

# РАЗДЕЛ 1. ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

## ТЕМА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ОРГАНИЗАЦИИ, ЕГО ПРЕДМЕТ И МЕТОД

1.1 Понятие о хозяйственном учете, его виды и взаимосвязь

1.2 Роль и задачи бухгалтерского учета, его нормативно-правовое регулирование

1.3 Предмет бухгалтерского учета и его объекты

1.4 Метод бухгалтерского учета и его основные элементы

### 1.1 Понятие о хозяйственном учете, его виды и взаимосвязь

*Хозяйственный учет* представляет собой систему наблюдений, измерения и регистрации процессов материального производства и отдельных явлений или фактов хозяйственной жизни с целью контроля и управления ими в условиях определенного этапа развития общества.

Контроль за хозяйственными процессами и их результатами обеспечивается системой хозяйственного учета путем наблюдения, измерения и регистрации хозяйственных явлений.

*Наблюдение* осуществляется для целенаправленного восприятия объектов и определения их качественных характеристик.

Полученные сведения требуют *измерения*, т.е. выражения в количественных и стоимостных показателях: тоннах, рублях, литрах, метрах.

Для получения итоговых обобщенных показателей хозяйственной деятельности их необходимо *регистрировать и группировать* в определенной системе.

Вся информация о хозяйственной деятельности организации получается при помощи **трех видов учета**: оперативного, статистического и бухгалтерского.

**Оперативный учет** представляет собой систему текущего наблюдения и контроля за отдельными фактами, хозяйственными операциями и процессами с целью управления ими при их совершении.

**Статистический учет** (статистика) используется для изучения количественных и качественных сторон массовых социально-экономических, демографических явлений и процессов, а также для обобщения их закономерностей в финансово-хозяйственной деятельности организации, отрасли, экономики страны.

Показатели статистического учета представляются всеми видами измерителей: натуральными, трудовыми и денежными.

**Бухгалтерский учет** – это 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.

В бухгалтерском учете используются три вида измерителей (натуральный, трудовой, денежный), но денежный – имеет первостепенное значение.

## 1.2 Роль и задачи бухгалтерского учета, его нормативно-правовое регулирование

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее финансовом положении, полученных доходах и понесенных расходах;
- обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении активов и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.

В РБ в целях достижения единообразия ведения учета и составления бухгалтерской отчетности, повышения достоверности и своевременности информации государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляется Президентом РБ, Советом Министров РБ, Национальным банком РБ, Министерством финансов РБ и иными республиканскими органами государственного управления, осуществляющими регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности.

## 1.3 Предмет бухгалтерского учета и его объекты

Предмет бухгалтерского учета – это наличие и движение активов (имущества организации, хозяйственных средств), капитала и обязательств, а также хозяйственных операций, происходящих в процессе снабжения, производства и реализации продукции (работ, услуг).

Важнейшими *объектами* бухгалтерского учета являются:

- активы;
- капитал и обязательства;
- хозяйственные процессы.

**Активы** – это имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которых организация предполагает получение экономических выгод.

**Капитал** – активы организации за вычетом всех ее обязательств.

**Обязательства** – задолженность организации, которая возникает в результате хозяйственных операций, совершенных до отчетной даты, и погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению капитала.

**Хозяйственная операция** – действие или событие, подлежащие отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящие к изменению ее активов, обязательств собственного капитала, доходов и расходов.

Многообразие хозяйственных операций классифицируется по принципу их однородности в совокупность однородных операций, совершаемых в процессах снабжения (заготовления), производства и реализации продукции.

В *процессе снабжения (заготовления)* организация приобретает у поставщиков производственные запасы (материалы, топливо, удобрения, средства защи-

ты растений и др.), необходимые для хозяйственной деятельности и обеспечивающие вместе со средствами труда и рабочей силой производственные процессы организации.

В *процессе производства* (вторая стадия) создается новый продукт, стоимость которого состоит из стоимости потребленных средств труда, выраженных в стоимости израсходованных производственных запасов, суммы амортизации износившихся частей основных средств, а также труда человека.

На третьей стадии (*процесс реализации*) произведенный товар реализуется.

По функциональной роли в хозяйственной деятельности активы организации подразделяют на следующие группы: **долгосрочные активы, краткосрочные активы и отвлеченные активы.**

К **долгосрочным активам** относятся основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные активы, оборудование к установке, вложения в долгосрочные активы (в том числе незавершенное строительство), долгосрочные финансовые вложения, долгосрочная дебиторская задолженность и прочие долгосрочные активы.

*Основные средства* – это совокупность различных материально-вещественных ценностей, используемых многократно в качестве средств труда в сфере материального производства и в непроизводственной сфере. Они используются длительный период (более 12 месяцев), сохраняя свою натурально-вещественную форму. Их стоимость переносится в издержки производства на вновь создаваемый продукт частями в виде амортизационных отчислений и включается в цену реализации. К ним относятся здания, сооружения, передаточные устройства, силовые и рабочие машины, оборудование, транспортные средства, вычислительная техника, инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения и другое имущество, служащее более одного года. По принадлежности они подразделяются на собственные и арендованные.

К *нематериальным* относятся активы долгосрочного пользования более 12 месяцев, не имеющие материально-вещественной формы, приносящие доход и выраженные в стоимостной оценке. Сюда входят: приобретенные лицензии, сертификаты, патенты на изобретения, торговые марки, права пользования.

К *доходным вложениям в материальные активы* относятся затраты организаций в виде вложений в здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму и предоставляемые организацией во временное пользование с целью получения дохода по договорам лизинга, аренды, проката.

*Оборудование к установке* – это оборудование, требующее монтажа и вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или несущим опорам.

*Вложения в долгосрочные активы* – это затраты по созданию объектов длительного пользования путем нового строительства, реконструкции и расширения действующих объектов.

*Долгосрочные финансовые вложения* – вложения в ценные бумаги, уставный капитал других организаций, предоставление займов на срок более 12 месяцев.

*Долгосрочная дебиторская задолженность* – это средства данной организации, временно находящиеся у других организаций и физических лиц и подлежащие возврату более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

**Краткосрочные активы** завершают свой оборот в течение одного производственного цикла и возмещаются за счет выручки от реализации произведенной продукции. Краткосрочные активы включают в себя запасы, затраты, денежные средства, дебиторскую задолженность и прочие краткосрочные активы.

В свою очередь, *запасы* подразделяются на запасы в сфере производства и запасы в сфере обращения. К *запасам в сфере производства* относятся различные материалы (сырье, топливо, семена, корма, удобрения и др.); к *запасам в сфере обращения* – готовая продукция, товары и товары отгруженные.

*Животные на выращивании и откорме* составляют особую группу оборотных активов процесса воспроизводства.

*Затраты* можно подразделить на затраты в сфере производства и затраты в сфере обращения.

Вторая группа краткосрочных активов подразделяется на следующие *подгруппы*: краткосрочная дебиторская задолженность; краткосрочные финансовые вложения; денежные средства и их эквиваленты.

*Краткосрочная дебиторская задолженность* – это задолженность, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты.

К *денежным средствам* относятся наличные деньги в кассе, денежные документы, остатки денег на расчетном и валютных счетах, переводы в пути, а также суммы краткосрочных финансовых вложений в высоколиквидные долговые ценные бумаги других организаций, установленный срок погашения которых не превышает трех месяцев.

К *краткосрочным финансовым вложениям* относятся приобретенные ценные бумаги других организаций, предоставленные другим организациям займы и другие виды вложений средств (до 12 месяцев).

К **отвлеченным активам** организации относятся ее убытки.

В зависимости от формы права собственности на имущество (активы) источники его формирования подразделяются на две группы: **собственные источники и заемные источники**.

**Собственные и приравненные к ним источники** включают: уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (учредителей), целевое финансирование, чистая прибыль (убыток) отчетного периода, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток), прочие доходы и резервы.

*Уставный капитал* – совокупность вкладов (долей, акций), вложенных собственниками в имущество предприятия при его образовании, для обеспечения производственной деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

*Добавочный капитал* – это собственный капитал организации, образовавшийся в результате превышения продажной цены над их номиналом в процессе формирования уставного капитала, прироста стоимости долгосрочных в ре-

зультате переоценки и безвозмездного поступления различных активов от юридических и физических лиц.

*Резервный капитал* формируется за счет части прибыли организации и используется для покрытия потерь, возникших в результате чрезвычайных обстоятельств, а также для выплаты дивидендов акционерам – держателям привилегированных акций при недостаточности для этих целей прибыли.

*Нераспределенная прибыль* – это неиспользованная часть прибыли отчетного года и прошлых лет.

*Целевое финансирование* как источник образования активов поступает со стороны (государства и других организаций) и используется на покрытие расходов, связанных с проведением целевых мероприятий (безвозвратно и безвозмездно на определенные цели).

**Обязательствами организации (источниками заемных средств)** являются кредиты банков, займы у других организаций, кредиторская задолженность, доходы будущих периодов, резервы предстоящих платежей и прочие обязательства, т.е. средства, которые не принадлежат данному предприятию, но участвуют в его обороте наравне с его собственными.

*Кредиты банков* организации получают под сезонные запасы оборотных средств, под затраты незавершенного производства, на внедрение новой техники, механизацию производственных процессов и т. д. Они выдаются на строго целевые нужды и подлежат возврату в установленный срок.

*Займы у других организаций* осуществляются в целях привлечения дополнительных средств в виде денег, погашения дебиторской задолженности заимодавцами, а также в виде выпуска облигаций.

*Кредиторская задолженность* возникает перед поставщиками за полученные от них материальные ценности, перед подрядчиками – за выполненные ими для предприятия работы или оказанные услуги, перед финансовыми органами, работниками по оплате труда, учредителями, а также перед другими кредиторами – по прочим операциям.

К *доходам будущих периодов* относятся доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (квартирная плата, плата за коммунальные услуги, арендная плата, ежегодная подписка на журналы и др.).

*Резервы предстоящих платежей* создаются для равномерного включения их в издержки производства и обращения. Могут создаваться резервы: на покрытие предстоящих расходов по оплате отпусков работников, на выплату вознаграждений работникам за выслугу лет, на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, на возмещение затрат по рекультивации земель.

В зависимости от сроков привлечения заемные источники подразделяются на долгосрочные обязательства (со сроком погашения свыше одного года) и краткосрочные обязательства (со сроком погашения до одного года).

Таким образом, активы, собственный капитал и обязательства организации представляют собой объекты бухгалтерского учета, обеспечивающие ее деятельность.

## 1.4 Метод бухгалтерского учета и его основные элементы

Совокупность способов и приемов познания предмета бухгалтерского учета является *методом бухгалтерского учета*.

Метод бухгалтерского учета состоит из следующих взаимосвязанных элементов: *документации и инвентаризации, оценки и калькуляции, счетов и двойной записи, баланса и отчетности*.

**Документация** представляет собой способ первичной регистрации совершенных операций. Документы отражают содержание хозяйственных операций и их количественные и качественные показатели.

**Инвентаризация** – способ проверки фактического наличия имущества, обязательств путем сопоставления с данными бухгалтерского учета на определенную дату.

**Оценка** – это способ денежного выражения имущества (активов) и источников их формирования.

**Калькуляция** – способ группировки затрат, относящихся к одному из процессов (снабжения, производства, реализации), и определения себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) или приобретенных товарно-материальных ценностей, т.е. исчисление себестоимости одной единицы.

**Счета бухгалтерского учета** представляют способ группировки, текущего отражения и контроля имущества предприятия, источников его образования и хозяйственных процессов.

На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции отражаются способом *двойной записи*, сущность которой заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается дважды на двух разных взаимосвязанных счетах в равных суммах: по дебету одного счета и кредиту другого.

**Бухгалтерский баланс** – способ экономической группировки и обобщенного отражения имущества организации по его функциональной роли в процессе производства и по источникам его формирования, составленный на определенную дату, в денежном выражении.

**Бухгалтерская отчетность** – это система показателей учета, отраженных в форме определенных таблиц и характеризующих производственно-хозяйственное и финансовое положение организации за определенный период.

## ТЕМА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС КАК ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 2.1 Понятие, содержание и структура бухгалтерского баланса

### 2.2 Изменение статей баланса под влиянием хозяйственных операций

#### 2.1 Понятие, содержание и структура бухгалтерского баланса

**Бухгалтерским балансом** называется способ отражения в денежной оценке на определенную дату активов организации по их функциональной роли в процессе производства в сопоставлении с источниками их формирования.

Все имущество группируется и обобщается в балансе в едином денежном измерении. Баланс составляется на определенный момент времени, как правило, на первое число (месяца, квартала, года). Сведения для составления баланса получают из данных текущего бухгалтерского учета, из системы бухгалтерских счетов.

Графически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, состоящую из двух частей. В левой ее части показываются активы по их составу и размещению, а в правой – по источникам их формирования. Левая часть называется **активы**, правая – **собственный капитал и обязательства**.

Итоги активов и собственного капитала с обязательствами баланса всегда должны быть равны между собой. Итог баланса называется **валютой**.

Элементом бухгалтерского баланса является **статья**, под которой понимают показатель (строку) баланса, характеризующий отдельный вид средств или источников их образования.

В настоящее время бухгалтерский баланс РБ содержит пять разделов.

Статьи активов сгруппированы в два раздела: **I. «Долгосрочные активы»** и **II. «Краткосрочные активы»**, а в правой части баланса статьи сгруппированы в три раздела: **III. «Собственный капитал»**, **IV. «Долгосрочные обязательства»** и **V. «Краткосрочные обязательства»**.

#### Бухгалтерский баланс

Номер раздела баланса	Активы	Номер раздела баланса	Собственный капитал и обязательства
I	Долгосрочные активы	III	Собственный капитал
		IV	Долгосрочные обязательства
II	Краткосрочные активы	V	Краткосрочные обязательства
	Баланс		Баланс

#### 2.2 Изменение статей баланса под влиянием хозяйственных операций

В зависимости от хозяйственной операции изменение статей баланса можно разделить на четыре типа балансовых изменений.

*Первый тип хозяйственных операций* затрагивает только статьи актива баланса, когда средства по одной статье увеличиваются, по другой – уменьшаются на ту же сумму, а валюта баланса не изменяется.

**Пример.** Отпущены со склада и израсходованы на производство сырье и материалы, стоимость которых составила 120 тыс. руб. В результате этой операции в организации уменьшится стоимость сырья и материалов на сумму 120 тыс. руб. Одновременно эта операция приводит к увеличению затрат на производство на данную сумму. Итог баланса после этой операции останется без изменения, так как имело место лишь перемещение средств внутри статей актива.

*Второй тип хозяйственных операций* затрагивает только статьи пассива баланса, когда источники образования хозяйственных средств по одной статье увеличиваются, по другой – уменьшаются на ту же сумму, а валюта баланса не изменяется.

**Пример.** Из начисленной оплаты труда удержан подоходный налог. Удержание налога из начисленной оплаты труда ведет к уменьшению задолженности работникам. Одновременно в пассиве увеличивается задолженность перед бюджетом. Таким образом, в результате этой хозяйственной операции изменения произойдут лишь внутри статей пассива баланса. Итог баланса при этом не изменится, так как перемещение произошло только в источниках формирования средств.

*Третий тип хозяйственных операций* затрагивает статьи актива и пассива баланса, когда они одновременно увеличиваются на одну и ту же сумму при равенстве валюты баланса.

**Пример.** Организация получила в банке краткосрочный кредит на пополнение оборотных средств в сумме 80 тыс. руб. Деньги зачислены на расчетный счет. Эта операция, во-первых, повлечет за собой увеличение денежных средств на расчетном счете на сумму 80 тыс. руб. и одновременно увеличится задолженность по краткосрочным кредитам. В результате совершения этой хозяйственной операции произойдет увеличение, как в активе, так и в пассиве баланса.

*Четвертый тип хозяйственных операций* затрагивает статьи актива и пассива баланса, когда они одновременно уменьшаются на одну и ту же сумму при равенстве валюты баланса.

**Пример.** С расчетного счета погашена задолженность поставщикам. В результате остаток денежных средств на расчетном счете уменьшился и одновременно на такую же сумму уменьшилась задолженность поставщикам. Изменения произошли как в активе, так и в пассиве в сторону уменьшения итога баланса. Следовательно, равенство итогов актива и пассива не нарушилось.

### ТЕМА 3. СЧЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

3.1 Понятие о счетах бухгалтерского учета, их строение и правила записей на них

3.2 Сущность и значение двойной записи, корреспонденция счетов

3.3 Синтетические и аналитические счета, их взаимосвязь

3.4 Классификация счетов бухгалтерского учета

3.4 План счетов бухгалтерского учета

#### 3.1 Понятие о счетах бухгалтерского учета, их строение и правила записей на них

**Счета бухгалтерского учета** – это способ текущего отражения, экономической группировки и оперативного контроля за имуществом организации и хозяйственными операциями.

Графически счета представляют собой таблицы, в которых делаются учетные записи. Записи на счетах ведутся в различных измерителях – натуральных, трудовых и денежных – в зависимости от характера учитываемых объектов, но денежный измеритель используется обязательно.

Счет представляет собой двустороннюю таблицу в виде буквы «Т» («Т-счет»). Увеличение активов или пассивов удобнее показывать отдельно от их уменьшения, поэтому счет делится на две части: левую и правую. Модель счета включает такие элементы, как название, номер, левая часть – дебет, правая часть – кредит:

Счет _____
(название)
Дебет _____ Кредит

Обозначение сторон счета «Дебет» (сокращенно Д-т) и «Кредит» (сокращенно К-т) соответствует его сторонам, но никак не свидетельствует об увеличении или уменьшении объекта учета.

Итоги записей сумм по дебету или кредиту счета за определенный период (как правило за месяц) без начального сальдо называется **оборотом**. Сумма по дебету счета соответственно называется дебетовым оборотом, а по кредиту – кредитовым.

Разница между дебетовым и кредитовым оборотами представляет собой **сальдо** (остаток), сокращенно «С» или «S», которое свидетельствует о наличии имущества или источников на определенную дату. Сальдо на счетах на начало месяца называется начальным, а на конец месяца – конечным. Следовательно, текущий учет на счетах ведется в течение месяца, а затем в конце месяца подсчитываются итоги, т.е. выводятся остатки, которые переносятся на следующий месяц во вновь открываемые счета по объектам учета. Остатки могут быть дебетовыми или кредитовыми – в зависимости от того, превышает ли дебет кредит или наоборот. Для определения нового остатка сначала складывают оборот, отражающий увеличение объекта учета, с суммой начального остатка, после чего вычитают оборот, отражающий его уменьшение

**Открыть счет** – это значит дать ему название, проставить код (согласно плану счетов бухгалтерского учета) и записать начальное сальдо, если оно есть.

Счета связаны с бухгалтерским балансом: они открываются на основании статей баланса и соответственно подразделяются на **активные и пассивные**.

На активных счетах начальное сальдо записывается в дебет, а в пассивных – в кредит.

**Активные счета** предназначены для текущего учета за состоянием и изменением средств организации по их составу и размещению (счета «Основные средства», «Касса», «Расчетный счет» и т.д.).

Схема активного счета

Дебет	Кредит
Начальный остаток (сальдо)	
Увеличение имущества (+) (Оборот по дебету)	Уменьшение имущества (-) (Оборот по кредиту)
Конечный остаток (сальдо)	

В активных счетах увеличение активов, приход и поступление отражают на дебете счетов. Уменьшение активов, расход и выбытие отражают на кредите счетов. В конце периода подсчитывают итоги оборотов по дебету и кредиту счетов. Чтобы вывести *остаток на конец отчетного периода по активному счету* необходимо к начальному дебетовому остатку прибавить дебетовый оборот и вычесть кредитовый оборот. Конечный остаток по активному счету может быть либо дебетовым, либо равняться нулю.

**Пассивные счета** предназначены для текущего учета состояния и изменений источников средств организации, показываемых в правой части баланса.

Схема пассивного счета

Дебет	Кредит
	Начальный остаток (сальдо)
Уменьшение источников (-) (оборот по дебету)	Увеличение источников (+) (оборот по кредиту)
	Конечный остаток (сальдо)

В пассивных счетах данные для записи остатка берут из пассивной части баланса и записывают по кредиту счета. Увеличение источников средств, приход и поступление отражают по кредиту счета, уменьшение источников средств, расход и выбытие производят по дебету счета. В конце отчетного периода подсчитывают итоги оборотов по кредиту, а затем по дебету.

Чтобы вывести *остаток по пассивному счету* необходимо к начальному остатку кредитовому прибавить кредитовый оборот и вычесть оборот дебетовый. Сальдо в пассивных счетах может быть только кредитовым или равным нулю.

Кроме активных и пассивных счетов в бухгалтерском учете бывают **активно-пассивные счета**, предназначенные для учета расчетных операций с различными организациями, отдельными лицами.

Таким образом, в течение месяца хозяйственные операции записывают на тот или иной счет, состояние которого они изменяют. В баланс же переносятся только начальные и конечные остатки по всем счетам имущества и обязательств.

### 3.2 Сущность и значение двойной записи, корреспонденция счетов

**Двойная запись** представляет собой способ одновременного взаимосвязанного отражения явлений, вызываемых хозяйственной операцией, на дебете одного счета и кредите другого в одной и той же сумме.

Указание дебетуемого и кредитуемого счетов и суммы отражаемой хозяйственной операции называется **бухгалтерской записью** (бухгалтерской проводкой).

Взаимосвязь между счетами, возникающая при помощи двойной записи, называется **корреспонденцией счетов**, а счета – **корреспондирующими**.

Бухгалтерские записи бывают простые и сложные.

**Простыми** называются такие записи, при которых сумма хозяйственной операции записывается в дебет одного и кредит другого счета, т.е. один счет дебетуется и один – кредитуется.

**Сложная** бухгалтерская запись – эта запись хозяйственной операции, при которой дебетуются два или более счетов, а кредитуется один счет или, наоборот, дебетуется один счет, а кредитуется два или более счетов.

### 3.3 Синтетические и аналитические счета, их взаимосвязь

Счета бухгалтерского учета, отражающие наличие и движение имущества организации и источников его формирования в обобщенном виде, называются **синтетические**. Синтетический учет ведется только в стоимостном выражении. К таким счетам относятся счета «Материалы», «Касса», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

**Аналитическими счетами** называются счета, отражающие наличие и движение имущества организации и его источников в подробном, детализированном виде.

Аналитические счета открываются в развитие каждого синтетического счета и степень детализации аналитических счетов достигается путем использования трех видов измерителей: натурального, трудового и денежного.

Синтетические и аналитические счета взаимосвязаны, так как однородная группа аналитических счетов объединяется в один синтетический счет. В этой связи существует определенное правило записи по синтетическим и аналитическим счетам, которое заключается в том, что если в синтетическом счете сальдо или обороты записываются по дебету, то и во всех его аналитических счетах сальдо или обороты отражаются также по дебету. Это правило относится и к записям по кредиту.

Остатки (сальдо) начальные и конечные по синтетическому счету должны быть равны суммам соответствующих остатков аналитических счетов.

Обороты по дебету и кредиту синтетического счета должны быть равны суммам записей по дебету и кредиту аналитических счетов данной группы счетов.

В практике бухгалтерского учета, кроме синтетических и аналитических счетов, применяются еще и **субсчета**, выполняющие промежуточную роль между ними. С их помощью осуществляется дополнительная группировка дан-

ных аналитического учета для получения более обобщенных сведений об отражаемых объектах.

### 3.4 Классификация счетов бухгалтерского учета

В бухгалтерском учете применяется большое количество разнообразных счетов. Главными признаками, по которым они классифицируются, являются:

- **экономическое содержание счета;**
- **назначение и структура счета.**

*Классификация счетов по экономическому содержанию* показывает, что учитывается на счете, т.е. по какому конкретному объекту систематизируется на счете информация.

*Классификация счетов по назначению и структуре* показывает, для получения каких показателей предназначены счета, как они строятся, т.е. каково содержание их дебета и кредита, характер отражаемых на них операций, остаток на счете и его отражение в балансе.

По экономическому содержанию счета бухгалтерского учета подразделяются на три группы:

- счета для учета активов (имущества или хозяйственных средств);
- счета для учета источников формирования имущества (хозяйственных средств);
- счета для учета хозяйственных процессов.

Следовательно, счета по экономическому содержанию делятся на активные и пассивные.

*На счетах учета активов в сфере производства* отражаются счета по учету средств труда (например, счета – 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы») и предметов труда (10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме»).

*На счетах учета активов в сфере обращения* отражаются денежные средства, предметы обращения, средства в расчетах (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и прочие (в части дебиторов)).

Счета *отвлеченных активов* предназначены для учета и контроля за активами, не используемыми по тем или иным причинам в хозяйственном обороте. Это счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 63 «Резервы по сомнительным долгам», а также счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (в части дебетового сальдо – убытка).

*На счетах учета источников образования активов* отражается *собственный и привлеченный капитал*.

К счетам по движению собственного капитала относятся 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (в части кредитового сальдо – прибыли).

На счетах учета привлеченного капитала отражается вся кредиторская задолженность другим организациям и лицам (66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по

оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 68 «Расчеты по налогам и сборам»), где отражаются долги организации.

Все счета источников формирования имущества являются пассивными, по кредиту отражается образование тех или иных источников, а по дебету – их использование.

**Счета учета хозяйственных процессов и результатов** включают счета учета процессов заготовления, производства, реализации и результатов хозяйственных процессов.

Для учета процесса заготовления предназначены счета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Для учета процесса производства предназначены счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты».

На счетах учета процесса реализации аккумулируются расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг). Это счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 44 «Расходы на реализацию» и др.

Счета учета результатов хозяйственных процессов используются для выявления финансового результата по прочим хозяйственным операциям. Это счет 91 «Прочие доходы и расходы», а конечный финансовый результат определяется на счете 99 «Прибыли и убытки».

**Счета бухгалтерского учета по их назначению и структуре** делятся на следующие группы:

- основные счета;
- регулирующие счета;
- операционные счета;
- забалансовые счета.

**Основные счета** предназначены для учета и контроля хозяйственных средств и источников их формирования. Они характеризуют имущественное состояние организации и ее изменение. Основные счета подразделяются на: *инвентарные, неинвентарные, денежные, фондовые и расчетные*. Они могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.

*Инвентарные счета* используются для учета активов, фактическое наличие которых устанавливается путем проведения инвентаризации: 01, 10, 11, 43, 41.

К *неинвентарным* счетам относится счет 04 «Нематериальные активы», где учитываются лицензии, патенты, авторские права, торговые марки и иные нематериальные активы.

*Денегные счета* предназначены для учета денежных средств: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

*Фондовые счета* используются для учета собственных источников образования имущества: 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и др. Эти счета являются пассивными, кроме счета 84, который является активно-пассивным.

*Расчетные счета* служат для учета расчетных взаимоотношений, поэтому счета этой подгруппы могут быть по структуре активными, пассивными и активно-пассивными (62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

*Регулирующие счета* открываются и ведутся в качестве дополнения к основным счетам, раскрывают их содержание. Регулирующие счета делятся на две группы – дополнительные и контрарные.

*Дополнительные регулирующие счета* предназначены для учета сумм, дополняющих оценку объекта, учитываемого на основном счете. Примером является счет 16 «Отклонение в стоимости материалов», который дополняет оценку материалов, учитываемых в постоянных ценах на счете 10 «Материалы».

*Контрарные регулирующие счета* позволяют определять действительную величину оценки объекта учета путем вычитания из первоначальной его оценки регулирующей суммы. Счета, входящие в эту подгруппу, бывают контрактивными и контрпассивными.

Контрактивные счета противостоят основным активным счетам и являются по структуре пассивными (счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»).

Контрпассивные счета уточняют соответствующий показатель на пассивных счетах, поэтому по структуре такие счета являются активными. Например, счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», который регулирует счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

*Операционные счета* предназначены для учета хозяйственных процессов и выявления их результатов. Они подразделяются на распределительные, калькуляционные и сопоставляющие (финансово-результативные).

*Распределительные счета* используются для учета затрат предприятия, подлежащих распределению. Распределительные счета делятся на собирательно-распределительные и бюджетно-распределительные.

Собирательно-распределительные счета предназначены для отражения в отчетном периоде таких затрат, которые имеют общий характер и не могут быть отнесены на один конкретный объект, а подлежат распределению между отдельными объектами учета. По структуре собирательно-распределительные счета являются активными. К ним относятся счета 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию».

Бюджетно-распределительные (отчетно-распределительные) счета предназначены для размежевания (разграничения) расходов и доходов между смежными отчетными периодами. Это счета 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов» и 96 «Резервы предстоящих расходов».

*Калькуляционные счета* служат для учета затрат и определения фактической себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и услуг. К ним относят счета 23 «Вспомогательные производства», 20 «Основное производство» и др.

*Сопоставляющие счета* используются для выявления результатов хозяйственных процессов: счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы». Это активно-пассивные счета.

*Финансово-результативные счета* используются для формирования и учета конечного финансового результата деятельности организации, который складывается из финансового результата от различных видов деятельности. В организации учет финансовых результатов ведется на счете 99 «Прибыли и убытки».

Все рассмотренные выше группы счетов используются для отражения активов, пассивов и хозяйственных процессов, что прямо или косвенно представлено в балансе. Поэтому название этих счетов – **балансовые счета**.

В бухгалтерском учете применяются также **забалансовые счета**, остатки по которым не включены в баланс, а показываются за его итогом. Они используются для учета ценностей, не принадлежащих организации, но находящихся определенное время в ее распоряжении или на ее сохранности, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. В частности, к этой группе относятся счета для учета: арендованных основных средств; товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение; материалов, принятых в переработку и других операций.

Особенностью забалансовых счетов является то, что учет операций на них ведется не двойной, а односторонней записью, т.е. только на дебете или только на кредите счета. Они не корреспондируют как между собой, так и с другими (балансовыми) счетами.

### 3.4 План счетов бухгалтерского учета

*План счетов бухгалтерского учета организации* представляет собой систематизированный перечень счетов, разработанный организацией на основе типового плана счетов бухгалтерского учета, установленного законодательством Республики Беларусь, с учетом отраслевых и других особенностей хозяйственной деятельности. В настоящее время в РБ действует Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, утвержденные Минфином 29 июня 2011 г. № 50 (с изм. и доп.).

В плане счетов указываются наименование синтетических счетов (счета первого порядка), их номера, а также номера и названия субсчетов, открываемых к отдельным синтетическим счетам. Для кодирования синтетических счетов используется двузначный шифр (от 01 до 99). А для забалансовых счетов – трехзначный. Аналитические счета в план не включаются.

План счетов включает **8 разделов**:

- I. Долгосрочные активы.
- II. Производственные запасы.
- III. Затраты на производство.
- IV. Готовая продукция и товары.
- V. Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения.
- VI. Расчеты.

- VII. Собственный капитал.
- VIII. Финансовые результаты.  
Забалансовые счета.

## ТЕМА 4. ОРГАНИЗАЦИЯ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

4.1 Учетная политика организации

4.2 Документация, ее сущность и значение. Организация документооборота

4.3 Инвентаризация и ее значение

4.4 Учетные регистры и их классификация

4.5 Формы бухгалтерского учета и принципы их построения

### 4.1 Учетная политика организации

В соответствии со статьей 1 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» (от 12 июля 2013 г. № 57-З, с изм. и доп.) **учетная политика** представляет собой совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией.

Организация самостоятельно формирует свою учетную политику и излагает ее в Положении об учетной политике, которое подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

Учетная политика организации включает:

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

Методы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при составлении учетной политики, применяются последовательно от одного периода к другому, начиная с 1 января.

Изменения в учетную политику организации могут быть внесены в случае:

- изменения законодательства РБ;
- изменения способов ведения бухгалтерского учета, применение которых приведет к повышению правдивости и уместности содержащейся в отчетности организации информации;
- принятия решения о реорганизации или ликвидации организации.

Изменения должны вводиться с начала отчетного года, быть обоснованны, подписаны главным бухгалтером и утверждены руководителем организации.

В учетной политике должны быть раскрыты методический и организационно-технический аспекты бухгалтерского учета.

В **методическом аспекте** раскрываются способы и методы ведения бухгалтерского учета имущества и обязательств с учетом законодательно выработанной методологии бухгалтерского учета.

**Организационно-технический аспект** представляет собой систему построения бухгалтерской службы, организации внутрихозяйственного учета, отчетности и контроля, а также технологию обработки учетной информации.

## 4.2 Документация, ее сущность и значение. Организация документооборота

*Первичный учетный документ* – документ, на основании которого хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета.

Бухгалтерские документы классифицируются по различным признакам:

№ п. п.	Классификационный признак	Виды документов
1	По назначению	А. Распорядительные
		Б. Оправдательные
		В. Бухгалтерского оформления
		Г. Комбинированные
2	По последовательности (времени) составления	А. Первичные
		Б. Сводные
3	По способу использования	А. Разовые
		Б. Накопительные
4	По количеству позиций (строк)	А. Однострочные
		Б. Многострочные
5	По месту составления	А. Внутренние
		Б. Внешние
6	По форме	А. Типовые
		Б. Специализированные
7	По способу заполнения	А. Оформляемые вручную
		Б. На пишущих машинках
		В. На ЭВМ
8	По воспроизведению информации	А. Подлинники (оригиналы)
		Б. Копии
		В. Выписки из документов
9	По срокам хранения	А. Текущего срока хранения
		Б. Постоянного хранения

Для обеспечения своевременности и очередности поступления в бухгалтерию документов главный бухгалтер разрабатывает *график документооборота*, который утверждается руководителем.

*Документооборотом* называется движение документов от момента их составления или получения от других организаций до передачи в архив.

В нем перечисляют все первичные документы, указывают их назначение, количество экземпляров, кто и в какие сроки их составляет, куда и когда представляют каждый документ, кто принимает и обрабатывает представленные документы, какие работы выполняют в бухгалтерии, а также в каких учетных регистрах отражают.

## 4.3 Инвентаризация и ее значение

*Инвентаризация* – способ определения фактического наличия имущества (активов) и обязательств (пассивов) путем сверки с данными бухгалтерского учета на определенную дату.

В зависимости от признаков и причин различают виды инвентаризации.

*По отношению к плану* бывают плановые и внеплановые инвентаризации.

*По объекту совокупности объектов учета* выделяют сплошную и выборочную инвентаризацию. В ходе *сплошной* подвергаются осмотру, пересчету и т.д. в натуре все объекты данного вида. *Выборочной* является инвентаризация,

в ходе которой подвергается осмотру, пересчету, взвешиванию часть объектов данного вида.

**В зависимости от полноты охвата активов и обязательств организации** различают полную и частичную инвентаризацию.

*Полная* инвентаризация – это проверка в натуре всех активов, а также всех прав и обязательств (например годовая (обязательная) инвентаризация).

*Частичной* инвентаризацией является каждая отдельная проверка в натуре объектов определенных видов.

Порядок проведения инвентаризаций регулируется Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов РБ от 30 ноября 2007 г. № 180 (с изм. и доп.).

Для проведения инвентаризации в сельскохозяйственных организациях ежегодно руководителем организации утверждается специальная **инвентаризационная комиссия** (рабочий орган).

Материально-ответственные лица к началу инвентаризации сдают в бухгалтерию все документы и отчеты. После бухгалтера определяют остатки ценностей к началу инвентаризации по учетным данным, а материально-ответственные лица дают подписку о том, что все документы сданы в бухгалтерию.

Инвентаризацию проводят в порядке расположения материальных ценностей по местам хранения и по каждому материально-ответственному лицу. Определяют фактическое наличие материальных ценностей путем их взвешивания, измерения, пересчета, обмера. Затем результаты проверки записывают в **инвентаризационные описи**, где указывают полное наименование ценностей, порядковые номера по прејскуранту, сорт, количество, цену и общую сумму.

По данным описей по выявленным расхождениям (излишкам или недостаткам) составляются **сличительные ведомости**. К ним прилагаются объяснения материально-ответственных лиц. На основании этих объяснений комиссией принимается решение о порядке регулирования разниц между данными инвентаризации и бухгалтерского учета.

#### **4.4 Учетные регистры и их классификация**

Хозяйственные операции после их совершения должны быть отражены в бухгалтерском учете. Все данные, содержащиеся в первичных документах, следует сгруппировать в соответствии с их экономическим содержанием по счетам. Такая запись по счетам осуществляется в учетных регистрах.

**Регистр бухгалтерского учета** – документ, предназначенный для систематизации и накопления учетной информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, в денежном и (или) количественном выражении.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. Они могут составляться на бумажных или машинных носителях информации по утвержденным учетной политикой их формам.

Регистры *должны содержать* название, период (начало и окончание) регистрации хозяйственных операций, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за его ведение.

Учетные регистры классифицируются по внешней форме, по назначению, по объему содержания.

**По внешней форме** они делятся на бухгалтерские книги, карточки, свободные листы и машинограммы. *Бухгалтерские книги* представляют скрепленные переплетом графленые учетные таблицы (листы бумаги), кассовые книги, книги складского учета и др. *Карточки* представляют собой отдельные листы, разграфленные для учета, изготовленные из плотной бумага или неплотного картона. *Свободные листы* представляют собой разновидность карточек, а отличаются от них тем, что они изготавливаются из менее плотной бумаги, имеют больший формат и хранятся в папках. Это журналы-ордера, ведомости. *Машинограммы* – учетные регистры, получаемые при обработке документов на ПК.

**По назначению** учетные регистры делятся на хронологические, систематические и комбинированные. *Хронологические* регистры используются для регистрации всех хозяйственных операций по мере их осуществления и поступления документов в бухгалтерию. *Систематические* регистры применяются для отражения записей экономически однородных по содержанию хозяйственных операций и объектов учета по синтетическим и аналитическим счетам. *Комбинированные* регистры сочетают хронологические и систематические записи.

**По объему содержания** учетные регистры делятся на синтетические и аналитические. *Синтетические* регистры предназначены для записи хозяйственных операций по синтетическим счетам. *Аналитические* регистры предназначены и используются для отражения однородных операций по отдельным аналитическим счетам.

#### **4.5 Формы бухгалтерского учета и принципы их построения**

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

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

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

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

## ТЕМА 5. ОСНОВЫ АУДИТА И АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

### 5.1 Сущность, значение и основы аудиторской деятельности

### 5.2 Виды аудита и его нормативно-правовое регулирование. Аудиторское заключение

#### 5.1 Сущность, значение и основы аудиторской деятельности

**Аудит** – это независимый контроль достоверности бухгалтерского учета, а также контроль за представляемой государственным органам и публикуемой в печати финансовой отчетностью.

**Аудиторская деятельность** представляет собой предпринимательскую деятельность по оказанию аудиторскими организациями, аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, аудиторских услуг по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов организаций в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии законодательству совершенных финансовых (хозяйственных) операций.

Согласно Закону «Об аудиторской деятельности» **аудитором** является физическое лицо, имеющее высшее экономическое и (или) юридическое образование и **стаж работы по соответствующей специальности не менее 3 лет**, а также имеющее **квалификационный аттестат аудитора**.

Аудиторы и аудиторские организации **не имеют права аудировать** организации: с которыми они связаны финансовыми или иными имущественными интересами (учредители); с руководством которых они находятся в служебных отношениях, в родстве или ином свойстве; на которых они восстанавливали или вели учет, составляли бухгалтерскую отчетность.

#### 5.2 Виды аудита и его нормативно-правовое регулирование.

##### Аудиторское заключение

По отношению к пользователям информации аудит делится на *внешний* и *внутренний*.

*Внешний аудит* предусматривает проведение аудиторской проверки организации бухгалтерского учета и отчетности заказчика (клиента) по договору независимой аудиторской организацией. Объектом внешнего аудита является финансово-хозяйственная деятельность заказчика (клиента). Он проводится аудиторскими организациями и аудиторами.

*Внутренний аудит* осуществляется самой организацией. Функции внутреннего аудита, как правило, выполняют специальные службы или отдельные аудиторы, которые состоят в штате субъекта хозяйствования, а также привлекаемые для целей внутреннего аудита сторонние организации и др. Внутренний аудит – это часть внутривозвратного контроля.

По отношению к требованиям законодательства Республики Беларусь различают *обязательный* и *инициативный аудит*.

Аудируемые лица, у которых проведен обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, в течение 30 календарных

дней с даты получения аудиторского заключения должны устранить выявленные аудитором нарушения законодательства и внести соответствующие изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Минфин РБ в области государственного регулирования аудиторской деятельности:

- устанавливает республиканские правила аудиторской деятельности;
- принимает нормативные правовые акты в области осуществления аудиторской деятельности (кроме банков);
- проводит аттестацию на право получения квалификационного аттестата;
- выдает специальные разрешения (лицензии) на осуществление аудиторской деятельности;
- осуществляет в пределах своей компетенции разъяснение законодательства об аудиторской деятельности.

При Министерстве финансов Республики Беларусь для этого создано и функционирует управление аудита Минфина РБ.

Аудиторское заключение – официальный документ, составленный по результатам аудита и предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторское заключение по подтверждению достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности адресуется заказчику аудита либо лицу, предусмотренному договором оказания аудиторских услуг.

Структура и содержание аудиторского заключения зависят от того, какое мнение выражает аудитор по результатам проведенного аудита. Аудиторское заключение может содержать безусловно положительное аудиторское мнение, условно положительное или отрицательное.

*Отказ от выражения аудиторского мнения* должен иметь место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно, что аудиторская организация не может получить достаточные аудиторские доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

По результатам аудита аудиторская организация должна подготовить письменный отчет по результатам аудита, содержащий информацию по вопросам аудита, которую аудиторская организация должна сообщить получателю отчета в соответствии с договором оказания аудиторских услуг и условиями аудиторского задания. Отчет составляется на завершающем этапе аудита и прилагается к аудиторскому заключению.

Информация в отчете должна излагаться последовательно в соответствии с перечнем проверяемых по плану аудита вопросов.

Отчет должен составляться не менее чем в двух экземплярах и иметь сквозную нумерацию страниц. Первая страница отчета оформляется на бланке или с угловым штампом аудиторской организации.

## РАЗДЕЛ 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ

### ТЕМА 6. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

6.1 Учет кассовых операций

6.2 Учет денежных средств на счетах в банке и в пути

6.3 Учет финансовых вложений

#### 6.1 Учет кассовых операций

Каждая организация в процессе своей деятельности осуществляет кассовые операции. Порядок ведения кассовых операций и порядок расчетов наличными денежными средствами определен **Инструкцией о порядках ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами**, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от **19.03.2019 № 117**.

Кассовые операции выполняет кассир, являющийся материально-ответственным лицом, с которым при приёме на работу заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Для получения наличных белорусских рублей с текущих (расчетных) и иных банковских счетов юридическое лицо представляет в банк **заявление на получение наличных белорусских рублей**.

Для получения наличной иностранной валюты с текущих (расчетных) и иных банковских счетов юридического лица в банк представляется **заявление на получение наличной иностранной валюты**.

Кассовые операции по приему и выдаче наличных белорусских рублей и (или) наличной иностранной валюты оформляются по формам документов, установленным законодательством (постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.03.2010 № 38 «Об установлении форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций и Инструкции по заполнению форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций» (с изм. и доп.).

Прием наличных денег оформляют **приходным кассовым ордерам** и (или) другим приходным документам в соответствии с законодательством.

Подтверждением приема наличных денег являются:

- квитанция к приходному кассовому ордеру формы КО-1;
- другие приходные документы, предусмотренные законодательством.

Выдача наличных денег из касс юридических лиц производится по:

- **расходному кассовому ордеру** формы КО-2;
- **платежной ведомости** с приложением расходного кассового ордера на

общую сумму наличных денег, выплаченных по платежной ведомости (ведомостям), без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

**Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу заполняются бухгалтером.** Все кассовые документы заполняют чернилами или пастой четко, ясно, без каких-либо помарок или исправлений. Прием и выдача денег по

кассовым ордерам производится только в день их составления. Выдачу из кассы заработной платы, премий, пособий по временной нетрудоспособности кассир производит по Платежным ведомостям.

Выдача наличных денег производится кассиром только лицам, указанным в расходном кассовом ордере, платежной ведомости, других документах, либо в доверенности, при предъявлении документов.

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

Сдача денежной наличности в банк оформляется **Объявлением на взнос наличными**. На принятую по объявлению сумму банк выдает квитанцию, которая является оправдательным документом для списания денег по кассе.

Все приходные и расходные кассовые ордера до подачи в кассу регистрируются в бухгалтерии в **Журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в наличных белорусских рублях**, который используется для учета движения наличных денег по целевому назначению.

Все поступления и выдачи наличных денег учитываются в **Кассовой книге**. Кассовая книга должна быть пронумерована и прошнурована. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера.

Каждый лист кассовой книги состоит из неотрывной и отрывной частей. Неотрывная часть листа как первый экземпляр остается в кассовой книге. Отрывная часть листа является вторым экземпляром и заполняется с лицевой и оборотной сторон через копировальную бумагу. Вторые экземпляры листов служат **отчетом кассира**. К отчету прилагаются все поступившие в кассу за день документы.

В сроки, установленные руководителем организации, но **не реже одного раза в квартал**, производится внезапная **инвентаризация кассы** с полным полистным (поштучным) пересчетом наличных денег и проверкой других ценностей, находящихся в кассе.

Приём и выдача наличной иностранной валюты производится на основании утвержденных форм первичных документов: **Приходного кассового ордера (валютный) ф. КО-1в, Расходного кассового ордера (валютный) ф. КО-2в**, формы которых утверждены постановлением № 38 от 29.03.2010 г. Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу заполняются и могут регистрироваться бухгалтером в **Журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в наличной иностранной валюте**.

**Движение денег по кассе в системе бухгалтерских счетов учитывается на активном счете 50 «Касса»**. По дебету отражается поступление денежных средств в кассу организации, по кредиту – их выбытие.

Движение денежных средств в кассе отражается следующими бухгалтерскими записями:

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
<b>50</b>	51, 52, 55	Поступили денежные средства со счетов в банке
<b>50</b>	90, 91	Поступила выручка от реализации продукции, основных средств, других ценностей за наличный расчет
<b>50</b>	71	Возвращены неиспользованные подотчетные суммы
<b>50</b>	73	Погашена задолженность по займам, материальному ущербу
<b>50</b>	76	Погашена задолженность по квартплате, коммунальным услугам и другой дебиторской задолженности
<b>50</b>	75	Денежных средств внесены учредителями в качестве вклада в уставный капитал организации
<b>50</b>	90-7	Оприходованы излишки денежных средств по результатам инвентаризации
51, 52	<b>50</b>	Сумма наличных денежных средств сдана в банк
70	<b>50</b>	Выплачена заработная плата
73	<b>50</b>	Выдан заем работникам наличными деньгами
75	<b>50</b>	Выплачены дивиденды учредителям
76	<b>50</b>	Произведена оплата по исполнительным листам
94	<b>50</b>	Отражена сумма недостачи по результатам инвентаризации
57-1	<b>50</b>	Внесена выручка в кассы банка, почтовых отделений
<b>50</b>	91	Отражена положительная курсовая разница при изменении курсов иностранной валюты
91	<b>50</b>	Отражена отрицательная курсовая разница при изменении курсов иностранной валюты

Для учета кассовых операций предназначен **журнал-ордер ф. 1-АПК**. Записи в журнал-ордер производятся на основании отчетов кассира, журнал-ордер ведется в течение месяца.

## 6.2 Учет денежных средств на счетах в банке и в пути

Для открытия текущих (расчетных) счетов юридические лица, ИП представляют в банк следующие документы:

- **заявление** на открытие текущего (расчетного) счета;
- **копию** (без нотариального засвидетельствования) **устава, имеющего штамп, свидетельствующий о проведении государственной регистрации, - для юридического лица;**
- или **копию** (без нотариального засвидетельствования) **свидетельства о государственной регистрации - для индивидуального предпринимателя;**
- **карточку с образцами подписей должностных лиц юридического лица, имеющих право подписи документов, и оттиска печати.**

Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него денежных средств банк производит на основании письменных распоряжений владельцев счета (**заявление на получение наличных денежных средств, платежное поручение, объявление на взнос наличными**) или с их *согласия* (оплата **платежных требований** поставщиков и подрядчиков).

Ежедневно или в дни движения денежных средств на расчетном счете банк выдает организации **выписки о состоянии ее расчетного счета** с приложением соответствующих документов, подтверждающих записи.

Движения денег на расчетном счете ведется на активном счете **51 «Расчетный счет»**. По его дебету отражается поступление денежных средств, а по кредиту – их списание.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
<b>51</b>	62	Поступили денежные средства за реализованную продукцию и ценности
<b>51</b>	50	Оприходованы наличные деньги из кассы организации
<b>51</b>	66, 67	Поступила на счет сумма кредитов банка и займов
<b>51</b>	68	Возвращена сумма излишне перечисленных налогов
<b>51</b>	69	Возвращена сумма излишне перечисленных платежей в ФСЗН
<b>51</b>	75	Поступили вклады учредителей в уставный капитал организации
<b>51</b>	76	Погашена дебиторская задолженность
50	<b>51</b>	Списаны со счета денежные средства в кассу
60	<b>51</b>	Оплачены счета поставщиков
70	<b>51</b>	Перечислена заработная плата на счета работников
66, 67	<b>51</b>	Погашены кредиты и займы, проценты по ним
68, 69	<b>51</b>	Перечислены причитающиеся налоги и сборы, платежи в ФСЗН
73	<b>51</b>	Предоставлен работникам организации займ
76	<b>51</b>	Погашена кредиторская задолженность
90	<b>51</b>	Уплачены штрафные санкции по текущей деятельности

Для синтетического и аналитического учета операций по расчетному счету предназначен **журнал-ордер ф.2**. Он заполняется на основании выписок банка и содержит кредитовые и дебетовые обороты по счету 51. Ведется в течение месяца, итоги по кредиту счета переносятся в **Главную книгу**.

Иностранная валюта учитывается на активном счете **52 «Валютные счета»**. По *дебету* счета отражается поступление денежных средств в иностранной валюте, а также рублевый эквивалент этой валюты, а по *кредиту* отражается их списание.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
<b>52</b>	62	Поступила валютная выручка на валютный счет
<b>52</b>	57	Зачислена стоимость приобретенной валюты на дату ее зачисления
<b>52</b>	91	Списана курсовая разница, возникшая между курсами на дату поступления и списания валютных средств (положительная, отрицательная)
91	<b>52</b>	
<b>52</b>	66,67	Зачислены кредиты и займы в иностранной валюте
60	<b>52</b>	Осуществлены расчеты с поставщиками
71	<b>52</b>	Выдана иностранная валюта подотчетным лицам
50	<b>52</b>	Получена иностранная валюта в кассу организации
66,67	<b>52</b>	Перечислена задолженность по кредитам в иностранной валюте
75	<b>52</b>	Выплачены дивиденды в иностранной валюте

Учёт ведется в **Журнале-ордере ф. 2-АПК** по видам валют, на основании выписок банка.

Счет **55 «Специальные счета в банках»** предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях и

иностранных валютах, находящихся на специальных счетах в банках. К данному счету могут быть открыты субсчета:

55-1 «Депозитные счета»;

55-2 «Счета в драгоценных металлах»;

55-3 «Специальный счет денежных средств целевого финансирования».

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
<b>55-1</b>	51, 52	Зачислены денежные средства на депозитный счет в официальной денежной единице РБ, в иностранной валюте
51,52, <b>55-1</b>	91	Зачислены проценты, в зависимости от условий договора
<b>55-1</b> 91	91 <b>55-1</b>	Отражена курсовая разница (положительная, отрицательная) по депозитному счету в иностранной валюте
51, 52	<b>55-1</b>	Возвращены денежные средства на расчетный счет, валютный счет
60	51,52	Перечислены рублевые (валютные) средства на покупку безналичных драгоценных металлов
<b>55-2</b>	60	Отражено поступление безналичных драгоценных металлов на обезличенный металлический счет
<b>55-2</b>	76	На сумму процентов, выплаченных в виде драгоценных металлов
<b>55-3</b>	98	Поступили средства целевого финансирования
50	<b>55-3</b>	Поступили наличные деньги в кассу со специального счета средств на целевое финансирование
60	<b>55-3</b>	Средства целевого финансирования перечислены в погашение задолженности поставщикам, подрядчикам

Для синтетического и аналитического учета операций по счету 55 «Специальные счета в банке» предназначен **журнал-ордер ф.3-АПК, ведомость 25-АПК.**

Счет **57 «Денежные средства в пути»** предназначен для обобщения информации о движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, внесенных в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений для зачисления на расчетные и другие счета организации, но еще не зачисленных по назначению, а также о движении денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты и денежных средств в иностранных валютах для реализации.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
<b>57-1</b>	50	Списана выручка из кассы, сданная в кассы банка, почтовые отделения, инкассаторам
51	<b>57-1</b>	Зачислены на счет в банке суммы денежных средств в пути
<b>57-2</b>	51	Перечислены белорусские рубли с расчетного счета организации для покупки иностранной валюты
52	<b>57-2</b>	Зачислена на валютный счет организации купленная валюта
90-10	<b>57-2</b>	Отражена сумма расходов по покупке валюты, определяемая как разница между курсом покупки и курсом Национального банка Республики Беларусь на дату покупки (в случае превышения курса покупки над курсом Нацбанка)

Учет операций по счету 57 «Переводы в пути» отражается в журнале-ордере ф. 3-АПК, ведомости аналитического учета ф. 25-АПК.

### 6.3 Учет финансовых вложений

**Финансовые вложения** могут быть осуществлены организацией в виде вложений: в ценные бумаги (акции, государственные облигации, корпоративные облигации, товарные векселя); вклады в уставные капиталы; предоставленные займы (долгосрочного и краткосрочного характера).

Счет **58 «Краткосрочные финансовые вложения»** предназначен для отражения в учёте операций по приобретению, реализации и прочему выбытию вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если срок их погашения не превышает 12 месяцев), а также предоставленных организацией другим организациям займов (на срок менее 12 месяцев).

К счету 58 «Краткосрочные финансовые вложения» могут быть открыты следующие субсчета:

58-1 «Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;

58-2 «Предоставленные краткосрочные займы».

Счет **06 «Долгосрочные финансовые вложения»** предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если срок их погашения превышает 12 месяцев), уставные капиталы других организаций, а также предоставленных другим организациям займов (на срок более 12 месяцев), вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества.

К счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения» могут быть открыты субсчета:

06-1 «Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;

06-2 «Предоставленные долгосрочные займы»;

06-3 «Вклады по договору о совместной деятельности».

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
<b>58-1, 06-1</b>	76	Оприходованы ценные бумаги по покупной стоимости
76	51	Произведена оплата стоимости приобретенных ценных бумаг
76	91	Начислен ожидаемый процентный (дисконтный) доход
51	76	Получение процентных доходов
<b>58-1, 06-1</b> или 91, (90)	91, (90) или <b>58-1, 06-1</b>	Переоценка ценной бумаги в связи с увеличением или уменьшением справедливой стоимости
<b>58-2, 06-2</b>	51,52	Предоставлен займ денежными средствами с расчетного или валютного счета
51	<b>58-2, 06-2</b>	Погашен займ
<b>58-2, 06-2</b>	91	Начислены проценты по предоставленному займу
51	<b>58-2, 06-2</b>	Проценты по краткосрочному займу зачислены на расчетный счет

Регистрами синтетического и аналитического учета являются журнал-ордер № 3-АПК и ведомость 25-АПК.

## ТЕМА 7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ

7.1 Учет расчетов с поставщиками и покупателями

7.2 Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

7.3 Учет расчетов по кредитам и займам

7.4 Учет расчетов с подотчетными лицами

7.5 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям и учредителями

7.6 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

### 7.1 Учет расчетов с поставщиками и покупателями

Счет **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками, исполнителями за приобретенное имущество, выполненные работы, оказанные услуги и др.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по отношению к балансу пассивный. По кредиту счета отражается задолженность организации на сумму фактически поступивших товарно-материальных ценностей, принятых работ, суммы налога на добавленную стоимость. По дебету счета отражаются уплаченные поставщикам и подрядчикам суммы.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками отражаются:

07, 08, 10, 11, 41	<b>60</b>	На стоимость принимаемых к учету запасов и долгосрочных активов
20, 23, 26, 44	<b>60</b>	На стоимость выполненных работ, оказанных услуг
18	<b>60</b>	На стоимость НДС по приобретенным запасам, указанную в сопроводительных документах
<b>60</b>	51, 52, 55, 66, 67	На сумму погашения задолженности поставщикам
<b>60</b>	62, 76	Зачет взаимных требований
<b>60</b>	51, 52	На сумму выданных авансов
<b>60</b>	90-7	Отражена не востребовавшая поставщиками (подрядчиками) задолженность по истечении срока исковой давности

Аналитический учет ведется отдельно по каждому поставщику и подрядчику. Для синтетического и аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками предназначен журнал-ордер ф. 6-АПК.

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками предназначен активный счет **62** «Расчеты с покупателями и заказчиками». По дебету счета отражается возникшая дебиторская задолженность, по кредиту ее погашение, суммы полученных авансов и предварительной оплаты.

На отражение операций составляются следующие корреспонденции счетов:

<b>62</b>	90-1	Отражена сумма причитающейся от заготовительных организаций выручки за реализованную продукцию, включая НДС (в оценке по закупочным ценам), от прочих покупателей по договорным ценам
<b>62</b>	91-1	Отражена сумма выручки от реализации основных средств и нематериальных активов
51, 52, 55	<b>62</b>	Поступила выручка на счета организации

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется по каждому предъявленному покупателями документу (товарно-транспортной накладной, приемной квитанции) и по каждому покупателю и заказчику, по каждому выданному авансу в Ведомости аналитического учета расчетов (ф. № 38-АПК). Синтетический учет ведется в **журнале-ордере ф. № 11-АПК**.

## 7.2 Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Для обобщения информации по учету расчетов по налогам и сборам предназначен **счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»**. Счет пассивный. По дебету счета отражаются перечисленные в бюджет платежи, по кредиту – причитающиеся к уплате в бюджет суммы налогов, сборов и иных платежей.

К счету открываются следующие субсчета:

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

68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемые из прибыли (дохода)»;

68-4 «Расчеты по подоходному налогу»;

68-5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет».

На субсчете *68-1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг»* учитываются расчеты по платежам за землю (земельный налог), за пользование природными ресурсами (экологический налог), налог на недвижимость.

20, 23, 25, 26, 44	<b>68-1</b>	Начислен земельный, экологический налог, налог на добычу (изъятие) природных ресурсов, налог на недвижимость
90-10	<b>68-1</b>	Начислен налог на добычу (изъятие) природных ресурсов сверх установленных лимитов
91	<b>68-1</b>	Начислен налог на недвижимость по объектам сверхнормативного незавершенного строительства

На субсчете *68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»* отражаются расчеты по налогу на добавленную стоимость, акцизам, единому налогу.

90, 91	<b>68-2</b>	Начислен НДС по реализованной продукции, долгосрочным активам
18	60	Отражен НДС по приобретенным ценностям, выполненным работам, услугам
<b>68-2</b>	18	Отражена сумма зачета НДС
90-3	<b>68-2</b>	Начислен акциз, единый налог

На субсчете *68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)»* учитываются расчеты по налогу на прибыль.

Налог на прибыль уплачивается в размере 18% от суммы валовой прибыли от реализации товаров (работ, услуг), основных средств, нематериальных активов и доходов от прочих операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

99	<b>68-3</b>	Начислен налог на прибыль
<b>68-3</b>	51	Перечислены в бюджет суммы налогов

На субсчете 68-4 «Расчеты по подоходному налогу» учитываются расчеты по подоходному налогу с физических лиц. Подоходный налог удерживается, ежемесячно с суммы дохода по утвержденной ставке 13%.

При определении размера налоговой базы плательщик имеет право применить следующие стандартные налоговые вычеты (с 01.01.2020 г.):

1.1. в размере **117 белорусских рублей** в месяц при получении дохода, подлежащего налогообложению, в сумме, не превышающей **709 белорусских рублей** в месяц;

1.2. в размере **34 белорусских рубля** в месяц на ребенка до восемнадцати лет и (или) каждого иждивенца.

Родителям, имеющим двух и более детей в возрасте до восемнадцати лет или детей-инвалидов в возрасте до восемнадцати лет, установленный в настоящем подпункте стандартный налоговый вычет предоставляется в размере **65 белорусский рубль** на каждого ребенка в месяц;

1.3. в размере **165 белорусских рублей** в месяц для отдельных категорий плательщиков.

Стандартные налоговые вычеты предоставляет наниматель плательщику по месту его основной работы (службы, учебы) на основании документов, подтверждающих его право на такие налоговые вычеты.

70	<b>68-4</b>	Удержан подоходный налог из доходов работника
<b>68-4</b>	51	Налог перечислен в бюджет с расчетного счета

На субсчете 68-5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет» учитываются местные сборы и отчисления.

Аналитический учет расчетов по налогам и сборам ведется по каждому виду платежей в **Ведомости аналитического учета расчетов по налогу на добавленную стоимость ф. 32-АПК, Ведомости аналитического учета расчетов по налогам и сборам кроме НДС ф. 37-АПК.**

Синтетический учет расчетов по налогам и сборам ведется в **журнале-ордере ф. 8-АПК.**

### 7.3 Учет расчетов по кредитам и займам

В зависимости от сроков возврата кредиты и займы делятся на краткосрочные и долгосрочные.

К краткосрочным кредитам относятся кредиты со сроком полного возврата (погашения), первоначально установленным кредитным договором, до одного года включительно, а также кредиты, предоставленные по возобновляемым кредитным линиям и при овердрафтном кредитовании, за исключением кредитов с первоначально установленным в кредитном договоре сроком возврата (погашения) хотя бы одного транша кредита свыше одного года.

К долгосрочным кредитам относятся иные кредиты, не относящиеся к краткосрочным.

Для учета расчетов по кредитам банка предназначены счета: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»; 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

К счету 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам предусмотрены субсчета:

66-1 « Расчеты по краткосрочным кредитам»;

66-2 « Расчеты по краткосрочным займам»;

66-3 « Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам».

К счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» открываются субсчета:

67-1 Расчеты по долгосрочным кредитам»;

67-2 «Расчеты по долгосрочным займам»;

67-3 «Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам».

На субсчетах 66-1 и 67-1 учитывается наличие и движение, соответственно, краткосрочных и долгосрочных кредитов, в том числе налоговых кредитов.

Рассмотрим основные корреспонденции счетов по счету 66-1 и 67-1.

51, 52, 55	<b>66-1,</b> <b>67-1</b>	Отражено получение кредитных средств на расчетный, валютный и специальный счета кредитополучателя
60, 76		Перечислены кредитные средства поставщикам и другим организациям для расчетов за товары (работы, услуги)
50	51	Получены наличные денежные средства на цели, установленные кредитным договором (на выплату заработной платы или закупку у физических лиц сельскохозяйственной продукции или другой продукции, приобретение которой за наличный расчет разрешается законодательством Республики Беларусь)
<b>67</b>	<b>66</b>	Переоформление полученных долгосрочных кредитов в краткосрочные кредиты
<b>66-1,</b> <b>67-1</b>	51,52	Погашение кредита денежными средствами с расчетного или валютного счетов кредитополучателя
68	<b>66, 67</b>	Получение налогового кредита с единовременной или поэтапной уплатой сумм налогов
<b>66,67</b>	51	На сумму погашенного кредита

Для учета расчетов по полученным займам используются субсчета:

66-2 «Расчеты по краткосрочным займам»;

67-2 «Расчеты по долгосрочным займам».

Порядок выдачи и возврата займа регулируется Гражданским Кодексом Республики Беларусь. Основное условие договора займа – это равное количество передаваемых и возвращаемых вещей и идентичность их характерных отличительных признаков.

Займы могут быть денежными и товарными.

В бухгалтерском учете операции по движению займа отражаются:

51, 52, 60	<b>66-2, 67-2</b>	Отражено получения денежного займа
07, 10, 43	<b>66-2, 67-2</b>	Отражено получения товарного займа
<b>66-2, 67-2</b>	51, 52	Отражается погашение обязательств по договору займа денежными средствами
<b>66-2, 67-2</b>	10, 07, 43	Отражается погашение обязательств товарного займа

Кредиты и займы предоставляются на условиях платности, что предусматривается в договоре в виде процентов.

Размер и порядок уплаты процентов за пользование кредитами определяются кредитным договором, займами – договором займа.

08, 91	<b>67-3</b>	Отражены проценты, начисленные по кредитам и займам, полученным на осуществление вложений в долгосрочные активы (в соответствии с учетной политикой)
91	<b>66-3</b> <b>67-3</b>	Отражены начисленные проценты по срочным и просроченным кредитам и займам

Аналитический учет кредитов и займов ведется по видам кредитов и займов, кредитным организациям и другим заимодавцам.

Синтетический учет ведется в **журнале-ордере ф. 4-АПК**, который открывается на месяц. Аналитический учет осуществляется в **Ведомости аналитического учета расчетов по кредитам и займам ф. 26-АПК**.

#### **7.4 Учет расчетов с подотчетными лицами**

В процессе хозяйственной деятельности возникает необходимость выдачи наличных денег под отчет работникам организации на хозяйственные и другие цели. Работники, получившие эти суммы, считаются подотчетными лицами.

Выдача под отчет работникам на административно-хозяйственные и командировочные расходы денежных средств производится из кассы организации по расходным кассовым ордерам или платежным ведомостям.

Основным видом операций по подотчетным суммам является оплата расходов, связанных со служебными командировками.

Служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению нанимателя, на определенный срок в другую местность для выполнения служебного задания вне места его постоянной работы.

Нормативным документом, регулирующим вопросы возмещения расходов по служебным командировкам, является **Положение о порядке и размерах возмещения расходов, гарантиях и компенсациях при служебных командировках**, утвержденное Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 19.03.2019 № 176 (с изм. и доп.).

Направление работников в служебную командировку оформляется **приказом нанимателя с выдачей командировочного удостоверения**.

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

Командированным работникам **возмещаются расходы по проезду по фактической стоимости проездных документов (билетов)**.

При отсутствии у командированного работника проездных документов (билетов) к месту командировки и (или) обратно расходы по проезду возмещаются в размере 0,1 базовой величины в каждую сторону.

Возмещение **расходов по найму жилого помещения** при командировании в пределах Республики Беларусь осуществляется с даты прибытия к месту командировки и по дату выбытия из него.

Организации, не относящиеся к бюджетным организациям, наделяются правом самостоятельно принимать решение, каким образом производить возмещение расходов по найму жилого помещения: с подтверждающими документами либо без них.

С учетом данного подхода:

- при принятии решения о возмещении расходов по найму жилого помещения без представления подтверждающих документов – принятия локального правового акта не требуется.

### **РАЗМЕРЫ возмещения расходов при командировках в пределах Республики Беларусь**

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

- при принятии решения о возмещении расходов по найму жилого помещения на основании подтверждающих документов – такое решение необходимо закрепить в локальном правовом акте;

При принятии нанимателем решения о возмещении работникам расходов по найму жилого помещения на основании подтверждающих документов, но при их отсутствии у командированного работника, указанные расходы возмещаются в размере, не превышающем 20 процентов, но не менее 5 процентов от размеров, установленных по найму жилого помещения, в зависимости от страны командирования (в пределах Республики Беларусь либо за границу). Конкретный размер возмещения расходов по найму жилого помещения устанавливается нанимателем в локальном правовом акте.

**Возмещение суточных** командированному работнику за все время пребывания в командировке, включая время нахождения в пути, производится при командировании в пределах Республики Беларусь в размере **9 рублей в сутки.**

Работник, получивший денежные средства под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, обязан **не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из служебной командировки**, исключая день прибытия, представить в бухгалтерскую службу юридического лица **отчет об израсходованных суммах** с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы, и вернуть неизрасходованные денежные средства.

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

Для отражения операций по расчётам с подотчётными лицами применяется счёт 71 «Расчёты с подотчётными лицами». По дебету счёта отражаются суммы, выданные под отчёт, а по кредиту списание задолженности подотчётных лиц. Операции по счёту 71 отражаются следующими корреспонденциями счетов:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
71	50	Выданы из кассы денежные средства в белорусских рублях под отчёт
71	50	Под отчёт выдана наличная иностранная валюта
71	90	Отражена задолженность подотчётных лиц на сумму выручки за реализованную на рынке продукцию
71	50	Возмещена сумма перерасхода по авансовому отчёту, возмещены расходы, осуществленные за счёт личных средств работника
26, 25, 23, 08, 07 и др.	71	Списаны израсходованные подотчётным лицом суммы
50	71	Возвращены в кассу неиспользованные суммы аванса
94	71	Списана сумма, не возвращённая подотчётным лицом в установленные сроки
18	71	Отражен НДС по приобретенным подотчётным лицом ценностям

Для учёта расчётов с подотчётными лицами предназначен журнал-ордер ф. 7-АПК, в котором отражается информация синтетического и аналитического учёта. Аналитический учёт расчётов с подотчётными лицами ведётся в разрезе каждого работника в отдельности.

### 7.5 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям и учредителями

Информация о расчетах с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и с подотчётными лицами, обобщается на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К счёту могут быть открыты субсчета:

73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73-2 «Расчеты по возмещению ущерба».

Субсчет 73-1 предназначен для обобщения информации по расчетам с работниками организации по предоставленным займам на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение и строительство садовых домиков, благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством.

73-1	51, 50	На сумму предоставленного займа в виде денежных средств
73-1	91	Начислены проценты за пользование предоставленным займом
50	73-1	Возврат займа и процентов в кассу организации
70	73-1	Удержание сумм займа и процентов из заработной платы

На субсчете 73-2 учитываются расчеты по возмещению материального ущерба материально ответственными лицами по выявленным недостаткам, хищениям, потерям от порчи ценностей и другим видам ущерба.

73-2	94	Отражена сумма недостачи денежных средств в кассе, учетная стоимость недостающих ценностей
73-2	90,91	Отражена разница между взыскиваемой стоимостью недостающих ценно-

		стей и учетной стоимостью
50	<b>73-2</b>	Отражена сумма недостачи, внесенная в кассу
70	<b>73-2</b>	Сумма ущерба удержана из заработной платы

Аналитический учет по счету 73 ведется в **Ведомости аналитического учета расчетов ф. 38-АПК** в разрезе субсчетов по каждому работнику. Синтетический учет ведется в **Журнале-ордере ф. 9-АПК**.

Для обобщения информации обо всех видах расчетов с учредителями организации применяется счет **75 «Расчеты с учредителями»**.

Субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» предназначен для учета расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал организации. Учредители в качестве вкладов могут вносить основные средства, товарно-материальные ценности, нематериальные активы, денежные средства и другие ценности.

<b>75-1</b>	80	Отражена сумма задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал
51, 52, 50	<b>75-1</b>	Отражена сумма вкладов учредителей в виде денежных средств
01, 10, 11, 41, 07,08 и др.	<b>75-1</b>	Отражена сумма вкладов учредителей в виде неденежного вклада

Субсчет 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» предназначен для отражения операций по выплате учредителям доходов, а также для учета расчетов по распределению нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) между участниками договора о совместной деятельности.

84	<b>75-2</b>	Начислены доходы учредителям от участия в организации
84	70	Начислены доходы учредителям, являющимся работниками организации
70, <b>75-2</b>	68-4	Удержан подоходный налог с суммы начисленных дивидендов
<b>75-2</b> , 70	50,51	Выплачены доходы учредителям
<b>75-2</b>	90	Выплачены доходы учредителям в виде производимой продукции

Аналитический учет ведется по каждому участнику, учредителю на основании учредительных документов, платежных документов в **Ведомости аналитического учета расчетов ф. 38-АПК**, а синтетический учет – в **Журнале-ордере ф. 9-АПК**.

### 7.6 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для обобщения информации о расчетах с разными дебиторами и кредиторами предназначен счет **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**.

На субсчете 76-1 «Расчеты по исполнительным документам» учитываются расчеты по удержанным из оплаты труда работников суммам на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов.

70	<b>76-1</b>	Отражена сумма удержаний из заработной платы работников по исполнительным документам
<b>76-1</b>	50,51	Перечислены удержанные суммы в зависимости от форм вручения получателю

Аналитический учет расчетов по исполнительным документам ведется по каждому ответчику в Ведомости аналитического учета расчетов по исполнительным документам ф. 39. Итоговые данные ведомости служат основанием для записей в Журнал-ордер ф. 9-АПК.

Субсчет 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» пред-

назначен для расчетов по страхованию имущества и персонала организации.

23	<b>76-2</b>	Страховые взносы по страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств включены в затраты по содержанию автомобилей
<b>76-2</b>	51	Перечислены взносы по страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств
20, 23, 25, 26 и др.	<b>76-2</b>	Начислены суммы страховых взносов по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
<b>76-2</b>	70	Начислено пособие по временной нетрудоспособности в результате несчастного случая на производстве
<b>76-2</b>	20-1, 11, 01-3	Отражена сумма ущерба от гибели посевов, животных, основных средств
51	<b>76-2</b>	Отражена сумма поступившего страхового возмещения
90, 91	<b>76-2</b>	Списывается сумма некомпенсируемых потерь от страхового случая
91	<b>76-2</b>	Начислены страховые платежи по добровольным видам страхования
<b>76-2</b>	51	Перечислены страховые взносы

Субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям» предназначен для учета расчетов по претензиям: к поставщикам и подрядчикам; к учреждениям банков по суммам, ошибочно списанным; по штрафам, пени, неустойкам за несоблюдение договорных обязательств.

<b>76-3</b>	60	Отражена сумма претензий поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям за недостачу, выявленную при приемке грузов
<b>76-3</b>	07, 08, 10, 11, 41	Отражена сумма претензий к поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям по несоответствию цен, обусловленных договорами, при выявлении арифметических ошибок после принятия ценностей к учету
<b>76-3</b>	51, 52, 55	Отражена сумма претензий банку за ошибочно списанные суммы со счетов организации
<b>76-3</b>	90-7	Отражены суммы штрафов, пени, неустоек за несоблюдение поставщиками и подрядчиками договорных обязательств в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом
51, 52, 55	<b>76-3</b>	Поступила сумма удовлетворения претензии в денежном выражении
10, 07, 41 и др.	<b>76-3</b>	Поступила сумма удовлетворения претензии в виде допоставки ценностей
18	<b>76-3</b>	Отражена сумма НДС по допоставленным ценностям
94	<b>76-3</b>	Отражена сумма претензии при отказе суда во взыскании

Субсчет 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» предназначен для учета сумм, причитающихся организации в виде дивидендов и других доходов.

<b>76-4</b>	91	Отражена сумма дохода (дивидендов) подлежащего к получению
51,52	<b>76-4</b>	Отражена сумма получения доходов в виде денежных средств
10,41,43	<b>76-4</b>	Отражена сумма получения доходов в виде имущества

На субсчете 75-5 «Расчеты по депонированным суммам» ведется учет депонированных сумм оплаты труда, стипендий, пособий. Полученные из банка, но не выплаченные в установленный срок денежные средства депонируются организацией и возвращаются в банк, который выдает их по первому требованию.

70	<b>76-5</b>	Отражена сумма депонированной заработной платы, стипендий, пособий
----	-------------	--

<b>76-5</b>	50	Отражена сумма выплаченных депонированных средств
<b>76-5</b>	90-7	Списаны депонированные суммы с истекшим сроком давности

Аналитический учет ведется в разрезе депонентов в Реестре невыданной оплаты труда ф. 85 (в разрезе структурных подразделений или в целом по организации) и в Ведомости учета депонированной оплаты труда ф. 53. В конце месяца итоговые суммы вышеназванных регистров переносятся в Журнал-ордер ф. 9.

На субсчете 75-6 «Расчеты по договору доверительного управления» учитываются расчеты, связанные с исполнением договоров доверительного управления имуществом.

Аналитический учет по счету 76 субсчетам 2, 3, 4, 6 ведется в **Ведомости аналитического учета расчетов ф. 38-АПК**, синтетический учет – в **Журнале-ордере ф. 9-АПК**.

## **ТЕМА 8. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ, ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

8.1 *Учет вложений в долгосрочные активы*

8.2 *Понятие, классификация и оценка основных средств*

8.3 *Учет наличия и движения основных средств*

8.4 *Учет амортизации основных средств*

8.5 *Учет нематериальных активов и их амортизации*

### **8.1 Учет вложений в долгосрочные активы**

Вложения в долгосрочные активы представляют собой вложения организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов.

**По своей структуре** вложения в долгосрочные активы подразделяются на:

- строительные работы и создание объектов основных средств;
- приобретение основных средств;
- приобретение и создание нематериальных активов;
- формирование основного стада;
- прочие вложения.

**По способу производства строительных работ** подразделяются на вложения, осуществляемые подрядным и хозяйственным способом.

Для учета вложений в долгосрочные активы предназначен счет 08 «Вложения в долгосрочные активы». По дебету учитывают затраты, по кредиту – списание затрат при оприходовании объектов.

В составе счета 08 могут быть открыты следующие субсчета:

- 08-1 «Приобретение и создание основных средств»;
- 08-2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости»;
- 08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)»;
- 08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов»;
- 08-5 «Приобретение и создание иных долгосрочных активов».

Аналитический учет вложений в долгосрочные активы ведут в **Производственном отчете по капитальным вложениям и ремонтам основных средств Ф.18-И**. Сводный учет оборотов по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» ведут в **журнале-ордере ф.16-АПК**, записи в котором производят на основании данных производственного отчета.

Приобретенные основные средства приходят по фактическим затратам с прибавлением всех расходов, связанных с их приобретением (включая расходы на сборку и обкатку машин), за вычетом стоимости поступивших в комплекте с ними запасных частей, шин и инструментов, которые приходят по преysкуранным ценам по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Прибывшие в хозяйство машины тщательно осматривают члены комиссии, после чего составляют Акт приема-передачи основных средств.

На субсчете 08-1 учитывают затраты по строительству основных средств.

**При подрядном способе** выполнения строительных работ затраты по строительству производит подрядчик.

При подрядном способе ведения строительно-монтажных работ объекты учитывают по сметной стоимости, согласно принятым банком к оплате Актам подрядных организаций.

**При хозяйственном способе** строительства объекты основных средств сооружаются силами своих работников.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
<b>Приобретение основных средств, нематериальных активов</b>		
<b>08</b>	60	На стоимость основных средств, нематериальных активов, указанную в расчетных документах
18	60	На сумму «входного» НДС, указанного в расчетных документах
<b>08, 18</b>	76,60	На сумму расходов по доставке долгосрочных активов сторонними организациями с обособленным отражением «входного» НДС
<b>08</b>	10,23,70, 69,76	На сумму расходов на приобретение долгосрочных активов
60, 76	51	На сумму оплаты за долгосрочные активы
01,04	<b>08</b>	На сформированную первоначальную стоимость долгосрочных активов при их оприходовании в эксплуатацию
<b>Строительство основных средств</b>		
<b>08</b>	10, 23, 70, 69, 76 и др.	На сумму затрат, связанных со строительством объектов основных средств хозяйственным способом
<b>08</b>	60	На сумму затрат, связанных со строительством подрядным способом
18	60	На сумму «входного» НДС, указанного в расчетных документах
01	<b>08</b>	На сформированную первоначальную стоимость основных средств при их оприходовании в эксплуатацию
<b>Перевод в основное стадо молодняка скота, выращенного в организации</b>		
<b>08</b>	11	На стоимость молодняка животных, переводимых в основное стадо (в течение года по прогнозной (плановой) себестоимости)
01	<b>08</b>	На стоимость животных принятых в состав основных средств

## 8.2 Понятие, классификация и оценка основных средств

Учет основных средств ведется в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов РБ от 30.04.2012 № 26 (с изм. и доп.).

Организацией в качестве основных средств принимаются к учету активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

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

- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;

- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

*Единицей бухгалтерского учета основных средств* является инвентарный объект.

Классификация по видам в зависимости от натурально-вещественного состава и целей использования объектов подразделяется на следующие группы:

- 1) здания
- 2) сооружения
- 3) устройства передаточные
- 4) машины и оборудование
- 5) средства транспортные
- 6) инструмент
- 7) инвентарь и принадлежности
- 8) основные средства прочие, используемые в сельском и лесном хозяйстве
- 9) основные средства прочие.

**Первоначальная** – это стоимость, по которой активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

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

- стоимость приобретения основных средств;
- таможенные сборы и пошлины;
- проценты по кредитам и займам;
- затраты по страхованию при доставке;
- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.

**Первоначальная стоимость основных средств** определяется:

- по полученным безвозмездно исходя из текущей рыночной стоимости на дату их принятия к бухгалтерскому учету;
- по изготовленным в самой организации исходя из стоимости их изготовления и доведения до рабочего состояния;
- по построенным подрядным способом исходя из сметной (договорной) стоимости;
- по выявленным в результате инвентаризации как излишки на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

**Остаточная стоимость** основных средств это разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью и суммой накопленной амортизации.

**Текущей рыночной стоимостью** основных средств является сумма денежных средств, которая была получена в случае реализации ОС в текущих рыночных условиях.

**Переоцененная стоимость** – это стоимость основных средств после их переоценки.

### 8.3 Учет наличия и движения основных средств

Для синтетического учета основных средств предназначен счет 01 «Основные средства», к которому могут быть открыты субсчета по видам основных средств. Этот счет активный. По дебету этого счета отражают поступление основных средств, а по кредиту – их выбытие.

Фактические затраты, связанные с поступлением основных средств, предварительно учитываются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы». Далее на первоначальную стоимость основных средств при их вводе в эксплуатацию составляется бухгалтерская запись: Дебет счета 01 и Кредит счета 08.

Оприходование **безвозмездно полученных основных средств** отражается следующими бухгалтерскими записями:

08	98	На стоимость безвозмездно полученных от других лиц основных средств, по которым начисляется амортизация в соответствии с законодательством
01	08	Объект основных средств принят к учету
20, 23, 25	02-1	Начислена амортизация по безвозмездно полученным основным средствам
98	91	На сумму начисленной в отчетном периоде амортизации основных средств от их первоначальной стоимости

Оприходование безвозмездно полученных основных средств, по которым не начисляется амортизация, в соответствии с законодательством отражается бухгалтерской записью:

08	91-1	На стоимость безвозмездно полученных основных средств
01	08	Объект основных средств принят к учету

Принятие **объектов основных средств, внесенных учредителями** в счет их вкладов в уставный капитал в оценке, согласованной с учредителями организации при создании коммерческой организации и указанной в соответствующих учредительных документах без НДС, отражается бухгалтерскими записями:

08	75	На стоимость поступивших основных средств от учредителей
08 18	76, 60	На сумму затрат связанных с доставкой основных средств сторонними организациями
01-1	08	На первоначальную стоимость основных средств при их оприходовании
75-1	80	На увеличение уставного капитала организации

**Молодняк скота всех видов, выращенный в организации, переводят в основное стадо** в сумме фактических затрат на их выращивание и в учете составляют следующие бухгалтерские записи:

08	11	На стоимость молодняка животных, переводимых в основное стадо (в течение года по план. себестоимости)
01	08	На стоимость животных принятых в состав основных средств

В конце года аналогичными записями списывается калькуляционная разница (дополнительной записью или методом красное сторно).

**Выбытие основных средств** имеет место в случаях физического износа, реализации, безвозмездной передачи, сдачи в аренду, выявленных недостатков, частичной или полной ликвидации, при авариях, стихийных бедствиях и иных

чрезвычайных ситуациях, повлекших невозможность дальнейшего использования или нецелесообразность восстановления и т.д.

Выбытие основных средств вследствие ветхости, полного износа (физического или морального), аварий, стихийных бедствий, а также по другим причинам называют *ликвидацией*. Она связана с процессом разборки, демонтажа оборудования, транспортных средств, перевозки объектов и т.д. При ликвидации основных средств у предприятия возникают затраты, связанные с ликвидацией объектов основных средств (заработная плата, начисления на заработную плату и другие расходы).

Все расходы, связанные с выбытием основных средств отражают по дебету счета 91, а по кредиту – все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи объектов, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объектов, и др.).

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
<b>Списание с баланса основных средств</b>		
02	01	На списание накопленных за весь период эксплуатации сумм амортизации выбывающих основных средств
91-4	01	Списание остаточной стоимости выбывающих основных средств
91-4	70,69,23,60	На сумму расходов связанных с ликвидацией и реализацией объекта основных средств
62	91-1	На сумму выручки от реализации основных средств
91-2	68-2	Начислен НДС в бюджет в соответствии с законодательством
07, 10	91-1	Оприходованы строительные материалы, запасные части, полученные при выбытии основных средств
99	91-5	На сумму убытка от списания основных средств
91-5	99	На сумму прибыли от выбытия основных средств
<b>Отражение результатов инвентаризации основных средств</b>		
01	91	Оприходованы неучтенные объекты основных средств (излишки), выявленные при инвентаризации
94	01	Списание остаточной стоимости основных средств при выявлении недостачи

Синтетический учет по счету 01 ведется в **Журнале-ордере № 13-АПК** на основании документов по движению ОС.

#### **8.4 Учет амортизации основных средств**

*Амортизация* представляет собой процесс систематического перенесения стоимости основных средств на затраты производства (расходы на реализацию), прочие расходы.

**Работа в организации** по проведению амортизационной политики начинается с утверждения руководителем организации состава **Комиссии и по проведению амортизационной политики**, которая создается из числа имеющих в штате специалистов инженерных, экономических, юридических и бухгалтерских служб.

**Амортизируемая стоимость** это стоимость, от величины которой рассчитываются амортизационные отчисления.

**Нормативный срок службы** амортизируемого имущества - период, в течение которого погашается потеря стоимости данного имущества.

**Срок полезного использования** амортизируемого имущества - ожидаемый или расчетный период эксплуатации основных средств в процессе деятельности.

**Норма амортизации** – доля (% не менее чем с шестью знаками после запятой) амортизируемой стоимости объекта, подлежащая включению с установленной периодичностью в издержки производства, расходы на реализацию, на другие расходы на протяжении установленного нормативного срока службы с определенными способами и методами начисления амортизации.

**Амортизация ОС может начисляться по одному из способов:**

– линейный

– нелинейный:

- а) прямой метод суммы чисел лет;
- б) обратный метод суммы чисел лет;
- в) метод уменьшаемого остатка;

– производительный, т.е. пропорционально объему продукции.

*Амортизация основных средств начисляется:*

- по объектам предпринимательской деятельности исходя из выбранного срока полезного использования, линейным, нелинейным или производительным способами;
- по объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, исходя из нормативного срока службы, линейным способом.

**Линейный способ** начисления амортизации представляет собой равномерное по годам распределение амортизируемой стоимости объекта в течение нормативного срока службы или срока полезного использования.

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

**Нелинейный способ** заключается в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

Прямой метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизации исходя из амортизируемой стоимости и отношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Сумма чисел лет срока определяется по формуле:

$$СЧЛ = \frac{С_{\text{пн}} \times (С_{\text{пн}} + 1)}{2},$$

где СЧЛ - сумма чисел лет; С<sub>пн</sub> - выбранный организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срок полезного использования объекта.

Обратный метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизации исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого – разность срока полезного использования и числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, увеличенная на 1, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования.

С помощью метода уменьшаемого остатка годовая сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения (до 2,5 раза), принятого организацией.

При **производительном способе** амортизация начисляется исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости и планируемого объема продукции (работ, услуг) за весь период по использованию этого объекта.

Для обобщения информации об амортизации основных средств предназначен пассивный счет **02 «Амортизация основных средств»**. По кредиту счета отражается начисление сумм амортизации, а по дебету – их списание.

08,20,23,25,26,29, 44, 79	<b>02</b>	Начислена сумма амортизации по основным средствам в соответствующих отраслях производства
90-10	<b>02</b>	Начислена сумма амортизации по основным средствам, не используемых в предпринимательской деятельности
<b>02</b>	01	Списание начисленной амортизации, обесценения по выбывшему объекту основных средств

Регистром синтетического учета служит **журнал-ордер ф. 10-АПК**, а аналитического – Ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (**ф. 48-АПК**), Ведомость амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (**ф. 49-АПК**).

### 8.5 Учет нематериальных активов и их амортизации

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

- активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации;
- активы предназначены для использования в деятельности организации, т.е. при производстве продукции, работ, услуг, для управленческих нужд, а также для предоставления их в пользование;
- организация предполагает получение экономических выгод (дохода) от использования активов;
- активы предназначены для использования в течение периода 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:

- права на объекты интеллектуальной и промышленной собственности (авторские права, патенты, лицензии, изобретения, программные продукты, компьютерные базы данных и др.);
- права пользования природными ресурсами и землей;
- торговые знаки, секреты производства (ноу-хау), марки, фирменное наименование и др.

Для учета нематериальных активов предназначен активный счет **04 «Нема-**

**териальные активы»**. По дебету счета отражают поступление нематериальных активов, а по кредиту – их выбытие, списание и реализацию.

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов в **ведомости № 65-АПК**, а синтетический – в **журнале-ордере ф. 13-АПК**.

Для учета амортизации нематериальных активов предназначен пассивный **счет 05 «Амортизация нематериальных активов»**. По кредиту отражается начисление амортизации, а по дебету – списание амортизации при выбытии нематериальных активов.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
<b>Поступление нематериальных активов</b>		
08-4	60, 69, 70, 76	Отражены фактические затраты на приобретение и приведение нематериальных активов в состояние, пригодное для использования
18	60	На сумму НДС
08-4	98	Отражена стоимость безвозмездно полученных НА (если по ним начисляется амортизация в соответствии с законодательством)
08-4	91	Отражена стоимость безвозмездно полученных НА (если по нематериальным активам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством)
08-4	75	На стоимость НА, внесенных собственником имущества (учредителями)
08-4	70, 69, 76, 68, 10, 02	На сумму затрат по созданию нематериальных активов силами самой организации
04	08-4	Принят к учету объект нематериальных активов
<b>Выбытие нематериальных активов</b>		
05	04	Списана накопленная по нематериальным активам за весь период их эксплуатации сумма амортизации
91-4	04	Отражена остаточная стоимость выбывающих нематериальных активов
62, 76	91-1	На сумму выручки от реализации нематериальных активов
91-2	68-2	Начислен НДС в бюджет в соответствии с законодательством
99	91-5	Списан убыток от выбытия нематериальных активов
91-5	99	Списана прибыль от выбытия нематериальных активов
<b>Амортизация нематериальных активов</b>		
20, 23, 25, 26, 29, 44	05	При начислении амортизации нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности
90-10	05	При начислении амортизации нематериальных активов, не используемых в предпринимательской деятельности
05	04	Списание начисленной амортизации при выбытии нематериальных активов

В сельскохозяйственных организациях для ежемесячного начисления амортизации используется **Ведомость начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам ф. № 50-АПК**. Отнесение амортизации на объекты учета отражается в **журнале-ордере № 10-АПК**.

## ТЕМА 9. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ, ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

9.1 Понятие производственных запасов, их состав, оценка

9.2 Документальное оформление движения материалов, готовой продукции, товаров и их учет в местах хранения

9.3 Синтетический и аналитический учет материалов

9.4 Синтетический и аналитический учет готовой продукции и товаров

9.5 Учет животных на выращивании и откорме

### 9.1 Понятие производственных запасов, их состав, оценка

К запасам, в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утв. Постановлением Минфина РБ № 133 от 12.11.2010г. (с изм. и доп.) относятся:

- сырье, материалы, полуфабрикаты, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара, удобрения, медикаменты, другие материальные ценности;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные (нетитульные) сооружения и приспособления;
- животные на выращивании и откорме;
- незавершенное производство;
- готовая продукция;
- товары.

**Готовая продукция** является конечным продуктом производственного процесса.

**Товары** – часть материально-производственных запасов, приобретенная со стороны и предназначенная для продажи (перепродажи) без дополнительной обработки.

**Поступление** запасов в сельскохозяйственные организации осуществляется в следующем порядке:

- по договорам купли-продажи и поставки;
- путем собственного производства продукции и изготовления материалов силами организации;
- внесения в счет вклада в уставный капитал организации;
- получения безвозмездно.

Запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость **запасов приобретенных за плату**, складывается из **затрат на их; товаров**, приобретенных для реализации, – по **стоимости их приобретения**; **запасов при их изготовлении** в организации – по сумме фактических затрат, связанных с производством данных запасов; материалов, внесенных **в качестве вклада в уставный капитал** организации, – исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации; материалов, **полученных в обмен, по договору дарения или безвозмездно** – исходя из рыночной стоимости на дату принятия к учету.

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

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

Продукцию, поступающую из производства в течение года, приходят и списывают в расход по нормативно-прогнозной себестоимости. В конце года, на суммы выявленных калькуляционных разниц производят корректировочные записи.

Однако, некоторые виды продукции оценивают по ценам возможной реализации (волос, шерсть-линька, перо, пух, кожи животных и т.п.). Причем эта оценка в конце года не корректируется.

Побочная продукция (солома, солоха, ботва) оценивается в нормативной оценке (в размере фактических затрат на уборку и транспортировку) и исходя из кормового достоинства. Побочная продукция (навоз, помет) оценивается в нормативной оценке исходя из фактических затрат на уборку и транспортировку, включая стоимость подстилки.

Продукция промышленных производств оценивается по фактической стоимости переработки с учетом фактической стоимости перерабатываемого продукта.

## **9.2 Документальное оформление движения материалов, готовой продукции, товаров и их учет в местах хранения**

Первичный учет зерновой продукции, полученной от урожая, можно вести, используя два варианта.

При **первом варианте** используют **Реестры отправки зерна и другой продукции с поля** (ф. 401-АПК), которые выдаются комбайнерам и возчикам.

В бухгалтерии организации бланки реестров нумеруются по порядку, выдаются под расписку комбайнерам и возчиками и регистрируются в специальном журнале.

Приемщик на основании Реестров (водителя) производит записи в **Реестре приема зерна весовщиком** (ф. № 406-АПК). Итоговые данные Реестра приема зерна весовщиком служат основанием для записей в **Накопительную ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции** (ф. № 408-АПК).

При **втором варианте** применяются талоны: **Талон комбайнера** (ф. 402-АПК) и **Талон водителя (тракториста-машиниста)** (ф. 403-АПК).

Водитель (тракторист-машинист) передает полученные от комбайнеров талоны весовщику (заведующему током), который взвешивает поступившее зерно и производит запись в **Реестре приема зерна от водителя** (ф. 405-АПК). Одновременно заведующий током (весовщик) производит запись номеров талонов комбайнеров, фамилию водителя (тракториста-машиниста), номер автомобиля (трактора) и массу зерна в **Реестре приема зерна весовщиком** (ф. 406-АПК), который является основанием для записей в **Накопительную ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции** (ф. 408-АПК).

Первый экземпляр накопительной ведомости и приложенные к ней реестры приема зерна весовщиком являются основанием для составления **Ведомости движения зерна и другой продукции** (ф. 409-АПК) и **Отчета о движении продукции и материалов** (ф. 215-АПК).

Отправка зерновой и другой продукции растениеводства заготовительным организациям и прочим покупателям оформляется **Товарно-транспортной накладной** (ф. ТТН-1) и **товарной накладной** (ТН-2).

Результаты процесса сортировки продукции отражают в Акте на сортировку и сушку продукции растениеводства (ф. 410-АПК), который составляют в одном экземпляре.

**Требование-накладная** (ф. 203-АПК) используется для оформления операций по внутреннему перемещению материальных ценностей в организации и составляется в двух экземплярах.

Для учета выхода продукции овощеводства, садоводства, картофеля (при ручной уборке) используется **Дневник поступления сельскохозяйственной продукции** (ф. 411-АПК).

Расход семян и посадочного материала на посев оформляют **Актом на списание семян и посадочного материала** (ф. 208-АПК), который составляется в одном экземпляре.

Корма, скормленные скоту путем выпаса, оформляют **Актом на оприходование пастбищных кормов** (ф. 205-АПК). Скошенная зеленая масса трав, а также ботва корнеплодов, капустный лист и другие культуры, предназначенные на корм скоту, перед скармливанием их животным должны быть обязательно взвешены. В конце дня по отвесам весовщика заведующий фермой записывает количество зеленой массы в **Ведомость учета расхода кормов** (ф. 202-АПК), которую составляют в двух экземплярах.

Результаты работы комиссий по приемке сена (соломы), силоса оформляются **Актами приема – передачи грубых и сочных кормов** (ф. 204-АПК) в двух экземплярах.

Корма со складов или других мест хранения для скармливания животным отпускают по **Ведомости учета расхода кормов** (ф. 202 АПК), которую оформляют в двух экземплярах. Для обобщения информации об израсходованных кормах по каждой группе животных за месяц в физических и кормовых единицах составляют **Накопительную ведомость учета кормов** (ф. 213-АПК).

Первичным документом по учету молока является **Журнал учета надоя молока** (ф. 412-АПК), который применяется для ежедневного учета надоенного молока в подразделении и ведется в течение 15 дней руководителем подразделения. Также может использоваться **Карточка учета надоя молока** (ф. 413-АПК), которая предназначена для ежедневного учета надоенного молока по каждой доярке в течение месяца.

При отправке молока на молокозаводы выписывается **Товарно-транспортная накладная** (ф. ТТН-1). При отправке молока в собственные детские учреждения, столовые организации выписывают **Требование-накладную** (ф.203-АПК) или **Лимитно-заборную карту** (ф. 201-АПК). Расход молока на выпойку молодняка животных отражают в Ведомости учета расхода кормов (ф.

202-АПК). Для обобщения данных о ежедневном движении молока по каждому подразделению ежедневно составляют в двух экземплярах **Ведомость учета движения молока** (форма 414-АПК).

Прием молока от граждан для последующей его реализации перерабатывающим организациям отражается в **Книжке учета приемки (закупки) молока у граждан** (ф.420-АПК) и **Журнале учета приемки (закупки) молока у граждан** (ф. 421-АПК).

Для оформления операций по закупке сельскохозяйственной продукции у граждан по договорам составляется **Приемно-расчетная ведомость на закупку сельскохозяйственной продукции у граждан** (ф. 422-АПК).

Шерсть, полученную в период стрижки овец, приходят по **Акту настрига и приемки шерсти** (ф. 415-АПК) двух экземплярах.

Оприходование яиц производится в **Дневнике учета сбора яиц** (ф. 416-АПК). В специализированных птицеводческих организациях производится сортировка яиц в цехе инкубации, которая оформляется **Актом а сортировку яиц** (ф. 417-АПК) в одном экземпляре. Он служит основанием для записей в **Отчет о процессах инкубации** (ф. 310-АПК).

Основным первичным документом на оприходование, поступающих от поставщиков товарно-материальных ценностей, являются **Товарно-транспортные накладные** и **товарные накладные**.

Для получения товарно-материальных ценностей со склада поставщика представителю организации выписывают **доверенность** в одном экземпляре на каждое получение ценностей. Выписанная доверенность регистрируется в **Журнале учета выданных доверенностей**.

В отдельных случаях работники организации приобретают материалы (канцтовары, автомобильное масло, замки и др.) за наличный расчет для нужд организации. Оприходование материалов, закупленных за наличный расчет, производится на основании документов, подтверждающих покупку, которые прилагаются к **авансовому отчету** (кассовый чек).

Систематический отпуск товарно-материальных ценностей оформляют **Лимитно-заборной картой** (ф.201-АПК), которую выписывают в двух экземплярах на месяц. Она является накопительным документом.

Разовый отпуск товарно-материальных ценностей со склада, перемещение из структурных подразделений внутри хозяйства производится на основании **Требования-накладной** (ф. 203-АПК).

**Акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений и гербицидов** (ф. 206-АПК) применяется для списания удобрений и гербицидов и включения их стоимости в затраты по возделыванию сельскохозяйственных культур.

**Акт об использовании химических средств защиты растений** (ф. 207-АПК) применяется для включения стоимости химических средств защиты растений (пестицидов).

**Акт на списание инвентаря, спецодежды и спецобуви** (ф. 209-АПК) применяется для списания инвентаря, хозяйственных принадлежностей, спецодежды и спецобуви.

На каждого работника, которому выдают спецодежду, спецобувь, открывается **Личная карточка учета спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений** (ф. 210-АПК).

Списание в затраты, израсходованных на производство, нефтепродуктов производят на основании **путевых и учетных листов**, предварительно обобщенных в **Накопительной ведомости учета работы грузового автотранспорта** (ф. 603-АПК), **Накопительной ведомости учета использования машинно-тракторного парка** (ф. 602-АПК).

Списание строительных материалов, израсходованных на строительство объектов, производится на основании **Отчета о расходе основных материалов в строительстве** в сопоставлении с расходом их по нормам (ф. М-29).

Для обеспечения сохранности запасов и готовой продукции организуется складское хозяйство. Все складские помещения должны быть оборудованы противопожарными средствами, иметь налаженное весовое хозяйство, необходимый инвентарь.

На всех складах, в кладовых и других местах хранения учет движения материальных ценностей ведут на **Карточках складского учета** (ф. 211-АПК) или в **Книгах складского учета** (ф. 212-АПК).

В конце каждого месяца на основании первичных документов и записей в книге (карточках) складского учета материально ответственные лица составляют **Отчет о движении продукции и материалов** (ф. 215-АПК), а по нефтепродуктам – **Отчет о движении топлива и смазочных материалов** (ф. 216-АПК). К отчету прилагают все первичные документы за месяц. Отчеты составляют материально ответственные лица в натуральных измерителях, оценку отраженных в отчете материальных ценностей производят в бухгалтерии. Отчеты составляют в двух экземплярах.

### **9.3 Синтетический и аналитический учет материалов**

Для учета материальных ценностей в плане счетов предназначен активный счет 10 «Материалы». По дебету счета отражается наличие и поступление ценностей, по кредиту – их списание.

Аналитический учет материально-производственных запасов на счете 10 строится по каждому их виду в разрезе следующих субсчетов:

- 10-1 «Сырье и материалы»;
- 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;
- 10-3 «Топливо»;
- 10-4 «Тара и тарные материалы»;
- 10-5 «Запасные части»;
- 10-6 «Прочие материалы»;
- 10- 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 10- 8 «Временные сооружения»;
- 10- 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты»;

- 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;  
 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»;  
 10-12 «Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы».

Поступление материалов отражается:

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
<b>10</b>	60	Отражена стоимость приобретенных у поставщиков материалов
18	60	Отражен входной НДС по приобретенным ценностям
60	51	Оплата поставщику
<b>10,18</b>	71	Приобретены материалы за наличный расчет с учетом НДС
<b>10</b>	90	Отражены излишки материалов при инвентаризации
<b>10</b>	23	Изготовлены материалы в собственной мастерской
<b>10</b>	91	Оприходованы материалы при разборке основных средств
<b>10</b>	20	Оприходованы семена, корма, полученные из собственных производств

Выбытие (отпуск) материалов отражают:

08	<b>10</b>	Отпуск на строительство основных средств
20, 23, 25, 26, 44	<b>10</b>	Отпуск в основное и прочее производство
91	<b>10</b>	Списание материалов для ликвидации основных средств, последствий стихийных бедствий и т.д.
94	<b>10</b>	На сумму недостачи, выявленной в результате инвентаризации
90	<b>10</b>	На учетную стоимость реализованных материалов
62	90	На сумму выручки от реализации
90	68	На НДС от выручки
90	23/3	Расходы, связанные с реализацией
51	62	Поступление выручки
20-2	20-1	Скормлены пастбищные корма на корню продуктивному скоту
23-8	<b>10</b>	Списаны корма на корм рабочему скоту
20-2	<b>10</b>	Списаны корма на корм продуктивному скоту
20-1	<b>10</b>	Списаны семена на посев

В бухгалтерии организации учет движения материалов осуществляется в **Сальдовых ведомостях** ф. 608-АПК, ф. 609-АПК; **Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары** ф. 46-АПК. Синтетический учет ведется в **журнале-ордере** ф. 10-АПК.

#### **9.4 Синтетический и аналитический учет готовой продукции и товаров**

На счете **43 «Готовая продукция»** учитывается сельскохозяйственная продукция.

Если получаемая из производства продукция полностью направляется для использования в данной организации в качестве сырья, семян, кормов, то ее приходят непосредственно на счет **10 «Материалы»**.

По дебету счета **43 «Готовая продукция»** отражают поступление продукции по различным каналам, а по кредиту ее выбытие.

Сельскохозяйственные организации могут к счету 43 «Готовая продукция» предусматривать субсчета. Аналитические счета открывают по видам и сортам продукции.

43	20	Оприходована продукция растениеводства в первоначальной массе
43	43	Продукция передана в сортировку (при наличии разных материально-ответственных лиц)
43	43	Оприходована товарная часть продукции после сортировки и сушки
10	43	Оприходованы семена после сортировки и сушки
10	43	Оприходованы зерноотходы исходя из процента содержания в них зерна
43	20	Сторнируются мертвые (неиспользованные) отходы, усушка
43	20	Сторнируется разница в стоимости зерна и зерноотходов
43	08	Оприходована продукция, полученная от молодого сада
43	20	Оприходована продукция животноводства и промышленных производств
43	29	Оприходована продукция обслуживающих производств
43	76	Оприходована продукция, принятая у граждан для реализации
43	75	Оприходована продукция, полученная от учредителей в счет взносов в уставный капитал
43	90-7	Оприходованы излишки готовой продукции, выявленные при инвентаризации
90-4	43	Списывается реализованная продукция
20	43	Списывается продукция, использованная на корм (молоко на выпойку телят, поросят)
94	43	Отражена недостача продукции, выявленная при инвентаризации

Товары представляют собой часть запасов организации, приобретенных или полученных от других юридических лиц и предназначенных для комплектации готовой продукции без дополнительной обработки, для продажи или перепродажи.

Товары учитываются на счете **41 «Товары»**.

К счету могут быть открыты субсчета:

- 1 – Товары на складах;
- 2 – Товары в розничной торговле;
- 3 – Тара под товаром и порожня;
- 4 – Покупные изделия;
- 5 – Товары, предназначенные для подготовки на сторону;
- 6 – Предметы проката.

41	60	Оприходованы товары, полученные от поставщиков
41	42	Отражена наценка, если учет ведется по розничным ценам
41	71	Оприходованы товары, приобретенные за наличный расчет
41	75-1	Оприходованы товары, поступившие от учредителей
41	76-3	Оприходованы товары, поступившие в качестве возмещения претензии
41	90-7	Оприходованы излишки товаров, выявленные в результате инвентаризации
41	98	Оприходованы товары, поступившие безвозмездно
90	41	Реализованы товары
94	41	Отражена недостача товаров, выявленная в результате инвентаризации
90	42	Списывается сторнировочной записью наценка по реализованным товарам

В бухгалтерии организации учет движения готовой продукции и товаров осуществляется в **Сальдовых ведомостях ф. 608-АПК, ф. 609-АПК; Ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары ф. 46-АПК.** Синтетический учет ведется в **журнале-ордере ф. 10-АПК.**

### **9.5 Учет животных на выращивании и откорме**

Животные на выращивании и откорме составляют особую группу оборотных средств. Молодняк животных и животные на откорме являются предметами труда. Молодняк животных, достигший определённого возраста, переводят в основное стадо, при этом он переходит в группу средств труда, и наоборот, скот, выбракованный из основного стада и поставленный на откорм, становится предметом труда.

В процессе выращивания молодняка животных и откорма скота в стаде животных постоянно происходят изменения, что отражается в документах:

**Акт на оприходование приплода животных (ф. 304-АПК);**

**Акт на оприходование приплода зверей (ф. 305-АПК);**

**Акт на вывод и сортировку суточного молодняка птицы (ф. 309-АПК);**

**Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами (ф. 419-АПК);**

**Акт на перевод животных (ф. 303-АПК);**

**Ведомость взвешивания животных (ф. 306-АПК);**

**Ведомость определения прироста живой массы (ф. 307-АПК);**

**Акт на выбытие животных и птицы (ф. 302-АПК).**

Для обобщения данных о наличии и движении животных на выращивании и откорме бухгалтерский учет должен способствовать их правильной оценке.

Оприходование приобретённого молодняка животных, птицы и взрослого скота для доращивания и откорма производится по ценам приобретения с добавлением всех расходов, связанных с покупкой и доставкой животных в организацию. Приплод, полученный в организации, при оприходовании оценивают следующим образом:

- телят в молочном скотоводстве – по нормативно-прогнозной себестоимости головы приплода, которая определяется исходя из 10% затрат на содержание скота основного стада;

- телят в мясном скотоводстве – исходя из живой массы телёнка и нормативно-прогнозной себестоимости 1 кг живой массы телят-отъемышей;

- поросят – исходя из живой массы при рождении и нормативно-прогнозной себестоимости 1кг живой массы поросят-отъемышей.

При реализации, переводе молодняка животных в течение года из одной возрастной группы в другую, в основное стадо, другом выбытии животных оценивают по нормативно-прогнозной себестоимости 1ц живой массы.

Выбракованный из основного стада и поставленный на откорм продуктивный скот приходится по балансовой стоимости.

Полученный в результате выращивания и откорма прирост живой массы, выявленный при взвешивании животных, оценивается по нормативно-прогнозной себестоимости 1ц прироста живой массы.

В конце года, после составления расчёта себестоимости продукции, нормативно-прогнозную оценку молодняка животных и животных на откорме корректируют до уровня фактической (методом «красное сторно», или дополнительной записи).

Все изменения в стаде, зафиксированные в первичных документах, отражают в **Книге учёта движения животных и птицы** (ф. 301-АПК).

Ежемесячно в книге учёта движения животных и птицы выводят итоги, которые переносят в **Отчёт о движении скота и птицы на ферме** (ф.311-АПК).

Синтетический учёт молодняка животных, скота на откорме, зверей, птицы, кроликов и пчёл ведут на активном балансовом счёте 11 «Животные на выращивании и откорме».

Счёт по отношению к балансу активный, на дебете отражают наличие молодняка и скота на откорме, птицы, зверей, кроликов и пчёл на начало года, поступление их в течение года, а также дооценку молодняка и откормочного поголовья вследствие прироста живой массы. По кредиту счёта учитывают выбытие животных в связи с переводом молодняка в основное стадо и выбытием из хозяйства по разным причинам (продажа, забой и т.п.).

Аналитический учёт животных ведут по видам молодняка животных и животных на откорме, производственным учётным группам и полу.

11	20-2	Оприходован приплод молодняка продуктивных животных
11	23	Оприходован приплод, полученный от рабочего скота
11	20-2	Отражен прирост живой массы продуктивного скота
11	23	Отражен прирост живой массы рабочего скота
11	01	Выбракованы (из одной фермы на другую) и поставлены на откорм животные из основного стада
11	11	Переведены животные из одной половозрастной группы в другую, из одной фермы на другую
11	60	Оприходован приобретенный молодняк
11	23, 71 70, 69, 76	Отражены затраты, связанные с покупкой и доставкой животных в организацию
11	11	Передан молодняк животных на доращивания
11	76	Отражен прирост живой массы, полученной на доращивании
11	11	Оприходован скот после доращивания
11	76	Оприходованы животные, принятые у населения для реализации
11	75-1	Оприходованы животные, поступившие от учредителей в счет вкладов в уставный капитал организации
11	98	Оприходован молодняк животных, поступивший безвозмездно
08	11	Переведены животные в основное стадо
94	11	Отражен падеж, недостача в результате инвентаризации
90	11	Списан молодняк животных, переданный безвозмездно
90	11	Списаны павшие и вынужденно забитые животные, пострадавшие от эпизоотии и стихийных бедствий
90	11	Реализован молодняк животных и животные с откорма
90	11	Выдан молодняк животных работникам организации в порядке натуральной оплаты
20-3	11	Списаны животные на забой, осуществляемый в своей организации

Для учета животных на выращивании и откорме предназначен **журнал-ордер ф. 14-АПК**.

## ТЕМА 10. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

*10.1 Понятие и состав фонда заработной платы и выплат социального характера*

*10.2 Порядок расчета заработной платы, оплаты отпусков, пособий и удержаний из заработной платы*

*10.3 Первичный и сводный учет труда и его оплаты*

*10.4 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда*

*10.5 Учет расчетов с Фондом социальной защиты населения*

### 10.1 Понятие и состав фонда заработной платы и выплат социального характера

Статьей 57 Трудового кодекса Республики Беларусь определено, что заработная плата – совокупность вознаграждений, исчисляемых в денежных единицах или (и) натуральной форме, которые наниматель обязан выплатить работнику за фактически выполненную работу, а также за периоды, включаемые в рабочее время.

В соответствии с действующим законодательством в состав фонда заработной платы входят следующие выплаты:

1. Заработная плата за фактически выполненную работу и отработанное время (заработная плата за отработанное время, выполненную работу, доплаты за совмещение профессий, расширение зон обслуживания и др.).

2. Выплаты стимулирующего характера (надбавки за классность, профессиональное мастерство, вознаграждения за выслугу лет, к юбилейным датам, премии, носящие регулярный характер и др.).

3. Выплаты компенсирующего характера (доплаты за работу в особых условиях труда, надбавки за работу в местности с тяжелыми климатическими условиями, за работу в ночное время, выходные и праздничные дни и т. п.).

4. Оплата за неотработанное время (оплата основных и дополнительных отпусков, оплата льготных часов работы подростков, оплата труда работников, привлекаемых к выполнению государственных и общественных обязанностей, оплата простоев не по вине работника и т.п.).

5. Выплаты социального характера (стоимость бесплатного питания, возмещение расходов по квартирной плате, найму жилья и др.).

Формы оплаты труда: повременная и сдельная

**Повременная оплата труда** предусматривает начисление заработной платы за фактически отработанное время и подразделяется на простую повременную и повременно-премиальную.

**При сдельной оплате** размер заработка зависит от количества изготовленной продукции (выполненной работы, оказанных услуг) в соответствии с установленными сдельными расценками.

При сдельной форме оплаты труда может быть несколько её разновидностей: прямая сдельная, сдельно-прогрессивная, сдельно-премиальная, косвенно-сдельная и аккордная.

Для определения размера заработной платы в Республике Беларусь применяют **тарифную систему**, элементами которой являются тарифно-квалификационные справочники, тарифные сетки и тарифные ставки.

На основании действующих нормативных актов каждая организация разрабатывает **Положение по оплате труда**, которым руководствуется при начислении заработной платы работникам в течение года.

## **10.2 Порядок расчета заработной платы, оплаты отпусков, пособий и удержаний из заработной платы**

Работникам 1 раз в год предоставляется **отпуск**. Отпуск за первый год работы положен работнику по истечении 6 месяцев непрерывной работы у данного нанимателя. В соответствии с Трудовым кодексом продолжительность отпусков всех категорий работников устанавливается в календарных днях (минимальная продолжительность отпуска 24 календарных дня). Оплата отпуска производится исходя из среднего заработка за 12 календарных месяцев, предшествующих уходу в отпуск. Среднемесячная зарплата определяется путем деления суммы начисленной зарплаты за месяцы, принимаемые для расчета, на количество месяцев. Далее определяют среднедневную зарплату. Для расчета среднедневного заработка среднемесячная зарплата делится на 29,7 (среднемесячное число календарных дней, исчисленное в среднем за 5 лет). Затем среднедневной заработок умножают на количество дней отпуска.

**Пособие по временной нетрудоспособности** начисляется работникам исходя из среднедневного заработка, исчисленного за 6 календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором наступила нетрудоспособность. Размер среднедневного заработка устанавливается путем деления суммы заработка, учитываемого для исчисления пособия, на количество календарных дней этого периода. При этом пособие по временной нетрудоспособности рассчитывается в размере 80% среднедневного заработка за первые 12 календарных дней нетрудоспособности и в размере 100% среднедневного заработка за последующие календарные дни непрерывной временной нетрудоспособности.

Из заработной платы работников производятся **удержания**. Они бывают:

- обязательными (подходный налог, удержания в Фонд социальной защиты населения, удержания по исполнительным документам, удержание аванса);
- необязательными (производятся по заявлению работника или по распоряжению нанимателя и с согласия работника).

Ставка подоходного налога составляет 13%. При удержании подоходного налога следует учитывать налоговые вычеты (т. е. суммы заработной платы, с которых подоходный налог не исчисляется). Это стандартные налоговые вычеты, а также могут предоставляться имущественные и социальные налоговые вычеты.

В Фонд социальной защиты населения ежемесячно из заработной платы работника удерживается 1%.

Из заработной платы работника могут производиться удержания по исполнительным документам (алиментов, штрафов по решению суда и др.). Удержание алиментов производится из суммы начисленного заработка за минусом по-

доходного налога и удержаний в Фонд социальной защиты населения в размере 25% на одного ребенка, 33% на двоих детей, 50% на троих и более детей.

По распоряжению нанимателя и с согласия работника из заработной платы могут удерживаться невозвращенные подотчетные суммы, суммы возмещаемого материального ущерба. Также по заявлению работника могут удерживаться профсоюзные взносы в размере 1%, квартплата, плата за содержание детей в детских дошкольных учреждениях и др.

### **10.3 Первичный и сводный учет труда и его оплаты**

Для учета отработанного времени и начисления заработной платы административно-управленческому персоналу и другим работникам, выполняющему свои функции при повременной оплате труда применяется **Табель учета рабочего времени и начисления заработка за месяц**.

В растениеводстве для учета работ, выполненных ручным способом или с применением живой тягловой силы, и начисления заработной платы применяется **Книжка бригадира по учету труда и выполненных работ**.

**Учетный лист тракториста-машиниста за месяц** применяется для учета работ, выполняемых тракторами, комбайнами и другими самоходными машинами (кроме транспортных работ). Он выписывается на каждого тракториста-машиниста. В нем производится начисление оплаты труда трактористу-машинисту за каждый день работы.

Для учета работы тракторов на транспортных работах используется **Путевой лист трактора**, который состоит из 2-х частей. В первой отражается задание, выданное трактористу на выполнение работ, во второй – результаты его выполнения.

Для учета отработанного времени и начисления заработной платы работникам животноводства применяют **Табель учета рабочего времени и начисления заработка работникам животноводства за месяц**.

Во вспомогательных, промышленных (подсобных) обслуживающих и прочих производствах, а также на строительных и монтажных работах для учета выполненных объемов работ, затрат труда и начисления заработной платы используется **Наряд на сдельную работу**. Документ оформляется как для группового выполнения работ, так и для индивидуального выполненного конкретным исполнителем.

Первичным документов для начисления заработной платы шоферам является **Путевой лист**.

Оплату за время отпуска начисляют на основании **Расчета среднемесячного заработка**.

Основанием для назначения пособий за дни болезни является **Листок нетрудоспособности**, выданный лечебным учреждением и оформленный в установленном порядке.

Регистром аналитического учета, в котором отражаются расчёты по заработной плате с каждым работником, является **Расчётно-платёжная ведомость**.

Для отнесения в затраты на производство суммы начисленной заработной платы накапливают и группируют в специальных накопительных документах:

– **накопительной ведомости учёта использования машинно-тракторного парка;**

– **накопительной ведомости учёта работы грузового автотранспорта;**

– **накопительной ведомости учёта затрат в ремонтной мастерской.**

Суммы начисленной заработной платы, отработанное время и другие расходы, сгруппированные в накопительных ведомостях, ежемесячно обобщают в **производственных отчётах**, которые составляются по видам производств, структурным подразделениям, а затем и в целом по предприятию.

Для сводного учёта расчётов по оплате труда, контроля за фондом заработной платы и составления установленной отчётности предназначены **Сводная ведомость начисленной оплаты по её составу и категориям работников (ф. № 58-АПК)** и **Сводная ведомость по расчётам с работниками (ф. № 59-АПК).**

#### **10.4 Синтетический и аналитический учёт расчетов с персоналом по оплате труда**

Синтетический учёт расчётов по оплате труда ведут на счёте 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда». На нем обобщается информация о расчётах с работниками, как состоящими в списочном составе сельскохозяйственной организации, так и не состоящими. Счёт 70 является пассивным. По кредиту счёта отражают суммы начисленной основной и дополнительной оплаты труда, премий, пособий и другие выплаты, а по дебету отражаются выплаченные суммы заработной платы, премий, пособий по временной нетрудоспособности, суммы удержанных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний, установленных законодательством.

Аналитический учёт расчётов с работниками по оплате труда и начислению заработной платы осуществляется по каждому работнику.

На отражение операций по начислению заработной платы и удержаниям составляются следующие корреспонденции счетов:

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
		Начисление оплаты труда, включая доплаты и надбавки, отпускных работникам, занятым:
20	<b>70</b>	в основном производстве
23	<b>70</b>	во вспомогательном производстве
11	<b>70</b>	приобретением молодняка животных
07	<b>70</b>	доставкой оборудования, требующего монтажа
10	<b>70</b>	доставкой материалов
26, 25	<b>70</b>	управлением организацией и отраслями
44	<b>70</b>	реализацией продукции на рынке, в фирменном магазине и т.п.
91	<b>70</b>	ликвидацией и реализацией основных средств и других долгосрочных активов
08	<b>70</b>	строительством и приобретением основных средств, созданием нематериальных активов
29	<b>70</b>	жилищно-коммунального хозяйства
	<b>70</b>	Начислено вознаграждение по итогам работы за год:

90-10 84		– за счёт прибыли текущего года – за счет прибыли прошлых лет
97	70	Начислена сумма отпускных, приходящаяся на следующий месяц
<b>70</b>	50	Выплачена заработная плата и пособия из кассы организации
<b>70</b>	51	Перечислена заработная плата работникам с расчётного счёта
<b>70</b>	90	Выдана натуральная оплаты труда, удержана стоимость выданного работникам льготного питания
<b>70</b>	68	Удержан из заработной платы подоходный налог
<b>70</b>	69	Удержаны из заработной платы суммы в пенсионный фонд
<b>70</b>	71	Удержаны из заработной платы неиспользованные подотчётные суммы
<b>70</b>	73	Удержаны из заработной платы суммы в возмещение материального ущерба
<b>70</b>	76	Удержаны из заработной платы депонированные суммы и суммы по исполнительным документам

Синтетический учёт по счёту 70 ведётся в **журнале-ордере №10-АПК**. В конце месяца кредитовый оборот счёта 70 и суммы, составляющие его, из журнала-ордера 10-АПК переносится в **Главную книгу**.

### 10.5 Учет расчетов с Фондом социальной защиты населения

Для учета расчетов с Фондом социальной защиты населения предназначен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». По кредиту счёта отражаются суммы начисленных страховых взносов, суммы пени за несвоевременный взнос платежей, суммы превышения расходов на выплату пособий над отчислениями, поступающие от Фонда на расчетный счет. По дебету отражается начисление выплат за счет Фонда и перечисленные Фонду обязательные страховые взносы.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
20, 23, 25, 26, 29, 44, 08, 10 и др.	<b>69</b>	Начислены платежи по обязательным страховым взносам от сумм заработной платы работников, занятых в разных производствах
70	<b>69</b>	Удержаны из суммы начисленной заработной платы обязательные страховые взносы
90-10	<b>69</b>	Начислены штрафные санкции на сумму недоначисленных страховых взносов в Фонд

Средства Фонда социальной защиты населения используются на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, пособий семьям, воспитывающим детей.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
<b>69</b>	70	Начислено пособие по временной нетрудоспособности, пособие на детей
70	50, 51	Выплачено пособие

Аналитический учёт расчетов по социальному страхованию и обеспечению ведётся в **Ведомости расчетов по социальному страхованию и обеспечению ф. 55-АПК**. Кредитовые стороны по счёту находят отражение в **Журнале-ордере ф. 10-АПК**.

## **ТЕМА 11. УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ И УСЛУГ)**

*11.1 Понятие, состав и классификация затрат, методы калькулирования себестоимости*

*11.2 Учет расходов на организацию производства и управление*

*11.3 Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости работ и услуг вспомогательных производств*

*11.4 Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции растениеводства*

*11.5 Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции животноводства*

*11.6 Учет затрат и исчисление себестоимости продукции промышленных производств*

*11.7 Учет затрат и услуг обслуживающих производств и хозяйств*

### **11.1 Понятие, состав и классификация затрат, методы калькулирования себестоимости**

Затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг), в бухгалтерском учете **группируются по статьям**: материальные ресурсы, используемые в производстве; оплата труда; отчисления на социальные нужды; содержание основных средств; работы и услуги; расходы по страхованию имущества; прочие затраты; потери от брака, падежа животных; общепроизводственные затраты; расходы денежных средств.

По **экономическому содержанию** затраты делят на затраты живого труда и овеществленного, что на практике находит конкретное выражение в затратах на оплату труда и в материальных затратах.

Затраты **по их отношению с производственному процессу** подразделяют на основные, а связанные с его организацией и управлением, – накладные.

По **способу включения в себестоимость отдельных видов продукции** расходы делят на прямые и косвенные.

По **составу** затраты предприятия подразделяются элементарные и комплексные.

В действующем Типовом плане счетов для бухгалтерского учета затрат на производство предназначены следующие счета: 20 «Основное производство»; 23 «Вспомогательные производства»; 25 «Общепроизводственные затраты»; 26 «Общехозяйственные затраты»; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»; 28 «Брак в производстве»; 97 «Расходы будущих периодов».

Для получения сводной информации о затратах производства данные из первичных документов переносят в соответствующие Накопительные ведомости, на основании которых составляют **Производственные отчеты по отраслям**, а затем **журнал-ордер ф. № 10- АПК**.

**Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции** – совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости, а также отнесения затрат на единицу продукции.

Общепринятой классификации методов не существует. Тем не менее, их можно сгруппировать по следующим признакам:

- по объектам учета затрат выделяют: попроцессный, попередельный, позаказный, поиздельный и обезличенный (котловой) методы;
- в зависимости от оперативности учета и контроля затрат: методы учета фактических и нормативных затрат.

### 11.2 Учет расходов на организацию производства и управление

Общепроизводственные (общепроизводственные) затраты связаны с обслуживанием отрасли. Учет общепроизводственных затрат ведут на счете 25 «Общепроизводственные затраты». По дебету счета в течение года учитывают затраты, а по кредиту – в конце отчетного периода (месяца, квартала, года) их списывают. К счету 25 «Общепроизводственные затраты» могут открываться (согласно учетной политике) субсчета в разрезе отраслей.

Общепроизводственные затраты растениеводства распределяют и относят на сельскохозяйственные культуры и виды работ незавершенного производства, а общепроизводственные затраты животноводства – на виды и технологические группы скота. Распределение осуществляют пропорционально общей сумме затрат, за исключением стоимости семян, посадочного материала в растениеводстве, кормов в животноводстве, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах или другим способом.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
25	70	На сумму начисленной оплаты труда работникам аппарата управления, а также персоналу, занятому обслуживанием производственного процесса
25	69	На сумму отчислений в Фонд социальной защиты населения
25	76	На сумму страхования персонала от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
25	23	На сумму выполненных услуг вспомогательными производствами (на водоснабжение, отопление, услуги, автотранспорта)
25	10	На стоимость материальных ценностей, израсходованных для нужд управления и обслуживания производства
25	71	На сумму командировочных расходов
25	02	На сумму начисленной амортизации по основным средствам общепроизводственного назначения
25	60	На стоимость потребленной электроэнергии, затрат на текущий ремонт помещений, техническое обслуживание, выполненные сторонними организациями
25	97	На сумму расходов на подписку специальной литературы, журналов, списанные в затраты в отчетном периоде
20	25	На списание общепроизводственных затрат

Общехозяйственные затраты это затраты, связанные с организацией производства и управлением организации в целом. Их синтетический учет ведут на счете 26 «Общехозяйственные затраты». По дебету данного счета отражаются затраты на содержание управленческого и общехозяйственного персонала. По

кредиту счета отражается в конце отчетного периода списание затрат в дебет субсчета 90-5 «Управленческие расходы».

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
26	70	На сумму начисленной оплаты труда работникам аппарата управления
26	69	На сумму отчислений в Фонд социальной защиты населения
26	76	На сумму страхования персонала от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
26	23	На сумму выполненных услуг вспомогательными производствами (на водоснабжение, отопление, услуги, автотранспорта)
26	10	На стоимость материальных ценностей, израсходованных для нужд управления
26	71	На сумму командировочных расходов
26	02	На сумму начисленной амортизации по основным средствам общехозяйственного назначения
26	60	На стоимость потребленной электроэнергии, затрат на текущий ремонт помещений, техническое обслуживание, выполненные сторонними организациями
26	97	На сумму расходов на подписку специальной литературы, журналов, списанные в затраты в отчетном периоде
26	05	На сумму начисленной амортизации нематериальных активов
90-5	26	На списание общехозяйственных затрат

### 11.3 Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости работ и услуг вспомогательных производств

К вспомогательным производствам в сельскохозяйственных организациях относятся: ремонтные мастерские, грузовой автомобильный транспорт, гужевой транспорт, электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснабжение, холодильные установки. Для учета затрат вспомогательных производств предназначен счет **23 «Вспомогательные производства»**.

Объектами учета прямых затрат **ремонтной мастерской** являются виды ремонтируемых машин (автомобили, тракторы, комбайны) по маркам, именованиям и инвентарным номерам, а также изготавливаемых изделий, инструментов и хозяйственных принадлежностей.

На каждом аналитическом счете прямые затраты ремонтной мастерской учитывают в разрезе калькуляционных статей. Цеховые расходы ремонтной мастерской учитываются на отдельном аналитическом счете.

Прямые и цеховые расходы ремонтной мастерской учитывают по дебету субсчета «Ремонтная мастерская» счета 23 в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов.

По каждому завершеному заказу (завершеному ремонту, вид изготовленных инструментов, запасных частей и т.д.) определяется фактическая себестоимость, которая списывается с кредита счета 23 в дебет счетов 10, 23, 20 и т.д.

Учет затрат по **энерго-, водо-, тепло и газоснабжению** осуществляется отдельно по каждому из этих вспомогательных производств.

Распределение затрат по потребителям производится пропорционально количеству потребленной электроэнергии, воды, газа и их фактической себестоимости.

Затраты по содержанию и эксплуатации *грузового, легкового, пассажирского автотранспорта и автомашин специального назначения* учитываются на субсчете «Автомобильный транспорт» счета 23.

Фактические затраты на эксплуатацию автомобилей слагаются из прямых и общегаражных расходов, приходящихся на данный вид транспорта после их распределения. Калькуляционными единицами являются: по грузовому автотранспорту – тонно-километры; по пассажирскому и легковому автотранспорту – часы работы или километры пробега, по специальным машинам – машинно-дни.

Фактическую себестоимость 1 тонно-километра определяют – делением общей суммы учтенных затрат на эксплуатацию автотранспортных средств, за вычетом стоимости оприходованных отработанных масел, изношенной авторезины, на количество выполненных тонно-километров.

Учет затрат на содержание **рабочего скота** ведут на субсчете «Гужевого транспорт» счета 23.

Объектами калькуляции по гужевому транспорту являются приплод и выполненные работы, измеряемые в рабочих днях, а калькуляционными единицами – одна голова приплода и один рабочий день лошади.

Учет **затрат по эксплуатации машин и оборудования** ведут на отдельном субсчете синтетического счета 23 «Вспомогательные производства».

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
<b>23</b>	10	Списана стоимость израсходованных материалов
<b>23</b>	02	Начислена амортизация по основным средствам вспомогательных производств
<b>23</b>	23-1	Отнесена стоимость ремонта, выполненного в ремонтной мастерской
<b>23</b>	70	Начислена заработная плата работникам вспомогательных производств
<b>23</b>	69	Произведены отчисления в Фонд социальной защиты населения
<b>23</b>	76-2	Произведены платежи по страхованию персонала от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
<b>23</b>	23	Отражена стоимость услуг, оказанных другими вспомогательными производствами
<b>23</b>	71	Списаны командировочные расходы
<b>23</b>	23	Распределены и списаны гаражные расходы, цеховые расходы
<b>23</b>	68	Начислены платежи по налогам и сборам
10,20,23	<b>23</b>	Определена и списана стоимость услуг ремонтной мастерской
20,25,26, 08,90	<b>23</b>	На стоимость услуг, оказанных автомобильным и гужевым транспортом
11	<b>23</b>	На стоимость оприходованного приплода от гужевого транспорта
20,25,26, 08,90	<b>23</b>	Распределены и списаны затраты по эксплуатации сельскохозяйственных машин и оборудования
20-1	<b>23</b>	Списаны затраты по эксплуатации узкоспециализированных машин

Учет затрат и выполненных работ ведут в **Производственном отчете по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машин и оборудования (форма № 18-В)**.

#### **11.4 Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции растениеводства**

Синтетический учет затрат и выхода продукции растениеводства ведется на синтетическом счете **20 «Основное производство» субсчете 1 «Растениеводство»**.

По дебету данного счета отражается сальдо (сумма незавершенного производства) на начало отчетного периода, а также учтенные за отчетный период фактические затраты на производство продукции растениеводства. По кредиту – сумма затрат, относящихся к гибели посевов от стихийных бедствий и выход продукции в нормативно-прогнозной оценке с доведением ее в конце года до фактического уровня.

Объектами учета затрат в растениеводстве (аналитическими счетами) являются: сельскохозяйственные культуры; виды работ незавершенного производства; затраты, подлежащие распределению; прочие объекты, связанные с заготовкой силоса, сенажа и т.п.

Объектами исчисления себестоимости продукции в растениеводстве являются отдельные виды основной или сопряженной продукции.

Побочная продукция растениеводства (солома, ботва и др.) не калькулируется и оценивается исходя из нормативных затрат на ее уборку, прессование, скирдование, транспортировку и выполнение других работ.

При исчислении себестоимости продукции **зерновых культур** из общей суммы на возделывание и уборку культуры, включая расходы на послеуборочную сушку и очистку зерна, исключают стоимость побочной продукции (соломы). Полученную сумму распределяют на полноценное зерно и используемые зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное (условное зерно). Себестоимость единицы (тонны, центнера) каждого вида продукции определяют делением исчисленных соответствующих сумм затрат на физическую массу зерна и зерноотходов.

Объектами калькуляции по **выращиванию льна-долгунца** являются льносемена и льносоломка. Себестоимость льносемян и льносоломки составляют производственные затраты на выращивание и уборку льна-долгунца. Общая сумма затрат распределяется на льносемя и льносоломку пропорционально их стоимости по ценам реализации.

Себестоимость 1 центнера льносемян и льносоломки определяют делением исчисленных производственных затрат на физическую массу каждого вида полученной продукции.

Себестоимость 1ц **картофеля** исчисляют делением общей суммы затрат на возделывание культуры и уборку урожая на массу полученных клубней.

Если организация производит сортировку картофеля, то калькулируется себестоимость стандартного и нестандартного картофеля. Тогда затраты на вы-

рашивание картофеля распределяются между ними пропорционально его стоимости по ценам реализации.

Объекты учета затрат в *овощеводстве открытого грунта* установлены с учетом объема производства продукции и специализации хозяйства. В специализированных овощеводческих хозяйствах учет затрат и исчисление себестоимости продукции производят отдельно по каждой культуре или группе однородных овощных культур, в неспециализированных хозяйствах – по основным овощным культурам или в целом по всей отрасли.

Себестоимость 1 ц овощей исчисляют делением затрат на возделывание культуры и уборку (без стоимости побочной продукции) на массу полученных овощей.

Если затраты учитывают по группе однородных овощных культур, себестоимость рассчитывается распределением общих затрат (без стоимости побочной продукции) между продукцией отдельных овощных культур пропорционально ее стоимости по ценам реализации.

Объектами калькуляции по *однолетним травам* являются отдельные виды получаемой продукции: сено, зеленая масса, семена. Если посеы однолетних трав используются для получения одного вида продукции (сена, зеленой массы), то себестоимость одного центнера исчисляется делением учтенной суммы затрат на массу произведенной продукции. При использовании сеяных трав для получения нескольких видов продукции затраты по возделыванию и уборке урожая распределяются между отдельными видами продукции по следующим коэффициентам за 1 ц: сено – 1,0; семена – 9,0; зеленая масса – 0,25.

Совокупные затраты, связанные с выращиванием и уборкой *многолетних трав*, распределяются между видами полученной продукции с помощью следующих коэффициентов на 1ц: сено – 1,0; семена – 75,0; зеленая масса – 0,3.

### **11.5 Учет затрат на производство и исчисление себестоимости продукции животноводства**

Затраты и выход продукции животноводства учитывают на счете **20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство»**, по дебету которого отражают затраты, а по кредиту – выход продукции в течение года.

В животноводстве объектами учета затрат являются отрасли, виды, технологические группы животных и производственные подразделения.

Объектом исчисления себестоимости в животноводстве является основная продукция – молоко, шерсть, яйца, приплод, прирост живой массы, общая живая масса и др.

В животноводстве получают побочную продукцию: навоз, птичий помет, шерсть-линька, конский волос и др. Побочная продукция не калькулируется, а ее стоимость вычитается из общей суммы затрат на содержание соответствующих видов (групп) животных.

По *основному молочному стаду* себестоимость продукции определяют вычитанием из общей суммы затрат, учтенных на аналитическом счете «Основное молочное стадо», стоимости побочной продукции в нормативной оценке. Оставшиеся затраты относят на валовой выход основной продукции – молоко и

приплод в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко – 90%, на приплод – 10%. Себестоимость 1 ц молока исчисляют делением суммы затрат, приходящейся на его производство, на физическую массу полученного молока, а себестоимость приплода – делением затрат, отнесенных на него, на количество голов приплода.

Себестоимость *прироста живой массы молодняка всех возрастов и взрослых животных, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм*, определяется расходами на их содержание за вычетом стоимости побочной продукции. Себестоимость 1 ц прироста живой массы исчисляется делением полученной суммы затрат на количество центнеров прироста живой массы.

Объектами исчисления себестоимости в *свиноводстве* являются приrost живой массы, живая масса, приплод, поросята-отъемыши.

В специализированных организациях по основному стаду свиней исчисляют себестоимость 1 ц прироста живой массы поросят до отъема (в возрасте до 2 месяцев) путем деления учтенных затрат на содержание основного стада свиней (свиноматок с поросятами до отъема, хряков-производителей), за исключением стоимости побочной продукции, на количество центнеров полученного прироста, включая живую массу приплода при рождении.

Объектами исчисления себестоимости в *птицеводстве* являются: по родительскому стаду – инкубационные яйца, по промышленному стаду – пищевые яйца, по молодняку птицы – приrost живой массы, по инкубации – суточные птенцы. Побочную продукцию птицеводства – перо, пух, отходы инкубационного цеха (задохлики, петушки, забитые в суточном возрасте) – оценивают по ценам возможной реализации или использования. В птицеводстве в связи с раздельным учетом по технологическим группам объектом исчисления себестоимости по каждой группе является один вид продукции. При расчете себестоимости из общей суммы затрат вычитается стоимость побочной продукции и делится на количество продукции.

### **11.6 Учет затрат и исчисление себестоимости продукции промышленных производств**

Для учета затрат и выхода продукции промышленных производств предназначен калькуляционный счет **20 «Основное производство»**, к которому выделяют отдельный *субсчет 3 «Промышленные производства»*. По дебету счета отражают все фактические затраты, произведенные за год промышленными производствами и подсобными промыслами, а по кредиту – выход продукции и стоимость услуг. Сельскохозяйственные организации открывают аналитические счета по видам промышленных производств.

При переработке зерна на *мельницах* объектами исчисления себестоимости являются: размол 1 ц зерна и 1 ц продукции (муки, круп). Себестоимость размола 1 ц зерна исчисляется, если на мельнице производят размол зерна своего и сторонних заказчиков. Для этого общую сумму затрат на работу мельницы (без стоимости переработанного собственного зерна) делят на количество размолотого зерна (собственного и давальческого). Для определения себестоимости 1 ц муки, круп и других продуктов необходимо к себестоимости размола, произве-

денного для своей организации, прибавить себестоимость собственного зерна, отпущенного в размол, и вычесть стоимость побочной продукции, а полученную сумму разделить на количество произведенной для организации готовой продукции.

Себестоимость продукции *переработки овощей, фруктов* складывается из суммы затрат на производство каждого вида продукции, включая стоимость использованного сырья, за вычетом стоимости использованных отходов. В качестве единицы исчисления себестоимости продукции используют как физическую массу (кг, т), так и условные единицы. Единицей калькуляции себестоимости по солению, квашению, сушению является 1 ц продукции, а по консервированию – 1000 условных банок (1 туб).

В *лесопильном производстве* калькулируются себестоимости распиловки 1 м<sup>3</sup> лесоматериала и 1 м<sup>3</sup> пиломатериалов. Для определения себестоимости распиловки кубометра лесоматериала необходимо сумму затрат на эксплуатацию лесопильного цеха (без стоимости лесоматериала) разделить на количество кубических метров лесоматериала, прошедшего распиловку (собственного и давальческого). Себестоимость 1 м<sup>3</sup> пиломатериалов исчисляется делением общей суммы затрат на содержание лесопильного цеха, включая стоимость собственного лесоматериала, за вычетом стоимости побочной продукции и затрат на распиловку дачвальческого сырья, на количество полученных кубических метров пиломатериалов от распиловки собственного лесоматериала. Побочную продукцию (горбыль, опилки) оценивают по ценам возможной реализации.

Стоимость *забитых животных* прямо включается в себестоимость полученного от забоя мяса (свинины, баранины, говядины и т.д.). Все остальные затраты на содержание цехов по убою животных или скотоубойных площадок учитываются вместе и распределяются между видами полученной продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации. Себестоимость 1 ц мяса по его видам определяют делением общей суммы затрат, включая стоимость забитых животных и приходящейся части распределяемых расходов по содержанию цехов по убою животных, за вычетом стоимости побочной продукции на количество полученной продукции.

### **11.7 Учет затрат и услуг обслуживающих производств и хозяйств**

На счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» учитывают расходы и доходы по жилищно-коммунальному хозяйству, предприятиям общественного питания, детским дошкольным учреждениям и др.

По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» учитываются затраты по содержанию и эксплуатации обслуживающих производств, а по кредиту отражаются выход продукции, доходы и поступления, а также списание затрат за счет предусмотренных источников.

Аналитические счета открываются по каждому виду производств в разрезе статей в Производственном отчете по прочим производствам и хозяйствам (ф. 18-3).

## **ТЕМА 12. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

*12.1 Понятие и порядок признания и формирования доходов и расходов от текущей деятельности*

*12.2 Документальное оформление и учет реализации продукции, товаров, работ и услуг*

*12.3 Учет расходов на реализацию*

*12.4 Учет прочих доходов и расходов по текущей деятельности*

*12.5 Учет доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности*

### **12.1 Понятие и порядок признания и формирования доходов и расходов от текущей деятельности**

Классификация доходов и расходов регулируется Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина РБ от 30.09. 2011 г. № 102 (с изм. и доп.).

Доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на:

- доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности.

**Доходами по текущей деятельности** являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности.

**Расходы по текущей деятельности** включают в себя:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

В состав *прочих доходов и расходов по текущей деятельности*, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчета 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»), включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;
- суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;
- стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных или переданных безвозмездно;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;
- суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;
- расходы обслуживающих производств и хозяйств;
- материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;

- не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам;
- штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;
- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению;
- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные организацией, подлежащие к уплате;
- другие доходы и расходы по текущей деятельности.

## **12.2 Документальное оформление и учет реализации продукции, товаров, работ и услуг**

Сельскохозяйственные организации поставляют производимую продукцию государственным заготовительным организациям на основании **договоров купли-продажи**. Одним из их видов является **Государственный контракт или договор контрактации**, которые заключаются на каждый календарный год на поставку еще не произведенной продукции

Для учета молока, закупаемого у населения, применяется **книжка учета приемки (закупки) молока у граждан формы 420-АПК**. Для учета поступления молока от сдатчиков и продажи его заготовительным организациям приемщик ведет **журнал учета приемки (закупки) молока у граждан формы 421-АПК**.

Для оформления операции по закупке животных у населения по договорам предназначен **акт на передачу (продажу), закупку у населения**.

При отправке продукции покупателям сельскохозяйственные организации выписывают **товарно-транспортные накладные (ф. ТТН-1)** или **товарные накладные (ТН)**.

На основании ТТН заготовительные организации составляют **приемные квитанции**.

Отпуск сельскохозяйственной продукции работникам организации в счет оплаты труда производится на основании **ведомостей произвольной формы**, подписанных руководителем и главным бухгалтером организации.

При оформлении реализации продукции за наличный расчет используют **требование-накладную** на отпуск продукции со склада и **приходный кассовый ордер (КО-1)** на оплату ее стоимости наличными в кассу организации.

В подтверждение факта выполнения работ и оказания услуг сторонним организациям оставляется **акт произвольной формы** в двух экземплярах.

Оплата задолженности за реализованную продукцию покупателями осуществляется путем перечисления денежных средств на расчетный счет организации по **платежному поручению**.

Счет **90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»** предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней.

К счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» могут быть открыты субсчета:

- 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-2 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»;
- 90-5 «Управленческие расходы»;
- 90-6 «Расходы на реализацию»;
- 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;
- 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»;
- 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»;
- 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;
- 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
90-4	11 43 10	Списана нормативно-прогнозная себестоимость реализованного: молодняка КРС в живой массе готовой продукции семян, кормов, материалов
90-4	23	Оказаны услуги собственным грузовым автотранспортом по доставке продукции до заготовительных организаций (по нормативно-прогнозной себестоимости)
62	90-1	Отражена причитающаяся к получению выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг (с учетом НДС)
90-2	68-2	Начислен налог на добавленную стоимость по реализованной сельскохозяйственной продукции и услугам
90-3	68-2	Отражена сумма единого налога по реализации продукции и услуг
90-5	26	Списана сумма управленческих расходов
90-6	44	Списаны расходы на реализацию
90-11 99	99 90-11	Определен финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) за месяц (прибыль, убыток)

Для отражения операций по реализации продукции при журнально-ордерной форме учета применяются следующие регистры:

**Реестр документов по реализации готовой продукции** (ф. 63-АПК) предназначен для накапливания и систематизации данных о реализации продукции покупателям и другим организациям. Записи в него производятся в течение месяца в хронологическом порядке.

**Реестр документов по реализации товарно-материальных ценностей, работ и услуг, основных средств и прочих активов** (ф. 64-АПК) используют для ежемесячной систематизации данных о реализации долгосрочных и прочих активов.

По окончании месяца итоговые данные из реестров ф. 63-АПК и ф. 64-АПК переносят в **ведомость учета реализации продукции, работ и услуг** (ф. № 62-АПК). Итоговые данные ведомости ф. 62-АПК ежемесячно переносят в **журнал-ордер № 11-АПК**, который является регистром синтетического учета.

### 12.3 Учет расходов на реализацию

Процесс реализации продукции связан с определенными расходами, которые подразделяются на *возмещаемые* и *невозмещаемые*.

Возмещаемые – это расходы, связанные с доставкой сельскохозяйственной продукции и скота на государственные заготовительные пункты. Они возмещаются по единым тарифам на автоперевозки исходя из зачетной массы закупленной продукции. Невозмещаемые – это расходы на затаривание, погрузку, разгрузку, рекламу продукции.

Невозмещаемые расходы по реализации продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях учитывают на счете **44 «Расходы на реализацию»**.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
44	51	Произведена оплата услуг по прохождению обязательного медицинского осмотра работниками, занятыми реализацией продукции, и приобретению санитарных книжек
44	76	Отражены суммы, уплаченные (подлежащие уплате) центру гигиены и санитарии за гигиеническую регистрацию продукции
44	70	Начислена заработная плата работнику, осуществляющему продажу продукции на рынке
44	69, 76-2	Произведены отчисления от суммы заработной платы продавца в ФССН и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний
44	23	Отнесены услуги собственного автотранспорта по доставке продукции на рынок
44	71	Списаны в состав расходов на реализацию расходы, произведенные подотчетными лицами (стоимость торгового места на рынке и др.)
44	43	Списана продукция, использованная на проведение специальных анализов при отпуске ее в реализацию и в качестве выставочного образца
44	76	Учтены расходы по рекламе продукции через газету
44	02, 05	Начислена амортизация по торговым помещениям, их оборудованию и нематериальным активам
44	76, 51	Учтены расходы по изучению конъюнктуры рынка
44	60	Отражены комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым организациям
44	41-3 10-4	Учтены расходы на тару и упаковку продукции
90-6	44	Списаны расходы на реализацию сельскохозяйственной продукции

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на реализацию» ведут по видам и статьям расходов в **Ведомости аналитического учета расходов по реализации ф. 51-АПК**. Итоговые данные ведомости по окончании месяца переносят в журнал-ордер ф. 11-АПК.

#### 12.4 Учет прочих доходов и расходов по текущей деятельности

На субсчете **90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»** учитываются доходы по текущей деятельности, кроме выручки от реализации, отражаемой на субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

По дебету субсчета **90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»** учитываются суммы начисленного НДС, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в со-

ответствии с законодательством, в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По дебету субсчета **90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»** учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством (кроме НДС). Их начисление также отражается по дебету счета 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На **субсчете 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»** учитываются прочие расходы по текущей деятельности.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
50, 51, 62	<b>90-7</b>	На сумму доходов, связанных с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств, полученных штрафов, пени и неустоек
73	<b>90-7</b>	Отражена сумма разницы между учетной и взыскиваемой стоимостью недостающих активов
10, 50, 51, 52, 60, 76	<b>90-7</b>	При безвозмездном получении запасов, денежных средств, получении оказанных услуг, выполненных работ
10, 11, 43, 50, 51	<b>90-7</b>	На суммы излишков запасов и денежных средств, выявленных при инвентаризации
60	<b>90-7</b>	Списание суммы кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности, при ликвидации юридического лица
<b>90-8, 90-9</b>	68	На сумму начисленного НДС и прочих налогов и сборов, исчисляемых от прочих доходов по текущей деятельности
<b>90-10</b>	10, 11, 41, 43	На стоимость имущества при безвозмездной передаче другим лицам
<b>90-10</b>	70, 69, 76-2	На начисленную материальную помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год, включая отчисления
<b>90-10</b>	60, 62, 76	Отражены неустойки, штрафы, пени за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате
<b>90-10</b>	62	При списании дебиторской задолженности, невозможной (нереальной) для взыскания или по которой истек срок исковой давности, если задолженность возникла в связи с осуществлением текущей деятельности
<b>90-10</b>	68, 69	На штрафы по платежам в бюджет и ФСЗН
<b>90-11 99</b>	99 <b>90-11</b>	Определен финансовый результат от прочих доходов и расходов по текущей деятельности

Субсчет **90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»** предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от текущей деятельности за отчетный период.

## 12.5 Учет доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности

В состав **доходов и расходов по инвестиционной деятельности**, учитываемых на счете **91 «Прочие доходы и расходы»**, включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов;
- суммы излишков и недостат инвестированных активов, выявленных в результате инвентаризации;
- проценты, причитающиеся к получению;
- прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности.

В состав **доходов и расходов по финансовой деятельности**, учитываемых на счете **91 «Прочие доходы и расходы»**, включаются:

- проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством);
- курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте;
- прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.

К счету **91 «Прочие доходы и расходы»** могут быть открыты субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Налог на добавленную стоимость»;
- 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»;
- 91-4 «Прочие расходы»;
- 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
50, 51, 52	<b>91-1</b>	На сумму доходов полученных от участия в уставных фондах других организаций
62	<b>91-1</b>	Начисление выручки от реализации основных средств и нематериальных активов
51, 52	<b>91-1</b>	На сумму полученных процентов за хранение денежных средств на счетах банка
01, 04	<b>91-1</b>	На стоимость излишков основных средств, нематериальных активов
10	<b>91-1</b>	Оприходованы материалы, полученные от ликвидации основных средств
<b>91-2</b>	68	Учтены суммы начисленного НДС, исчисляемые от прочих доходов
<b>91-3</b>	68	Учтены суммы налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов
<b>91-4</b>	66, 67	На сумму процентов, подлежащих к уплате, за пользование организацией кредитами, займами
<b>91-4</b>	01, 03, 04	На сумму остаточной стоимости выбывшего объекта основных средств, инвестиционной недвижимости, нематериальных активов
<b>91-4</b>	70, 69, 76-2, 23	На сумму расходов, связанных с ликвидацией основных средств и выбытием объекта инвестиционной недвижимости
<b>91-5</b>	99	Отражена сумма прибыли по инвестиционной и финансовой деятельности
99	<b>91-5</b>	Отражена сумма убытка по инвестиционной и финансовой деятельности

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по видам прочих доходов и расходов в **Ведомости учета операционных и внереализационных доходов и расходов ф. № 65-АПК**.

По окончании месяца итоговые данные ведомости ф. № 65-АПК по счету 91 переносят в **журнал-ордер ф. № 11-АПК**.

## ТЕМА 13. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ФОРМИРОВАНИЕ КАПИТАЛОВ И РЕЗЕРВОВ ОРГАНИЗАЦИИ

13.1 Формирование финансового результата отчетного года и его значение в оценке деятельности организации. Учет прибыли и убытков.

13.2 Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

13.3 Учет уставного, резервного и добавочного капиталов

13.4 Учет резервов предстоящих платежей

13.5 Учет доходов и расходов будущих периодов

### 13.1 Формирование финансового результата отчетного года и его значение в оценке деятельности организации. Учет прибыли и убытков.

Счет **99 «Прибыли и убытки»** предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период. По дебету отражаются суммы убытков (потерь, расходов), а по кредиту – суммы прибыли (доходов) организации. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период определяется конечный финансовый результат отчетного периода (чистая прибыль или чистый убыток).

По окончании отчетного года счет **99 «Прибыли и убытки»** закрывается. При этом заключительной записью последнего месяца отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отражается по дебету (кредиту) счета **99 «Прибыли и убытки»** и кредиту (дебету) счета **84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»**.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
Дебет	Кредит	
90-11	<b>99</b>	Отражена прибыль от текущей деятельности за отчетный период
<b>99</b>	90-11	Отражен убыток от текущей деятельности за отчетный период
91-5	<b>99</b>	Отражена прибыль по прочим доходам и расходам (по инвестиционной и финансовой деятельности) за отчетный период
<b>99</b>	91-5	Отражен убыток по прочим доходам и расходам (по инвестиционной и финансовой деятельности) за отчетный период
<b>99</b>	68	Отражено начисление налогов на прибыль и доходы и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) в соответствии с законодательством
<b>99</b>	84	Списание суммы чистой прибыли отчетного года (заключительной записью последнего месяца отчетного года)
84	<b>99</b>	Списание суммы чистого убытка отчетного года (заключительной записью последнего месяца отчетного года)

Синтетический учет по счету **99 «Прибыли и убытки»** осуществляется в **журнале-ордере ф. № 15-АПК**. Аналитический учет операций по счету **99** ведут в специальной таблице «Аналитические данные к счету **99 «Прибыли и убытки»**».

### 13.2 Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предназначен счет **84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»**.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
99	<b>84</b>	Списание суммы чистой прибыли отчетного года (заключительной записью последнего месяца отчетного года)
<b>84</b>	99	Списание суммы чистого убытка отчетного года (заключительной записью последнего месяца отчетного года)
<b>84</b>	70	Отражено начисление дивидендов, иных доходов от участия в уставном фонде учредителям (участникам), являющимся работниками организации
<b>84</b>	75	Отражены начисление дивидендов, иных доходов от участия в уставном капитале организации учредителям (участникам), не являющимся работниками организации, распределение прибыли, полученной простым товариществом, между участниками
<b>84</b>	80	Отражено направление чистой прибыли на пополнение уставного капитала
<b>84</b>	82	Отражено направление чистой прибыли на образование (пополнение) резервного капитала
82	<b>84</b>	На списание убытка при направлении на его погашение средств резервного капитала
83	<b>84</b>	Отнесена при выбытии основного средства сумма остатка добавочного капитала, накопившегося в результате проведенных переоценок

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» осуществляется по направлениям использования нераспределенной прибыли и источников погашения убытков организации.

Учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведется в журнале-ордере № 15-АПК.

### 13.3 Учет уставного, резервного и добавочного капиталов

Уставный капитал – совокупность вкладов (долей, акций) первоначально инвестированных учредителями организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных в учредительных документах, в денежном выражении.

Учет уставного капитала ведут на пассивном синтетическом счете **80 «Уставный капитал»**. По его кредиту отражают увеличение уставного капитала, а по дебету – уменьшение.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
75-1	<b>80</b>	Отражение величины уставного капитала на основании учредительных документов
07,08,10,11, 41,43,08	75-1	На стоимость фактического поступления имущества (вкладов) учредителей, участников
50, 51,52, 55	75-1	Поступление денежных средств от учредителей
83	<b>80</b>	Использование добавочного капитала для увеличения уставного капитала

82	<b>80</b>	Использование резервного капитала организации для увеличения уставного капитала
<b>80</b>	75-1	На сумму вкладов, возвращенных учредителям в части их вкладов
<b>80</b>	84	На сумму доведения величины уставного капитала до величины чистых активов организации (покрытие убытка)

Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала предназначен пассивный счет **82 «Резервный капитал»**. По кредиту отражают увеличение капитала, а по дебету – его использование. Аналитический учет по счету 82 «Резервный капитал» должен обеспечивать формирование информации об источниках каждого из резервных капиталов.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
84	<b>82</b>	Создан резерв на заработную плату на случай банкротства или ликвидации организации
75	<b>82</b>	За счет взносов учредителей создан резервный капитал
<b>82</b>	70	Использованы средства резервного капитала на погашение задолженности работникам по заработной плате, гарантийным и компенсационным обязательствам
<b>82</b>	84	Списаны убытки и потери отчетного года, прошлых лет
<b>82</b>	80	Средства резервного капитала направлены на увеличение уставного капитала

Для обобщения информации о наличии и движении добавочного фонда организации применяется пассивный счет **83 «Добавочный капитал»**.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
01, 03, 04, 07	<b>83</b>	На изменение стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки
<b>83</b>	02, 05	На корректировку сумм начисленной амортизации по долгосрочным активам в результате переоценки
<b>83</b>	75	Распределение добавочного капитала между учредителями производится, как правило, при ликвидации организации
<b>83</b>	80	Увеличение уставного капитала организации за счет ее добавочного капитала

Для отражения наличия и движения уставного, резервного и добавочного капитала предназначен журнал-ордер ф. № 12-АПК. Аналитический учет ведется в ведомости ф. № 69-АПК.

### 13.4 Учет резервов предстоящих платежей

Резервы предстоящих платежей создаются для равномерного включения предстоящих платежей в издержки производства и обращения. В частности, организации могут образовывать следующие резервы:

- на предстоящую оплату отпусков в случае неравномерного ухода работников в отпуска в течение года, включая отчисления на социальное страхование;

- суммы предстоящих платежей по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- резервы по выводу основных средств из эксплуатации;
- прочие резервы.

Для обобщения информации о наличии и движении данных резервов предназначен пассивный счет **96 «Резервы предстоящих платежей»**.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
20, 23, 44, 07, 08, 10,11, 43,41,25,26	<b>96</b>	Начислен резерв на оплату отпусков работникам соответствующих производств
<b>96</b>	70	Начислены отпускные работникам организации
<b>96</b>	69	Произведены начисления с отпускных в ФСЗН
<b>96</b>	76	Начислены платежи по обязательному страхованию персонала от несчастных случаев на производстве

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих платежей» ведут по отдельным резервам на обратной стороне **журнала-ордера ф. 10-АПК** в таблице «Аналитические данные» по счету 96 «Резервы предстоящих платежей».

### **13. 5 Учет доходов и расходов будущих периодов**

Для обобщения информации о доходах, полученных или начисленных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, используется пассивный счёт **98 «Доходы будущих периодов»**.

Счет 98 применяется также для обобщения информации о получении и использовании коммерческой организацией международной технической помощи, иностранной безвозмездной помощи, безвозмездной (спонсорской) помощи, а также о получении и использовании отдельных видов государственной поддержки в порядке, установленном законодательством.

Для учёта операций по счёту 98 «Доходы будущих периодов» применяют **журнал-ордер № 15-АПК**. Аналитический учёт операций по счёту 98 ведут в специальной таблице **Аналитические данные к счёту 98**.

Сельскохозяйственные организации осуществляют расходы, которые относятся к нескольким производственным циклам и включаются в себестоимость производимой продукции на протяжении нескольких отчетных периодов. Данные расходы называются **расходами будущих периодов**.

Аналитический учет расходов будущих периодов ведут в **производственном отчете по прочим видам затрат (расходов) (ф. №18-Ж)**. Данные производственного отчета в конце отчетного периода переносят в **журнал-ордер ф. № 10-АПК**.

## **ТЕМА 14. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ**

*14.1 Значение, виды и требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности*

*14.2 Состав и содержание бухгалтерской отчетности, порядок ее составления*

### **14.1 Значение, виды и требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности**

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляется на основе данных бухгалтерского учета и представляется в утвержденных формах по итогам работы организации за истекающий отчетный период.

Бухгалтерская отчетность состоит из взаимосвязанных форм, образующих по объему составляющих их показателей единую систему информации о финансовом состоянии организации.

Общие требования к бухгалтерской отчетности, содержание ее составляющих форм, правила оценки статей определяются Законом РБ от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» и Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» от 30 ноября 2018 г. № 73.

Отчетность должна соответствовать требованиям достоверности, целостности, своевременности, простоты, проверяемости, сравнимости, экономичности, соблюдению строго установленных процедур оформления и публичности.

Бухгалтерская отчетность в зависимости от периодичности составления подразделяется на промежуточную и годовую.

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

Бухгалтерская (финансовая) отчетность коммерческих организаций включает следующие типовые формы:

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о прибылях и убытках;
- Отчет об изменении собственного капитала;
- Отчет о движении денежных средств;
- Примечания к бухгалтерской отчетности, предусмотренные законодательством Республики Беларусь.

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

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» организации (за исключением Нацбанка РБ, бюджетных и страховых организаций) представляют годовую индивидуальную отчетность не позднее 31 марта года, следующего за отчетным.

## 14.2 Состав и содержание бухгалтерской отчетности, порядок ее составления

Бухгалтерская отчетность включает следующие типовые формы:

- Бухгалтерский баланс
- Отчет о прибылях и убытках
- Отчет об изменении собственного капитала
- Отчет о движении денежных средств
- Отчет о целевом использовании полученных средств
- Примечания к отчетности, предусмотренные законодательством РБ.

Основной формой бухгалтерской отчетности является **Бухгалтерский баланс**, в котором показатели отражены по начальным и конечным периодам в разрезе статей. Статьи бухгалтерского баланса заполняются на основании остатков Главной книги.

Бухгалтерский баланс характеризует имущественное и финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату путем представления данных о хозяйственных средствах (активы) и их источниках (собственный капитал и обязательства).

Данные бухгалтерского баланса на начало года должны соответствовать данным на конец прошлого года. Отчетная форма баланса – это баланс нетто, т.е. за минусом регулирующих величин (амортизации).

Активы баланса состоит из двух разделов: I «Долгосрочные активы» и II «Краткосрочные активы». Собственный капитал и обязательства включает разделы: III «Собственный капитал», IV «Долгосрочные обязательства», V «Краткосрочные обязательства».

В **Отчете о прибылях и убытках** показываются доходы и расходы по текущей деятельности, учитываемые на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», доходы и расходы по инвестиционной и финансовой деятельности, учитываемые на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В результате сопоставления доходов и расходов по различным видам деятельности в отчете определяются: прибыль (убыток) до налогообложения, чистая прибыль, совокупная прибыль (убыток).

Данные в форме приводятся как за отчетный год, так и за аналогичный период прошлого года.

Форма **«Отчет об изменении собственного капитала»** содержит данные о величине источников собственных средств на начало отчетного года, увеличении и уменьшении собственного капитала по отдельным направлениям.

В форме **«Отчет о движении денежных средств»** содержатся сведения о потоках денежных средств (поступление, направление денежных средств) с учетом остатков денежных средств на начало и конец отчетного периода в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности

Источниками данных для составления отчета служат Главная книга и учетные регистры по счетам бухгалтерского учета 50 «Касса»; 51 «Расчетный счет»; 55 «Специальные счета в банках»; 57 «Денежные средства в пути», а также эквивалентов денежных средств, отраженных на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

В **Отчете о целевом использовании полученных средств** приводится информация об источниках поступления средств в организацию и направлениях их расходования в течение отчетного года, остатках средств на конец отчетного года.

**Примечания к отчетности** характеризуют деятельность организации в отчетном году. Пояснительная записка должна содержать: описание основных направлений деятельности организации, способы ведения бухгалтерского учета, дополнительную информацию по отдельным статьям отчетности, приводятся данные по расшифровке дебиторской задолженности, кредиторской задолженности, полученным кредитам и займам, платежам в бюджет и фонд социальной защиты населения.

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

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» организации (за исключением Нацбанка РБ, бюджетных и страховых организаций) представляют годовую индивидуальную отчетность **не позднее 31 марта года**, следующего за отчетным.

Организации (за исключением Нацбанка РБ, банков, бюджетных и страховых организаций) представляют промежуточную индивидуальную отчетность в порядке и сроки, установленные: собственником имущества организации или государственными органами.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата ее почтового отправления или дата ее фактической передачи по принадлежности.

Годовая индивидуальная отчетность утверждается руководителем и представляется:

- собственникам (в соответствии с учредительными документами) и иным лицам, уполномоченным на ее получение законодательством Республики Беларусь;
- в инспекцию Министерства по налогам и в течение 10 дней после сдачи отчета в вышестоящую организацию;
- в отделение банка;
- в отдел статистики.