), материалы, основные средства, нематериальные активы и т. д., а по кредиту — погашение дебиторской задолженности покупателями и заказчиками, включая полученные авансы и предварительную оплату. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно, для этого к счету 62 могут быть открыты субсчета.

Корреспонденция счетов по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» представлена в таблицах 10.5 и 10.6.

Таблица 10.5

**Бухгалтерские записи по дебету счета 62
«Расчеты с покупателями и заказчиками»**

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Отражена дебиторская задолженность покупателей и заказчиков за реализованную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги	62	90-1
Отражены доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров)	62	90-7

Окончание табл. 10.5

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Списание кредиторской задолженности перед покупателями и заказчиками в связи с истечением сроков исковой давности	62	90-7
Отражена сумма доходов от реализации инвестиционных активов	62	91-1

Таблица 10.6

**Бухгалтерские записи по кредиту счета 62
«Расчеты с покупателями и заказчиками»**

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Поступление денежных средств от покупателей и заказчиков в кассу организации	50	62
Поступление денежных средств от покупателей и заказчиков на расчетный счет организации	51	62
Поступление денежных средств от покупателей и заказчиков на валютный счет организации	52	62
Отражение взаимного зачета задолженности	60	62
Отражена сумма списываемой дебиторской задолженности, признанной организацией безнадежной к получению	90-10	62

Пример 3. Организация по производству пищевых продуктов и напитков согласно договору купли-продажи (на условиях 50 % предоплаты) реализует консервы. Согласно ТТН отгружено продукции покупателю на сумму 60 000.00 руб., в том числе НДС по ставке 20 % – 10 000.00 руб. Окончательный расчет (50 % от суммы продажи) поступил от покупателя на следующий день после реализации продукции.

Согласно учетной политике организации к счету 62 открыты субсчета: 62-1 «Авансы полученные», 62-2 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Требуется отразить на счетах бухгалтерского учета операции.

Решение.

Бухгалтерские записи по реализации продукции и расчетам с покупателем

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
На расчетный счет поступила предоплата от покупателя согласно условиям договора поставки (60 000.00 · 50 %)	51	62-1	30 000.00	Выписка банка, платежное поручение, договор

Окончание табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Отпущена готовая продукция покупателю по ценам реализации (отражена выручка)	62-2	90-1	60 000.00	Договор купли-продажи, ТТН
Отражен НДС, в цене реализованной продукции ($60\,000.00 \cdot 20 / 120$)	90-2	68-2	10 000.00	Договор купли-продажи, ТТН
Зачет ранее полученного аванса в счет погашения задолженности покупателя	62-1	62-2	30 000.00	Бухгалтерская справка
На расчетный счет поступили денежные средства в счет окончательного расчета покупателя за продукцию ($60\,000.00 \cdot 50\%$)	51	62-2	30 000.00	Выписка банка, платежное поручение, договор поставки

Синтетический учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется по корреспондирующим счетам и чаще всего совмещается с аналитическим учетом, который ведется в разрезе покупателей.

Если для финансирования деятельности организации по производству пищевых продуктов и напитков не хватает собственных источников, дефицит в денежных средствах покрывается путем привлечения в оборот организации кредитов и займов.

Кредит — это денежные средства, предоставленные кредитодателем кредитополучателю в размере и на условиях, предусмотренных кредитным договором.

Предоставление кредита осуществляется в соответствии с кредитным договором и законодательством в безналичной (путем перечисления банком денежных средств в оплату платежных инструкций, представленных кредитополучателем, либо на счет кредитополучателя) или наличной (путем выдачи кредитополучателю наличных денежных средств в случаях, не запрещенных законодательством) форме.

Организации могут заимствовать как денежные средства, так и материальные ценности у других организаций. По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Для отражения информации о расчетах по полученным организацией краткосрочным (на срок не более 12 месяцев) кредитам и займам, в том числе налоговым кредитам, а также начисленным и уплаченным по ним процентам предназначен счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». К счету 66 могут быть открыты субсчета:

- 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам». На субсчете учитываются наличие и движение краткосрочных кредитов, в том числе налоговых кредитов. По кредиту отражается увеличение (возникновение) задолженности по краткосрочному кредиту, а по дебету — погашение (возврат) краткосрочного кредита;

- 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам». На субсчете учитываются наличие и движение краткосрочных займов. По кредиту отражается увеличение (возникновение) задолженности по краткосрочному займу, а по дебету — погашение (возврат) краткосрочного займа;

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

На отдельном субсчете к счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» могут учитываться производные финансовые инструменты, являющиеся финансовыми обязательствами (если установленный срок их исполнения не превышает 12 месяцев).

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

Корреспонденция счетов по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» представлена в таблицах 10.7 и 10.8.

Таблица 10.7

**Бухгалтерские записи по кредиту счета 66
«Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»**

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Поступили средства краткосрочного кредита (займа) на счета организации в банке	51, 52, 55	66-1 (66-2)
Получен краткосрочный кредит (займ) путем перечисления кредитодателем (заимодавцем) денежных средств непосредственно поставщикам, подрядчикам (минуя счета кредитополучателя (заемщика))	60	66-1 (66-2)

Окончание табл. 10.7

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Получен краткосрочный кредит (займ) путем направления денежных средств кредитором (заемщиком) на погашение задолженности перед работниками по заработной плате (минуя счета кредитополучателя (заемщика))	70	66-1 (66-2)
Получен краткосрочный кредит (займ) путем направления денежных средств кредитором (заемщиком) на погашение задолженности перед бюджетом, на погашение задолженности перед ФСЗН (минуя счета кредитополучателя (заемщика))	68, 69	66-1 (66-2)
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)	91-4	66-1, 66-2

Таблица 10.8

**Бухгалтерские записи по дебету счета 66
«Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»**

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Перечислены денежные средства: в погашение задолженности по краткосрочному кредиту (займу), в том числе налоговому кредиту; перечислены проценты по краткосрочным кредитам и займам	66-1 (66-2) 66-3	50, 51, 52, 55
Прекращены обязательства по краткосрочным кредитам (займам) путем зачета взаимных требований	66-1 (66-2)	76
Краткосрочный кредит (займ) переоформлен в долгосрочный кредит (займ)	66-1 (66-2)	67-1 (67-2)
Отражено прекращение обязательств по краткосрочному кредиту (займу) путем зачета взаимных требований	66-1 (66-2)	62
Списана кредиторская задолженность по краткосрочному кредиту (займу) по истечении срока исковой давности	66-1 (66-2)	91-1

Для отражения информации о расчетах по полученным организацией долгосрочным (на срок более 12 месяцев) кредитам

и займам, в том числе налоговым кредитам, а также начисленным и уплаченным по ним процентам предназначен счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Проценты по долгосрочным кредитам и займам, полученным на приобретение основных средств и нематериальных активов, начисленные до ввода активов в эксплуатацию, участвуют в формировании их первоначальной стоимости.

Аналитический учет по счету 67 ведется по видам долгосрочных кредитов и займов, банкам и другим заимодавцам.

Пример 4. Организацией по производству пищевых продуктов и напитков 31.03 текущего года по кредитному договору получен краткосрочный кредит сроком на один месяц (срок погашения 30.04 текущего года) на сумму 300 000 руб. под 13,8 % годовых. Проценты подлежат уплате по состоянию на дату погашения кредита. Кредит зачислен на текущий счет организации.

Требуется отразить на счетах бухгалтерского учета операции.

Решение.

Бухгалтерские записи по кредитному договору

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
31 марта На расчетный счет зачислен краткосрочный кредит	51	66-1	300 000.00	Выписка банка, платежное поручение, кредитный договор
30 апреля 1. Начислены проценты по краткосрочному кредиту – 3450.00 ((300 000.00 · 13,8 / 12) / 100)	91/4	66-3	3450.00	Бухгалтерская справка, кредитный договор
2. Перечислены денежные средства в погашение краткосрочного кредита	66-1	51	300 000.00	Выписка банка, платежное поручение
3. Перечислены денежные средства в погашение процентов по краткосрочному кредиту	66-3	51	3450.00	Выписка банка, платежное поручение



Тест для самоконтроля

1. К кассовым операциям относятся:

а) приходные и расходные операции, связанные с движением безналичных денежных средств у субъектов хозяйствования, с отражением этих операций в соответствующих книгах учета, а также хранение денег;

б) приходные и расходные операции, связанные с движением наличных денежных средств у работников организации, а также хранение наличных денег;

в) приходные и расходные операции, связанные с движением наличных денежных средств в кассах субъектов хозяйствования, с отражением этих операций в соответствующих книгах учета, а также хранение наличных денег.

2. ПКО состоит из:

а) одной части;

б) двух частей;

в) трех частей.

3. Организация может иметь:

а) один счет в одном банке в национальной валюте;

б) два счета в банке в национальной валюте: временный и текущий;

в) несколько счетов в национальной валюте в разных банках.

4. Объявление на взнос наличными состоит из:

а) объявления, ордера и квитанции;

б) поручения, объявления и квитанции;

в) объявления, требования и квитанции.

5. Текущий (расчетный) счет является:

а) для организации и для банка активным счетом;

б) для организации и для банка пассивным счетом;

в) для организации активным счетом, а для банка — пассивным.

6. Поступила на расчетный счет предоплата от покупателя по договору купли-продажи. Этот факт отражается бухгалтерской записью:

- а) Дт 51 Кт 90-1;
- б) Дт 51 Кт 62;
- в) Дт 51 Кт 60.

7. Учет денежных средств на валютных счетах ведется в:

- а) иностранной валюте и в белорусских рублях;
- б) иностранной валюте;
- в) белорусских рублях.

8. Списание дебиторской задолженности покупателя, признанной организацией безнадежной к получению, отражается бухгалтерской записью:

- а) Дт 84 Кт 62;
- б) Дт 51 Кт 62;
- в) Дт 90-10 Кт 62.

9. Кредит — это:

а) денежные средства, предоставленные кредитодателем кредитополучателю в размере и на условиях, предусмотренных кредитным договором;

б) денежные средства, размещенные организацией на счетах в банке;

в) передача в собственность другой стороне денег или других вещей, определенных родовыми признаками.

10. Начисление процентов за пользование долгосрочным кредитом, полученным на приобретение основных средств (до ввода их в эксплуатацию), отражается корреспонденцией:

- а) Дт 91-4 Кт 67-3;
- б) Дт 01 Кт 67-3;
- в) Дт 08 Кт 67-3.

ГЛАВА 11. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

11.1. Учет уставного фонда организаций различных организационно-правовых форм

Создание коммерческой организации осуществляется по решению ее учредителей. Решение учредить унитарное предприятие может быть закреплено в решении о создании унитарного предприятия, а хозяйственное общество — в протоколе или договоре о создании хозяйственного общества (в зависимости от организационно-правовой формы создаваемой организации). На основе данных документов принимается устав создаваемого юридического лица. В уставе обязательно указываются размер и состав вкладов всех учредителей, порядок, сроки и способы их внесения. Порядок формирования уставного фонда зависит от вида юридического лица (унитарное предприятие, товарищество, акционерное общество и т. д.). Объединение вкладов собственников (участников, учредителей) в имущество организации в стоимостном выражении представляет собой **уставный фонд** организации. Сведения о размере уставного фонда должны содержаться в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Уставный фонд представляет собой собственный капитал.

Коммерческие организации определяют величину уставного фонда самостоятельно. Исключение составляют организации, созданные в форме акционерного общества, для которых Положением о государственной регистрации субъектов хозяйствования, утвержденным Декретом Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 № 1, установлен минимальный размер уставного фонда в сумме, эквивалентной:

- для закрытых акционерных обществ — 100 базовым величинам;

- для открытых акционерных обществ — 400 базовым величинам.

Уставный фонд коммерческой организации должен быть объявлен в белорусских рублях и сформирован в течение 12 месяцев с даты государственной регистрации, если иное не установлено законодательством или меньший срок не установлен уставом.

Вклад в уставный фонд коммерческой организации может быть в денежной и неденежной формах.

Денежный вклад — это поступления денежных средств в счет погашения задолженности по вкладам (вкладу) в уставный фонд на счета учета денежных средств (расчетные, валютные счета, специальные счета в банке и др.).

Сумма вклада в уставный фонд, внесенная в иностранной валюте, пересчитывается в белорусские рубли по официальному курсу белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному НБ РБ на дату внесения денежных средств.

Вклад в неденежной форме — это товарно-материальные ценности, поступившие от учредителей (учредителя) в счет погашения задолженности по вкладам (вкладу) в уставный фонд.

Как объект бухгалтерского учета уставный фонд, измеренный в стоимостном выражении, представляет собой **уставный капитал** организации. Информация о состоянии и движении уставного капитала отражается на счете 80 «Уставный капитал». Счет 80 — это счет источников имущества; по кредиту отражаются заявленный размер уставного капитала и его увеличение, по дебету — уменьшение уставного капитала или доведение его величины до величины чистых активов.

Непосредственно при фактическом формировании уставного капитала счет 80 не используется. Процесс формирования уставного капитала включает замену одного актива на другой, а именно, с одной стороны, происходит увеличение имущества (активов) организации (вклад в денежной или неденежной формах), с другой — уменьшение права требования организации к своим учредителям. Для расчетов с учредителями предназначен счет 75 «Расчеты с учредителями». К счету 75 могут быть открыты субсчета:

- 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал». Счет 75-1 — активный, предназначен для учета расчетов с собственником имущества организации по вкладам в ее уставный фонд. По дебету счета 75-1 отражается задолженность учредителей по вкладам, а по кредиту — ее погашение;

• 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов». Счет 75-2 — пассивный, предназначен для учета расчетов с собственником имущества по выплате им дивидендов и других доходов. По кредиту счета 75-2 отражается задолженность перед учредителями на сумму начисленных дивидендов, а по дебету — выплата дивидендов и удержание подоходного налога.

По факту государственной регистрации в бухгалтерском учете организации показывается величина объявленного уставного капитала в сумме вкладов собственника имущества (учредителей, участников), предусмотренных учредительными документами по дебету счета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» и кредиту счета 80 «Уставный капитал». Бухгалтерская запись, отражающая размер уставного капитала, может быть оформлена организацией путем составления *бухгалтерской справки (справки-расчета)*, разработанной в организации, закреплённой в учетной политике организации, заполненной на основании устава и содержащей все обязательные реквизиты, которые установлены для первичных учетных документов.

Образовавшееся после отражения бухгалтерских записей в разрезе каждого собственника имущества (учредителя, участника) кредитовое сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала организации, зафиксированному в ее уставе.

Зачисление вкладов учредителей на счет организации в бухгалтерском учете отражается по дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредиту счета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал». Основанием для записей при безналичных поступлениях являются платежные документы (платежные поручения учредителей, платежные ордера обслуживающего банка), а в случае внесения учредителем наличных средств в кассу организации — приходный кассовый ордер.

Поступление в организацию имущества от ее учредителей (учредителя) в счет формирования уставного капитала отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы» и других счетов и кредиту счета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал». Если учредителем организации выступает юридическое лицо, передача имущества оформляется ТТН или ТН. В случае если имущество является для учредителя основным средством, передача сопровождается составлением акта о приеме-передаче основных средств.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» ведется по каждому учредителю (участнику) организации, по видам акций, по каждому договору о совместной деятельности и каждому участнику договора.

Пример 1. Уставный фонд учрежденного общества с дополнительной ответственностью (ОДО) «МясКо» зарегистрирован в размере 14 300 руб. Учредителей трое. Два учредителя (1 и 2) – юридические лица, резиденты Республики Беларусь, третий (3) – юридическое лицо, нерезидент Республики Беларусь. Согласно уставу вклад учредителя 1 равен 2300 руб. и вносится на расчетный счет организации, вклад учредителя 2 равен 6300 руб. и вносится путем передачи производственного оборудования (стоимость вклада подтверждена независимой оценкой), вклад учредителя 3 составляет 2850 долларов США. Официальный курс доллара США на дату регистрации устава – 2.000 руб. за 1 доллар США.

Уставом ОДО предусмотрено формирование уставного фонда в течение двух месяцев после государственной регистрации ОДО.

Спустя месяц после государственной регистрации ОДО учредитель 1 перечислил на расчетный счет ОДО 2300 руб., а учредитель 3 перечислил на валютный счет 2850 долларов США. Официальный курс доллара США на дату внесения вклада – 2.050 руб. за 1 доллар США. Учредитель 2 передал ОДО не требующее монтажа производственное оборудование, для доставки которого ОДО привлекло стороннего перевозчика. Стоимость транспортных услуг – 144 руб. (в том числе НДС 24 руб.). Оборудование принято ОДО на учет в качестве основного средства.

В учетной политике организации предусмотрены счета: 75-1-1 «Расчеты с участником 1 по вкладу в уставный фонд», 75-1-2 «Расчеты с участником 2 по вкладу в уставный фонд», 75-1-3 «Расчеты с участником 3 по вкладу в уставный фонд», 80-1 «Вклад участника 1», 80-2 «Вклад участника 2», 80-3 «Вклад участника 3».

Требуется отразить на счетах бухгалтерского учета операции по формированию уставного капитала.

Решение.

Бухгалтерские записи по формированию уставного капитала ОДО «МясКо»

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
1. Объявление размера уставного капитала:				
отражен уставный капитал ОДО в части вклада учредителя 1	75-1-1	80-1	2300.00	Учредительные документы, протокол собрания учредителей, бухгалтерская справка
отражен уставный капитал ОДО в части вклада учредителя 2	75-1-2	80-2	6300.00	
отражен уставный капитал ОДО в части вклада учредителя 3	75-1-3	80-3	5700.00	

Окончание табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
2. Погашение задолженности учредителей по вкладу в уставный капитал: отражено зачисление на расчетный счет ОДО 2300 руб. от учредителя 1 отражено зачисление на валютный счет ОДО 2850 долл. США от учредителя 3 (2850 долл. США · 2.050 руб.) отражена курсовая разница (2850 · (2,050 – 2,000)) отражено поступление оборудования, не требующее монтажа, полученного от учредителя 2	51	75-1-1	2300.00	Выписка банка, платежное поручение, бухгалтерская справка, учредительные документы
	52	75-1-3	5842.50	
	75-1-3	83	142.50	Бухгалтерская справка
	08-1	75-1-2	6300.00	ТТН, ТН, документы об оценке
Отражены расходы по доставке оборудования (144 – 24)	08-1	60	120.00	Договор на оказание услуг, акт выполненных работ
Отражен предъявленный НДС	18	60	24.00	
Введено в эксплуатацию полученное оборудование в составе основных средств (6300 + 120)	01	08-1	6420.00	Акт о приеме-передаче основных средств

Уставный капитал может увеличиваться за счет:

- собственного капитала;
- дополнительных вкладов одним или несколькими участниками общества; вкладов третьих лиц, принимаемых в состав учредителей организации, если это не запрещено ее уставом (табл. 11.2).

Таблица 11.2

Бухгалтерские записи по увеличению уставного капитала

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
За счет направления средств резервного капитала на увеличение уставного капитала	82	80
За счет направления средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала	83	80
За счет направления нераспределенной прибыли на увеличение уставного капитала	84	80

Окончание табл. 11.2

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
За счет дополнительных вкладов участников или принимаемых в общество третьих лиц	75	80

Решение об увеличении уставного капитала общества с ограниченной ответственностью за счет собственного капитала общества принимается на основании данных бухгалтерской отчетности (данных книги учета доходов и расходов) за предшествующий финансовый год большинством. Сумма, на которую увеличивается уставный капитал общества с ограниченной ответственностью за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного и резервного капитала общества. В этом случае размеры долей всех участников общества с ограниченной ответственностью остаются без изменения.

Возможность уменьшения уставного фонда общества с ограниченной ответственностью предусмотрена ст. 106 Закона Республики Беларусь от 09.12.1992 № 2020-XII «О хозяйственных обществах». При уменьшении уставного фонда с возвратом соответствующей части вклада участникам общества в бухгалтерском учете производится запись:

дебет счета 80 «Уставный капитал» кредит счета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»
--

При уменьшении уставного капитала до величины чистых активов организации в бухгалтерском учете производится запись:

дебет счета 80 «Уставный капитал» кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

11.2. Учет резервов и добавочного капитала

Резервный капитал — это прибыль прошлых периодов, зарезервированная на определенные цели.

Различают резервный капитал, создаваемый за счет нераспределенной прибыли в соответствии:

- с законодательством (например, резервный фонд заработной платы);
- учредительными документами (например, резервный капитал на выплату дивидендов по привилегированным акциям).

Размер, источники и порядок создания и использования резервного капитала устанавливаются законодательными актами или локальными нормативными правовыми актами организации. Формирование резервного капитала должно быть оформлено соответствующим первичным учетным документом, разработанным в организации. При отсутствии прибыли в организации отчисления в резервный капитал не производятся.

Для обобщения информации о наличии и движении резервного капитала предназначен счет 82 «Резервный капитал». По кредиту счета 82 отражается формирование капитала, по дебету — его использование (табл. 11.3). Сальдо на конец отчетного периода по кредиту отражает остаток резервного капитала.

Таблица 11.3

Бухгалтерские записи по счету 82 «Резервный капитал»

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Формирование резервного капитала за счет прибыли организации	84	82
Использование резервного капитала на покрытие убытка отчетного года или прошлых лет	82	84
Использование резервного капитала на пополнение уставного капитала организации	82	80
Использование резервного капитала на выплату дивидендов учредителям, не являющимся работниками организации	82	75-2

Резервный фонд заработной платы (далее — резервный фонд) создается нанимателем согласно Трудовому кодексу (ст. 76) для обеспечения выплаты причитающейся работникам заработной платы, гарантийных и компенсационных выплат в случае экономической несостоятельности (банкротства) нанимателя, ликвидации организации, прекращения деятельности индивидуального предпринимателя и в других предусмотренных законодательством случаях.

Порядок формирования резервного фонда регламентирован постановлением Совмина РБ от 28.04.2000 № 605 «Об утверждении Положения о резервном фонде заработной платы». Источником создания резервного фонда является прибыль, остающаяся в распоряжении организации, индивидуального предпринимателя после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет. В текущем году при наличии прибыли в резервный фонд могут производиться авансовые отчисления.

Резервный фонд устанавливается в размере до 25 % годового фонда заработной платы. Конкретный размер резервного фонда, основания, порядок его создания и использования определяются в коллективных договорах (соглашениях). При этом рекомендуется на основании коллективного договора (соглашения) устанавливать порядок и срок восстановления резервного фонда.

Пример 2. Согласно учетной политике организации резервный фонд заработной платы составляет 5 % годового фонда заработной платы. Сумма резервного фонда отчетного года определена расчетным путем в сумме 37 500 руб. Ранее созданная сумма резервного фонда:

- а) 32 000 руб.;
- б) 40 000 руб.

Необходимо сформировать записи на счетах бухгалтерского учета, рассмотрев оба варианта.

Решение.

Бухгалтерские записи по отражению в учете резервного фонда заработной платы

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Сравниваем сумму ранее созданного резервного фонда заработной платы с исчисленным резервным фондом заработной платы и производим:				
1) формирование резервного фонда заработной платы 5500 руб. (37 500 – 32 000)	84	82	5500.00	Бухгалтерская справка
2) восстановление ранее созданного резервного фонда заработной платы 2500 руб. (37 500 – 40 000)	82	84	2500.00	Бухгалтерская справка

Если средства резервного фонда используются для расчетов с работниками организации в случае экономической несостоятельности (банкротства), ликвидации организации, то составляется бухгалтерская запись:

дебет счета 82 «Резервный капитал»
кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Добавочный капитал — это составляющая собственного капитала организации, образованная за счет прироста стоимости ее имущества.

Добавочный капитал формируется за счет:

- изменения стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь;
- суммы обесценения долгосрочных активов;
- превышения цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшегося при формировании и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества;
- суммы курсовых разниц, возникающих в коммерческих организациях при переоценке дебиторской задолженности в иностранной валюте по расчетам с учредителями (участниками) организации по вкладам в уставный капитал (см. пример 1).

Для обобщения информации о добавочном капитале организации предназначен счет 83 «Добавочный капитал». Счет 83 выступает как регулирующий (дополнительный) к счету 80 «Уставный капитал». По кредиту счета 83 отражается формирование добавочного капитала, по дебету — его использование (табл. 11.4).

Таблица 11.4

Бухгалтерские записи по счету 83 «Добавочный капитал»

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
1. Формирование добавочного капитала		
Изменение стоимости долгосрочного актива (основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов) в результате переоценки, проведенной в соответствии с законодательством:		
увеличение (дооценка) первоначальной стоимости	01, 04, 08	83
увеличение (дооценка) суммы амортизации	83	02
уменьшение (уценка) первоначальной стоимости	83	01, 04, 08
уменьшение (уценка) суммы амортизации	02	83

Окончание табл. 11.4

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Превышение цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшееся при формировании и последующем увеличении уставного капитала акционерного общества	75	83
Суммы курсовых разниц, возникающих при пересчете в белорусские рубли выраженной в иностранной валюте стоимости дебиторской задолженности собственника имущества (учредителей, участников) по вкладам в уставный фонд этих организаций (курс НБ РБ на дату погашения задолженности учредителем выше, чем на дату отражения задолженности)	75	83
2. Использование добавочного капитала		
Распределение добавочного капитала между учредителями	83	75
Списание сумм накопленного добавочного капитала (по результатам переоценки) по реализуемому инвестиционному объекту	83	84
Суммы курсовых разниц, возникающих при пересчете в белорусские рубли выраженной в иностранной валюте стоимости дебиторской задолженности собственника имущества (учредителей, участников) по вкладам в уставный фонд этих организаций (курс НБ РБ на дату погашения задолженности учредителем ниже, чем на дату отражения задолженности)	83	75
Направление добавочного капитала на увеличение уставного капитала	83	80

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» ведется по источникам образования и направлениям использования добавочного капитала. Аналитический учет изменений стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь, ведется по отдельным объектам основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов.

11.3. Учет прибыли (убытка) организации

Финансовый результат деятельности организации за отчетный период представляет собой увеличение или уменьшение капитала организации в результате ее хозяйственной деятельности. Увеличение капитала (положительный финансовый результат) называется *прибылью*, уменьшение капитала (отрицательный финансовый результат) — *убытком* организации.

Определение финансового результата деятельности организации за отчетный период осуществляется путем сопоставления полученных организацией доходов с понесенными ею расходами. *Доходы* представляют собой увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации. *Расходы* — уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации.

Согласно Инструкции № 102 доходы и расходы организации в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются:

- на доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности.

Конечный финансовый результат определяется в целом по организации как сумма финансовых результатов, полученных от выполнения текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Текущая деятельность — основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Доходами по текущей деятельности являются:

- выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг;
- прочие доходы:
 - доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;
 - суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;

- стоимость полученных безвозмездно запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг;

- неустойки, штрафы, пени, предъявленные и признанные (или присужденные) за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению и др.

К расходам по текущей деятельности относятся затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг. В организациях, занимающихся промышленной или прочей производственной деятельностью, это прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам (счета 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»);

- управленческие расходы. В организациях, занимающихся промышленной или прочей производственной деятельностью, это условно-постоянные косвенные затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, связанные с управлением организацией (счета 26 «Общехозяйственные затраты», 25 «Общепроизводственные затраты»);

- расходы на реализацию. В организациях, занимающихся промышленной или прочей производственной деятельностью, это расходы на упаковку изделий на складах ГП, на доставку продукции к месту отправления, погрузки в транспортные средства, на содержание помещений для хранения продукции в местах ее реализации, на рекламу и др. (счет 44 «Расходы на реализацию»);

- прочие расходы по текущей деятельности:

- расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;

- суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств; стоимость переданных безвозмездно запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг;

- материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год и др.).

Для обобщения информации о доходах и расходах и определения финансового результата по текущей деятельности организации предназначен счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». По кредиту счета отражаются доходы по текущей деятельности, по дебету — расходы по текущей деятельности,

а также суммы налогов и сборов, исчисленных от доходов по текущей деятельности. К счету 90 открываются субсчета в разрезе доходов и расходов по текущей деятельности (см. рисунок).

Дебет	Кредит
	90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг (далее – ПТРУ)»
90-2 «НДС, исчисляемый из выручки от реализации ПТРУ»	
90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации ПТРУ»	
90-4 «Себестоимость реализованных ПТРУ»	
90-5 «Управленческие расходы»	
90-6 «Расходы на реализацию»	
	90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»
90-8 «НДС, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»	
90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»	
90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»	
90-11 «Прибыль от текущей деятельности»	90-11 «Убыток от текущей деятельности»

Рис. Структура счета 90 в разрезе субсчетов

Корреспонденция счетов по счету 90 представлена в таблице 11.5.

Таблица 11.5

Бухгалтерские записи по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Отражена выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг:		
причитающаяся к получению при отражении выручки методом «начисления»;	62	90-1
поступившая в кассу организации (при признании дохода одновременно с поступлением денежных средств)	50	90-1

Окончание табл. 11.5

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Отражена реализация продукции, товаров, работ или услуг в счет заработной платы работником организации	70	90-1
Исчислен НДС, прочие налоги и сборы из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг	90-2, 90-3	68-2
Списана себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг	90-4	43, 41, 20, 23
Списаны в полной сумме управленческие расходы за отчетный период	90-5	25, 26
Списаны расходы на реализацию	90-6	44
Отражены доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств	51, 62	90-7
Исчислен НДС, прочие налоги и сборы из суммы доходов по текущей деятельности	90-8, 90-9	68-2
Списаны расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств	90-10	10, 23, 60, 70, 69, 76 и др.
Отражены результаты проведенных инвентаризаций запасов, денежных средств: излишек; недостача	10, 43, 50 90-10	90-7 94
Отражена сумма материальной помощи работникам организации, вознаграждений по итогам работы за год, взносы в ФСЗН от указанных сумм, Белгосстрах	90-10	70, 69, 76
Отражены неустойки, штрафы, пени за нарушение условий договоров: уплаченные или признанные к уплате; полученные или признанные к получению	90-10 60, 62, 76-3	60, 62, 76 90-7

Пример 3. В организации в отчетном периоде по текущей деятельности были получены доходы и понесены расходы:

- порча запасов (по вине хозяйства) – 15 руб. 20 коп.;
- выручка от продажи валюты – 120 руб.; стоимость проданной валюты – 100 руб.;
- штрафы за нарушение договоров, причитающиеся к получению, – 158 руб.;
- штрафы за нарушение договоров, подлежащие к уплате, – 247 руб.

Необходимо отразить хозяйственные операции по полученным доходам и расходам по прочей текущей деятельности организации.

Решение.

Отражение операций по доходам и расходам по прочей текущей деятельности

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб. коп.	Документ
	дебет	кредит		
Списана недостача от порчи ценностей, не возмещенная виновным лицом	90-10	94	15.20	Бухгалтерская справка
Учтена выручка от продажи валюты	51	90-7	120.00	Платежное поручение
Списана стоимость проданной валюты	90-10	57	100.00	Бухгалтерская справка
Учтены штрафы: причитающиеся к получению подлежащие уплате	76	90-7	158.00	Претензионное письмо, бухгалтерская справка
	90-10	60	247.00	

Определение финансового результата и закрытие счета 90 производится в конце отчетного периода. При этом соблюдаются следующие правила:

- запись по субсчетам счета 90 ведется накопительно, в течение отчетного года;
- для определения финансового результата производится сопоставление дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6, 90-8, 90-9, 90-10 и кредитового оборота по субсчетам 90-1, 90-7; финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) субсчета 90-11.

Финансовый результат отражается одной записью:

- если доходы больше расходов (прибыль):

Д-т 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» – К-т 99 «Прибыли и убытки»

- если доходы меньше расходов (убыток):

К-т 90-11 – Д-т 99.

Пример 4. Требуется определить и учесть финансовый результат от текущей деятельности организации на основании данных примера 3 на с. 132 и примера 3 на с. 206.

Решение. Доходы отчетного периода по текущей деятельности (записи по кредиту счета 90 – субсчета 90-1 и 90-7) составили 4748 руб. 50 коп. (4470.50 + 120.00 + 158.00).

Расходы отчетного периода по текущей деятельности (записи по дебету счета 90) составили 3619 руб. 70 коп. (745.05 + 2000.00 + 212.50 + 300.00 + 15.20 + 100.00 + 247.00).

Финансовый результат отчетного периода по текущей деятельности (прибыль) составил 1128 руб. 80 коп (4748.50 – 3619.70) и отражается записью:

Д-т 90-11 – К-т 99 – 1128 руб. 80 коп.
--

Субсчета, открытые к счету 90, закрываются внутренними записями на субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности». Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» сальдо на отчетную дату не имеет.

Информация о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, обобщается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». К прочей деятельности относятся:

- *инвестиционная* – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию инвестиционных активов, осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации;

- *финансовая* – деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы». На данном субсчете отражаются доходы по инвестиционной и финансовой деятельности;

- 91-2 «Налог на добавленную стоимость». На данном субсчете отражается НДС, исчисляемый в соответствии с законодательством от прочих доходов;

- 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисленные от прочих доходов». На данном субсчете отражаются суммы налогов и сборов, исчисляемых в соответствии с законодательством от прочих доходов (кроме НДС);

• 91-4 «Прочие расходы». На данном субсчете отражаются прочие расходы организации по инвестиционной и финансовой деятельности;

• 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов». Данный субсчет предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период.

Корреспонденция счетов по счету 91 представлена в таблице 11.6.

Таблица 11.6

Бухгалтерские записи по счету 91 «Прочие доходы и расходы»

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Отражаются доходы от реализации долгосрочных активов	62, 76	91-1
Приняты на учет излишки долгосрочных активов, выявленные при инвентаризации	01, 04, 07, 08	91-1
Отражается стоимость материалов, полученных в результате разборки, демонтажа инвестиционных активов	10	91-1
Отражено списание кредиторской задолженности по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам, по которой истек срок исковой давности	66, 67	91-1
Отражается НДС, исчисленный по реализации и безвозмездной передаче долгосрочных активов	91-2	68-2
Списывается стоимость (остаточная стоимость) долгосрочных активов при их выбытии (реализации, списании, безвозмездной передаче)	91-4	01, 04, 08, 07, 47
Отражается стоимость работ (услуг), выполненных (оказанных) сторонними организациями, связанных с выбытием инвестиционных активов	91-4	60
Начислена заработная плата работникам по операциям, связанным с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов; начислены взносы в ФСЗН, Белгосстрах	91-4	70, 69, 76
Списывается стоимость материалов, выбывших при разборке, демонтаже объектов инвестиционных активов	91-4	10
Списываются суммы недостач и потерь от порчи долгосрочных активов, если виновные лица не установлены	91-4	94

Записи по субсчетам счета 91 «Прочие доходы и расходы» производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 91-2, 91-3, 91-4 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов, расходов. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-5), закрываются внутренними записями на субсчет 91-5 (аналогично счету 90).

Аналитический учет по счету 91 целесообразно вести в разрезе инвестиционной и финансовой деятельности в целях контроля образования доходов и расходов и составления отчета о прибылях и убытках. Аналитический учет прочих доходов и расходов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции, должен обеспечивать возможность выявления финансового результата по данной операции.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период предназначен счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту счета 99 отражаются суммы прибыли (доходов), а по дебету — суммы убытков (расходов) организации. Операции по счету 99 осуществляются ежемесячно по мере формирования финансового результата по видам деятельности (в корреспонденции со счетами 90-11 и 91-5); в конце отчетного периода (месяца, квартала) счет не закрывается.

В течение отчетного года суммы на счете 99 учитываются накопительно нарастающим итогом с начала отчетного года. По окончании отчетного года сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 99 определяется конечный финансовый результат — чистая прибыль или чистый убыток отчетного периода. *Чистая прибыль* представляет собой конечный финансовый результат деятельности организации за отчетный период и характеризует величину прироста собственного капитала собственника за отчетный период, которая реинвестирована (капитализирована) в активах организации. Чистая прибыль (убыток) заключительной записью последнего месяца отчетного года переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Корреспонденция счетов по счету 99 представлена в таблице 11.7.

Таблица 11.7

Бухгалтерские записи по счету 99 «Прибыли и убытки»

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Закрытие счета 90, отражается прибыль (убыток) по текущей деятельности за отчетный период	90-11 (99)	99 (90-11)
Закрытие счета 91, отражается сальдо по прочим доходам и расходам (прибыль (убыток) по инвестиционной и финансовой деятельности за отчетный период)	91-5 (99)	99 (91-5)
Начислен налог на прибыль (доходы) и другие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли (дохода) в соответствии с законодательством	99	68-3
Начислены суммы прибыли, полученной от проведения республиканских субботников и подлежащей перечислению в бюджет	99	68
Отражаются отчисления во внебюджетные централизованные инвестиционные фонды	99	76
Закрытие синтетического счета 99 на сумму:		
чистой прибыли отчетного года	99	84
чистого убытка отчетного года	84	99

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» осуществляется таким образом, чтобы обеспечить составление формы бухгалтерской отчетности «Отчет о прибылях и убытках». Для этих целей в рабочем плане счетов организации могут быть выделены субсчета к счету 99.



Тест для самоконтроля

1. Уставный капитал — это объединение:

- а) имущества собственников (участников, учредителей) в капитал организации в стоимостном выражении;
- б) вкладов собственников (участников, учредителей) в имущество организации в стоимостном выражении;
- в) в имущество организации вкладов собственников (участников, учредителей) в количественном (паях, акциях, долях) выражении.

2. Коммерческие организации определяют величину уставного фонда:

- а) в размере 100 базовых величин;
- б) в размере 400 базовых величин;
- в) самостоятельно.

3. Величина объявленного уставного фонда в сумме вкладов собственника имущества (учредителей, участников), предусмотренных учредительными документами, отражается бухгалтерской записью:

- а) Дт 99 Кт 80;
- б) Дт 75 Кт 80;
- в) Дт 84 Кт 80.

4. Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью может увеличиваться за счет:

- а) кредитов банка;
- б) краткосрочной дебиторской задолженности;
- в) собственного капитала.

5. Формирование резервного фонда за счет прибыли организации отражается бухгалтерской записью:

- а) Дт 99 Кт 82;
- б) Дт 75 Кт 82;
- в) Дт 84 Кт 82.

6. Использование резервного фонда на пополнение уставного фонда организации отражается бухгалтерской записью:

- а) Дт 82 Кт 84;
- б) Дт 82 Кт 80;
- в) Дт 82 Кт 75.

7. Списание сумм накопленного добавочного фонда (по результатам переоценки) по реализуемому инвестиционному объекту отражается бухгалтерской записью:

- а) Дт 83 Кт 84;
- б) Дт 83 Кт 01;
- в) Дт 83 Кт 91-1.

8. Финансовый результат деятельности организации за отчетный период представляет собой увеличение или уменьшение:

- а) активов организации в результате ее хозяйственной деятельности;
- б) обязательств организации в результате ее хозяйственной деятельности;
- в) капитала организации в результате ее хозяйственной деятельности.

9. Расходы — это уменьшение экономических выгод в результате:

- а) уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации;
- б) увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации;
- в) уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации.

10. Прибыль по текущей деятельности за отчетный период отражается бухгалтерской записью:

- а) Дт 99 Кт 84;
- б) Дт 90-11 Кт 99;
- в) Дт 91-5 Кт 99.

ГЛОССАРИЙ

Активы организации — имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод.

Активный счет — счет, на котором осуществляется бухгалтерский учет хозяйственных средств (имущества, ресурсов).

Аналитический учет — детализированное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации на аналитических счетах бухгалтерского учета.

Бухгалтерская запись — запись в бухгалтерском учете, отражающая факт хозяйственной жизни и содержащая соответствующую этому факту сумму и названия (номера) счетов, им затрагиваемых. При этом указываются дебетуемый и кредитуемый счета и сумма хозяйственной операции, подлежащей регистрации.

Бухгалтерский баланс — обобщенное отражение и экономическая группировка имущества организации в денежной оценке по видам и источникам образования на конец предыдущего года и отчетного периода.

Бухгалтерский учет — система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности.

Двойная запись — запись, в результате которой каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды: в дебет одного счета и одновременно в кредит другого взаимосвязанного с ним счета на одинаковую сумму.

Дебет — бухгалтерский термин, используемый для обозначения левой стороны счетов бухгалтерского учета.

Документирование — процесс записи какой-либо информации на носители (бумажные, электронные) по установленной форме и правилам. Документируются, например, хозяйственные операции, управленческая деятельность и др.

Документооборот — движение документов с момента их составления до момента передачи в архив.

Долгосрочные активы — активы, которые используются в хозяйственной деятельности организации в течение нескольких производственных циклов (или более двенадцати месяцев).

Доходы — увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников).

Журнал-ордер — учетная таблица, построенная по шахматной форме, позволяющая одной записью учитывать операцию на двух корреспондирующих счетах — дебетуемом и кредитуемом.

Затраты — стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или признаются расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах.

Естественная убыль — уменьшение количества активов организации в силу естественных причин.

Инвентаризация — способ определения фактического наличия материальных ценностей в организации и сверка их с данными бухгалтерского учета.

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.

Корреспонденция счетов — взаимосвязь между счетами, возникающая в результате отражения на них хозяйственных операций при помощи двойной записи.

Корреспондирующий счет — счет бухгалтерского учета, взаимодействующий (связанный) с другим счетом бухгалтерского учета в одной корреспонденции счетов.

Краткосрочные активы — активы, которые завершают свой оборот в течение одного производственного цикла (или двенадцати месяцев) и возмещаются за счет выручки от реализации.

Кредит — бухгалтерский термин, используемый для обозначения правой стороны счетов бухгалтерского учета.

Метод бухгалтерского учета — совокупность способов и приемов сбора, обработки, обобщения информации о состоянии и движении объектов, с помощью которых раскрывается содержание предмета бухгалтерского учета, познаются его объекты.

Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности — нормативный правовой акт, определяющий правила бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации и (или) раскрытия информации в отчетности.

Недостача — физическая нехватка товарно-материальных ценностей (сверх установленной естественной убыли), зафиксированная в установленном порядке при их инвентаризации или приемке.

Объект бухгалтерского учета — имущество организации (активы), источники образования имущества организации (собственный капитал и обязательства), хозяйственные операции (в том числе влияющие на экономическую выгоду — доходы и расходы) и их результаты (прибыли, убытки) в процессе финансово-хозяйственной деятельности организации.

Обязательства — задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации.

Оборот — суммирующий итог записей хозяйственных операций по дебету (дебетовый оборот) или кредиту (кредитовый оборот) счета за определенный (отчетный) период, как правило, за месяц без начального сальдо.

Организации — юридические лица Республики Беларусь, их филиалы, представительства и иные обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, представительства иностранных и международных организаций, холдинги, простые товарищества (участники договора о совместной деятельности).

Открыть счет — значит дать ему название и на соответствующей стороне записать начальное состояние учитываемого объекта — начальное сальдо.

Отчетная дата — последний календарный день отчетного периода.

Отчетность — система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации, а также иная информация, отражающая финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период.

Отчетный период — период, за который составляется отчетность.

Пассив — способ группировки источников формирования хозяйственных средств.

Пассивный счет — счет, на котором ведется учет источников образования хозяйственных средств.

Первичный учетный документ — документ, на основании которого хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета.

Первоначальная стоимость — стоимость, по которой актив или обязательство принимаются к бухгалтерскому учету.

Переоцененная стоимость — стоимость актива или обязательства после их переоценки.

План счетов бухгалтерского учета — систематизированный перечень счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета в организациях.

Пользователи информации — собственник имущества (учредители, участники) организации, инвесторы, кредиторы, государственные органы, иные лица, заинтересованные в содержащейся в отчетности организации информации.

Предмет бухгалтерского учета — хозяйственная деятельность организации, раскрываемая через объекты бухгалтерского учета.

Принцип начисления — отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они фактически совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Профессиональное суждение — точка зрения и действие главного бухгалтера организации, руководителя организации, организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих

услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, принятые организацией при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, которые излагаются организацией в положении об учетной политике и примечаниях к отчетности.

Прибыль — превышение доходов над расходами за учетный период.

Приведенная (дисконтированная) стоимость — текущая стоимость будущих поступлений и выбытия денежных средств от использования актива или текущая стоимость будущего использования денежных средств на погашение обязательства.

Принципы бухгалтерского учета и отчетности — базовые положения, закрепленные в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» относительно правил признания, измерения и представления фактов хозяйственной жизни, отражаемых в системе бухгалтерского учета.

Расходы — уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками).

Регистр бухгалтерского учета — документ, в котором производятся регистрация, накопление и систематизация учетной информации, содержащейся в первичных учетных документах, в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях.

Сальдо — наличие средств или источников на определенную дату: на начало периода — сальдо начальное; на конец периода — сальдо конечное.

Синтетический учет — обобщенное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Собственный капитал — активы организации за вычетом ее обязательств.

Способы ведения бухгалтерского учета — применяемые при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности способы первичного наблюдения, виды учетной оценки, способы группировки и обобщения хозяйственных операций.

Статья бухгалтерского баланса — показатель (строка) баланса, характеризующая отдельный вид имущества или источников его образования.

Субъект бухгалтерского учета в организации — в соответствии с решением руководителя организации и в зависимости от объема учетной работы: структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером; главный бухгалтер; организация или индивидуальный предприниматель, оказывающие услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, которым по договору передано ведение бухгалтерского учета и составление отчетности.

Счет бухгалтерского учета — способ группировки и текущего отражения информации, который позволяет отразить не только начальное и конечное их состояние, но и сами изменения объектов учета в результате свершившихся хозяйственных операций.

Таксировка документов — определение величины в стоимостном (денежном) выражении, факта хозяйственной жизни, зафиксированных в первичных учетных документах в натуральных или трудовых измерителях (величинах).

Текущая деятельность — основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Учетная оценка — стоимостная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в бухгалтерском учете и (или) отчетности. В Республике Беларусь единицей измерения является белорусский рубль.

Учетная политика — совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией.

Учетный измеритель — учетная единица, при помощи которой производится измерение и исчисление хозяйственных средств и операций.

Учетный процесс — осуществление учетных работ в определенной последовательности, по отдельным стадиям, тесно связанным между собой и представляющим единую систему.

Форма бухгалтерского учета — порядок осуществления и обобщения записей на счетах бухгалтерского учета и совокупность регистров бухгалтерского учета, в которых производятся такие записи.

Форма документа — совокупность реквизитов, расположенных в определенной последовательности в документе.

Финансовая деятельность — деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных анало-

гичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Хозяйственная операция — действие или событие, подлежащие отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящие к изменению ее активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов.

Хозяйственный учет — количественное отражение и качественная характеристика всех сторон хозяйственной деятельности с целью ее изучения, контроля и управления.

Экономические выгоды — получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов.

ЛИТЕРАТУРА

Бухгалтерский учет : учеб. / П.Я. Папковская [и др.] ; под ред. П.Я. Папковской. 2-е изд., испр. и доп. Минск : РИПО, 2019.

Бухгалтерский учет : учеб.-метод. пособие / С.К. Маталыцкая [и др.]. Минск : БГЭУ, 2018.

Ладутько, Н.И. Бухгалтерский (финансовый) учет и отчетность / Н.И. Ладутько. Минск : ФУАинформ, 2016.

Левкович, О.А. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / О.А. Левкович, И.Н. Бурцева. 12-е изд., перераб. и доп. Минск : Амалфея, 2019.

Мешалкина, И.В. Бухгалтерский учет : учеб. / И.В. Мешалкина, Л.А. Иконова. Минск : РИПО, 2018.

Папковская, П.Я. Теория бухгалтерского учета : учеб. / П.Я. Папковская. 10-е изд., стереотип. Минск : Информпресс, 2014.

Чечеткин, А.С. Бухгалтерский учет и аудит : учеб. пособие / А.С. Чечеткин, С.А. Чечеткин. Минск : ИВЦ Минфина, 2017.

ПЕРЕЧЕНЬ ЭЛЕКТРОННЫХ РЕСУРСОВ УДАЛЕННОГО ДОСТУПА

- | | |
|---|---|
| http://www.pravo.by | Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь |
| http://www.pravo.by | Министерство финансов Республики Беларусь |
| https://www.nbrb.by | Национальный банк Республики Беларусь |
| https://mshp.gov.by | Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь |
| http://minprom.gov.by | Министерство промышленности Республики Беларусь |

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Структура бухгалтерского баланса

Актив			Собственный капитал и обязательства		
№ раз-дела	На-звание раздела	Группа статей	№ раз-дела	На-звание раздела	Группа статей
I	Долго-сроч-ные активы	Основные средства Нематериальные активы Доходные вложения в материальные активы Вложения в долгосроч-ные активы Долгосрочные финан-совые вложения Отложенные налоговые активы Долгосрочная дебитор-ская задолженность Прочие долгосрочные активы	III	Соб-ствен-ный капи-тал	Уставный капитал Резервный капитал Добавочный капитал Чистая прибыль (убыток) отчетного года Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) Целевое финансирование
		Итого по разделу I			Итого по разделу III
II	Кратко-сроч-ные активы	Запасы (материалы, жи-вотные на выращивании и откорме, незавершен-ное производство, гото-вая продукция и товары, товары отгруженные) Долгосрочные активы, предназначенные для реализации Расходы будущих пе-риодов Налог на добавленную стоимость по приоб-ретенным товарам, работам, услугам Краткосрочная деби-торская задолженность Краткосрочные финан-совые вложения Денежные средства и их эквиваленты Прочие краткосрочные активы	IV	Долго-сроч-ные обяза-тель-ства	Долгосрочные кредиты и займы Долгосрочные обяза-тельства по лизинговым платежам Отложенные налоговые обязательства Доходы будущих периодов Резервы предстоящих платежей Прочие долгосрочные обязательства
					Итого по разделу IV
		Итого по разделу II		V	Кра-тко-сроч-ные обяза-тель-ства
Итого по разделу II			Итого по разделу V		
БАЛАНС			БАЛАНС		

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Типовой план счетов бухгалтерского учета

Наименование счета	№ счета	№ и наименование субсчета
Раздел I ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
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	
Раздел II ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ		
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

Приложение 2

Наименование счета	№ счета	№ и наименование субсчета
Животные на вы- ращивании и откорме	11	
	12	
	13	
Резервы под сни- жение стоимости запасов	14	
Заготовление и приобретение материалов	15	
Отклонение в сто- имости материалов	16	
	17	
Налог на добав- ленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	18	
	19	
Раздел III ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО		
Основное произ- водство	20	По видам основного производства
Полуфабрикаты собственного производства	21	
Страховые выплаты	22	
Вспомогательные производства	23	По видам вспомогательных производств
	24	
Общепроизвод- ственные затраты	25	
Общехозяйствен- ные затраты	26	
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	По видам обслуживающих производств и хозяйств
	30	
	31	
	32	
	33	
	34	
	35	
	36	
	37	
	38	
	39	

Наименование счета	№ счета	№ и наименование субсчета
Раздел IV ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ		
	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	
Раздел V ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА И КРАТКОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ		
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
Краткосрочные финансовые вложения	58	1. Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги 2. Предоставленные краткосрочные займы
Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений	59	

Приложение 2

Наименование счета	№ счета	№ и наименование субсчета
Раздел VI РАСЧЕТЫ		
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	№ счета	№ и наименование субсчета
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	
Раздел VII СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
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	
Раздел VIII ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ		
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

Приложение 2

Наименование счета	№ счета	№ и наименование субсчета
		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		№ счета
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 домовладении		016
Именные приватизационные чеки «Имущество»		017

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Ключи к тестам

Глава 1

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Правильный ответ	б	в	б	а	б	в	б	б	а	в

Глава 2

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Правильный ответ	а	г	б	а	г	б	а	б	в	а

Глава 3

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Правильный ответ	г	б	г	в	в	в	а	в	а	г

Глава 4

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Правильный ответ	а	б	а	б	б	а	в	а	а	а

Глава 5

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Правильный ответ	б	в	в	а	б	а	в	б	г	а

Глава 6

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Правильный ответ	а	а	в	в	в	б	а	а	в	б

Глава 7

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Правильный ответ	в	б	а	в	а	а	в	в	б	в

Глава 8

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Правильный ответ	г	в	в	а	а	б	б	в	а	а

Глава 9

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Правильный ответ	в	б	а	г	в	г	а	г	б	б

Глава 10

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Правильный ответ	в	б	в	а	в	б	а	в	а	в

Глава 11

Номер вопроса	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Правильный ответ	б	в	б	в	в	б	а	в	в	а

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
Раздел 1. Теоретические основы бухгалтерского учета	5
Глава 1. Хозяйственный учет, его виды, сущность и значение	5
Глава 2. Предмет и метод бухгалтерского учета	14
Глава 3. Бухгалтерский баланс. Система счетов и двойная запись	29
Глава 4. Документооборот, бланки, документы и учетные регистры	48
Глава 5. Общие принципы организации бухгалтерского учета и отчетности	59
Раздел 2. Бухгалтерский учет в организации	72
Глава 6. Учет и оформление хозяйственных операций с сырьем и материалами.	72
Глава 7. Учет основных средств, нематериальных активов и прочих долгосрочных активов.	98
Глава 8. Учет и оформление хозяйственных операций с готовой продукцией и тарой	117
Глава 9. Учет труда и заработной платы	142
Глава 10. Учет денежных средств и расчетных операций	169
Глава 11. Учет собственного капитала	193
Глоссарий.	214
Литература	221
Приложение 1	222
Приложение 2	223
Приложение 3	229

Учебное издание

Кириенко Надежда Николаевна
Маталыцкая Светлана Константиновна

ОСНОВЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В ПИЩЕВОМ ПРОИЗВОДСТВЕ

Учебное пособие

Редактор, корректор *Л.Э. Татьяна*
Технический редактор *Д.А. Бирук*
Дизайн обложки *С.Л. Проконцовой*

Подписано в печать 24.04.2020. Формат 60×84/16.
Гарнитура «TimesET». Бумага офсетная. Ризография.
Усл. печ. л. 13,52. Уч.-изд. л. 10,31.
Тираж 250 экз. Заказ 55.

Республиканский институт профессионального образования.
Свидетельство о государственной регистрации издателя,
изготовителя, распространителя печатных изданий № 1/245 от 27.03.2014.
Ул. К. Либкнехта, 32, 220004, Минск. Тел.: 374-41-00, 272-43-88.

Отпечатано в Республиканском институте
профессионального образования. Тел. 373-69-45.