

РАЗДЕЛ 1. ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

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

1.1 Понятие о хозяйственном учете и его виды

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 и его виды

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.

Отличительной чертой его является быстрота получения и использования данных для управления. В этой связи в оперативном учете не требуется обязательного подтверждения каждой записи документами. Для передачи информации может быть использована телефонная, модемная (телефакс) и другие виды связи.

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. Для получения сведений в статистическом учете используются данные оперативного и бухгалтерского учета, а также данные, полученные специальными, присущими только ему приемами и способами.

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 все три вида измерителей (натуральный, трудовой, денежный), но денежный – имеет первостепенное значение, так как обеспечивает получение обобщенных показателей деятельности организации. Для организаций бухгалтерский учет является основным и занимает центральное место в системе хозяйственного учета.

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 Республике Беларусь 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.

Правовые и методологические основы бухгалтерского учета, требования к составлению и представлению бухгалтерской и финансовой отчетности определяет Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г., № 57-З (в ред. Закона Респ. Беларусь от 11.10.2022 г. № 210-З).

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 ее обязательств.

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

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. Хозяйственные операции, осуществляемые в данных процессах, формируют кругооборот капитала.

В процессе снабжения (заготовления) организация приобретает у поставщиков производственные запасы (материалы, топливо, удобрения, средства защиты 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. В процессе производства изготавливается новый продукт, стоимость которого превышает текущие издержки на величину вновь созданной стоимости, выраженной в форме прибавочного продукта.

На третьей стадии (процесс реализации) произведенный товар реализуется.

Реализация – совокупность хозяйственных операций по сбыту и продаже продукции. В процессе ее ритмичного осуществления товаропроизводителем возвращаются в денежной форме затраты, связанные с производством и сбытом продукции, и определенная сумма прибыли. Полная себестоимость реализованной продукции включает производственную себестоимость и расходы по ее реализации.

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 ис-

пользуются длительный период (более 12 месяцев), сохраняя свою натурально-вещественную форму. Их стоимость переносится в затраты производства на вновь создаваемый продукт частями в виде амортизационных отчислений и включается в цену реализации. К ним относятся здания, сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, вычислительная техника, инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения и другое имущество.

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 и товары.

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. К *затратам в сфере производства* относятся незавершенное производство и расходы будущих периодов. Незавершенное производство представляет собой расход материально-денежных ценностей под выпуск (под урожай) готовой продукции. Расходы будущих периодов представляют собой произведенные предприятиями затраты в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (расходы на освоение производства, рекультивацию земель и др.). *Затратами в сфере обращения* являются расходы на реали-

зацию продукции и товаров.

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

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

К *денежным средствам и их эквивалентам* относятся наличные деньги в кассе, денежные документы, остатки денег на расчетных, валютных и специальных 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 (далее – эквиваленты денежных средств).

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 активов в результате 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. Кроме того, средства резервного капитала могут быть использованы для погашения облигаций организации или выкупа ее собственных акций.

Нераспределенная прибыль – это неиспользованная часть прибыли отчетного года и прошлых лет. Она предназначена для финансирования вложений в долгосрочные активы, связанных с производственным развитием (технологическое перевооружение, строительство новых объектов и реконструкция старых, приобретение основных средств и т. д.), и для других целей.

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. Она позволяет получить обобщенные показатели об объектах бухгалтерского учета результатные путем перевода натуральных и трудовых измерителей в денежный.

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.

Отчетность – система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации, а также иная информация, отражающая финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период.

ТЕМА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС КАК ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1 Понятие, содержание и структура бухгалтерского баланса

2.2 Типы балансовых изменений

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 Республики Беларусь 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 Типы балансовых изменений

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

Первый тип хозяйственных операций затрагивает только статьи активов 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 руб. В результате этой операции в организации уменьшится стоимость сырья и материалов на сумму 120 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 собственного капитала и обязательств 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 активов и собственного капитала и обязательств 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 активов и собственного капитала и обязательств 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

3.5 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, источниками его образования 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»). Модель счета включает такие элементы, как название, номер, левая часть – дебет, правая часть – кредит:

Счет _____
(название)
Дебет _____ Кредит

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.

Произвести запись в левой части счета – это значит дебетовать счет, а в правой – кредитовать его.

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.

Схематически активно-пассивный счет имеет следующий вид:

Активно-пассивный счет

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) задолженность других организаций, учреждений и лиц	Остаток (сальдо) - задолженность организации другим организациям, учреждениям и лицам
Увеличение задолженности других организаций, учреждений и лиц (+) или уменьшение задолженности другим	Увеличение задолженности другим учреждениям, организациям и лицам (+) или уменьшение задолженности других учрежде-

учреждениям, организациям и лицам (-) ний, организаций и лиц (-)

Они открываются на основании двух статей баланса: активной и пассивной. Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое или кредитовое) и двусторонним (дебетовое и кредитовое одновременно).

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 кредитуются два или более счетов.

Двойная запись имеет контрольное и познавательное значение.

Контрольное значение двойной записи состоит в равенстве итоговых записей по дебету всех счетов и кредиту всех счетов. Отсутствие такого равенства свидетельствует о допущенных ошибках.

Познавательное значение двойной записи заключается в том, что она позволяет выяснить взаимосвязи в составе имущества и источников их формирования, а также установить и проанализировать характер хозяйственных операций без привлечения первичных документов.

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. Например: к синтетическому счету «Материалы» (субсчету «Топливо») будут открыты аналитические счета «Бензин АИ-92» и т.д.

по маркам, «Дизельное топливо», «Дрова» и др. Учет по каждому виду перечисленного топлива будет осуществляться в количественном и стоимостном выражении.

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 данных аналитического учета для получения более обобщенных сведений об отражаемых объектах.*

Подразделение на субсчета позволяет собирать в однородные группы многочисленные и разнообразные по своему назначению объекты учета (ТМЦ).

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 «Нематериаль-

ные 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.

Денежные 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» и др.)

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 контррактивными и контрпассивными.

Контррактивные 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. По дебету этих счетов отражаются произведенные затраты, на основе которых определяется себестоимость единицы. По структуре данные счета являются активными, так как по дебету их учитываются все фактические расходы, а по кредиту отражается списание этих расходов, относящихся к готовой продукции. Остаток по калькуляционным счетам может быть только дебетовым, свидетельствующим о наличии незавершенного производства, которое отражается в активе баланса. 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.

3.5 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 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. № 57-3) **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.

Документы имеют большое *экономическое и правовое значение*.

Экономическое значение документов выражается в том, что они дают всю необходимую информацию.

Бухгалтерские документы имеют и большое правовое значение, т.к. являются единственным подтверждением совершения хозяйственных операций и их законности. Они имеют доказательную силу при решении споров между организациями и лицами.

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.

Порядок проведения инвентаризаций регулируется Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утв. постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180.

Для проведения инвентаризации в 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 прейскуранту, 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

Учетная информация, содержащаяся в первичных учетных документах, подлежит своевременной регистрации в регистрах бухгалтерского учета.

Регистр бухгалтерского учета – документ, в котором производятся регистрация, накопление и систематизация учетной информации, содержащейся в первичных учетных документах, в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях.

Регистры бухгалтерского учета составляются в соответствии с применяемой организацией формой бухгалтерского учета.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. Они могут составляться на бумажном носителе или в электронном виде, в том числе в форме электронного документа.

Регистры *должны содержать* наименование, 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.

По назначению учетные регистры делятся на хронологические, систематические и комбинированные.

По объему содержания учетные регистры делятся на синтетические и аналитические.

4.5 Формы бухгалтерского учета и принципы их построения

Форма бухгалтерского учета – порядок осуществления и обобщения записей на счетах бухгалтерского учета и совокупность регистров бухгалтерского учета, в которых производятся такие записи.

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.

РАЗДЕЛ 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ

ТЕМА 5. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

5.1 Учет кассовых операций

5.2 Учет денежных средств на счетах в банке и в пути

5.3 Учет финансовых вложений

5.1 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** (изм. от 09.12.2021г.).

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**.

Прием наличных денег оформляют **приходным кассовым ордером** 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 предъяв-

ляют 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 (с горизонтальной разлиновкой) как первый экземпляр остается в кассовой книге. Отрывная часть листа (без горизонтальной разлиновки) 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.

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	
50	51, 52, 55	Поступили денежные средства со счетов в банке
50	90, 91	Поступила выручка от реализации продукции, основных средств, других ценностей за наличный расчет
50	71	Возвращены неиспользованные подотчетные суммы
50	73	Погашена задолженность по займам, материальному ущербу
50	76	Погашена задолженность по квартплате, коммунальным услугам и другой дебиторской задолженности
50	75	Денежных средств внесены учредителями в качестве вклада в уставный капитал организации
50	90-7	Оприходованы излишки денежных средств по результатам инвентаризации
51, 52, 55	50	Сумма наличных денежных средств сдана в банк
70	50	Выплачена заработная плата
73	50	Выдан займ работникам наличными деньгами

75	50	Выплачены дивиденды учредителям
76	50	Произведена оплата по исполнительным листам
94	50	Отражена сумма недостачи по результатам инвентаризации
57-1	50	Внесена выручка в кассы банка, почтовых отделений
50	91	Отражена положительная курсовая разница при изменении курсов иностранной валюты
91	50	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.

5.2 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** (учредительного договора - для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора), **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, ИП, имеющих право подписи документов для проведения расчетов, и оттиска печати.**

С расчетного счета банк выплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды. 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 денежно-расчетных 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	
51	62	Поступили денежные средства за реализованную продукцию и ценности
51	50	Оприходованы наличные деньги из кассы организации
51	66, 67	Поступила на счет сумма кредитов банка и займов

51	68	Возвращена сумма излишне перечисленных налогов
51	69	Возвращена сумма излишне перечисленных платежей в ФСЗН
51	75	Поступили вклады учредителей в уставный капитал организации
51	76	Погашена дебиторская задолженность
50	51	Списаны со счета денежные средства в кассу
60	51	Оплачены счета поставщиков
70	51	Перечислена заработная плата на счета работников
66, 67	51	Погашены кредиты и займы, проценты по ним
68, 69	51	Перечислены причитающиеся налоги и сборы, платежи в ФСЗН
73	51	Предоставлен работнику организации займ
76	51	Погашена кредиторская задолженность
90	51	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	
52	62	Поступила валютная выручка на валютный счет
52	57-2	Зачислена стоимость приобретенной валюты на дату ее зачисления
52 91	91 52	Списана курсовая разница, возникшая между курсами на дату поступления и списания валютных средств (положительная, отрицательная)
52	66,67	Зачислены кредиты и займы в иностранной валюте
52	75	Получена иностранная валюта в качестве вноса в уставный капитал организации
57-3	52	Перечислена иностранная валюта, предназначенная для свободной продажи
60	52	Осуществлены расчеты с поставщиками
71	52	Выдана иностранная валюта подотчетным лицам
50	52	Получена иностранная валюта в кассу организации
66,67	52	Перечислена задолженность по кредитам в иностранной валюте
75	52	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, а также наличия и движения драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банке. К данному счету 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	
55-1	51, 52	Зачислены денежные средства на депозитный счет в официальной денежной единице РБ, в иностранной валюте
51,52, 55-1	91	Зачислены проценты, в зависимости от условий договора
55-1 91	91 55-1	Отражена курсовая разница (положительная, отрицательная) по депозитному счету в иностранной валюте
51, 52	55-1	Возвращены денежные средства на расчетный счет, валютный счет
60	51,52	Перечислены рублевые (валютные) средства на покупку безналичных драгоценных металлов
55-2	60	Отражено поступление безналичных драгоценных металлов на обезличенный металлический счет
55-2	76	На сумму процентов, выплаченных в виде драгоценных металлов
55-3	98	Поступили средства целевого финансирования
50	55-3	Поступили наличные деньги в кассу со специального счета средств на целевое финансирование
60	55-3	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	
57-1	50	Списана выручка из кассы, сданная в кассы банка, почтовые отделения, инкассаторам
51	57-1	Зачислены на счет в банке суммы денежных средств в пути
57-2	51	Перечислены белорусские рубли с расчетного счета организации для покупки иностранной валюты
52	57-2	Зачислена на валютный счет организации купленная валюта
90-10	57-2	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)
57-3	52	Перечислена иностранная валюта для продажи
90-10	57-3	Отражена стоимость проданной валюты
51	90-7	Зачислена сумма рублевого эквивалента, причитающаяся за проданную иностранную валюту

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

5.3 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	
58-1, 06-1	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
58-1, 06-1 или 91, (90)	91, (90) или 58-1, 06-1	Переоценка ценной бумаги в связи с увеличением или уменьшением справедливой стоимости
58-2, 06-2	51,52	Предоставлен займ денежными средствами с расчетного или валютного счета
51	58-2, 06-2	Погашен займ
58-2, 06-2	91	Начислены проценты по предоставленному займу
51	58-2, 06-2	Проценты по краткосрочному займу зачислены на расчетный счет
06-3	51, 52	В уставный капитал внесены денежные средства

06-3	10, 41, 11, 07, др.	В счёт вклада в уставный капитал переданы товарно-материальные ценности
06-3	91	В счёт вклада в уставный капитал переданы основные средства, нематериальные активы

Аналитический учет по счетам 58, 06 ведется по видам финансовых вложений и организациям, которым предоставлены эти вложения.

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

ТЕМА 6. УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

6.1 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками

6.2 Учет расчетов по кредитам и займам

6.3 Учет расчетов по налогам и сборам

6.4 Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

6.5 Учет расчетов с подотчетными лицами

6.6 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям и учредителями

6.7 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

6.1 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками

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.

Записи по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» производятся согласно расчетным документам поставщика (товарным накладным или товарно-транспортным накладным).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками отражаются:

07, 08, 10, 11, 41	60	На стоимость принимаемых к учету запасов и долгосрочных активов
20, 23, 26, 44	60	На стоимость выполненных работ, оказанных услуг
18	60	На стоимость НДС по приобретенным запасам, указанную в сопроводительных документах
76-3	60	Выставлена претензия поставщику
60	51, 52, 55, 66, 67	На сумму погашения задолженности поставщикам
60	62, 76	Зачет взаимных требований
60	51, 52	На сумму выданных авансов
60	90-7	Отражена не востребованная 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:

62	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
62	91-1	Отражена сумма выручки от реализации основных средств и нематериальных активов
51, 52, 55	62	Поступила выручка на счета организации

Непогашенная задолженность покупателей по истечении сроков исковой давности списывается *при создании резерва по сомнительным долгам*:

дебет счета 63 кредит счета 62.

Если *резерв по сомнительным долгам не создан*, списание непогашенной задолженности отражается: **дебет счета 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и дебет счета 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность».**

При поступлении задолженности, ранее списанной как безнадежной к получению, дебетуют счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредитуют счет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности». Одновременно на указанную сумму кредитуются забалансовый счет 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность».

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.**

6.2 Учет расчетов по кредитам и займам

Для учета расчетов по кредитам банка и займам 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.

51, 52, 55	66-1, 67-1	Отражено получение кредитных средств на расчетный, валютный и специальный счета кредитополучателя
60, 76		Перечислены кредитные средства поставщикам и других организациям для расчетов за товары (работы, услуги)
67	66	Переоформление полученных долгосрочных кредитов в краткосрочные кредиты
66-1, 67-1	51,52	Погашение кредита денежными средствами с расчетного или валютного счетов кредитополучателя
68	66, 67	Получение налогового кредита с единовременной или поэтапной уплатой сумм налогов
66,67	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.

Передача товаров по договору товарного займа оформляется товарной накладной (ТН) или товарно-транспортной накладной (ТТН). В бухгалтерском учете операции по движению займа отражаются:

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

91	66-3 67-3	Отражены начисленные проценты по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам
66-3 67-3	51, 52, 55	Уплата процентов за пользование кредитами и займами

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.

6.3 Учет расчетов 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.

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 добычу (изъятие) природных ресурсов, налог на недвижимость, транспортный налог.

20, 23, 25, 26, 44	68-1	Начислен земельный, экологический налог, налог на добычу (изъятие) природных ресурсов, налог на недвижимость, транспортный налог
68-1	51	Суммы налогов перечислены в бюджет

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 для сельхозпроизводителей.

90, 91	68-2	Начислен НДС по реализованной продукции, долгосрочным активам
18	60	Отражен НДС по приобретенным ценностям, выполненным работам, услугам
68-2	18	Отражена сумма зачета НДС
90-3	68-2	Начислен акциз, единый налог
68-2	51	Суммы налогов перечислены в бюджет

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 20% 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	68-3	Начислен налог на прибыль
68-3	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 (размер вычетов в 2024г.):

1.1. в размере **174 белорусских рубля** в месяц при получении дохода, подлежащего налогообложению, в сумме, не превышающей **1054 белорусских рублей** в месяц;

1.2. в размере **51 белорусский рубль** 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 **97 белорусских рублей** на каждого ребенка в месяц.

Для молодых специалистов, молодых рабочих (служащих) введен новый вид стандартного налогового вычета в размере **620 руб. в месяц**, который предоставляется в течение установленного срока обязательной работы по распределению, но не более 7 лет с даты трудоустройства.

70	68-4	Удержан подоходный налог из доходов работника
68-4	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.**

6.4 Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Для учета расчетов с Фондом социальной защиты населения предназначен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». По кредиту счета 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.

Сельскохозяйственные организации уплачивают обязательные страховые взносы в размере 30% от фонда оплаты труда и 1% от начисленной заработной платы. Взносы на профессиональное пенсионное страхование начисляются в размере 6 % на сумму заработной платы женщин, работающих трактористами-машинистами сельскохозяйственного производства и животноводами, мужчин, работающих трактористами-машинистами сельскохозяйственного производства.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
20, 23, 25, 26, 29, 44, 08, 10 и др.	69	Начислены платежи по обязательным страховым взносам от сумм заработной платы работников, занятых в разных производствах
70	69	Удержаны из суммы начисленной заработной платы обязательные страховые взносы
20-1, 20-2	69	Начислены страховые взносы на профессиональное пенсионное страхование
90-10	69	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.

Основанием для назначения пособия по временной нетрудоспособности является листок нетрудоспособности, выданный и оформленный в порядке, установленном Министерством здравоохранения и Министерством труда и социальной защиты.

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

Пособие по беременности и родам назначается в размере 100 процентов среднедневного заработка за календарные дни.

Размер среднедневного заработка для исчисления пособий работникам определяется за 6 календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособия. Размер среднедневного заработка определяется путем деления суммы заработка учитываемого для исчисления пособия на число календарных дней этого периода. В число календарных дней расчетного периода, на которые делится заработок, не включаются периоды: трудового и социального отпусков, временной нетрудоспособности, простоя не по вине работника, освобождения от работы в соответствии с законодательством в других случаях.

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

Аналитический учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению ведется в **Ведомости расчетов по социальному страхованию и обеспечению ф. 55-АПК**. Кредитовые стороны по счету находят отражение в **Журнале-ордере ф. 10-АПК**.

6.5 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.

Выдача денежных средств под отчет осуществляется в соответствии с **Инструкцией о порядках ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами**, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от **19.03.2019 № 117**, в порядке и размерах, установленных законодательством.

Выдача наличных белорусских рублей под отчет для совершения текущих операций, за исключением расходов, связанных со служебными командировками, в том числе полученных при использовании личных и корпоративных дебетовых карточек, осуществляется **на срок не более 10 рабочих дней**, включая день выдачи (получения).

Работники, получившие под отчет и израсходовавшие денежные средства в белорусских рублях для совершения текущих операций, за исключением расходов, связанных со служебными командировками, обязаны не позднее 15 рабочих дней по истечении срока, на который они выданы (перечислены), предста-

вить в бухгалтерскую службу юридического лица отчет об израсходованных суммах с приложением подтверждающих документов и возратить неизрасходованные денежные средства в белорусских рублях.

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 (кроме служебных поездок работников, постоянная работа которых протекает в пути или носит разъездной, подвижной характер, переезды в пределах одного населенного пункта).

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. от 22.03.2024г.).

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 в следующих размерах, без представления подтверждающих документов:

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

Порядок возмещения расходов по найму жилого помещения на основании подтверждающих документов определяется в локальном правовом акте.

При отсутствии подтверждающих документов, представление которых для возмещения расходов по найму жилого помещения определено в локальном правовом акте, то возмещение таких расходов производится за календарные

дни нахождения в месте командировки, в размере от 5% до 20% возмещения этих расходов, установленных в приложении 1. 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 в размерах, установленных:

- при командировании в пределах Республики Беларусь – **12 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.

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 подотчетных лиц. Операции по счёту 71 отражаются следующими записями:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
71	50	Выданы из кассы денежные средства в 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 подотчетным лицом в установленные сроки
18	71	Отражен НДС по приобретенным подотчетным 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.

6.6 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям и учредителями

Информация о расчетах с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и с подотчетными 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 ко-

оперативное 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 ценностей и учетной стоимостью
50	73-2	Отражена сумма недостачи, внесенная в кассу
70	73-2	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 о всех видах расчетов с учредителями организации применяется счет **75 «Расчеты с учредителями»**. Могут быть открыты субсчета:

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

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

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.

75-1	80	Отражена сумма задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал
51, 52, 50	75-1	Отражена сумма вкладов учредителей в виде денежных средств
10, 11, 41, 07, 08 и др.	75-1	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	75-2	Начислены доходы учредителям от участия в организации
84	70	Начислены доходы учредителям, являющимся работниками организации
70, 75-2	68-4	Удержан подоходный налог с суммы начисленных дивидендов
75-2 , 70	50,51	Выплачены доходы учредителям
75-2	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**.

6.7 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	76-1	Отражена сумма удержаний из заработной платы работников по исполнительным документам
76-1	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» предназначен для расчетов по страхованию имущества и персонала организации.

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

76-3	60	Отражена сумма претензий поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям за недостачу, выявленную при приемке грузов
-------------	----	--

76-3	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
76-3	51, 52, 55	Отражена сумма претензий банку за ошибочно списанные суммы со счетов организации
76-3	90-7	Отражены суммы штрафов, пени, неустоек за несоблюдение поставщиками и подрядчиками договорных обязательств в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом
51, 52, 55	76-3	Поступила сумма удовлетворения претензии в денежном выражении
10, 07, 41 и др.	76-3	Поступила сумма удовлетворения претензии в виде допоставки ценностей
18	76-3	Отражена сумма НДС по допоставленным ценностям
94	76-3	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.

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

На субсчете 76-5 «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	76-5	Отражена сумма депонированной заработной платы, стипендий, пособий
76-5	50	Отражена сумма выплаченных депонированных средств
76-5	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 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» 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 7. УЧЕТ ЗАПАСОВ

- 7.1 Понятие запасов, их состав и оценка
- 7.2 Документальное оформление движения запасов и их учет в местах хранения
- 7.3 Синтетический и аналитический учет материалов
- 7.4 Синтетический и аналитический учет готовой продукции и товаров
- 7.5 Учет оборудования к установке

7.1 Понятие запасов, их состав и оценка

Необходимым условием поддержания непрерывности кругооборота является постоянное наличие запасов.

С 1 января 2023 г. утвержден Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» от 28 декабря 2022г. № 64 в соответствии с которым запасы – активы, от использования (реализации) которых организация предполагает получение экономических выгод в течение периода не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, а также специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь.

К запасам относятся следующие активы:

✓ сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, топливо, запасные части, тара (далее – материалы);

✓ инвентарь (в том числе тара, используемая организацией для технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд), хозяйственные принадлежности, инструменты, специальная оснастка (специальный инструмент, специальные приспособления, специальное оборудование), специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь (далее – отдельные предметы);

✓ незавершенное производство, полуфабрикаты собственного производства (далее – незавершенное производство);

✓ готовая продукция;

✓ товары;

✓ отгруженная продукция, отгруженные товары, выручка от реализации которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете.

Учет запасов в сельскохозяйственных организациях имеет ряд особенностей, определяемых спецификой отрасли. К числу таких особенностей относятся:

- разнообразие условий поступления, хранения и использования запасов, наличие особенностей в натуральном измерении объемов запасов при их принятии к учету;

- использование значительной части готовой продукции во внутреннем обороте в качестве материалов;

- наличие специфических объектов (семена, корма, минеральные и органические удобрения).

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.

В НСБУ № 64 приведены следующие виды оценки запасов:

1. первоначальная стоимость – стоимость, по которой запасы принимаются к бухгалтерскому учету;

2. справедливая стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации запасов или уплачена в случае погашения обязательства, возникшего в связи с поступлением запасов, в текущих рыночных условиях;

3. условная оценка – стоимость запасов по учетным ценам, в качестве которых могут приниматься цены приобретения, планово-расчетные цены, отпускные цены, розничные цены, плановая (нормативная) себестоимость и иные стоимостные показатели, установленные в учетной политике организации;

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

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

- таможенные сборы, таможенные пошлины;

- транспортно-заготовительные затраты, в том числе затраты на погрузку запасов в транспортные средства и их доставку в организацию, не включенные в цену приобретения этих запасов, затраты на хранение запасов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на складах временного хранения;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Первоначальной стоимостью незавершенного производства и готовой продукции является фактическая себестоимость, включающая прямые затраты, распределяемые переменные косвенные затраты на производство этих запасов, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты.

Первоначальной стоимостью попутной (сопряженной, побочной) продукции может являться ее чистая стоимость реализации (в случае если эту продукцию предполагается реализовать) или условная оценка.

Первоначальной стоимостью запасов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в уставный капитал организации, является их стоимость, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленных исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки этих запасов организацией самостоятельно).

Первоначальной стоимостью запасов, полученных организацией безвозмездно или в обмен на другие активы, является справедливая стоимость этих запасов на дату принятия к бухгалтерскому учету, а при невозможности достоверного ее определения - стоимость, по которой эти запасы числились в бухгалтерском учете передающей стороны на дату передачи.

Важным новшеством является определение стоимости запасов по стоимости, по которой эти запасы числились в бухгалтерском учете передающей стороны на дату передачи при невозможности достоверного определения справедливой стоимости. Такая норма раньше отсутствовала.

Первоначальной стоимостью запасов, полученных при выбытии основных средств и других долгосрочных активов, при их ремонте, реконструкции (модернизации, реставрации),

проведении иных аналогичных работ, а также в виде возвратных отходов, является их чистая стоимость реализации (в случае если эти запасы предполагается реализовать) или условная оценка.

Первоначальной стоимостью выявленных при инвентаризации излишков запасов (за исключением запасов, произведенных в организации) является их стоимость, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленных исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки этих запасов организацией самостоятельно).

Первоначальная стоимость приобретенных (полученных) материалов увеличивается на сумму затрат по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию, в том числе затрат по доработке и улучшению технических характеристик материалов, не связанных с производственным процессом.

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

- 1) по стоимости каждой единицы;
- 2) по средней стоимости;
- 3) по стоимости первых по времени поступления запасов (способ ФИФО).

В сельском хозяйстве имеются свои особенности в оценке производимой продукции в течение года.

Продукцию, поступающую из производства в течение года, приходуют и списывают в расход по нормативно – прогнозной себестоимости. Это связано с тем, что фактическая себестоимость произведенной сельскохозяйственной продукции в течение года пока неизвестна. В конце года, после составления отчетных калькуляций и определения фактической себестоимости продукции растениеводства, животноводства и других отраслей хозяйства, определяют разницу между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью продукции и на суммы выявленных разниц производят корректировочные записи.

Однако, не для всех видов продукции устанавливается нормативно-прогнозная оценка. Например, волос, шерсть-линька, перо, пух, кожи животных и т. п. учитывают по ценам возможной реализации. Причем эта оценка в конце года не корректируется. Зерновые отходы оценивают по стоимости, установленной исходя из процента содержания в них зерна.

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

7.2 Документальное оформление движения запасов 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).

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.

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).

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). Карточка открывается на каждый номенклатурный номер продукции и материалов. Вместо карточек допускается ведение **Книги складского учета** (ф. 212-АПК), имеющей те же реквизиты, что и карточки.

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.

7.3 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	
10	60	Отражена стоимость приобретенных у поставщиков материалов
18	60	Отражен входной НДС по приобретенным ценностям
60	51	Оплата поставщику
10,18	71	Приобретены материалы за наличный расчет с учетом НДС
10	90-7	Отражены излишки материалов при инвентаризации
10	23	Изготовлены материалы в собственной мастерской
10	91	Оприходованы материалы при разборке основных средств
10	20	Оприходованы семена, корма, полученные из собственных производств

Выбытие (отпуск) материалов отражают:

08	10	Отпуск на строительство основных средств
20, 23, 25, 26, 44	10	Отпуск в основное и прочее производство
91	10	Списание материалов для ликвидации основных средств, последствий стихийных бедствий и т.д.
94	10	На сумму недостачи, выявленной в результате инвентаризации
90-4	10	На учетную стоимость реализованных материалов
62	90-1	На суму выручки от реализации
90-2	68	На НДС от выручки
90-4	23/3	Расходы, связанные с реализацией
51	62	Поступление выручки
20-2	20-1	Скормлены пастбищные корма на корню продуктивному скоту
23-8	10	Списаны корма на корм рабочему скоту
20-2	10	Списаны корма на корм продуктивному скоту
20-1	10	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.

7.4 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 приходуется 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 порожняк;
- 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.

7.5 Учет оборудования к установке

Счет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в возводимых или реконструируемых объектах у заказчика, застройщика и подрядчика, а также строительных материалов, находящихся у заказчика, застройщика.

К счету 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» могут быть открыты субсчета:

07-1 «Оборудование к установке на складе»;

07-2 «Оборудование к установке, переданное в монтаж»;

07-3 «Строительные материалы».

Оборудование предназначенное для установки на объектах капитального строительства и приобретаемое предприятием, подразделяется на требующее и не требующее монтажа.

К оборудованию, требующему монтажа, относится такое оборудование, которое может быть введено в действие только после сверки его отдельных частей или его установки на фундаменты и опоры. В состав такого оборудования включают различное технологическое, энергетическое, подъемно-транспортное и другое оборудование, требующее монтажа.

В объем капитальных вложений такое оборудование включается начиная с того месяца, в котором фактически начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации (прикрепления к фундаменту, полу и т.п.).

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
07-1	60	Отражена стоимость приобретенного оборудования у поставщика
07-1	75-1	Оприходовано оборудование, поступившее в качестве вкладов учредителей
07-2	07-1	Оборудование передано в монтаж
08	07-2	Списана стоимость смонтированного оборудования
91	07-1	Реализовано оборудование

Аналитический учет ведется по местам хранения оборудования к установке, по наименования оборудования, материально ответственным лицам.

ТЕМА 8. УЧЕТ ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ

8.1. Экономическое содержание объекта учета животных на выращивании и откорме и их оценка

8.2. Документальное оформление движения животных на выращивании и откорме и их учет на ферме

8.3. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме

8.1. Экономическое содержание объекта учета животных на выращивании и откорме и их оценка

Животные на выращивании и откорме составляют особую группу оборотных средств. Молодняк животных и животные на откорме являются предметами труда. Процесс их выращивания и откорма сопровождается затратами живого труда, расходом денежных и материальных средств. 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.

Животные на выращивании и откорме представляют собой, по существу, незавершенное производство отрасли животноводства. Однако, с другой стороны, они имеют ряд специфических особенностей, которые обуславливают их учет как материальных средств (молодняк может быть реализован, забит на мясо, переведен в основное стадо и т. п.).

Оприходование приобретенного 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 теленка и нормативно-прогнозной себестоимости 1 кг живой массы телят-отъемышей;

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

- жеребят (приплод при рождении) – в размере нормативно-прогнозной себестоимости 60 кормо-дней содержания взрослых лошадей;

- цыплят, утят, гусят, индюшат (суточные птицы) – по нормативно-прогнозной себестоимости одной головы согласно себестоимости инкубации.

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 1 ц 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 оценивается по нормативно-прогнозной себестоимости 1ц прироста живой массы.

В конце года, после составления расчета себестоимости продукции, нормативно-прогнозную оценку молодняка животных и животных на откорме корректируют до уровня фактической (методом «красное сторно», или дополнительной записи). В заключительном балансе на конец года оставшийся в хозяйстве молодняк и скот на откорме показывают по фактической себестоимости.

8.2. Документальное оформление движения животных на выращивании и откорме и их учет на ферме

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);

Товарно-транспортная накладная (ф. ТТН-1);

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

Все изменения в стаде, зафиксированные в первичных документах, отражают в **Книге учёта движения животных и птицы (ф. 301-АПК)**, которую ведут на ферме по половозрастным группам скота.

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

8.3. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме

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

Например, крупный рогатый скот:

1. Телки старше двух лет;
2. Телки до двух лет (по годам рождения);
3. Бычки (по годам рождения);

Свиньи:

1. Свиноматки проверяемые;
2. Поросята до двух месяцев;
3. Поросята от двух до четырех месяцев;
4. Ремонтный молодняк;
5. Молодняк на откорме.

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 9. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

- 9.1 Сущность заработной платы, формы и системы оплаты труда
- 9.2 Документальное оформление начисления заработной платы и учета рабочего времени
- 9.3 Порядок расчета заработной платы, оплаты отпусков, пособий и удержаний из заработной платы
- 9.4 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда

9.1 Сущность заработной платы, формы и системы оплаты труда

Согласно ст.57 Трудового кодекса Республики Беларусь заработная плата – вознаграждение за труд, которое наниматель обязан выплатить работнику за выполненную работу в зависимости от ее сложности, количества, качества, условий труда и квалификации работника с учетом фактически отработанного времени, а также за периоды, включаемые в рабочее время.

При приеме работника на работу с ним заключается трудовой договор. Стороны трудового договора – наниматель и работник.

Движение личного состава работников организации оформляется следующими документами:

- 1) приказом (распоряжением) о приеме на работу;
- 2) приказом (распоряжением) о переводе на работу;
- 3) приказом (распоряжением) о предоставлении отпуска;
- 4) приказом (распоряжением) о прекращении Трудового договора.

Каждому работнику, принятому на работу, присваивается табельный номер, который указывается при заполнении первичных документов по учёту труда и заработной платы.

Наиболее распространены повременная и сдельная формы оплаты труда.

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

При **сдельной форме оплаты труда** заработная плата начисляется в зависимости от количества изготовленной продукции или выполненной работы по установленным сдельным расценкам. Её разновидности: прямая сдельная, сдельно-прогрессивная, сдельно-премиальная, косвенно-сдельная и аккордная. В основе такого деления лежит принцип, устанавливающий выплату в той или иной форме дополнительного вознаграждения работникам по результатам их труда.

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.).

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.

9.2 Документальное оформление начисления заработной платы и учета рабочего времени

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 при повременной оплате труда**.

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 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**.

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 груп-

пового 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)**.

9.3 Порядок расчета заработной платы, оплаты отпусков, пособий и удержаний из заработной платы

Средний заработок, сохраняемый за время **трудового и социального отпусков, денежной компенсации** за неиспользованный трудовой отпуск исчисляется исходя из заработной платы, начисленной за 12 календарных месяцев (с 1-го до 1-го числа), предшествующих месяцу начала отпуска. При повышении размера тарифной ставки 1-го разряда, применяются поправочные коэффициенты.

Среднедневной заработок определяется путем деления заработной платы, фактически начисленной работнику за месяцы, принимаемые в расчет, на число этих месяцев и на среднемесячное количество календарных дней, равное 29,6. Сумма отпускных определяется путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней отпуска.

Для оплаты времени **выполнения государственных или общественных обязанностей**, за время нахождения в служебной командировке, переезда на работу в другую местность и других случаев, предусмотренных законодательством, средний заработок определяется исходя из заработной платы, начисленной работнику за 2 календарных месяца (с 1-го по 1-е число), предшествующие месяцу начала указанных выплат. Среднедневной (среднечасовой) заработок опре-

деляется путем деления заработной платы, фактически начисленной за принятый для исчисления период, на фактически проработанные в течение этого периода дни (часы).

Каждый час работы в *сверхурочное время* оплачивается работникам со сдельной оплатой труда – не ниже двойных часовых ставок. По договоренности с нанимателем работнику с повременной оплатой – за работу в сверхурочное время может предоставляться день отдыха.

Работа в *выходные и праздничные дни* оплачивается в размере не ниже одинарной часовой тарифной ставки сверх месячного оклада, если работа производилась в пределах месячной нормы рабочего времени и в размере не ниже двойной часовой тарифной ставки сверх месячного оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

Каждый час работы в *ночное время или ночную смену* при сменном режиме работы (с 22 до 6 часов утра) оплачивается с доплатой, размер которой определяется коллективным договором, но не ниже 20% часовой тарифной ставки (оклада) работника.

Размер среднедневного заработка для исчисления *пособий по временной нетрудоспособности* определяется за 6 календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособие. Размер среднедневного заработка определяется путем деления суммы заработка за расчетный период на число календарных дней этого периода.

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

Из сумм начисленной заработной платы производятся удержания. Удержания из заработной платы могут производиться только в случаях, предусмотренных законодательством.

Удержания из заработной платы можно разделить на 3 группы:

1. Обязательные удержания в целях выполнения работником своих налоговых и иных обязательств;

2. Удержания, производимые по инициативе нанимателя;

3. Удержания по инициативе работника.

1 группа:

- подоходный налог;
- удержания в Фонд социальной защиты населения (1 %);
- удержания по исполнительным документам.

Порядок исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц изложен в Налоговом кодексе Республики Беларусь. Ставка подоходного налога – 13%.

Вычеты, уменьшающие налоговую базу по подоходному налогу:

- стандартные налоговые вычеты;
- социальные налоговые вычеты – предоставляются при оплате обучения, а также при оплате плательщиком страховым организациям Республики Беларусь страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни и дополни-

тельной пенсии, заключенным на срок не менее 3 лет, а также по договорам добровольного страхования медицинских расходов;

- имущественные налоговые вычеты – предоставляются при приобретении жилья;

- профессиональные налоговые вычеты для индивидуальных предпринимателей (нотариусов, адвокатов), иных физических лиц – предоставляются по авторским вознаграждениям, вознаграждениям по результатам интеллектуальной деятельности.

Удержания по исполнительным документам производятся на основании исполнительных листов, выданных судом, где определены причина, порядок и размер удержаний из доходов работника. Из суммы заработной платы работника, оставшейся после удержания подоходного налога и 1% в ФСЗН, производятся удержания по исполнительным документам.

Алименты на несовершеннолетних детей с их родителей взыскиваются в следующих размерах:

На одного ребенка	На двоих детей	На троих и более детей
25 %	33 %	50 %
заработка и (или) иного дохода родителей в месяц		

Минимальный размер алиментов в месяц для трудоспособных родителей должен составлять не менее:

На одного ребенка	На двоих детей	На троих и более детей
50 %	75 %	100 %
БПМ в среднем на душу населения		

2 группа:

- подотчетные суммы;
- излишне выплаченная зарплата;
- погашение недостач по возмещению материального ущерба.

В случаях, предусмотренных законодательством, наниматель вправе по своей инициативе произвести удержания из заработной платы работника.

Если работник полностью не израсходовал выданные денежные средства и неизрасходованную часть не возвратил в установленные законодательством сроки, наниматель может удержать из заработной платы работника образовавшуюся задолженность.

На практике у нанимателя могут быть случаи удержания сумм вследствие счетных ошибок.

3 группа:

- профсоюзные взносы (1%);
- вычеты за товары, приобретенные в кредит и др.

Удержания по инициативе работника возможны только на основании письменного заявления работника для производства безналичных расчетов.

При каждой выплате заработной платы после удержания налогов и обязательных страховых взносов общий размер всех удержаний не может превышать 20 %, а в случаях, предусмотренных законодательством об исполнительном производстве, - 50 %.

9.4 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда

Синтетический учёт расчётов по оплате труда ведут на счёте 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда». 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	70	в основном производстве
23	70	во вспомогательном производстве
11	70	приобретением молодняка животных
07	70	доставкой оборудования, требующего монтажа
10	70	доставкой материалов
26, 25	70	управлением организацией и отраслями
44	70	реализацией продукции на рынке, в фирменном магазине и т.п.
91	70	ликвидацией и реализацией основных средств и других долгосрочных активов
08	70	строительством и приобретением основных средств, созданием нематериальных активов
29	70	жилищно-коммунального хозяйства
90-10	70	Начислено вознаграждение по итогам работы за год:
84		– за счёт прибыли текущего года – за счёт прибыли прошлых лет
97	70	Начислена сумма отпускных, приходящаяся на следующий месяц
70	50	Выплачена заработная плата и пособия из кассы организации
70	51	Перечислена заработная плата работникам с расчётного счёта
70	90	Выдана натуральная оплата труда, удержана стоимость выданного работникам льготного питания
70	68	Удержан из заработной платы подоходный налог
70	69	Удержаны из заработной платы суммы в ФСЗН (1%)
70	71	Удержаны из заработной платы неиспользованные подотчётные суммы
70	73	Удержаны из заработной платы суммы в возмещение материально-

		го ущерба
70	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**.

ТЕМА 10. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ

10.1 Понятие, классификация и оценка основных средств

10.2 Документальное оформление движения основных средств

10.3 Учет основных средств

10.4 Учет амортизации основных средств

10.5 Учет затрат на ремонт основных средств

10.6 Учет нематериальных активов и их амортизации

10.1 Понятие, классификация и оценка основных средств

Долгосрочные активы – это активы, которые используются в деятельности предприятия, не предназначены для перепродажи и имеют срок полезного использования более одного года.

Долгосрочные активы можно разделить на три основные части:

- 1) основные средства – здания, сооружения, оборудование и др.;
- 2) нематериальные активы – имущественные права, используемые более одного года, а также нематериальные ценности, которые не имеют физической формы (патенты, права собственности, товарные знаки, компьютерные программы);
- 3) доходные вложения в материальные активы: инвестиционная недвижимость, предметы финансовой аренды (лизинга), прочие доходные вложения в материальные активы.

Учет основных средств ведется в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012г. №26.

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** (коровники, свинарники, гаражи, хранилища для зерна, фруктов, овощей и картофеля и т.д.);

2) **сооружения** (гидротехнические, прудовые и рыбоводные сооружения, теплицы и парники, спортивные сооружения, сооружения специального назначения и т. д.);

3) **устройства передаточные** (канализационные сети, устройство электропередачи и электросвязи линии электропередач, трубопроводы, водопроводные сети и т. д.);

4) **машины и оборудование** (двигатели внутреннего сгорания; тракторы сельскохозяйственные; машины и оборудование компрессорные; насосы; машины и оборудование подъемно-транспортные и погрузочно-разгрузочные (краны, домкраты и т.д.); *машины и оборудование для земляных и карьерных работ* (экскаваторы, бульдозеры, автогрейдеры и т.д.); *машины и оборудование для гидромеханизации; машины и оборудование для бетонных и отделочных работ* (автоцементовозы, автобетоносмесители, бетононасосы и т.д.); *машины и оборудование для дорожно-строительных работ; оборудование мясной и молочной промышленности, машины и оборудование сельскохозяйственные* (комбайны зерноуборочные, комбайны свеклоуборочные, самоходные, машины и оборудование для пчеловодства, машины для эксплуатации мелиоративных систем, плуги общего пользования, культиваторы, лушильники, бороны, сеялки зерновые и зернотуковые, картофелесажалки, машины для внесения минеральных удобрений, транспортеры сельскохозяйственные и т.д.); *машины и оборудование для животноводства и кормопроизводства* (комбайны силосоуборочные прицепные, косилки - измельчители, комбайны кормоуборочные, косилки-плющилки самоходные, раздатчики-смесители кормов автомобильные и прицепные, разгрузчики сухих кормов, установки и агрегаты доильные стационарные и передвижные для очистки, пастеризации и охлаждения молока, насосы молочные, резервуары-охладители молока, комплексы машин и оборудования по откорму свиней и крупного рогатого скота, для овцеводческих и кролиководческих ферм, комплексы для создания микроклимата, инкубаторы, комплекты машин и оборудования для клеточного и напольного содержания птицы, сортировки и мойки яиц, овоскопы, оборудование для прессования и другой обработки шерсти, биоэнергетические установки для переработки отходов животноводческих и птицеводческих ферм и комплексов, устройства для накопления и раздачи кормов и борьбы с болезнями и т.д.); *техника вычислительная и организационная; машины и оборудование коммунального хозяйства*;

5) **средства транспортные** (состав подвижной автомобильного транспорта (грузовые автомобили, прицепы и полуприцепы, легковые автомобили, автобусы, телеги, сани, велосипеды, мотоциклы и т.д.);

6) **инструмент** (перфораторы, краскопульты, пистолеты-распылители и вибраторы и т.д.);

7) **инвентарь и принадлежности** (инвентарь и принадлежности общего назначения: ковры, зеркала, мебель, сейфы и шкафы металлические, машинки пишущие, картины в рамках, настенные принадлежности и т.д.); техника бытовая и принадлежности к ней (холодильники, телевизоры и т.д.);

8) **основные средства прочие, используемые в сельском и лесном хозяйстве** (скот рабочий и животные основного стада, лошади верблюды, ослы и другой скот (кроме волов и оленей), коровы, быки-производители, свиноматки, хряки-производители, овцематки, козوماتки, бараны, козлы-производители); *насаждения многолетние; насаждения лесные и прочие; насаждения плодовые семечковые* (насаждения на сильнорослом подвое, насаждения на среднерослом подвое, насаждения на карликовом подвое, на семенных подвоях и т.д.), *насаждения плодовые косточковые* (вишня, древовидная слива, черешня, персик, абрикос), *насаждения ягодные* (земляника, смородина, крыжовник, малина, виноградники и т.д.); *капитальные затраты по улучшению земель*;

9) **основные средства прочие.**

В разрезе данной классификации по основным средствам установлены нормативные сроки службы. Эта классификация положена в основу построения аналитического учета.

Для отражения в бухгалтерском учете основные средства должны иметь определенную денежную оценку. Различают первоначальную, переоцененную, остаточную и текущую рыночную стоимость основных средств.

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.

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.

Первоначальная стоимость конкретного объекта основных средств может изменяться, только в случае:

- реконструкции, модернизации, реставрации, проведения иных аналогичных работ;

- переоценки основных средств, согласно законодательства;

- в других случаях (при частичной ликвидации отдельных частей объектов).

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.

Переоценка основных средств

Указом Президента Республики Беларусь от 08.01.2024 № 12 скорректирован Указ от 20.10.2006 № 622 «О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке».

С 1 января 2024 года вводится обязательная ежегодная переоценка зданий, сооружений и передаточных устройств, независимо от уровня инфляции и каких-либо иных критериев.

При этом сохраняется возможность добровольной переоценки в отношении иных видов имущества (помимо зданий, сооружений, передаточных устройств).

Организации могут производить переоценку одним из следующих методов:

- **методом прямой оценки**, который заключается в пересчете первоначальной стоимости основных средств по документально подтвержденным ценам, сложившимся на 1 января на новые объекты, аналогичные оцениваемым;

- **индексным методом**, представляющим собой индексацию первоначальной балансовой стоимости отдельных объектов с применением коэффициентов (индексов) пересчета, которые различны по группам основных средств и периодам их ввода в эксплуатацию.

- **методом пересчета валютной стоимости** - пересчет стоимости объектов по курсу национального банка.

Результаты переоценки отражаются в ведомости переоценки основных средств по состоянию на 1 января. Ведомость подписывают председатель и члены комиссии по проведению переоценки и утверждает руководитель организации.

Результаты переоценки могут отражаться следующими корреспонденциями счетов:

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	дебет	кредит
Отражена доценка первоначальной стоимости основного средства	01	83
Отражена доценка накопленной амортизации основного средства	83	02
Отражена сумма уценки первоначальной стоимости основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству	83	01
Списана сумма уценки накопленной амортизации основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству	02	83
Отражена сумма восстановления уценки первоначальной стоимости основного средства	01	91
Отражена сумма восстановления уценки накопленной амортизации основного средства	91	02

10.2 Документальное оформление движения основных средств

Поступление, перемещение, выбытие и ликвидация основных средств оформляются первичными учетными документами. В момент принятия на учет каждому объекту основных средств присваивается цифровой номер, который называется инвентарным и указывается на самом основном средстве и во всех документах, отражающих движение основных средств.

Для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями, для включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа - в момент приобретения; для объектов, требующих монтажа - после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию) и принятия основных средств к бухгалтерскому учету применяется **Акт о приеме-передаче основных средств**, который составляется комиссией на каждый отдельный инвентарный объект и утверждается руководителем организации.

Приобретение и постановка на учет (тракторов, комбайнов, автомобилей) осуществляется на основании **товарно-транспортной накладной (ф. ТТН-1)**, **товарных накладных (ф. ТН-2)**, счетов фактур, а также паспортов.

Для оформления и учета перемещения основных средств внутри организации из одного структурного подразделения в другое выписывается передающей стороной **Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств.**

Для оформления приема-сдачи основных средств из ремонта применяется **Акт о приеме-сдаче отремонтированных, модернизированных объектов основных средств.**

Для отражения сельскохозяйственными организациями операций по поступлению основных средств используются специализированные формы документов:

- **Акт на перевод животных** (ф. 303-АПК) - для учета перевода КРС, свиней, овец, лошадей в основное стадо, который составляется в 2-х экземплярах;

- **Акт приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию** (ф. 101-АПК) - для учета вновь посаженных садов, сдачи их в эксплуатацию, а также в аренду.

Аналитический учет основных средств ведется по отдельным инвентарным объектам и местам их нахождения. Регистрами аналитического учета основных средств являются:

- **инвентарная карточка учета основных средств;**

- **инвентарная карточка учета многолетних насаждений** (ф.105-АПК).

Инвентарные карточки хранятся в бухгалтерии в картотеке.

Выбытие основных средств имеет место в случаях: реализации, безвозмездной передачи, физического износа, частичной или полной ликвидации, при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, повлекших невозможность дальнейшего использования или нецелесообразность восстановления, и в других случаях, установленных законодательством. Решение вопросов списания основных средств принимает постоянно действующая комиссия, которая создается приказом руководителя.

Списание объектов основных средств с учета вследствие продажи, обмена, внесения в качестве вклада в уставный капитал других организаций оформляется типовой формой **Акта о приеме-передаче основных средств**, утвержденного руководителем организации.

При списании пришедших в негодность объектов основных средств применяются **Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)** и **Акт о списании автотранспортных средств**. Акты утверждаются руководителем организации и служат основанием для отметки в инвентарной карточке факта списания с бухгалтерского учета объекта. Разборка и демонтаж основных средств до утверждения актов не допускается.

Сельскохозяйственные организации для отражения выбытия основных средств применяют также специализированные формы документов такие как: **Акт приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию** (ф.101-АПК), **Акт на списание многолетних насаждений** (ф.104-АПК); **Акт на выбраковку продуктивных животных из основного стада** (ф.102-АПК) и **Акт на выбраковку рабочих лошадей из основного стада** (ф.103-АПК).

10.3 Учет 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.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также изменение их первоначальной стоимости в результате реконструкции отражается:

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Оприходованы основные средства:	08	60
- приобретенные у поставщиков	01	08
- внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал организации	08	75
	01	08
- безвозмездно полученные амортизируемые основные средства	08	98
	01	08
- безвозмездно полученные не амортизируемые основные средства	08	91
	01	08
- излишки ОС, выявленные в результате инвентаризации	01	91
- полученные организацией от обособленных структурных подразделений	01	79
Переведены молодые многолетние насаждения в состав эксплуатируемых	01	01
Переведен молодняк животных, выращенный в организации, в основное стадо	08	11
	01	08

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	
Списание с баланса основных средств		
02	01	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
83	84	Списана сумма числящегося, по выбывающим основным средствам, добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства
Отражение недостачи основных средств		
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.

10.4 Учет амортизации основных средств

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

Порядок начисления амортизации установлен Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной Постановлением Министерства экономики, Министерства финансов и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009г. №37/18/6.

Работа в организации по проведению амортизационной политики начинается с утверждения руководителем организации состава **Комиссии и по проведению амортизационной политики**, которая создается из числа имеющихся 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 дру-

гие 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:

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

где СЧЛ - сумма чисел лет; С_{пи} - 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.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
08,20,23,25,26,29,44,79	02	Начислена сумма амортизации по основным средствам в соответствующих отраслях производства
90-10	02	Начислена сумма амортизации по основным средствам, не используемых в предпринимательской деятельности
02	01	Списание начисленной амортизации, обесценения по вышедшему 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**).

10.5 Учет затрат на ремонт основных средств

Для поддержания основных средств в рабочем состоянии, предохранения объектов от преждевременного износа, восстановления качеств, утраченных в процессе эксплуатации, и для восстановления эксплуатационных свойств необходимо периодически производить ремонты.

Ремонт - совокупность работ по восстановлению исправности или работоспособности объекта или его составных частей с приведением объекта в соответствие с требованиями действующих норм, определенных техническими нормативными правовыми актами, а также предотвращению их дальнейшего интенсивного износа без изменения технико-экономических характеристик и его ресурса.

Ремонтные работы могут проводиться хозяйственным и подрядным способами.

Различают следующие виды ремонта: капитальный, средний и текущий.

Фактические затраты на ремонт относятся на себестоимость продукции, выполненных работ и оказанных услуг того отчетного периода, в котором были проведены ремонтные работы.

На себестоимость продукции (работ, услуг) не относят затраты на проведение ремонтов зданий и сооружений, предназначенных для культурно-просветительной, физкультурно-оздоровительной работы, а списывают их за счет целевых поступлений и других собственных источников.

При хозяйственном способе ремонтные работы осуществляются в организации в ремонтной мастерской, строительными бригадами и т. д. Перед выполнением ремонтных работ составляется смета с указанием перечня выполняемых работ, затрат на оплату труда, стоимости запасных частей или строительных материалов, расходов на отопление, освещение и т. д.

Для учета затрат на ремонт основных средств в сельскохозяйственных организациях к счету 23 «Вспомогательные производства» открываются субсчета:

23-1 «Ремонтные мастерские»;

23-2 «Ремонт зданий и сооружений».

Фактические затраты на ремонт предварительно собираются и относятся на дебет субсчетов 23-1 и 23-2. После окончания работ затраты списываются с кредита субсчетов 23-1 «Ремонтные мастерские», 23-2 «Ремонт зданий и сооружений» в состав затрат отчетного периода на себестоимость продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
23-1, 23-2	10-5, 07-3	На стоимость запасных частей или строительных материалов, израсходованных при проведении ремонта
23-1,23-2	70	На сумму расходов по оплате труда рабочих, занятых ремонтом
23-1,23-2	69-1	На сумму отчислений в Фонд социальной защиты населения от суммы начисленной оплаты труда
23-1,23-2	76-2	На сумму отчислений по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний
20, 23, 25 и т.д.	23-1,23-2	Списаны затраты по проведению ремонта на себестоимость продукции, выполненных работ и оказанных услуг

При текущем ремонте затраты по ремонту сразу могут относиться на счета учета затрат на производство:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
20, 23, 25, 26, 29, 44	10-5,07-3	На стоимость запасных частей или строительных материалов, израсходованных при проведении ремонта
20, 23, 25, 26, 29, 44	70	На сумму расходов по оплате труда рабочих, занятых ремонтом
20, 23, 25, 26, 29, 44	69	На сумму отчислений в Фонд социальной защиты населения от суммы начисленной оплаты труда
20, 23, 25, 26, 29, 44	76-2	На сумму отчислений по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний
20, 23, 25, 26, 29, 44	23	На стоимость работ и услуг вспомогательных производств

При капитальном ремонте объектов основных средств, осуществляемом подрядным способом, все работы выполняются подрядной организацией, с ко-

торой заключается договор подряда. Затраты подрядчика состоят из фактически произведенных расходов, связанных с производством подрядных работ. Между заказчиком и подрядчиком могут осуществляться расчеты за выполненные работы по завершению конструктивных этапов или по завершению всего объема работ. При этом составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
20, 23, 25, 26, 29, 44	60	На стоимость ремонта основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, выполненного подрядчиком
90-10	60	На стоимость ремонта основных средств, не используемых в предпринимательской деятельности, выполненного подрядчиком
18	60	Отражена сумма НДС
60	51,52,55	Произведена оплата подрядчику стоимости выполненных работ

Для учета затрат на ремонт основных средств по объектам аналитического учета предназначены: Производственный отчет по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машин и оборудования (ф. № 18 в) и Производственный отчет по капитальным вложениям и ремонтам ОС (ф. № 18 И). Синтетический учет ведут в журнале-ордере 10-АПК.

10.6 Учет нематериальных активов и их амортизации

Организацией в качестве **нематериальных активов** принимаются к бухгалтерскому учету активы, не имеющие материально-вещественной формы.

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.

Оценка нематериальных активов производится в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утв. постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.04.2012г. №25, где определено, что

первоначальная стоимость – стоимость, по которой актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве нематериального актива;

переоцененная стоимость – стоимость нематериального актива после его переоценки;

остаточная стоимость – разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью нематериального актива и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения;

текущая рыночная стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации нематериального актива в текущих рыночных условиях.

Первоначальная стоимость приобретенных нематериальных активов опре-

деляется в сумме фактических затрат на их приобретение.

Каждому объекту нематериальных активов присваивается инвентарный номер в момент принятия объектов к бухгалтерскому учёту.

Для оприходования нематериальных активов и передачи в эксплуатацию применяется **Акт о приёме-передаче нематериальных активов**, который составляется в одном экземпляре и хранится в бухгалтерии. Акт подписывается председателем и членами приёмочной комиссии и утверждается руководителем организации.

Приобретение объектов исключительных прав осуществляется на основании авторских договоров, лицензионных договоров или договоров о передаче «ноу-хау».

Аналитический учет нематериальных активов по инвентарным объектам ведется в **инвентарных карточках учета нематериальных активов**.

Выбытие нематериальных активов в результате списания (по окончании срока полезного использования, окончании срока действия патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора и т.п.) оформляется **актом о списании имущества**.

При выбытии нематериальных активов в результате реализации, безвозмездной передачи составляется **акт о приеме-передаче нематериальных активов**.

Для учета нематериальных активов предназначен активный **счет 04 «Нематериальные активы»**. По дебету счета отражают поступление нематериальных активов, а по кредиту – их выбытие, списание и реализацию.

Приобретение и создание нематериальных активов отражается с использованием субсчета 08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов».

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
08-4	60, 70, 69, 76, 71	Отражены фактические затраты на приобретение и приведение нематериальных активов в состояние, пригодное для использования
18	60	На сумму НДС
04	08-4	Принят к учету объект нематериальных активов
04	91-1	Оприходованы излишки нематериальных активов
08-4	75	На стоимость нематериальных активов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками)
04	08-4	Отражена стоимость нематериальных активов внесенных собственником имущества

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.

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**.

Корреспонденция счетов		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
Выбытие нематериальных активов		
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
Амортизация нематериальных активов		
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

Тема 11. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ

11.1 Экономическое содержание вложений в долгосрочные активы и их классификация

11.2 Учет затрат на приобретение и строительство основных средств. Учет накладных расходов по строительству

11.3 Учет приобретения и создания инвестиционной недвижимости

11.4 Учет приобретения и создания нематериальных активов

11.5 Учет приобретения и создания иных долгосрочных активов

11.1 Экономическое содержание вложений в долгосрочные активы и их классификация

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.

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.

11.2 Учет затрат на приобретение и строительство основных средств. Учет накладных расходов по строительству

На **субсчете 08-1 «Приобретение и создание основных средств»** учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования к установке и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и созданием основных средств.

Учет затрат по приобретению объектов основных средств (оборудование, тракторы, комбайны, сельскохозяйственные машины и другие транспортные средства и т.д.) ведут на отдельных аналитических счетах, открываемых по видам или группам приобретаемых основных средств (сеялки, комбайны и т.д.), а внутри групп – по маркам машин. В аналитическом учете выделяют покупную

(договорную) стоимость поставщика, а также затраты, связанные с приобретением основных средств.

Приобретение основных средств у других организаций отражается на счетах бухгалтерского учета следующими записями:

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена задолженность поставщику за приобретенные основные средства НДС	08-1 18	60 60
Оприходованы поступившие в комплекте с основными средствами запасные части, шины и инструменты	10	08-1
Списана стоимость нефтепродуктов, израсходованных на доставку приобретенных основных средств	08-1	10-3
Отражена стоимость услуг собственного автотранспорта по доставке основных средств	08-1	23
Начислена оплата труда рабочим, занятым доставкой, сборкой, обкаткой приобретенных основных средств	08-1	70
Произведены начисления на заработную плату работников, занятых доставкой основных средств: в Фонд социальной защиты населения по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	08-1 08-1	69 76-2
Учтены расходы, произведенные подотчетными лицами при транспортировке объектов основных средств в организацию	08-1	71
Оприходованы приобретенные объекты в состав основных средств	01	08-1

По способу производства строительных работ выделяют: строительство, осуществляемое подрядным и хозяйственным способом.

При подрядном способе строительно-монтажные работы выполняют специализированные подрядные строительно-монтажные организации. Основой взаимоотношений между заказчиком и подрядчиком является договор подряда. Расчеты между заказчиком и подрядчиком осуществляются по сметным (договорным) ценам за готовую строительную продукцию (пусковые комплексы, объекты производственного назначения и социальной сферы и т.д.).

Хозяйственные операции, связанные с затратами на строительство объектов основных средств подрядным способом, на счетах бухгалтерского учета отражают следующим образом:

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Принято к оплате платежное требование за выполненные работы подрядчиком на сумму фактических затрат НДС	08-1 18	60
Оприходованы вновь созданные основные средства, введенные в эксплуатацию	01	08-1

При хозяйственном способе ведения строительно-монтажных работ сельскохозяйственные организации производят работы собственными силами.

Расходы в процессе осуществления работ учитывают на субсчете 08-1 в разрезе конкретных объектов. На отдельных аналитических счетах учитывают расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов, которые распределяют на объекты строительства пропорционально отработанным машинно-дням или машинно-сменам и накладные расходы.

Затраты по объектам строительства учитываются по следующим статьям: материалы, заработная плата рабочих основного производства, затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов, накладные расходы, прочие прямые затраты. При этом составляются следующие бухгалтерские записи:

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Списана стоимость израсходованных на строительство объектов ОС: оборудования и строительных материалов	08-1	07
топлива	08-1	10-3
воды и электроэнергии	08-1	23
Начислена основная оплата труда рабочим, занятым выполнением строительно-монтажных работ и доставкой строительных материалов от приобъектного склада на строительную площадку	08-1	70
Отнесена сумма расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов, приходящаяся на каждый строящийся объект	08-1	08-1
Учтена сумма расходов, связанных с организацией и управлением строительства и расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов, относящаяся к конкретному объекту ОС	08-1	08-1
Списаны затраты по исправлению брака, принятые за счет организации	08-1	28
Оприходованы в состав основных средств выстроенные объекты	01	08-1

При изготовлении основных средств в мастерской организации затраты предварительно учитывают на счете 23 «Вспомогательные производства» и по окончании изготовления их списывают со счета 23 на субсчет 08-1 «Приобретение и создание основных средств» на отдельный аналитический счет.

Учёт накладных расходов по строительству ведётся на отдельном аналитическом счете, открытом к субсчету 08-1 «Приобретение и создание основных средств». Затраты учитывают по следующим группам:

- А. Административно-хозяйственные расходы;
- Б. Расходы по обслуживанию работников строительства.
- В. Содержание сторожевой охраны.
- Г. Содержание собственного оборудования.
- Д. Расходы по благоустройству и содержанию строительных площадок.
- Е. Прочие расходы.

Накладные расходы ежемесячно распределяются одним из принятых в учетной политике способов: 1) пропорционально прямым затратам на строительство; 2) пропорционально основной заработной плате рабочих.

По итогам распределения накладных расходов составляется бухгалтерская запись: **дебет субсчета 08-1 и кредит субсчета 08-1**, что находит отражение в Производственном отчёте по капитальным вложениям и ремонтам основных средств ф. 18-И (раздел 4) в специальной таблице за месяц и с начала года.

11.3 Учет приобретения и создания инвестиционной недвижимости

На субсчете **08-2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости»** учитываются затраты на приобретение и создание инвестиционной недвижимости которая будет использоваться в целях получения прибыли или достижения иного полезного эффекта.

В состав объектов инвестиционной недвижимости относят: земельные участки, здания, сооружения, изолированные помещения, машино-места (далее – недвижимое имущество). Основным критерием признания в бухгалтерском учете недвижимого имущества является факт сдачи его в аренду, т.е. использование недвижимого имущества в инвестиционной деятельности организации.

По дебету данного субсчета учитываются затраты по каждому приобретаемому или создаваемому объекту инвестиционной недвижимости.

Приобретение инвестиционной недвижимости в бухгалтерском учете отражают следующими записями:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
08-2	60,69,70,76	На сумму фактических затрат, связанных с приобретением инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние пригодное для использования
03-1	08-2	Отражена сформированная первоначальная стоимость (созданной) инвестиционной недвижимости

Фактические затраты, связанные с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) инвестиционной недвижимости в бухгалтерском учете отражают следующими записями:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
08-2	10,60, 70, 69, 76	Отражены фактические затраты, связанные с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) инвестиционной недвижимости
03-1	08-2	На суммы фактических затрат, учтенных на счете 08, и списанных по окончании работ на субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость»

На субсчете **08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)»** учитываются затраты на приобретение предметов финансовой аренды (лизинга).

При получении предмета лизинга находящегося на балансе лизингополучателя составляют бухгалтерские записи:

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
08-3	76	Получен предмет лизинга по контрактной стоимости без НДС
01	08-3	Предмет лизинга включен в состав основных средств лизингополучателя
18	76	Отражен НДС, приходящийся на контрактную стоимость предмета лизинга

11.4 Учет приобретения и создания нематериальных активов

На субсчете 08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов» отражаются затраты по созданию нематериальных активов по каждому их наименованию.

Фактические затраты на приобретение нематериальных активов и приведение их в состояние пригодное для использования отражают следующими бухгалтерскими записями.

Корреспонденции счетов		Содержание хозяйственных операций
Дебет	Кредит	
08-4	60,69,70,76	Отражена сумма затрат, связанных с приобретением и приведением в пригодное состояние нематериальных активов
04	08-4	Отражена сформированная первоначальная стоимость нематериальных активов

11.5 Учет приобретения и создания иных долгосрочных активов

На субсчете 08-5 «Приобретение и создание иных долгосрочных активов» учитываются затраты по формированию основного стада, закладке многолетних насаждений и др.

Формирование основного стада в сельскохозяйственных организациях осуществляется за счет перевода собственного молодняка и покупки животных на стороне, а также за счет племенных животных, полученных безвозмездно. Аналитический учет ведут по видам животных. Молодняк, выращенный в организации, переводится в основное стадо в течение года по нормативно - прогнозной себестоимости 1ц живой массы, которая в конце года доводится до фактической себестоимости. Животных, приобретенных для формирования основного стада, учитывают по фактической стоимости их приобретения, которая складывается из покупной стоимости и затрат на их доставку.

Приобретение основных средств у других организаций отражается на счетах бухгалтерского учета следующими записями:

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
Переведены телки старше 2-х лет в основное стадо и списана по ним в конце года калькуляционная разница	08-5	11
Оприходованы переведенные животные в состав основных средств	01	08-5
Приобретен у поставщика взрослый продуктивный и рабочий скота для пополнения основного стада	08-5	60
НДС	18	60

Отражены командировочные расходы, связанные с приобретением животных для основного стада	08-5	71
Списана стоимость услуг грузового автотранспорта, оказанных по доставке животных	08-5	23
Списана стоимость кормов, израсходованных при доставке животных	08-5	10
Оприходованы приобретенные животные в состав основных средств	01	08-5
Отражена стоимость рабочего скота, полученного безвозмездно, для пополнения основного стада	08-5	98
Оприходование животных, полученных безвозмездно	01	08-5

Особую группу долгосрочных вложений в сельскохозяйственных организациях составляют затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений (плодовых садов и ягодников, парков, лесозащитных полос и др.).

Аналитические счета открывают по видам многолетних насаждений, времени посадки и их местонахождению. Внутри открытых аналитических счетов учет затрат ведется по статьям затрат, предусмотренным для растениеводства.

Затраты по уходу и выращиванию молодых многолетних насаждений до периода плодоношения учитываются по дебету субсчета 08-5, которые на конец года относят на увеличение стоимости молодых насаждений, учитываемых на счете 01, **корреспонденцией счетов дебет счета 01 и кредит субсчета 08-5**.

От молодых насаждений до наступления полного плодоношения могут получать продукцию, которую приходят по ценам возможной реализации корреспонденцией счетов: **дебет субсчета 43-1 и кредит субсчета 08-5**. Затраты по сбору этого урожая учитывают по дебету субсчета 08-5 и кредиту соответствующих счетов (68, 69, 70 и др.).

По окончании выращивания многолетних насаждений их сдают в эксплуатацию, оформляют Акт приемки-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию (Ф. №101-АПК) и составляют бухгалтерскую запись: **дебет счета 01 аналитический счет «Многолетние насаждения плодоносящие» и кредит счета 01 аналитический счет «Молодые насаждения»**.

При выбытии вложений, учитываемых на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», их стоимость отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Сальдо по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции по приобретению или созданию основных средств, инвестиционной недвижимости, предметов финансовой аренды (лизинга), нематериальных активов, по формированию основного стада.

ТЕМА 12. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

- 12.1 Понятие, состав и классификация затрат, формирующих себестоимость продукции (работ, услуг)
- 12.2 Учет затрат, выполненных работ вспомогательных производств и исчисление себестоимости услуг по их видам
- 12.3 Учет общепроизводственных и общехозяйственных затрат. Учет расходов будущих периодов
- 12.4 Учет затрат и выхода продукции растениеводства. Исчисление себестоимости продукции растениеводства
- 12.5 Учет затрат и выхода продукции животноводства. Исчисление себестоимости продукции животноводства
- 12.6 Учет затрат и выхода продукции промышленных производств. Исчисление себестоимости продукции промышленных производств
- 12.7 Учет затрат и услуг обслуживающих производств и хозяйств

12.1 Понятие, состав и классификация затрат, формирующих себестоимость продукции (работ, услуг)

Процесс производства – это процесс соединения живого труда со средствами производства. Он протекает непрерывно, а потому требует непрерывных затрат труда и средств производства – предметов труда и средств труда.

В целях единых подходов в формировании и организации бухгалтерского учета затрат на производство и исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции Министерство сельского хозяйства и продовольствия РБ разработало Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) (письмо Минсельхозпрода РБ от 14.01.2016 г. № 04-2-1-32/178).

Под затратами в сельскохозяйственном производстве следует понимать стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности. Затраты, приводящие к получению в будущем экономических выгод, считаются активами организации. Затраты, не приводящие к получению экономических выгод в будущих периодах, признаются расходами организации в отчетном периоде.

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 элементные и комплексные.

Рациональная организация производственного учета обеспечивается взаимосвязанной совокупностью объектов учета затрат, методов учета затрат и калькулирования калькулируемых объектов и калькуляционных единиц.

Объект учета затрат на производство продукции - это обособленная часть совокупности затрат производственной сферы организации, сгруппированных за отчетный период по определенному признаку и классификации в соответствии с техническими, организационными и экономическими факторами (по видам деятельности, видам производства, периодам возникновения затрат, способу включения их в себестоимость продукции, местам возникновения затрат и др. признакам). В качестве объектов учета затрат (носителей затрат) выступают отдельные виды сельскохозяйственных культур (группы культур), виды животных, их половозрастные группы, работы, услуги и т.д.

Калькулируемые объекты – виды основной и сопряженной продукции, получаемой от каждой сельскохозяйственной культуры, вида животных, выполненные работы и оказанные услуги.

Калькуляционная единица – единица измерения калькулируемого объекта.

В действующем плане счетов для учета затрат на производство в сельскохозяйственных организациях предназначены следующие балансовые счета:

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»; 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты»; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»; 28 «Брак в производстве»; 97 «Расходы будущих периодов».

Учет затрат осуществляется на основе оформленных первичных документов. 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**.

12.2 Учет затрат, выполненных работ вспомогательных производств и исчисление себестоимости услуг по их видам

К вспомогательным производствам в сельскохозяйственных организациях относятся: ремонтные мастерские, грузовой автомобильный транспорт, гужевой транспорт, электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснаб-

жение, 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.

Цеховые расходы ремонтной мастерской учитываются на отдельном аналитическом счете.

Прямые и цеховые расходы ремонтной мастерской учитывают по дебету счета 23-1 «Ремонтная мастерская» в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов.

По каждому завершенному заказу (завершенному ремонту, вид изготовленных инструментов, запасных частей и т.д.) определяется фактическая себестоимость, которая списывается с кредита счета 23 в дебет счетов 10, 23-3, 20 и т.д.

Затраты по незаконченным ремонтам (заказам) остаются как незавершенное производство ремонтной мастерской на конец отчетного периода.

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 23-3 «Автомобильный транспорт» (согласно утвержденной учетной политике и рабочему плану счетов).

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 23-8 «Гужевого транспорт».

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.

В начале исчисляется фактическая себестоимость одного кормо-дня (дня содержания рабочей лошади в организации) путем деления общей суммы затрат за вычетом стоимости побочной продукции на общее количество учтенных кормо-дней.

Для определения фактической себестоимости приплода фактическую себестоимость одного кормо-дня умножают на 60 и на количество голов приплода.

Себестоимость одного рабочего дня определяется в конце отчетного периода делением всей суммы затрат по содержанию рабочих лошадей (за вычетом стоимости приплода и побочной продукции) на количество отработанных дней.

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

В конце отчетного периода затраты, учтенные на субсчете 23, списываются:

- суммы амортизации, затраты на ремонт и другие затраты по содержанию и эксплуатации тракторов, прицепов, гаражей, площадок для хранения техники распределяют на объекты учета (культуры, группы культур, виды и технологические группы скота и т.д.), включая и транспортные работы тракторов, пропорционально стоимости израсходованного горючего;

- суммы амортизации и затраты на ремонт:

- почвообрабатывающих машин распределяют по объектам учета пропорционально площади обработки;

- машин для сеноуборки – пропорционально убранной площади;

- сеялок – пропорционально площади посева;

- машин для внесения в почву удобрений – пропорционально физической массе удобрений, внесенных под сельскохозяйственные культуры (группы культур);

- расходы по содержанию и эксплуатации зерноуборочных комбайнов – пропорционально количеству гектаров убранной площади зерновых и зернобобовых культур, многолетних и однолетних трав, убранной на семена.

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

20-1	23	Списаны затраты по эксплуатации узкоспециализированных машин (например, льноуборочных, картофелеуборочных, свеклоуборочных)
------	-----------	---

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

12.3 Учет общепроизводственных и общехозяйственных затрат. Учет расходов будущих периодов

Общепроизводственные (общепромышленные) 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 (бригадные, фермерские, цеховые) затраты включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в бригаде, на ферме, в цеху и отрасли в целом.

Общепроизводственные затраты растениеводства распределяют и относят на сельскохозяйственные культуры и виды работ незавершенного производства, а общепромышленные 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 общепромышленного 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».

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в разрезе статей затрат по следующим аналитическим разделам: а) расходы по управлению организацией; б) хозяйственные расходы; в) непроизводительные расходы.

Затраты по управлению организацией включают расходы на оплату труда аппарата управления, отчисления на социальные нужды, командировочные расходы, расходы по формированию информационной базы и принятию управленческих решений (почтовые, телеграфные, приобретение справочной литературы) и другие затраты (электроснабжение, водоснабжение, ремонт офиса).

Хозяйственные затраты включают: расходы на оплату труда прочего общехозяйственного персонала (заведующих складами, весовщиков, работников кладовых и др.), отчисления на социальные нужды, суммы амортизационных отчислений по основным средствам (по складам, весовым, колодцам и другим помещениям и сооружениям общехозяйственного назначения), затраты на их техническое обслуживание и ремонт, затраты на отопление, освещение, уборку, водоснабжение, суммы вознаграждений авторам за рационализаторские предложения, организацию мероприятий по изобретательству и рационализации, охране труда, на подготовку кадров и повышение квалификации, представительские расходы и другие.

Непроизводительные затраты - это потери от простоев, недостачи в пределах норм естественной убыли сырья, материалов, готовой продукции, списанные на общехозяйственные нужды, выплаты работникам, уволенным из организации в связи с реорганизацией, сокращением численности работников и штатов.

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

Аналитический учет общехозяйственных затрат ведут в **производственном отчете по общехозяйственным расходам** (ф. № 18-Г) и на конец года счет 26 «Общехозяйственные затраты» имеет нулевое сальдо.

Сельскохозяйственные организации осуществляют расходы, которые относятся к нескольким производственным циклам и включаются в себестоимость производимой продукции на протяжении нескольких отчетных периодов. Данные расходы составляют особую группу затрат и называются **расходами будущих периодов**. В сельскохозяйственных организациях к расходам будущих периодов относятся: затраты на мероприятия по улучшению земель, затраты на ремонт основных средств, затраты, связанные с подготовкой и освоением производств новых видов продукции и технологических процессов (пусковые расходы), лизинговые платежи, затраты финансового характера (оплата услуг телефонной связи наперед; оплата расходов на подписку специальной литературы и изданий периодической печати; арендная плата в соответствии с договором за последующие периоды и др., которые в последующем списываются в течение срока их действия.

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета **97 «Расходы будущих периодов»**.

К счету могут открываться субсчета по видам расходов. Аналитический учет ведут по каждому объекту отдельно.

В течение года по дебету аналитических счетов счета 97 «Расходы будущих периодов» учитывают все затраты, произведенные за год, а по кредиту отражают только те суммы, которые должны быть отнесены на соответствующие счета в отчетном году. Сроки списания затрат будущих периодов на затраты соответствующего производства регламентируются законодательными актами или определяются организациями в учетной политике.

Расходы будущих периодов списываются бухгалтерской записью:

Дебет счетов 20, 44 Кредит счета 97

На конец года по счету 97 может быть дебетовое сальдо, которое показывает сумму затрат, относящуюся к следующим отчетным периодам.

12.4 Учет затрат и выхода продукции растениеводства. Исчисление себестоимости продукции растениеводства

Объектами учета затрат в растениеводстве (аналитическими счетами) являются:

- 1. сельскохозяйственные культуры, группы однородных по технологии выращивания культур;**
- 2. виды работ незавершенного производства;**
- 3. затраты, подлежащие распределению;**
- 4. прочие объекты, связанные с заготовкой силоса, сенажа и т.п.**

Особенностью учета затрат *первой группы* является то, что учтенные затраты принимаются в расчет при исчислении себестоимости продукции.

Объектами учета затрат *второй группы* являются такие виды работ как: посев озимых зерновых на зерно по каждой культуре (озимые зерновые на зеленый корм и силос), подъем зяби, внесение органических удобрений, внесение минеральных удобрений, снегозадержание (в IV квартале), многолетние травы

посева прошлых лет (относящиеся к урожаю будущих лет), гипсованию почв, работы в парниках, теплицах, питомниках, прочие работы незавершенного производства (по видам). Затраты на конец года, учтенные на аналитических счетах этой группы, остаются в незавершенном производстве и переходят на следующий год. В следующем году их относят (если принадлежность ясна) или распределяют на объекты учета затрат по культурам.

Третья группа представляет такие виды затрат, которые нельзя сразу отнести на объекты учета первой или второй группы, поскольку они относятся к нескольким или многим объектам учета затрат и являются распределяемыми. В течение года их учитывают на отдельных аналитических счетах, а в конце года распределяют. К объектам учета затрат этой группы относятся: амортизационные отчисления, затраты на ремонт (или отчисления на ремонт) основных средств, используемых в растениеводстве, затраты на орошение, затраты на осушение, затраты на содержание ползащитных полос и др.

К *четвертой группе* относят объекты учета затрат по заготовке силоса, сенажа, производству травяной муки, послеуборочной доработке продукции и др. Выделение этих затрат в качестве отдельных объектов учета связано либо с необходимостью более точного исчисления себестоимости отдельных видов сопряженной продукции, либо с обособлением в отдельную группу затрат по кормопроизводству. В конце года либо исчисляют себестоимость продукции, либо распределяют затраты на счета объектов первой группы.

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

По дебету данного счета отражается сальдо на начало отчетного периода и учтенные за отчетный период фактические затраты на производство продукции растениеводства, а по кредиту - сумма затрат, относящихся к гибели посевов от стихийных бедствий, выход продукции в нормативно-прогнозной оценке, которая в конце года доводится до уровня фактических затрат путем списания с кредита счета калькуляционных разниц.

Обобщающим регистром о затратах и выходе продукции по соответствующему подразделению и по объектам аналитического учета является Производственный отчет по растениеводству (ф. № 18).

Объектами калькуляции в растениеводстве являются отдельные виды основной или сопряженной продукции. Кроме видов получаемой продукции, объектами калькуляции являются сельскохозяйственные работы, выполняемые в отчетном году под урожай будущего года и относящиеся к незавершенному производству.

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 по заготовке этой продукции.

При исчислении себестоимости продукции зерновых культур из общей суммы затрат на возделывание и уборку культуры, включая расходы на послеуборочную сушку и очистку зерна, исключают стоимость побочной продукции

(соломы). Солома оценивается исходя из нормативных затрат (на ее уборку, прессование, скирдование, транспортировку и выполнение других работ по ее заготовке). **Полученную сумму затрат (без стоимости соломы), распределяют на полноценное зерно и используемые зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное.** Используемые зерноотходы переводятся в полноценное зерно с учетом данных лабораторного анализа о процентном содержании полноценного зерна в зерновых отходах. Себестоимость единицы 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 за вычетом стоимости побочной продукции (костра). **Общая сумма затрат за вычетом стоимости побочной продукции распределяется на льносемя и льносоломку пропорционально их стоимости по действующим ценам реализации.**

Себестоимость семян масличных культур (подсолнечника, рапса, сои, сурепки и др.) составляют производственные затраты на их выращивание и уборку за вычетом стоимости побочной продукции (сухие стебли, солома), оцененной исходя из нормативных затрат на ее уборку, прессование, транспортировку и выполнение других работ. Себестоимость 1 ц семян масличных культур определяется делением исчисленных производственных затрат на физическую массу полученных семян.

Себестоимость 1ц картофеля исчисляются 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, затраты на выращивание картофеля распределяются между ними пропорционально его стоимости по действующим ценам реализации.

Объектами калькуляции по **однолетним травам** являются отдельные виды получаемой продукции: сено, зеленая масса, семена, солома. Если посевы однолетних трав используются для получения одного вида продукции, 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: **сено 1 ц - 1,0; семена 1 ц - 9,0; солома 1 ц - 0,1; зеленая масса 1 ц – 0,25.**

Затраты по выращиванию **многолетних трав** включают затраты прошлых лет и текущего года. Затраты прошлых лет распределяются по годам использования пропорционально числу лет использования посевов в соответствующем севообороте. Если посевы многолетних трав используются в течение двух лет, то на каждый год их использования относят по 50 % затрат; при трехлетнем использовании трав на продукцию первого года относят 34 % затрат, второго и

третьего года по 33 %. Затраты текущего года, связанные с выращиванием многолетних трав и уборкой продукции, полностью включаются в себестоимость продукции урожая текущего года.

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

После исчисления себестоимости продукции списывают калькуляционные разницы по каналам использования продукции (кроме использованной на корм рабочему скоту), и на оставшуюся в организации на конец года.

12.5 Учет затрат и выхода продукции животноводства. Исчисление себестоимости продукции животноводства

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

Затраты и выход продукции отрасли животноводства учитывают на операционном калькуляционном счете 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство», по дебету которого отражают затраты, а по кредиту - выход продукции в течение года в нормативно-прогнозной оценке с доведением ее в конце года до фактического размера. Учет затрат на аналитических счетах ведут в Производственном отчете по животноводству (ф.№ 18а) в разрезе статей затрат за месяц и с начала года.

Себестоимость продукции животноводства исчисляют после исчисления себестоимости выполненных работ и оказанных услуг вспомогательными производствами, продукции растениеводства, определения и списания на соответствующие счета разниц между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью продукции, работ и услуг.

В животноводстве объектом исчисления себестоимости является основная продукция - молоко, шерсть, яйца, приплод, прирост живой массы, общая живая масса и др. Поскольку в большинстве отраслей получают одновременно несколько видов сопряженной продукции (молочном скотоводстве получают молоко и приплод, в овцеводстве - шерсть, приплод и прирост живой массы, в птицеводстве - яйца и мясо и т. д.) поэтому объекты учета затрат и объекты исчисления себестоимости не совпадают.

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.

В молочном скотоводстве объектами исчисления себестоимости являются: **по основному стаду - молоко и приплод, по выращиванию молодняка и откорму взрослого скота - прирост живой массы и общая живая масса скота.**

По основному молочному стаду себестоимость продукции определяют следующим образом. Из общей суммы затрат, учтенных на аналитическом

счете, исключают стоимость побочной продукции в установленной оценке. Оставшиеся затраты относят на валовой выход основной продукции - молоко и приплод. Затраты между этими сопряженными видами продукции распределяют 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 полученное 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, включая стоимость молока от первотелок (до момента их перевода в основное стадо-90 дней). Себестоимость 1 ц прироста живой массы исчисляется делением полученной суммы затрат на количество центнеров прироста живой массы.

Для определения фактической себестоимости выбывшего поголовья (реализованного, переведенного в другие возрастные группы, забитого в организации, погибшего в результате стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства) и оставшегося в организации на конец года рассчитывается себестоимость 1 ц живой массы животных. С этой целью исчисляют два показателя: себестоимость калькулируемого поголовья и живую массу животных.

Себестоимость калькулируемого поголовья равна стоимости животных па начало года, стоимости животных, поступивших на выращивание и откорм со стороны и из других учетных групп, стоимости приплода и прироста за отчетный год за вычетом нормативно-прогнозной себестоимости павших животных, включенных в состав затрат животноводства.

Живая масса калькулируемого поголовья состоит из живой массы животных, оставшихся в организации на конец года, и живой массы поголовья, выбывшего в течение года без живой массы павшего поголовья, включенного в состав затрат животноводства.

Разделив себестоимость калькулируемого поголовья на его живую массу, получают показатель себестоимости живой массы животных. Калькуляционную разницу по живой массе списывают корреспонденцией счетов:

дебет счета 08 кредит счета 11 –по животным, переведенным в основное стадо;

дебет счета 90 кредит счета 11 –по животным, реализованным;

дебет счетов 20 кредит счета 11 –по животным, отпущенным на прирезку и забой.

12.6 Учет затрат и выхода продукции промышленных производств. Исчисление себестоимости продукции промышленных производств

К подсобным промышленным производствам относятся: плодово-перерабатывающие, винодельческие производства, маслодельные заводы, мельницы, комбикормовые заводы, цеха по забою скота, птицы, зверей и

выработке товарных шкурок, изготовление строительных материалов (лесопильное производство, кирпичное производство, столярные мастерские).

Объектами учета затрат на промышленных производствах, в зависимости от размеров и характера деятельности организации, являются отдельные виды промышленных производств, виды продукции, отдельные стадии (фазы) технологического процесса (переделы).

Для учета затрат и выхода продукции промышленных производств предназначен калькуляционный счет 20 «Основное производство» 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 услуги, оказанные по переработке продукции, в оценке по нормативно-прогнозной себестоимости, и калькуляционные разницы между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью полученной продукции или сырья для переработки.

Выделяют три группы аналитических счетов: счета переработки продукции растениеводства, переработки продукции животноводства (включая и забой скота), счета прочих промышленных производств.

На комбикормовых заводах объектами исчисления себестоимости продукции являются отдельные виды (рецепты) изготовленных комбикормов, кормовых добавок, кормовые смеси, гранулы, брикеты. Стоимость зернофуража, минеральных добавок и других компонентов, израсходованных на производство комбикормов, прямо относится на затраты по производству отдельных видов кормов. Отдельные затраты (расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, работы и услуги, расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, общепроизводственные затраты) распределяются между видами произведенных кормов пропорционально их количеству или качеству, полученной условной продукции.

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 скотобойных площадок учитываются вместе и распределяются между видами полученной продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации. **Себестоимость 1 ц (т) мяса по его видам определяют делением общей суммы затрат, включая стоимость забитых животных и приходящейся части распределяемых расходов по содержанию цехов по убою животных (скотобойных площадок), за вычетом стоимости шкур, пуха, пера, субпродуктов и другой побочной продукции по ценам их реализации на количество полученной продукции.**

12.7 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 учреждениями 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.

Аналитический учет затрат ведется в производственном отчете по прочим производствам и хозяйствам (ф. № 18-3).

Аналитические счета открываются по каждому виду производства разрезе установленных статей. Некоторые особенности имеются по отнесению затрат по статье «Материальные ресурсы, используемые в производстве» в которую включают:

- стоимость продуктов, израсходованных предприятиями общественного питания при производстве блюд;

- стоимость потребленных в производство сырья и основных материалов (ткани, кожа, мех) и вспомогательных (фурнитура, приклад и т.д.);

- стоимость использованных моющих средств на стирку белья, стоимость столовых приборов, посуды, белья и других предметов для коллективного пользования;

- стоимость нефтепродуктов, израсходованных на работу тракторов, оборудования.

В бухгалтерском учете затраты и доходы жилищного хозяйства разграничиваются. В связи с этим по субсчету 29-1 «Жилищно-коммунальное хозяйство» открывают следующие аналитические счета: «Эксплуатация жилищного фонда»; «Эксплуатация общежитий коечного типа»; «Целевые расходы и сборы».

Целевые расходы, как правило, должны полностью возмещаться сборами (доходами) по этим видам оказываемых услуг. Разницу между фактическими затратами и отпускными тарифами отражают по смете на содержание жилищно-коммунального хозяйства. Аналитический учет затрат по жилищно-коммунальному хозяйству (в части эксплуатации жилых домов) ведется в разрезе эксплуатационных расходов.

Доходы жилищно-коммунального хозяйства учитываются в разрезе их видов: квартирная плата (без целевых сборов); арендная плата за нежилые помещения; сборы с арендаторов на эксплуатационные расходы; прочие доходы домохозяйства; целевые поступления.

Целевые сборы (доходы), получаемые по установленным расценкам (за отопление, освещение, водоснабжение, канализацию, пользование газом и др.), учитываются отдельно по их видам. Произведенные расходы покрываются полностью или частично за счет установленной платы.

Расчет платежей в общежитиях включает квартирную плату, плату за бытовые и коммунальные услуги, амортизацию оборудования, инвентаря и постельных принадлежностей.

Убыток от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства (ежемесячно, ежеквартально) списывается в дебет субсчета 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности».

ТЕМА 13. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

- 13.1 Понятие доходов и расходов сельскохозяйственной организации
- 13.2 Документальное оформление и учет реализации продукции, работ и услуг
- 13.3 Учет расходов на реализацию
- 13.4 Учет прочих доходов и расходов по текущей деятельности
- 13.5 Учет доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности
- 13.6 Учет доходов будущих периодов. Учет средств государственной поддержки и финансовой помощи
- 13.7 Учет прибылей и убытков
- 13.8 Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

13.1 Понятие доходов и расходов сельскохозяйственной организации

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»:

доходы – увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации;

расходы – уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации.

При определении доходов и расходов организации применяется **Принцип начисления**, то есть хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Классификация доходов и расходов регулируется Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 (в ред. от 22.12.2018 г. № 74).

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;
- доходы и расходы от уступки права требования;
- суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;
- суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- расходы по аннулированным производственным заказам;
- расходы обслуживающих производств и хозяйств;
- материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;
- штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;
- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению;
- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные организацией, подлежащие к уплате;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
- доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;
- другие доходы и расходы по текущей деятельности.

Процесс реализации продукции, произведенной организацией, является важнейшей стадией кругооборота средств. В результате этого процесса организации возмещаются в денежной форме затраченные на производство и сбыт продукции, материальные и денежные ресурсы в виде выручки от реализации.

Готовая продукция (товары, работы и услуги) считаются реализованными при переходе права собственности на них от продавца к покупателю.

Сельскохозяйственные организации определяют момент реализации продукции, работ и услуг по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов. Свою продукцию сельскохозяйственные организации реализуют заготовительным организациям, прочим покупателям, через собственную торговую сеть, на рынках, ярмарках, выставках, за наличный расчет и выдают в порядке натуральной оплаты труда.

13.2 Документальное оформление и учет реализации продукции, 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.

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**. Приемные квитанции выписываются в трех экземплярах.

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** 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**.

Первичные документы по учету реализации продукции, работ и услуг подвергаются тщательной проверке в бухгалтерии, затем их данные группируются и отражаются в регистрах бухгалтерского учета.

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	Списана нормативно-прогнозная себестоимость реализованного: молодняка КРС в живой массе готовой продукции

	10	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)

Сельскохозяйственные организации могут иметь свои **фирменные магазины**, торговые точки на рынках, где реализуют произведенную овощеводческую и другую сельскохозяйственную продукцию.

Учет отпущенной продукции для реализации ведется на счете 41 «Товары» по продажным ценам (с включением всех налогов и сборов, уплачиваемых от выручки) в разрезе материально-ответственных лиц. Разница между учетной (нормативно-прогнозной себестоимостью) и продажной стоимостью учитывается на счете 42 «Торговая наценка». Указанные операции на счетах бухгалтерского учета отражаются следующими записями:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций
41-2	43	Отпущена продукция в магазин по учетной стоимости
41-2	42	Отражена наценка на разницу между отпускной и учетной стоимостью продукции
41-2	42	Налог на добавленную стоимость
90-4	41-2	Реализован товар в фирменном магазине
71, 50 (76)	90-1	Причитающаяся выручка за реализацию товара в фирменном магазине
90-4	42	Сумма наценки, приходящаяся на реализованный товар (методом «красное сторно»)
90-2	42	Сумма НДС, приходящаяся на реализованный товар (методом «красное сторно»)
90-2,3	68	Начислен налог на добавленную стоимость и налог с продаж на реализованный товар в фирменном магазине

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 накопления и систематизации данных о реализации продукции покупателям и другим организациям.

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.

13.3 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 ФСЗН 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.

13.4 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 соответствии 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	90-7	На сумму доходов, связанных с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств, полученных штрафов, пени и неустоек
73-2	90-7	Отражена сумма разницы между учетной и взыскиваемой стоимостью недостающих активов
10, 50, 51, 52, 60, 76	90-7	При безвозмездном получении запасов, денежных средств, получении оказанных услуг, выполненных работ
10, 11, 43, 50, 51	90-7	На суммы излишков запасов и денежных средств, выявленных при инвентаризации
60	90-7	Списание суммы кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности, при ликвидации юридического лица
90-8, 90-9	68	На сумму начисленного НДС и прочих налогов и сборов, исчисляемых от прочих доходов по текущей деятельности
90-10	10, 11, 41, 43	На стоимость имущества при безвозмездной передаче другим лицам
90-10	70, 69, 76-2	На начисленную материальную помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год, включая отчисления
90-10	60, 62, 76	Отражены неустойки, штрафы, пени за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате
90-10	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
90-10	68, 69	На штрафы по платежам в бюджет и ФСЗН
90-11 99	99 90-11	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.

Записи по всем субсчетам 90 (кроме субсчета 90-11) производятся накопительно в течение отчетного года.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период определяется сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 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», 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности», 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» и кредитового оборота по субсчетам 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности».

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (кроме субсчета 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период отражается корреспонденциями:

Дебет субсчета 90-11	кредит счета 99	- на сумму прибыли;
Дебет счета 99	кредит субсчета 90-11	- на сумму убытка;

13.5 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 недостач инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;
 - доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций, по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций;
 - суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения;
 - доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов;
 - стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно;
 - проценты, причитающиеся к получению;
 - прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности.

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

- проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством);
 - разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций);
 - расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга);
 - доходы и расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
 - курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте;
 - разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства;
 - 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	91-1	На сумму доходов полученных от участия в уставных фондах других организаций
62	91-1	Начисление выручки от реализации основных средств и нематериальных активов
51, 52	91-1	На сумму полученных процентов за хранение денежных средств на счетах банка
01, 04	91-1	На стоимость излишков основных средств, нематериальных активов
10	91-1	Оприходованы материалы, полученные от ликвидации основных средств
91-2	68	Учтены суммы начисленного НДС, исчисляемые от прочих доходов
91-3	68	Учтены суммы налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов
91-4	66, 67	На сумму процентов, подлежащих к уплате, за пользование организацией кредитами, займами
91-4	01, 03, 04	На сумму остаточной стоимости выбывшего объекта основных средств, инвестиционной недвижимости, нематериальных активов
91-4	70, 69, 76-2, 23	На сумму расходов, связанных с ликвидацией основных средств и выбытием объекта инвестиционной недвижимости
91-5	99	Отражена сумма прибыли по инвестиционной и финансовой деятельности
99	91-5	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**.

13.6 Учет доходов будущих периодов. Учет средств государственной поддержки и финансовой помощи

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.

Суммы полученных (начисленных) доходов, относящихся к будущим периодам, отражаются по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные сче-

та», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» (наперед оплаченная квартирная, арендная плата и т. п.).

Суммы доходов будущих периодов, учтенные на счете 98, при наступлении отчетного периода, к которому они относятся, отражаются по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счетов 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 91-1 «Прочие доходы».

Возврат финансовой помощи коммерческими организациями отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

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**.

13.7 Учет прибылей 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	99	Отражена прибыль от текущей деятельности за отчетный период
99	90-11	Отражен убыток от текущей деятельности за отчетный период
91-5	99	Отражена прибыль по прочим доходам и расходам (по инвестиционной и финансовой деятельности) за отчетный период
99	91-5	Отражен убыток по прочим доходам и расходам (по инвестиционной и финансовой деятельности) за отчетный период
99	68	Отражено начисление налогов на прибыль и доходы и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) в соответствии с законодательством
99	84	Списание суммы чистой прибыли отчетного года (заключительной записью последнего месяца отчетного года)
84	99	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».

13.8 Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Финансовый результат деятельности организации за отчетный период представляет собой нераспределенную прибыль (непокрытый убыток).

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	84	Списание суммы чистой прибыли отчетного года (заключительной записью последнего месяца отчетного года)
84	99	Списание суммы чистого убытка отчетного года (заключительной записью последнего месяца отчетного года)
84	70	Отражено начисление дивидендов, иных доходов от участия в уставном фонде учредителям (участникам), являющимся работниками организации
84	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
84	80	Отражено направление чистой прибыли на пополнение уставного капитала
84	82	Отражено направление чистой прибыли на образование (пополнение) резервного капитала
82	84	На списание убытка при направлении на его погашение средств резервного капитала
83	84	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.

ТЕМА 14. УЧЕТ ИСТОЧНИКОВ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ

14.1 Учет уставного капитала

14.2 Учет резервного капитала

14.3 Учет добавочного капитала

14.1 Учет уставного капитала

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

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

14.2 Учет резервного капитала

Хозяйственная деятельность организации связана с рисками. Поэтому с целью самострахования и покрытия возможных в будущем непредвиденных потерь и убытков от финансово - хозяйственной деятельности, организации могут формировать резервный капитал.

В настоящее время организации могут создавать резервный фонд оплаты труда для обеспечения выплат причитающейся работникам заработной платы, а также предусмотренных законодательством, коллективным и трудовым договорами гарантийных и компенсационных выплат в случае экономической несостоятельности (банкротства) или ликвидации организации и в других, предусмотренных законодательством случаях.

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

счета 82 «Резервный капитал» должен обеспечивать формирование информации об источниках каждого из резервных капиталов.

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

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

14.3 Учет добавочного капитала

Добавочный капитал по экономической природе представляет собой уравновешивающую статью баланса по отношению к соответствующим статьям актива баланса.

Для обобщения информации о наличии и движении добавочного капитала организации применяется пассивный счет **83 «Добавочный капитал»**. Аналитический учет ведется по источникам образования и направлениям использования добавочного капитала.

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

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

ТЕМА 15. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

15.1 Значение, виды и требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности

15.2 Состав и содержание бухгалтерской отчетности, порядок ее составления и представления

15.1 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.

Финансово-кредитные органы используют отчетные данные для контроля за соблюдением предприятиями финансово-кредитной дисциплины, исчисления сумм, подлежащих уплате в бюджет и анализа эффективности использования полученных кредитов и средств целевого финансирования. Статистическими органами для свода и получения обобщенных данных по народному хозяйству в целом.

Информация, которая содержится в отчетности, должна быть понятной, правильной, сравнимой и достоверной, отвечать потребностям пользователей.

Составляемая организациями отчетность классифицируется по ряду признаков.

По **видам** отчетность подразделяется на: статистическую, оперативную, налоговую и бухгалтерскую.

По **назначению** отчетность подразделяется на: государственную, специальную и внутреннюю.

По **срокам составления** и представления отчетность подразделяется на периодическую и годовую.

По **степени обобщения информации** отчетность подразделяется на **первичную и сводную**.

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.

15.2 Состав и содержание бухгалтерской отчетности, порядок ее составления и представления

Бухгалтерская отчетность включает следующие типовые формы:

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

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 состоят 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».

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, приводят-

ся данные по расшифровке дебиторской задолженности, кредиторской задолженности, полученным кредитам и займам, платежам в бюджет и фонд социальной защиты населения.

Перечень специализированных форм годовой бухгалтерской отчетности для организаций сельского хозяйства, охоты, рыболовства, рыбоводства:

форма № 5-АПК **Отчет по труду**, форма № 6-АПК **Валовая продукция и затраты на производство**, форма № 7-АПК **Реализация продукции**, форма № 8-АПК **Затраты на основное производство**, форма № 9-АПК **Производство и себестоимость продукции растениеводства**, форма № 13-АПК **Производство и себестоимость продукции животноводства**, форма № 14-АПК **Расход кормов**, форма № 16-АПК **Движение сельскохозяйственных машин**.

Работу по составлению и доведению годовой бухгалтерской отчетности до пользователей условно можно разделить на три последовательных этапа: подготовительный, формирования показателей отчетности и представления отчетности.

I. Подготовительный этап является самым продолжительным и трудоемким и включает в себя следующие стадии:

1. проверку полноты сдачи в бухгалтерию организации первичных документов от зав. складов, материально ответственных лиц;

2. включение в затраты на производство расходов за декабрь, поскольку регистры по затратам на производство построены по принципу накопления итогов;

3. рассчитываются и включаются в затраты на производство суммы амортизации основных средств, подлежащих распределению, проверяется правильность и полнота начисления всех видов доплат и премий, относимых на затраты производства, выплат за стаж работы, натуральной оплаты;

4. проведение инвентаризации всех активов и обязательств хозяйствующего субъекта и отражение ее результатов в бухгалтерском учете;

5. проверку правильности отражения на счетах бухгалтерского учета полученных средств государственной поддержки и проведение переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы и оборудования к установке, другого имущества и обязательств, в соответствии с действующим законодательством;

6. сверка данных аналитического учета с данными синтетических счетов и составление предварительного баланса;

7. производят закрытие операционных счетов;

8. закрытие счетов учета финансовых результатов;

9. расчет конечного финансового результата и реформация баланса.

На **II этапе формирования показателей** отчетности происходит непосредственное заполнение типовых форм и пояснений к ним на основании данных оборотно-сальдовой (оборотной) ведомости (оборотного баланса) и сводных учетных регистров по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам. В установленных законодательством случаях в рамках данного этапа осуществляется аудиторская проверка сформированных форм бухгалтерской отчетности с целью установления достоверности ее показателей.

Заключительной стадией данного этапа выступает формирование учетной политики организации на следующий отчетный период, которая может остаться той же или претерпеть некоторые изменения.

III Представление отчетности также состоит из нескольких стадий:

1. Утверждение бухгалтерской отчетности.
2. Представление бухгалтерской отчетности в соответствующие адреса.
3. Публикация определенного объема показателей бухгалтерской отчетности.

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 сборам, в вышестоящую организацию;
- в отделение банка;
- в отдел статистики.