

ЛЕКЦИЯ 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

1. Экономическое содержание операций по реализации и задачи их учета
2. Классификация доходов и расходов
3. Документальное оформление операций по реализации продукции, работ, услуг
4. Синтетический и аналитический учет реализации продукции, работ, услуг
5. Состав, учет и списание расходов по реализации
6. Учет прочих доходов и расходов по текущей деятельности
7. Учет прочих доходов и расходов
8. Учет доходов будущих периодов
9. Учет расходов будущих периодов
10. Учет прибылей и убытков
11. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

1. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО РЕАЛИЗАЦИИ И ЗАДАЧИ ИХ УЧЕТА

Согласно [ст. 31 Общей части НК РБ](#) реализацией товаров (работ, услуг), **имущественных прав** признаются отчуждение товара одним лицом другому лицу (выполнение работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу), передача имущественных прав одним лицом другому лицу на возмездной или безвозмездной основе вне зависимости от способа приобретения прав на товары (результаты выполненных работы, оказанных услуги), имущественных прав или формы соответствующих сделок.

Организации определяют момент реализации продукции, работ и услуг по **мере отгрузки** и предъявления покупателю расчетных документов.

Реализация продукции заготовительным организациям для республиканских государственных нужд производится по **фиксированным закупочным ценам**, увеличенным на сумму НДС, прочим покупателям – по **договорным закупочным ценам или свободным ценам**.

При наличии различных закупочных цен на один и тот же вид продукции и сырья (одинакового наименования, качества, сорта, класса, репродукции и т.д.) допускается применение **средневзвешенных закупочных цен**. Они применяются для оценки продукции, выдаваемой в счет оплаты труда персоналу организации.

На картофель и основные виды плодоовощной продукции облисполкомами утверждаются **предельные закупочные цены**.

Задачи учета реализации продукции, работ и услуг:

- контроль за выполнением договорных обязательств поставки продукции по ее видам, количеству и качеству;
- контроль за определением законодательства о реализационных ценах;
- контроль за своевременным и правильным оформлением первичных документов по сбыту и реализации продукции (работ и услуг);
- контроль за проведением своевременных расчетов с заготовительными организациями, покупателями и заказчиками;
- выявление достоверного финансового результата от реализации продукции (работ и услуг).

2. КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Классификация доходов и расходов регулируется [Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов](#), утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102.

Доходы и расходы 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 субсчетах 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 при инвентаризации;
- стоимость запасов, денежных средств, работ, услуг, полученных или переданных безвозмездно;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;
- доходы и расходы от уступки права требования;
- суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;
- суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов, 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;
- не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам;
- штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;
- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению, а также подлежащие к уплате;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
- доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;

– другие доходы и расходы по текущей деятельности.

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

– доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;

– суммы излишков, недостач и потерь от порчи инвестиционных активов, выявленных при инвентаризации;

– доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;

– доходы и расходы по договорам о совместной деятельности;

– доходы и расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

– суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов;

– суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки и обесценения;

– доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов;

– стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно;

– доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;

– проценты, причитающиеся к получению;

– прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности.

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

– проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами;

– разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций);

– расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга) (если лизинговая деятельность не является текущей деятельностью);

– доходы и расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

– курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, и разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством;

– прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.

3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

Основной формой реализации готовой продукции сельскохозяйственных организаций выступают государственные закупки. Они осуществляются по **договорам контрактации**. По договору контрактации **производитель** сельскохозяйственной продукции обязуется передать выращенную (произведенную) им продукцию **заготовителю**, осуществляющему закупки такой продукции для переработки или продажи.

Характерная черта контрактации – **покупка «будущей» сельхозпродукции**, отсутствующей в момент заключения договора.

В последнее время используются **договора поставки товаров (сельскохозяйственной продукции) для республиканских государственных нужд**.

Существенным условием такого договора является условие о **предварительной оплате (авансе)** сельскохозяйственной продукции в срок не позднее 60 дней с даты заключения договора в размере не менее 30 % ее стоимости, определенной исходя из цены на сельскохозяйственную продукцию, установленной до 1 апреля года, в котором выращивается (производится) закупаемая сельскохозяйственная продукция.

Оплата сельскохозяйственной продукции производится по цене, установленной государственным органом на календарный год, в котором выращивается (производится) закупаемая сельскохозяйственная продукция.

Товарно-транспортная накладная (ф. ТТН-1) предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей, если их перемещение осуществляется с участием автомобильного транспорта, а также для расчетов за перевозки и учета выполненной транспортной работы. Изготавливаются в 4 экземплярах.

Товарная накладная (ф. ТН-2) используется для отпуска и приемки товарно-материальных ценностей, если их перемещение осуществляется без участия автотранспортных средств. Выписывается в 2 экземплярах.

В дополнение к ТТН-1 организация при реализации должна выписывать документы: на молоко – **удостоверение качества и безопасности производственного сырья**; на скот и птицу – **ветеринарное свидетельство**; на семена элиты и суперэлиты – **аттестат на семена**; на семена всех остальных репродукций – **свидетельство на семена**; на гибридные семена кукурузы – **свидетельство на гибридные семена кукурузы**; на хлебопродукты – **удостоверения о качестве муки, зерна, комбикормов, фуража, сертификаты на жмых, крупу**.

На основании ТТН-1 заготовительные организации оформляют **приемные квитанции**, утвержденные [приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 01 июля 2011 г. № 267](#).

При реализации продукции за наличный расчет через кассу организации могут выписывать **требование-накладную** на отпуск продукции со склада в 2-х экземплярах и **приходный кассовый ордер** (ф. № КО-1) либо **накладную-приходный ордер на отпуск ценностей за наличный расчет** (ф. РП-4) в 3 экземплярах.

Отпуск продукции работникам своей организации в счет оплаты труда оформляется **ведомостью**, подписанной руководителем и главным бухгалтером организации.

Продукцию, отпущенную в столовые, детские и дошкольные учреждения, буфеты, принадлежащие организации, оформляют **требованием-накладной** или **лимитно-заборной картой**.

Отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (ф. 424-АПК) составляется при разовой продаже продукции на рынке и других местах торговли.

На выполнение работ и оказание услуг сторонним организациям или отдельным лицам составляется **акт о выполненных работах (оказанных услугах)** произвольной формы в 2-х экземплярах.

В случае предварительной оплаты реализуемой продукции продавец выписывает **счет-фактуру**, на основании которой покупатель перечисляет деньги за предстоящую отгрузку. Оплата реализованной продукции может осуществляться наличными денежными средствами, поступающими в кассу организации, либо в безналичной форме. При поступлении денежных средств в кассу выписывается **приходный кассовый ордер**. Документами, подтверждающими поступление денег на счета в банке, являются **платежные поручения, платежные требования**, приложенные к выписке по лицевому счету.

Для оформления приемки (закупки) молока у граждан в порядке выполнения заключенных договоров для последующей его реализации перерабатывающим организациям используется **книжка учета приемки (закупки) молока у граждан** (ф. 420-АПК). Книжка открывается на отдельного сдатчика.

Журнал учета приемки (закупки) молока у граждан (ф. 421-АПК) представляет собой документ накопительного характера, в котором приемщик молока обобщает данные о движении молока, закупленного у граждан по договорам, за месяц. При реализации молока выписывается **товарно-транспортная накладная** (ф. ТТН-1).

Для оформления операций поступления (закупки) и выбытия животных по договорам с гражданами предназначен **акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами** (ф. 419-АПК)

Для оформления операций по закупке картофеля, плодов и другой продукции у граждан по договорам составляется **приемно-расчетная ведомость на закупку сельскохозяйственной продукции у граждан** (ф. 422-АПК). Она составляется заготовителем сельскохозяйственной продукции в одном экземпляре в течение рабочего дня, по мере закупки сельскохозяйственной продукции у граждан.

4. СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

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 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».

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

Сопоставлением **дебетового оборота** по субсчетам 90/2-90/6, 90/8-90/10 и **кредитового оборота** по субсчетам 90/1, 90/7 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период. Счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет.

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

Аналитический учет по счету 90 ведется по видам реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Таблица 23 – Бухгалтерский учет операций по реализации сельскохозяйственной продукции

Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
90-4	11 43 10	Списана нормативно-прогнозная себестоимость реализованного: - молодняка КРС в живой массе; - готовой продукции; - семян, кормов, материалов.
90-4	23	Оказаны услуги собственным грузовым автотранспортом по доставке продукции до заготовительных организаций (по нормативно-прогнозной себестоимости)
62	90-1	Отражена причитающаяся к получению выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг (с учетом НДС)
73	90-1	Предоставлен работнику заем продукцией организации, товарами
75	90-1	Отражена выдача начисленных учредителям дивидендов имуществом, работами или услугами этой организации
79	90-1	Отражена головной организацией выручка, полученная структурным подразделением организации
90-2, 90-3	68-2	Начислен налог НДС, а также прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг
		Списаны калькуляционные разницы по реализованной продукции и услугам (дополнительная запись или красное сторно):

90-4	20 11 23	- по продукции основного производства; - по молодняку КРС; - по услугам собственного автотранспорта.
43	76	Приято к учету молоко, закупленное по договорам у граждан
90-4	70, 69, 76-2	Начислена заработная плата лаборанту и сборщику молока с начислениями в ФСЗН и Белгосстрах
90-4	23	Отражены услуги гужевого или автомобильного транспорта по сбору молока у граждан
90-4	43	Списана стоимость молока, закупленного у граждан и реализованного заготовительной организацией
62	90-1	Отражена выручка в сумме задолженности заготовительной организации за реализованное молоко и по возмещению расходов по заготовке молока у населения (с учетом НДС)
90-2	68-2	Начислен НДС по реализации
90-3	68-2	Начислен единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции
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)

Реализацию сельскохозяйственной продукции можно осуществлять в **фирменных магазинах**. Учет отпущенной продукции для реализации ведется на активном счете 41 «Товары» по продажным ценам в разрезе материально-ответственных лиц. Разница между учетной (нормативно-прогнозной) себестоимостью и продажной стоимостью учитывается на пассивном счете 42 «Торговая наценка».

Таблица 24 – Бухгалтерский учет реализации продукции в фирменных магазинах

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
41-2	43	Отпущена продукция в магазин по учетной стоимости
41-2	42	Отражена торговая наценка на разницу между отпускной и учетной стоимостью
41-2	42	Отражен налог на добавленную стоимость в цене товара
90-4	41	Реализован товар в фирменном магазине
71, 50, 57	90	Причитающаяся выручка за реализацию товара в фирменном магазине
90-4	42	На сумму наценки, приходящейся на реализованный товар (методом «красное сторно»)
90-2	42	На сумму НДС, приходящуюся на реализованный товар (методом «красное сторно»)
90-2, 90-3	68	Начислен налог на добавленную стоимость и налог с продаж на реализованный товар в фирменном магазине
90-6	44	Списаны расходы по реализации

При отражении операций по реализации продукции **на ярмарках и на рынке** сельскохозяйственные организации могут отражать операции аналогично, как и по фирменному магазину (если такой порядок оговорен в учетной политике), а также допускается не использовать счет 41 «Товары» и счет 42 «Торговая наценка».

Таблица 25 – Бухгалтерский учет реализации продукции на ярмарках и на рынке

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
43, 11	43, 11	Отпуск готовой продукции и молодняка животных для реализации с мест хранения (по учетной стоимости)
71	90-1	На сумму выручки при передаче продукции и молодняка животных уполномоченному работнику для реализации
90-4	43, 11	Отражена учетная стоимость реализованной продукции и молодняка животных
90-2, 90-3	68	Начислен НДС и единый налог
50	71	Внесена уполномоченным работником выручка от реализации продукции и молодняка животных на рынке
90-4	20	На списание в конце года суммы калькуляционной разницы по реализованной на рынке продукции

Выплата заработной платы в натуральной форме продукцией собственного производства или услугами рассматривается, как обычная реализация, которая признается объектом налогообложения.

Таблица 26 – Учет выдачи продукции или товаров в счет заработной платы

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-4	43, 11, 41	Отражена фактическая себестоимость продукции собственного производства или товаров по учетной стоимости, выданных в счет заработной платы
70	90-1	Отражена выплата заработной платы работникам в натуральной форме путем выдачи продукции организации, товаров, оказания услуг, выполнения работ по ценам реализации
90-2, 90-3	68	Начислены НДС, целевые сборы и отчисления, производимые от выручки

Сельскохозяйственные организации могут обеспечивать льготное питание механизаторов и других категорий работников, выполняющих весенние полевые работы и уборку урожая.

Таблица 27 – Бухгалтерский учет предоставляемого питания работникам

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-4	43	На фактическую стоимость отпущенных на питание обедов
20	90-1	На сумму снижения стоимости обедов
70	90-1	На сумму стоимости обедов, возмещаемую работниками

Ведомость учета реализации продукции, работ и услуг (ф. № 62-АПК) предназначена для получения сводных данных о реализации продукции, работ и услуг за месяц. При большом количестве документов к ней ведутся вспомогательные регистры: **реестр документов по реализации готовой продукции** (ф. № 63-АПК) и **реестр документов по реализации товарно-материальных ценностей, работ и услуг, основных средств и прочих активов** (ф. № 64-АПК). Итоговые данные ведомости ф. № 62-АПК ежемесячно переносятся в **журнал-ордер № 11-АПК**, который является регистром синтетического учета.

5. СОСТАВ, УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ 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. Услуги автотранспорта в данном случае рассматриваются как реализация услуг на сторону.

Невозмещаемые расходы, связанные с реализацией продукции, работ и услуг, учитываются по дебету счета **44 «Расходы на реализацию»**. Это расходы, непосредственно связанные с упаковкой, погрузочно-разгрузочными работами и отправкой продукции в соответствии с договорами, а также другие коммерческие расходы, связанные со сбытом продукции.

Расходы, учтенные на данном счете, ежемесячно списываются на аналитические счета реализованных видов продукции (работ, услуг) пропорционально массе, объему, количеству, фактической себестоимости или выручки реализованной продукции согласно учетной политике организации.

Таблица 28 – Бухгалтерский учет расходов на реализацию

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
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 Белгосстрах
44	23	Отнесены услуги собственного автотранспорта по доставке продукции
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	02, 05	Начислена амортизация по торговым помещениям, их оборудованию и нематериальным активам
44	76, 60	Учтены расходы по рекламе, отражены комиссионные сборы
44	41-3, 10-4	Учтены расходы на тару и упаковку продукции
44	97	Списана часть расходов на рекламу и маркетинговые услуги, относящаяся в отчетном месяце на реализованную продукцию
90-6	44	Списаны расходы на реализацию сельскохозяйственной продукции

Аналитический учет по счету 44 ведут по видам и статьям расходов в **Ведомости аналитического учета расходов по реализации ф. 51-АПК**. Итоговые данные из нее переносят в **журнал-ордер № 11-АПК**.

6. 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 продукции, товаров, работ, услуг).

На субсчете 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.

На субсчете 90/9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности (кроме НДС).

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

Аналитический учет ведется по каждому виду доходов и расходов.

Таблица 29 – Бухгалтерский учет прочих доходов и расходов по текущей деятельности

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
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	90-7	На сумму 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
10, 41, 43	90-7	Отражена сумма дооценки запасов
51, 52, 55, 60 или	90-7	На сумму финансовой помощи, полученной из бюджета или перечисленной поставщику для приобретения запасов, для оплаты выполненных работ и оказанных услуг, на финансирование текущих расходов
51, 52, 55, 60	98	
98	90-7	
60, 62, 76-3	90-7	Отражены неустойки, штрафы, пени, предъявленные и признанные (или присужденные) за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению
63	90-7	Присоединение резерва по сомнительным долгам к доходу отчетного периода
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	29	Списаны расходы обслуживающих производств и хозяйств

90-10	70, 69, 76-2	На начисленную материальную помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год, включая отчисления
90-10	23	На стоимость услуг автотранспорта по реализации запасов
90-10	94	При списании потерь, принимаемых за счет организации
90-10	20	При списании затрат по аннулированным производствам
90-10	51	На расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, уплату пени, штрафов
90-10	51, 50	На расходы социального характера в денежной форме
90-10	57	На расходы по реализации и конверсии иностранной валюты
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 для взыскания или по которой истек срок исковой давности, если задолженность возникла в связи с осуществлением текущей деятельности
90-10	76-2	Отражены расходы по добровольному страхованию имущества
90-10	68, 69	На штрафы по платежам в бюджет и ФСЗН
90-10	63	На суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам
90-10	14	На суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов
90-10	62, 76	На сумму превышения списываемой дебиторской задолженности, признанной организацией к получению, над суммой ранее созданных резервов по сомнительным долгам
90-11 99	99 90-11	Определен финансовый результат от прочих доходов и расходов по текущей деятельности

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 (кроме субсчета 90-11), закрываются внутренними записями на субсчет 90-11.

Таблица 30 – Закрытие счета 90

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-11	99	Отражена сумма полученной прибыли за отчетный месяц
99	90-11	Отражена сумма полученного убытка за отчетный месяц
90-1	90-11	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-1
90-11	90-2	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-2
90-11	90-3	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-3
90-11	90-4	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-4
90-11	90-5	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-5
90-11	90-6	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-6
90-7	90-11	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-7
90-11	90-8	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-8
90-11	90-9	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-9
90-11	90-10	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-10

7. УЧЕТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

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

91-1 «Прочие доходы» – для учета доходов по инвестиционной, финансовой деятельности и иных доходов (кроме доходов по текущей деятельности);

91-2 «Налог на добавленную стоимость» – для учета сумм начисленного НДС, исчисляемых от прочих доходов;

91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» – для учета сумм начисленных налогов и сборов, исчисляемых от прочих доходов (кроме НДС);

91-4 «Прочие расходы» – для учета прочих расходов организации, в том числе связанных с прочими доходами;

91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» – для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период.

Записи по субсчетам 91-1, 91-2, 91-3, 91-4 производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 91-2, 91-3, 91-4 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период, которое отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) субсчета 91-5.

Таблица 31 – Бухгалтерский учет прочих доходов и расходов

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
98	91-1	Отражена сумма ежемесячно начисляемой амортизации по безвозмездно полученным долгосрочным активам
08	91-1	Отражена стоимость безвозмездно полученных долгосрочных активов, по которым не начисляется амортизация
51, 52	91-1	На сумму: доходов полученных от участия в уставных фондах других организаций; полученных процентов за хранение денежных средств на счетах банка; полученную в погашение дебиторской задолженности после истечения сроков исковой давности, а также поступившую в погашение дебиторской задолженности, невозможной (нереальной) для взыскания; доходов по сдаче в финансовую аренду (лизинг) имущества
76-4	91-1	На сумму причитающихся дивидендов и доходов (проценты по ценным бумагам), подлежащих получению
62	91-1	Начисление выручки от реализации долгосрочных активов
01, 03, 04, 07, 08	91-1	На стоимость излишков основных средств, нематериальных активов и прочих долгосрочных активов, выявленных при инвентаризации
10	91-1	Оприходованы материалы, полученные от ликвидации долгосрочных активов
06	91-1	Отражена разница между оценочной стоимостью долгосрочных активов, вносимых в уставный капитал, и их остаточной стоимостью, если остаточная стоимость ниже оценочной
60	91-1	Учтены в составе доходов суммы кредиторской задолженности, возникшей по инвестиционной и финансовой деятельности, по которой истекли сроки исковой давности, и при ликвидации кредитора
02, 05	91-1	Отражена сумма восстановления обесценения активов
06, 52, 58, 60, 62, 76, 81 (91-4)	91-1 (06, 52, 58, 60, 62, 76, 81)	Отражены курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством
60, 62, 76 (91-4)	91-1 (60, 62, 76)	Отражены разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством (так называемые суммовые разницы)

91-2, 91-3	68	На сумму начисленного НДС и прочих налогов и сборов, исчисляемых от прочих доходов
91-4	06, 07, 08	Списана стоимость выбывающих долгосрочных финансовых вложений, оборудования к установке, вложений в долгосрочные активы
91-4	66, 67	На сумму процентов, подлежащих к уплате, за пользование организацией кредитами, займами
91-4	58, 57	При реализации ценных бумаг и валюты
91-4	51, 60, 62	На суммы неустоек (штрафов, пеней) и других санкций за нарушение условий договоров по инвестиционной и финансовой деятельности
91-4 007	62, 76	На убытки от списания дебиторской задолженности, возникшей по инвестиционной и финансовой деятельности: по которой истек срок исковой давности; невозможной (нереальной) для взыскания; при ликвидации юридического лица или кредитора
91-4	01, 03, 04	На сумму уценки долгосрочных активов
91-4	02, 05	На сумму обесценения долгосрочных активов
91-4	06	Отражена разница между оценочной стоимостью долгосрочных активов, вносимых в уставный капитал, и их остаточной стоимостью, если остаточная стоимость выше оценочной
91-4	01, 03, 04	На сумму остаточной стоимости выбывшего объекта основных средств, инвестиционной недвижимости, нематериальных активов
91-4	10, 70, 69, 76-2, 23	На сумму расходов, связанных с ликвидацией и выбытием долгосрочных активов
91-4	94	Отражены суммы недостач, потерь и порчи имущества, относящегося к долгосрочным активам, если их виновники не установлены или суд отказал во взыскании с них
91-4	59	На сумму созданного резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений
91-5	99	Отражена сумма прибыли по инвестиционной и финансовой деятельности
99	91-5	Отражена сумма убытка по инвестиционной и финансовой деятельности

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 (кроме субсчета 91-5), закрываются внутренними записями на субсчет 91-5.

Таблица 32 – Закрывание счета 91

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
91-5	99	Отражена сумма полученной прибыли за отчетный месяц
99	91-5	Отражена сумма полученного убытка за отчетный месяц
91-1	91-5	Отражено закрытие в конце года субсчета 91-1
91-5	91-2	Отражено закрытие в конце года субсчета 91-2
91-5	91-3	Отражено закрытие в конце года субсчета 91-3
91-5	91-4	Отражено закрытие в конце года субсчета 91-4

Аналитический учет по счету 91 ведется по видам прочих доходов и расходов в **Ведомости учета операционных и внереализационных доходов и расходов ф. № 65-АПК**, а синтетический – в **журнале-ордере № 11-АПК**.

8. УЧЕТ ДОХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Для обобщения информации о доходах, полученных или начисленных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, используется пассивный счет 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 отдельных видов государственной поддержки, что регулируется [Инструкцией по бухгалтерскому учету государственной поддержки](#) и [Инструкцией по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи](#), утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 112.

К счету 98 могут быть открыты субсчета по видам доходов будущих периодов.

Таблица 33 – Бухгалтерский учет доходов будущих периодов

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
98	18	На сумму НДС , уплаченную (подлежащую уплате) при приобретении (ввозе) товаров, работ, услуг за счет безвозмездно полученных средств из республиканского бюджета либо государственных внебюджетных фондов
98	51, 52, 55	На сумму перечисленной со счетов в банке возвращаемой финансовой помощи , полученной из бюджета и отраженной в предыдущих отчетных периодах в составе доходов будущих периодов
98	90-7	Отражена фактическая себестоимость запасов , использованных на производство продукции, работ, услуг, приобретенных: - полностью за счет финансовой помощи , в результате полученных льгот в части освобождения от уплаты налогов , в результате возмещения сумм уплаченных налогов ; - частично за счет данных видов помощи, скорректированная на долю данной помощи в фактической себестоимости
98	90-7	Отражена сумма финансовой помощи , полученной на финансирование текущих расходов и для оплаты выполненных работ, оказанных услуг и использованной в том отчетном периоде, в котором понесены расходы, возмещаемые за счет этой данной помощи
98	90-7	Отражена фактическая себестоимость запасов, полученных в виде безвозмездной помощи и использованных на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг
98	91-1	На сумму начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов, полученных в виде безвозмездной помощи от их первоначальной стоимости на протяжении срока их полезного использования
98	91-1	Отражена сумма начисленной амортизации от первоначальной стоимости основных средств, нематериальных активов на протяжении срока их полезного использования, приобретенных: - полностью за счет финансовой помощи , за счет средств, высвободившихся в результате полученных льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов, за счет средств, высвободившихся в результате возмещения сумм уплаченных налогов ; - частично за счет данных средств, скорректированная на их долю в первоначальной стоимости приобретенных основных средств, нематериальных активов

98	91-1	Отражена полная сумма высвободившихся средств в результате предоставления льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов (возмещения сумм уплаченных налогов), использованных на приобретение основных средств, нематериальных активов, если по ним не начисляется амортизация
08	98	Отражено получение безвозмездной помощи в виде основных средств, нематериальных активов (если по ним начисляется амортизация в соответствии с законодательством)
07, 10, 11, 41	98	На стоимость оборудования к установке, материалов, животных, товаров, полученных в виде безвозмездной помощи (в соответствии с учетной политикой)
51, 52, 55	98	Отражено получение из бюджета на финансирование текущих расходов финансовой помощи путем зачисления денежных средств на счета в банке
51	98	Отражено возмещение сумм уплаченных налогов
60, 76	98	Отражено предоставление финансовой помощи из бюджета путем перечисления средств поставщикам для приобретения основных средств, запасов, для оплаты выполненных работ, оказанных услуг
68	98	Отражена сумма предоставленных льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов

Для учета операций по счету 98 «Доходы будущих периодов» применяют журнал-ордер № 15-АПК, а аналитический учет ведут в специальной таблице **Аналитические данные к счету 98.**

9. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

В соответствии с [Методическими рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции \(работ, услуг\)](#), утвержденные письмом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 января 2016 г. № 04-2-1-32/178 в сельскохозяйственных организациях **к расходам будущих периодов** относятся:

- затраты на мероприятия по улучшению земель, осуществляемые за счет собственных средств и включаемые в себестоимость продукции в течение ряда лет, исходя из определенных для отдельных мероприятий сроков их действия и использования;

- затраты по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений для нужд производства (летние лагеря и загоны для животных, сооружения для силосования, сенажирования и др.), используемых в течение нескольких лет;

- затраты, связанные с подготовкой и освоением производств новых видов продукции (пусковые расходы), освоением новых технологий выращивания сельскохозяйственных культур и животных, новых технологий в промышленных производствах;

- другие расходы, производственные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.

Счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в отчетном периоде, но относящихся к

будущим периодам. Их аналитический учет ведется по видам расходов, а срок списания организация закрепляет в ее учетной политике.

Таблица 34 – Бухгалтерский учет расходов будущих периодов

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
97	10, 60, 70, 69, 76-2	На произведенные в текущем отчетном периоде суммы расходов будущих периодов
20, 23, 25, 26, 44 и др.	97	На списание части расходов будущих периодов, при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти расходы

Аналитический учет по счету 97 ведут в **Производственном отчете по прочим видам затрат (расходов) (ф. № 18-Ж)**, а синтетический – в **журнале-ордере № 10-АПК**.

10. УЧЕТ ПРИБЫЛЕЙ И УБЫТКОВ

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для формирования конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период. По дебету счета отражаются суммы убытков (потерь, расходов), а по кредиту – суммы прибыли (доходов).

Кроме того, по счету 99 отражаются суммы **начисленных и погашенных отложенных налоговых активов и суммы начисленных и погашенных налоговых обязательств**, которые возникают в связи с несовпадением признания доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, что приводит к возникновению **постоянных разниц**. **Временные разницы** возникают, если величина расходов (доходов) в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадают, но момент их признания не совпадает.

По окончании отчетного года 31 декабря организации проводят **реформацию баланса**, путем закрытия счета 99. При этом сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 99 определяется конечный финансовый результат отчетного периода (чистая прибыль или чистый убыток), который списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Таблица 35 – Бухгалтерский учет прибылей и убытков

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
99	09	Отражено погашение отложенного налогового актива
99	65	Отражено начисление отложенного налогового обязательства
99	68	Отражено начисление налогов на прибыль и доходы и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) в соответствии с законодательством
99	68	Отражено начисление суммы прибыли, полученной от проведения республиканских субботников и подлежащей перечислению в бюджет
99	84	Списание суммы чистой прибыли отчетного года (заключительной записью последнего месяца отчетного года)
99	90-11	Отражен убыток от текущей деятельности за отчетный период
99	91-5	Отражен убыток по прочим доходам и расходам (по инвестиционной и финансовой деятельности) за отчетный период
09	99	Отражено начисление отложенного налогового актива
65	99	Отражено погашение отложенного налогового обязательства

84	99	Списание суммы чистого убытка отчетного года (заключительной записью последнего месяца отчетного года)
90-11	99	Отражена прибыль от текущей деятельности за отчетный период
91-5	99	Отражена прибыль по прочим доходам и расходам (по инвестиционной и финансовой деятельности) за отчетный период

Аналитический учет операций по счету 99 ведут в специальной таблице **Аналитические данные к счету 99**, а синтетический учет – в **журнале-ордере № 15-АПК**.

11. УЧЕТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ (НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА)

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Использование нераспределенной прибыли производится на основе решения собственников (учредителей, акционеров) в соответствии с уставом организации. По итогам утверждения годовой отчетности в соответствии с законодательными и учредительными документами часть прибыли направляется по направлениям использования.

Таблица 36 – Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
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	75	Отражено направление чистой прибыли на увеличение уставного капитала (если меняется доля участников)
84	79	Отражена передача чистой прибыли структурным подразделениям, выделенным на отдельные балансы, или получение непокрытых убытков от структурных подразделений
84	80	Отражено направление чистой прибыли на пополнение уставного капитала
84	82	Отражено направление чистой прибыли на образование (пополнение) резервного капитала
84	84	Отражено направление нераспределенной прибыли прошлых лет на покрытие убытка отчетного года
84	99	Отражена сумма чистого убытка отчетного года
75	84	Отражено покрытие убытка: - за счет взносов собственников имущества (учредителей, участников); - за счет вкладов товарищей в общее имущество простого товарищества
79	84	Отражено покрытие убытка при его погашении структурными подразделениями, выделенными на отдельные балансы, или передача нераспределенной прибыли структурными подразделениями
80	84	На уменьшение величины уставного капитала до величины чистых активов
82	84	На списание убытка при направлении на его погашение средств резервного капитала
83	84	Отражена сумма числящегося по выбывающим основным средствам и не-

		материальным активам добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных их переоценок
99	84	Отражено списание суммы чистой прибыли отчетного года (заключительной записью последнего месяца отчетного года)

Аналитический учет по счету 84 осуществляется по направлениям использования нераспределенной прибыли и источникам погашения убытков в **журнале-ордере № 15-АПК**.