

ТЕМА 5. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

5.1. Классификация счетов по назначению и структуре.

5.2. Классификация счетов по экономическому содержанию.

5.3. План счетов бухгалтерского учета.

В бухгалтерском учете для отражения множества разнообразных по экономическому содержанию хозяйственных операций, влекущих изменения в структуре и наличии средств предприятия и источников их формирования, применяются различные счета. Выбор применения того или иного счета зависит от соответствия его экономического содержания характера происходящей хозяйственной операции. Для правильного применения счетов в учетной практике, понимания их содержания и особенностей существуют классификации счетов бухгалтерского учета. *Классификация счетов* – разделение счетов на группы и подгруппы по однородным признакам.

Основными классификационными признаками, принятыми в учетной практике, являются:

- экономическое содержание счета;
- назначение и структура счета.

5.1. Классификация счетов по назначению и структуре

Согласно данной классификации, все счета бухгалтерского учета делятся:

- на основные;
- регулирующие;
- забалансовые;
- операционные [2, с. 73].

Основные счета содержат данные о составе и размещении средств (активов) предприятий и источников их формирования. Они характеризуют имущественное состояние субъекта хозяйствования и его изменение.

Они подразделяются на подгруппы.

Инвентарные счета предназначены для учета материальных ценностей (материальные счета). Это счета: «Основные средства», «Доходные вложения в материальные ценности», «Оборудование к установке и строительные материалы», «Материалы», «Животные на выращивании и откорме», «Товары», «Готовая продукция», «Товары отгруженные». Все эти счета являются активными.

Неинвентарные счета – это счета по учету нематериальных активов. Это приобретенные права (лицензии на определенные виды деятельности, патенты, авторские права), торговые марки, торговые знаки, брокерские места, иные нематериальные активы.

Денежные. Эти счета являются активными, учет на них ведется только в денежном выражении. К ним относятся счета 5-го раздела Типового плана счетов: «Касса», «Расчетный счет», «Валютный счет», «Специальные счета в банках», «Переводы в пути», «Финансовые вложения».

Счета для учета собственного капитала предприятия. К ним относятся счета 7-го раздела Типового плана счетов: «Уставный капитал», «Собственные акции (доли в уставном капитале)», «Резервный капитал», «Добавочный капитал». Остатки по таким счетам могут быть только кредитовыми, т.е. эти счета пассивные.

Расчетные. Это счета 6-го раздела Типового плана счетов «Расчеты». Они отражают расчеты с поставщиками и подрядчиками, с покупателями и заказчиками, по сомнительным долгам, налогам и сборам, социальному страхованию и обеспечению, с персоналом по оплате труда, подотчетными лицами, учредителями, разными дебиторами и кредиторами, внутрихозяйственные расчеты. Счета расчетов отражают состояние дебиторской и кредиторской задолженности предприятий. Поэтому счета этой подгруппы могут быть по структуре активными, пассивными и активно-пассивными.

Таким образом, рассмотренные основные счета могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.

Однако основные счета не в полной мере дают характеристику имущественного состояния субъектов хозяйствования. В хозяйственной деятельности появляется необходимость регулирования (уточнения) оценки средств и их источников. Такая информация может быть получена на *регулирующих счетах*, которые открываются и ведутся в качестве дополнения к основным счетам, раскрывают их содержание. Регулирующие счета подразделяются на дополнительные и контрарные [2, с. 76].

Дополнительные счета увеличивают оценку средств путем суммирования показателей основного и дополнительного счета.

Контрарными счетами являются такие счета, которые позволяют определить действительную стоимость (сумму) объекта учета путем вычитания из суммы основного счета регулирующей суммы.

Операционные счета. Предназначены для учета хозяйственных процессов и выявления их результатов. Хозяйственные процессы заготовления (снабжения), производства и реализации состоят из множества раз-

личных хозяйственных операций, поэтому счета для их отражения называются операционными.

Операционные счета делятся на следующие подгруппы:

- собирательно-распределительные;
- отчетно-распределительные;
- калькуляционные;
- сопоставляющие (результатные).

Собирательно-распределительные счета применяют для равномерного распределения затрат (расходов), которые относят к разным отчетным периодам, а также для включения их в себестоимость продукции того периода, к которому они относятся. Эти счета могут быть активными и пассивными. К ним относятся счета: «Общехозяйственные расходы», «Общепроизводственные расходы», «Расходы на реализацию».

Отчетно-распределительные счета предназначены для отражения в отчетном периоде (как правило, за месяц) 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 и закрываются ежемесячно. Это счета – «Расходы будущих периодов», «Резервы предстоящих платежей».

Калькуляционные счета. По дебету этих счетов отражаются произведенные затраты на производство продукции, работ, услуг, возведение или приобретение основных средств, на основе которых определяется себестоимость единицы. К калькуляционным счетам относят «Вложения в долгосрочные активы», «Основное производство», «Вспомогательное производство». Остаток по таким счетам может быть только дебетовым и свидетельствует о наличии незавершенного производства.

Сопоставляющие (результатные) счета используются для отражения хозяйственных процессов и выявления их результата путем сопоставления сумм оборотов дебета и кредита, отраженных в разных оценках. Поэтому данные счета и имеют такое название. Примером сопоставляющего (результатного) счета является счет «Доходы и расходы по текущей деятельности», по дебету которого отражается реализованная продукция в оценке по фактической себестоимости, сумма косвенных налогов, другие расходы по реализации, а по кредиту – поступившая сумма выручки за реализованную продукцию. Сравнение сумм, записанных по дебету и кредиту этого счета, показывает результат от реализации и отражается *на счетах финансовых результатов*.

Все рассмотренные выше счета так или иначе отражают движение средств предприятия и источников их формирования, т.е. средств и источни-

ков, отражаемых в балансе. Однако у предприятия могут находиться во временном пользовании средства, не принадлежащие предприятию на правах собственности. Для учета таких средств используются *забалансовые счета*.

К средствам, которые учитываются на забалансовых счетах, относятся взятые в краткосрочную аренду (лизинг) основные средства; материальные ценности, принятые на ответственное хранение; товары, принятые на комиссию, и т.д.

Необходимость обособленного учета ценностей, не принадлежащих данному субъекту хозяйствования, на забалансовых счетах обосновывается тем, что в балансе должны отражаться только принадлежащие ему средства и источники, которые их формируют.

Отличительной особенностью забалансовых счетов является одинарный порядок записей на них хозяйственных операций. Если на балансовых счетах хозяйственные операции отражаются с помощью двойной записи, т.е. в одинаковой сумме по дебету одного и кредиту другого счета, то на забалансовых счетах операция отражается только по дебету или кредиту одного счета. Большинство забалансовых счетов активные. При использовании в учетной практике предприятий забалансовых счетов на каждый из них открывается (заводится) карточка для ведения записей операций по движению учитываемых объектов [2, с. 81].

5.2. Классификация счетов по экономическому содержанию

Классификация счетов по экономическому содержанию предполагает деление активов и пассивов предприятия в зависимости от их экономического назначения и роли в производственно-финансовой деятельности.

Группировка счетов по экономическому содержанию позволяет выяснить, что учитывается на отдельных счетах, для получения каких показателей предусмотрен каждый счет.

Счета бухгалтерского учета по их экономическому содержанию подразделяются на три группы [2, с. 83]:

- счета хозяйственных средств;
- счета хозяйственных процессов;
- счета источников формирования хозяйственных средств.

Следовательно, счета по экономическому содержанию делятся на активные и пассивные, так как средства и их целевое использование в процессах хозяйственной деятельности учитываются на активных счетах, а источники их формирования – на пассивных.

Счета для учета хозяйственных средств делятся:

- на счета основных средств (основные средства);

- счета продукции, производственных и товарных запасов (готовая продукция, материалы, животные на выращивании и откорме, товары, товары отгруженные);
- счета денежных средств (касса, расчетный счет, валютный счет, специальные счета в банках, переводы в пути, финансовые вложения);
- счета средств в расчетах по дебиторской задолженности (счета 6-го раздела Типового плана счетов «Расчеты»);
- счета отвлеченных средств (недостачи и потери от порчи ценностей, прибыли и убытки при наличии дебетового остатка).

Счета для учета хозяйственных процессов делятся:

- на счета снабжения (заготовление и приобретение материальных ценностей, отклонение в стоимости материальных ценностей, материалы – в случае использования счета 10 для учета приобретаемых материалов). Кроме указанных счетов, к счетам по учету процесса снабжения можно отнести счета 01, 08, так как процесс снабжения включает в себя не только заготовку материалов, но и приобретение капитального характера;

- счета процесса производства (основное производство, вспомогательное производство, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, брак в производстве, обслуживающие производства и хозяйства). С помощью этих счетов происходит формирование себестоимости продукции, работ, услуг;

- счета процесса реализации (реализация, операционные доходы и расходы, расходы на реализацию).

Счета для учета изменений в составе источников формирования средств делятся:

- на счета собственных источников (уставный капитал, прибыли и убытки при наличии прибыли, доходы будущих периодов, нераспределенная прибыль, резервы предстоящих расходов);

- счета привлеченных источников (расчеты по краткосрочным кредитам и займам, расчеты по долгосрочным кредитам и займам, прочие счета из группы «Расчеты» при наличии на них кредиторской задолженности).

5.3. План счетов бухгалтерского учета

Согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» План счетов бухгалтерского учета организации – систематизированный перечень счетов, разработанный организацией на основе Типового плана счетов бухгалтерского учета, установленного законодатель-

ством Республики Беларусь, с учетом отраслевых и других особенностей хозяйственной деятельности. С 1 января 2012 года введены в действие новый Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.06.2011 № 50, и Инструкция по его применению.

В рамках реализации Государственной программы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь новый Типовой план счетов является шагом к приведению национальной системы счетов в соответствие с принципами международных стандартов финансовой отчетности.

Типовой план счетов представляет собой структуру, основу которой составляют синтетические счета и субсчета. Использование того или иного синтетического счета строго регламентировано, а субсчетов – нет.

Предприятия на основе Типового плана счетов разрабатывают свой рабочий план, в котором могут ввести новые необходимые субсчета или отказаться от предусмотренных.

В основу нового Плана счетов положены следующие принципы:

- независимость содержания финансовой информации, формирующейся в бухгалтерском учете, от структуры Плана счетов;
- относительная независимость процесса систематизации и накопления информации о фактах хозяйственной жизни от процесса формирования данных для целей налогообложения;
- относительная независимость учетного процесса от какого-либо определенного вида бухгалтерской отчетности;
- обеспечение возможности хозяйствующим субъектам свободно конструировать рабочие планы счетов;
- практическое удобство работы с Планом счетов;
- преемственность в построении Плана счетов.

Типовой план счетов состоит из 8-ми разделов балансовых счетов и одного раздела – забалансовые счета.

Балансовые счета:

Раздел 1. Долгосрочные активы.

Раздел 2. Производственные запасы.

Раздел 3. Затраты на производство.

Раздел 4. Готовая продукция и товары.

Раздел 5. Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения.

Раздел 6. Расчеты.

Раздел 7. Собственный капитал.

Раздел 8. Финансовые результаты.

Типовой план счетов бухгалтерского учета

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Раздел I		
ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные активы	03	1. Инвестиционная недвижимость 2. Предметы финансовой аренды (лизинга) 3. Прочие доходные вложения в материальные активы
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	
Долгосрочные финансовые вложения	06	1. Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги 2. Предоставленные долгосрочные займы 3. Вклады по договору о совместной деятельности
Оборудование к установке и строительные материалы	07	1. Оборудование к установке на складе 2. Оборудование к установке, переданное в монтаж 3. Строительные материалы
Вложения в долгосрочные активы	08	1. Приобретение и создание основных средств 2. Приобретение и создание инвестиционной недвижимости 3. Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга) 4. Приобретение и создание нематериальных активов 5. Приобретение и создание иных долгосрочных активов
Отложенные налоговые активы	09	
Раздел II		
ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Временные сооружения 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации 12. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы
Животные на выращивании и откорме	11	
	12	
	13	
Резервы под снижение стоимости запасов	14	
Заготовление и приобретение материалов	15	
Отклонение в стоимости материалов	16	
	17	

Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	18	
	19	
Раздел III ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО		
Основное производство	20	По видам основного производства
Полуфабрикаты собственного производства	21	
Страховые выплаты	22	
Вспомогательные производства	23	По видам вспомогательных производств
	24	
Общепроизводственные затраты	25	
Общехозяйственные затраты	26	
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	По видам обслуживающих производств и хозяйств
	30	
	31	
	32	
	33	
	34	
	35	
	36	
	37	
	38	
	39	
Раздел IV ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ		
	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия 5. Товары, переданные для подготовки на сторону 6. Предметы проката
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на реализацию	44	
Товары отгруженные	45	
	46	
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	47	
	48	
	49	
Раздел V ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА И КРАТКОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ		
Касса	50	
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
	53	
	54	
Специальные счета в банках	55	1. Депозитные счета 2. Счета в драгоценных металлах 3. Специальный счет денежных средств целевого

		назначения
	56	
Денежные средства в пути	57	1. Инкассированные денежные средства 2. Денежные средства для приобретения иностранной валюты 3. Денежные средства в иностранных валютах для реализации
Краткосрочные финансовые вложения	58	1. Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги 2. Предоставленные краткосрочные займы
Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений	59	
Раздел VI РАСЧЕТЫ		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
	64	
Отложенные налоговые обязательства	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	1. Расчеты по краткосрочным кредитам 2. Расчеты по краткосрочным займам 3. Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	1. Расчеты по долгосрочным кредитам 2. Расчеты по долгосрочным займам 3. Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам
Расчеты по налогам и сборам	68	1. Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг 2. Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг 3. Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода) 4. Расчеты по подоходному налогу 5. Расчеты по прочим платежам в бюджет
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению ущерба
	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный капитал 2. Расчеты по выплате дивидендов и других доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по исполнительным документам 2. Расчеты по имущественному и личному страхованию 3. Расчеты по претензиям 4. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 5. Расчеты по депонированным суммам 6. Расчеты по договору доверительного управления имуществом 7. Расчеты, связанные с выбывающей группой

Расчеты по прямому страхованию и перестрахованию	77	
	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	
Раздел VII СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли в уставном капитале)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
	85	
Целевое финансирование	86	
	87	
	88	
	89	
Раздел VIII ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ		
Доходы и расходы по текущей деятельности	90	1. Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг 2. Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг 3. Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг 4. Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг 5. Управленческие расходы 6. Расходы на реализацию 7. Прочие доходы по текущей деятельности 8. Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности 9. Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности 10. Прочие расходы по текущей деятельности 11. Прибыль (убыток) от текущей деятельности
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Налог на добавленную стоимость 3. Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов 4. Прочие расходы 5. Сальдо прочих доходов и расходов
	92	
Страховые взносы (премии)	93	
Недостачи и потери от порчи имущества	94	
Страховые резервы	95	
Резервы предстоящих платежей	96	По видам резервов предстоящих платежей
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов будущих периодов
Доходы будущих периодов	98	По видам доходов будущих периодов
Прибыли и убытки	99	

К забалансовым счетам относятся:

Наименование счета	Номер счета
Арендованные основные средства	001
Имущество, принятое на ответственное хранение	002
Материалы, принятые в переработку	003
Товары, принятые на комиссию	004
Оборудование, принятое для монтажа	005
Бланки строгой отчетности	006
Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность	007
Обеспечения обязательств полученные	008
Обеспечения обязательств выданные	009
	010
Основные средства, сданные в аренду	011
	012
	013
Потеря стоимости основных средств	014
	015
Недвижимое имущество, находящееся в совместном домовладении	016
Именные приватизационные чеки «Имущество»	017

ТЕМА 6. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ОСНОВЫ УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

6.1. Сущность стоимостного измерения и оценка имущества и обязательств.

6.2. Учет процесса снабжения.

6.3. Учет процесса производства.

6.4. Учет процесса реализации.

6.1. Сущность стоимостного измерения и оценка имущества и обязательств

Бухгалтерский учет позволяет накапливать обобщенную информацию в денежном выражении о состоянии и изменении средств предприятия и источников их формирования, т.е. стоимостное измерение активов и пассивов. Такое обобщенное выражение осуществляется с помощью одного из элементов метода учета – оценки.

Оценка играет важную роль в бухгалтерском учете, так как от ее правильности зависит достоверность показателей финансовой отчетности предприятия.

Учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации производится в официальной денежной единице Республики Беларусь.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» для учетной оценки активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации применяются:

первоначальная стоимость – стоимость, по которой актив или обязательство принимаются к бухгалтерскому учету;

приведенная (дисконтированная) стоимость – текущая стоимость будущих поступлений и выбытия денежных средств от использования актива или текущая стоимость будущего использования денежных средств на погашение обязательства;

переоцененная стоимость – стоимость актива или обязательства после их переоценки;

другие виды учетной оценки, установленные законодательством Республики Беларусь.

Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости денежных средств, финансовых вложений (за исключением финансовых вложений в уставные фонды других организаций), дебиторской задолженности и обязательств (за исключением полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков) в официальную денежную единицу Республики Беларусь производится организациями по официальному курсу официальной денежной единицы Республики Беларусь по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь, на дату совершения хозяйственной операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату.

6.2. Учет процесса снабжения

Основными стадиями кругооборота средств являются следующие хозяйственные процессы: снабжение; производство; реализация.

Снабжение является первой стадией кругооборота средств, в которой деньги переходят в товарную форму (приобретаются средства и предметы труда).

Производство является основной стадией кругооборота средств, в которой с помощью средств, предметов труда и рабочей силы создаются новые блага.

Реализация – заключительная стадия кругооборота средств, в которой готовая продукция, работы, услуги реализуются и принимают денежную форму. Таким образом, создается возможность для возобновления кругооборота.

Снабжение представляет собой совокупность операций, в результате которых субъект хозяйствования обеспечивает себя активами, необходимыми для осуществления хозяйственной деятельности.

6.2.1. Основы учета приобретения долгосрочных активов

В соответствии с инструкциями по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов основные средства и нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной себестоимости, которая определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая:

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

Для учета приобретения основных средств и нематериальных активов используются счета:

- 08 «Вложения в долгосрочные активы»;
- 01 «Основные средства»;
- 04 «Нематериальные активы».

Счет 08 «Вложения в долгосрочные активы» предназначен для отражения информации о вложениях организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, иных долгосрочных активов. Схему счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» можно представить следующим образом (рис. 6.1).

08 «Вложения в долгосрочные активы»	
Д-т	К-т
С-до нач. = стоимость капитальных вложений в незавершенное строительство, незаконченные операции создания или приобретения основных средств, нематериальных и других соответствующих активов на начало периода	
Фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и других соответствующих активов	Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и других, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке
С-до кон. = стоимость капитальных вложений в незавершенное строительство, незаконченные операции создания или приобретения основных средств, нематериальных и других соответствующих активов на конец периода	

Рис. 6.1. Схема счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»

На счете 01 «Основные средства» отражаются наличие и движение собственных основных средств организации, находящихся в эксплуатации, в запасе, на консервации, полученных в финансовую аренду (лизинг), доверительное управление. Схема счета представлена на рисунке 6.2.

01 «Основные средства»	
Д-т	К-т
С-до нач. = первоначальная стоимость основных средств на начало периода	
Поступление основных средств по первоначальной стоимости	Списание амортизации по выбывающим основным средствам Выбытие основных средств по остаточной стоимости
С-до кон. = первоначальная стоимость основных средств на конец периода	

Рис. 6.2. Схема счета 01 «Основные средства»

Планом счетов бухгалтерского учета для учета нематериальных активов предназначен счет 04 «Нематериальные активы» (рис. 6.3).

04 «Нематериальные активы»	
Д-т	К-т
С-до нач. = первоначальная стоимость нематериальных активов на начало периода	
Поступление нематериальных активов по первоначальной стоимости	Списание амортизации по выбывающим нематериальным активам Выбытие нематериальных активов по остаточной стоимости
С-до кон. = первоначальная стоимость нематериальных активов на конец периода	

Рис. 6.3. Схема счета 04 «Нематериальные активы»

Схема корреспонденции счетов при приобретении основных средств и нематериальных активов представлена на рис. 6.4.

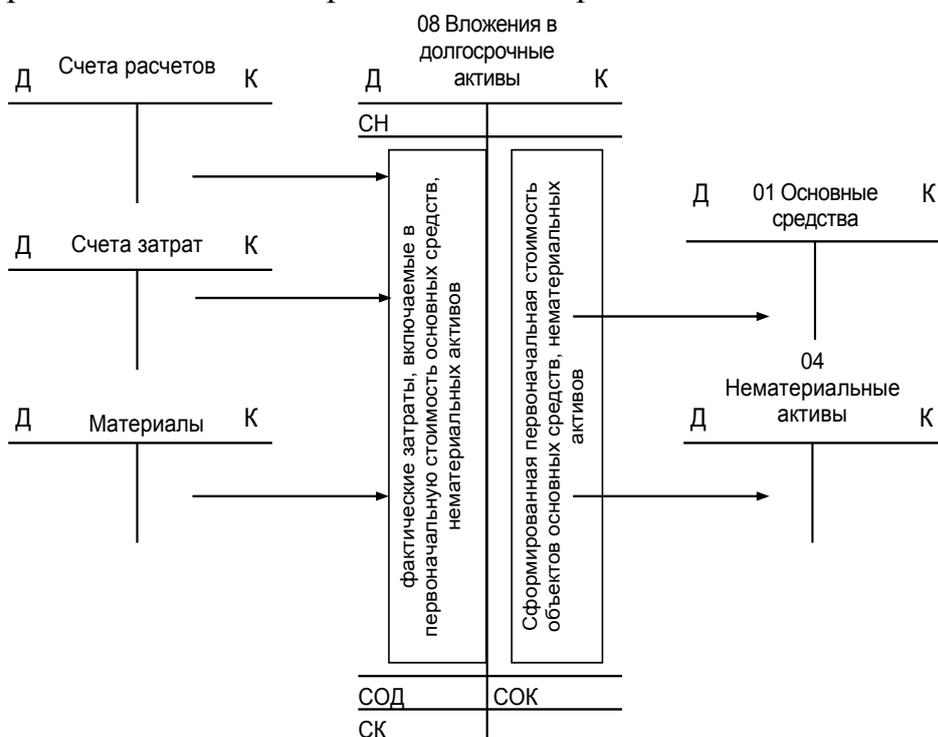


Рис. 6.4. Схема корреспонденции счетов при приобретении основных средств, нематериальных активов

Пример. Предприятие приобрело оборудование у поставщика стоимостью 100 000 тыс. руб. НДС 20 %; сумма НДС 20 000 тыс. руб., всего с НДС 120 000 тыс. руб. Расходы по доставке: а) стоимость услуг перевозчика 8 000 тыс. руб., НДС 20 %; сумма НДС 1 600 тыс. руб., всего с НДС 9 600 тыс. руб.; б) начислена заработная плата рабочим предприятия, занятым погрузочно-разгрузочными работами, 10 000 руб.; в) отчисления от

фонда заработной платы: 34% в фонд социальной защиты населения, 1% в Белгосстрах. В отчетном месяце оборудование введено в эксплуатацию.

В табл. 6.1 представлен журнал регистрации хозяйственных операций.

Таблица 6.1

**Журнал регистрации хозяйственных операций
(приобретение основных средств)**

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб.
		дебет	кредит	
1	Покупка основных средств у поставщика на стоимость, указанную в документах	08	60	100 000
2	Отражен налог на добавленную стоимость по приобретаемым объектам основных средств	18	60	20 000
3	Отражена стоимость услуг по транспортировке	08	60	8 000
4	Отражен налог на добавленную стоимость по приобретаемым услугам по перевозке	18	60	1 600
5	Начисление зарплаты рабочим предприятия за погрузо-разгрузочные работы	08	70	10 000
6	Обязательные отчисления от образованного фонда оплаты труда (34%)	08	69	3 400
7	Обязательные отчисления от образованного фонда оплаты труда (1%)	08	76	100
8	Оприходование объекта на баланс (100000+8000+10000+3400+100)	01	08	121 500

6.2.2. Основы учета заготовления производственных запасов

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133, материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость запасов, приобретенных за плату, определяется в сумме фактических затрат организации на приобретение.

К фактическим затратам на приобретение запасов относятся:

- стоимость запасов по ценам приобретения;
- таможенные сборы и пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы;
- затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;

- затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях;
- транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Для учета приобретения материалов используются счета: 10 «Материалы»; 15 «Заготовление и приобретение материалов»; 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Схемы счетов представлены на рисунках 6.5 – 6.7.

Счет 10 «Материалы»	
С-до нач. = стоимость материалов на складе на начало периода	
Оборот дебетовый = поступление материалов на склад	Оборот кредитовый = выбытие материалов со склада
С-до кон. = стоимость материалов на складе на конец периода	

Рис. 6.5. Схема счета 10 «Материалы»

Счет 15 «Заготовление и приобретение материалов»	
С-до нач. = стоимость материалов на складе на основании поступивших в организацию расчетных документов на начало периода	
Оборот дебетовый = на основании поступивших в организацию расчетных документов отражаются материалы по покупной стоимости с учетом расходов по приобретению (фактическая себестоимость) независимо от того, поступили материальные ценности в организацию или находятся в пути	Оборот кредитовый = 1) оприходование фактически поступивших ценностей по учетным ценам (в дебет счета 10 «Материалы») 2) списание разницы между фактической себестоимостью приобретенных материалов и стоимостью их по учетным ценам (в дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материалов»)
С-до кон. = стоимость материалов на складе на основании поступивших в организацию расчетных документов на конец периода	

Рис. 6.6. Схема счета 15 «Заготовление и приобретение материалов»

Счет 16 «Отклонение в стоимости материалов»	
С-до нач. = сумма отклонений в стоимости материалов на складе на начало периода	
Оборот дебетовый = отклонения по поступившим материалам	Оборот кредитовый = списание отклонений при выбытии материалов
С-до кон. = сумма отклонений в стоимости материалов на складе на конец периода	

Рис. 6.7. Схема счета 16 «Отклонение в стоимости материалов»

В зависимости от принятой субъектом хозяйствования учетной политики учет поступления материальных ценностей может быть организован по следующим вариантам:

Вариант 1. С использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов», 10 «Материалы».

Вариант 2. С использованием счетов 10 «Материалы» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Вариант 3. С использованием счета 10 «Материалы».

В первом и втором варианте поступающие материалы оцениваются по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости.

Виды учетных цен представлены на рис.6.8.



Рис. 6.8. Виды учетных цен.

Пример. Поступили в течение месяца от поставщиков материалы: 100 шт. по цене 6500 руб., стоимостью 650 000 руб.; ставка НДС 20 %; сумма НДС 130 000 руб.; всего с НДС 780 000 руб. Транспортно-заготовительные расходы составили 230 000 руб.; ставка НДС 20 %; сумма НДС 46 000 руб.; всего 276 000 руб.

Решение рассмотрим по трем вышеуказанным вариантам.

Вариант первый. С использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов», 10 «Материалы». В качестве учетной цены принимается покупная цена.

В дебет счета 15 относится покупная стоимость материалов и другие расходы по их заготовлению и приобретению если материалы находятся в

пути, в процессе таможенного оформления или в процессе приемки по количеству и качеству.

С кредита счета 15 на счет 10 переносится стоимость фактически поступивших материалов по учетной цене. **Таким образом, на счете 10 материалы учитываются по учетным ценам.**

Получившуюся на этом счете разницу между фактической себестоимостью приобретенных материалов и стоимостью их по учетным ценам переносят с кредита счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материалов».

В табл. 6.2 представлен журнал регистрации хозяйственных операций.

Таблица 6.2

**Журнал регистрации хозяйственных операций
(приобретение материалов с использованием счетов 15, 16, 10)**

№ п/ п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб.
		де- бет	кре- дит	
1	Поступление материалов от поставщиков по покупным ценам	15	60	650 000
2	НДС по поступившим материалам	18	60	130 000
3	Услуги сторонних организаций по приобретению материалов	15	60	230 000
4	НДС по услугам сторонних организаций	18	60	46 000
5	Оприходование поступивших материалов по учетной цене	10	15	650 000
6	Списание разницы в стоимости поступивших материалов по фактической себестоимости и учетным ценам	16	15	230 000

Вариант второй. С использованием счетов 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материалов». В качестве учетной цены принимается покупная цена. В табл. 6.3 представлен журнал регистрации хозяйственных операций.

Таблица 6.3

**Журнал регистрации хозяйственных операций
(приобретение материалов с использованием счетов 10, 16)**

№ п/ п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспон- дирующие счета		Сумма, тыс. руб.
		де- бет	кре- дит	
1	Поступление материалов от поставщиков по покупным це- нам	10	60	650 000
2	НДС по поступившим материалам	18	60	130 000
3	Услуги сторонних организаций по приобретению материалов	16	60	230 000
4	НДС по услугам сторонних организаций	18	60	46 000

Вариант третий. С использованием счетов 10 «Материалы». В данном случае на счете 10 материалы учитываются по фактической себестоимости. В табл. 6.4 представлен журнал регистрации хозяйственных операций.

Таблица 6.4

**Журнал регистрации хозяйственных операций
(приобретение материалов с использованием счета 10)**

№ п/ п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспон- дирующие счета		Сумма, тыс. руб.
		де- бет	кре- дит	
1	Поступление материалов от поставщиков по покупным це- нам	10	60	650 000
2	НДС по поступившим материалам	18	60	130 000
3	Услуги сторонних организаций по приобретению материалов	10	60	230 000
4	НДС по услугам сторонних организаций	18	60	46 000

При выбытии материалов в производство оценка материалов осу-
ществляется:

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

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

Средняя себестоимость определяется по формуле:

$$cp.C \text{ по группе} = \frac{Снач. + Споступ.}{Кнач. + Кпоступ.} \quad (6.1)$$

где:

С – стоимость материалов по счету 10;

К – количество материалов;

Существует два варианта исчисления средних оценок:

- исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);
- путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Пример исчисления средней себестоимости представлен в таблице 6.5.

Таблица 6.5

Расчет средней себестоимости материалов при отпуске в производство

Показатель	Количество, ед.	Цена за единицу, руб.	Стоимость, руб.
1	2	3	4
Остаток на начало месяца (на 01.03.20...г.)	200	1000	200 000
Поступило в марте 20...г. - всего	700		940 000
в т.ч.:			
1-я партия	100	1200	120 000
2-я партия	400	1400	560 000
3-я партия	200	1300	260 000
Итого поступило с остатком	900	X	1 140 000
Средняя себестоимость материала в марте 20...г. 1 140 000 / 900		1267	
Расход материала А в марте 20... г. на изготовление продукции (количество) по данным оперативного бухгалтерского учета	750	1267	950250
Остаток на 01.04.20...г.	150	1265	189750

При методе ФИФО материалы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых в последовательности приобретения. Пример оценки материалов при списании по методу ФИФО представлен в таблице 6.6.

В случае значительной трудоемкости учетных работ при оценке материалов по способу средней себестоимости и способу ФИФО допускается принимать для расчета только покупную цену материалов

Отпущенные со склада материальные ценности списывают в течение месяца с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счетов учета затрат на производство или других соответствующих счетов (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.).

В случае использования сч. 16 «Отклонение в стоимости материалов» транспортно-заготовительные расходы или отклонения в стоимости материалов, относящиеся к ценностям, отпущенным в расход, также подлежат ежемесячному списанию на счета затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.).

Для этого определяется сумма отклонения к списанию (СО) исходя из среднего процента отклонений (Ср%) и стоимости отпущенных материалов по учетным ценам (МПЗ) (формула 6.2):

Таблица 6.6

Расчет стоимости материалов при отпуске в производство по методу ФИФО

Показатель	Количество, ед.	Цена за единицу, руб.	Стоимость, руб.
1	2	3	4
Остаток на начало месяца (на 01.03.20...г.)	200	1000	200 000
Поступило в марте 20...г. - всего	700		940 000
в т.ч.:			
1-я партия	100	1200	120 000
2-я партия	400	1400	560 000
3-я партия	200	1300	260 000
Расход материала А в марте 20... г. на изготовление продукции (количество) по данным оперативного бухгалтерского учета	750	X	X
Остаток на 01.04.20...г. (количество)	150	X	X
Расчет по методу ФИФО			
Расход – всего	750	X	945 000
в т.ч.:			
из остатка	200	1000	200 000

из 1-й партии	100	1200	120 000
из 2-й партии	400	1400	560 000
из 3-й партии	50	1300	65 000
Остаток на 01.04.20...г.	150	1300	195 000

$$CO = Cp\% \times MPZ. \quad (6.2)$$

Средний процент отклонений определяется по формуле:

$$Cp\%_{откл} = \frac{Откл_0 + Откл_1}{MPZ_0 + MPZ_1} \times 100\%, \quad (6.3)$$

где $Откл_0$ – остаток отклонений в стоимости материалов на начало текущего месяца;

$Откл_1$ – сумма отклонений по материалам, поступившим в течение месяца;

MPZ_0 – остаток материалов на начало текущего месяца;

MPZ_1 – сумма материалов, поступивших в течение месяца.

Наиболее используемые варианты отражения в учете материалов представлены в табл. 6.7:

Таблица 6.7

Варианты отражения в учете материалов

Оценка материалов при выбытии	Оценка материалов при поступлении	
	По учетным ценам (сч. 10, 16)	По фактической себестоимости (сч.10)
по ср. взвешенной	Вариант 1	Вариант 3
по методу ФИФО	Вариант 2	Вариант 4

Рассмотрим пример оценки материалов по учетным ценам на счете 10 «Материалы» (варианты 1, 2, табл. 6.7).

Остаток материалов на складе на начало периода составил 33 шт.: по учетным ценам – 82 500 тыс. руб. (сальдо начальное по сч. 10); отклонение фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам 32 000 тыс. руб. (сальдо начальное по сч. 16). Итого фактической себестоимости на начало месяца – 114 500 тыс. руб. (82 500 + 32 000).

Поступили в течение месяца от поставщиков материалы: 100 шт. по цене 3500 тыс. руб., стоимостью 350 000 тыс. руб.; ставка НДС 20 %; сумма НДС 70 000 тыс. руб.; всего с НДС 420 000 тыс. руб. Транспортно-

заготовительные расходы составили 20 800 тыс. руб.; ставка НДС 20 %; сумма НДС 4 160 тыс. руб.; всего 24960 тыс. руб.

Учетная цена – цена приобретения – 3500 тыс. руб. За отчетный месяц по учетным ценам были списаны материалы – в основное производство – 30 шт.

Вариант 1. Поступление с использованием счетов 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материалов» (на сч.10 по учетным ценам). Списание по средневзвешенной. В табл. 6.8 представлен журнал регистрации хозяйственных операций.

Таблица 6.8

**Журнал регистрации хозяйственных операций
(приобретение материалов с использованием счетов 10, 16; списание материалов по средневзвешенной)**

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб.
		дебет	кредит	
1	Поступление материалов от поставщиков по покупным ценам	10	60	350 000
2	НДС по поступившим материалам	18	60	70 000
3	Услуги сторонних организаций по приобретению материалов	16	60	20 800
4	НДС по услугам сторонних организаций	18	60	4 160
5	Списание в производство материалов по средневзвешенной учетной цене $(82\,500 + 350\,000) / (33 \text{ шт.} + 100 \text{ шт.}) = 3\,252 \text{ руб.}$ $30 \text{ шт.} \times 3\,252 = 97\,560 \text{ руб.}$	20	10	97 560
6	Процент отклонения (%) = $(32\,000 + 20\,800) / (82\,500 + 350\,000) \times 100 = 12,21\%$			
7	Списание отклонений фактической себестоимости от учетной цены, относящихся к израсходованным материалам $97\,560 \times 12,21\% = 11\,912 \text{ руб.}$	20	16	11 912

Вариант 2. Поступление с использованием счетов 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материалов» (на сч.10 по учетным ценам). Списание по методу ФИФО. В табл. 6.9 представлен журнал регистрации хозяйственных операций.

**Журнал регистрации хозяйственных операций
(приобретение материалов с использованием счетов 10, 16; списание материалов
по методу ФИФО)**

№ п/ п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб.
		де- бет	кре- дит	
1	Поступление материалов от поставщиков по покупным ценам	10	60	350 000
2	НДС по поступившим материалам	18	60	70 000
3	Услуги сторонних организаций по приобретению материалов	16	60	20 800
4	НДС по услугам сторонних организаций	18	60	4 160
5	Списание в производство материалов по методу ФИФО 82500 / 33 шт. = 2500 30 шт. x 2500 = 75 000 руб.	20	10	75 000
6	Процент отклонения (%) = $(32\ 000 + 20\ 800) / (82\ 500 + 350\ 000) \times 100 = 12,21\%$			
7	Списание отклонений фактической себестоимости от учетной цены, относящихся к израсходованным материалам 75 000 x 12,21% = 9 158 руб.	20	16	9 158

Рассмотрим пример оценки материалов по фактической себестоимости на счете 10 «Материалы» (варианты 3, 4, табл. 6.7). Остаток материалов на складе на начало периода составил 33 шт. по фактической себестоимости на начало месяца – 114 500 руб. (сальдо начальное по сч. 10). Поступили в течение месяца от поставщиков материалы: 100 шт. по цене 3500 тыс. руб., стоимостью 350 000 тыс. руб.; ставка НДС 20 %; сумма НДС 70 000 тыс. руб.; всего с НДС 420 000 тыс. руб. Транспортно-заготовительные расходы составили 20 800 тыс. руб.; ставка НДС 20 %; сумма НДС 4 160 тыс. руб.; всего 24960 тыс. руб. Учетная цена – цена приобретения – 3500 тыс. руб. За отчетный месяц по учетным ценам были списаны материалы – в основное производство – 30 шт.

Вариант 3. Поступление с использованием счета 10 «Материалы» (на сч.10 материалы отражаются по фактической себестоимости). Списание по средневзвешенной. В табл. 6.10 представлен журнал регистрации хозяйственных операций.

Таблица 6.10

**Журнал регистрации хозяйственных операций
(приобретение материалов с использованием счета 10; списание материалов по
средневзвешенной)**

№ п/ п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспон- дирующие счета		Сумма, тыс. руб.
		де- бет	кре- дит	
1	Поступление материалов от поставщиков по покупным ценам	10	60	350 000
2	НДС по поступившим материалам	18	60	70 000
3	Услуги сторонних организаций по приобретению материалов	10	60	20 800
4	НДС по услугам сторонних организаций	18	60	4 160
5	Списание в производство материалов по средневзвешенной фактической себестоимости (114 500 + 350 000 + 20 800) / (33 шт.+ 100 шт.) = 3 649 руб. 30 шт. x 3 649 = 109 470 руб.	20	10	109 470

Вариант 4. Поступление с использованием счета 10 «Материалы» (на сч.10 материалы отражаются по фактической себестоимости). Списание по методу ФИФО. В табл. 6.11 представлен журнал регистрации хозяйственных операций.

Таблица 6.11

**Журнал регистрации хозяйственных операций
(приобретение материалов с использованием счета 10; списание материалов мето-
ду ФИФО)**

№ п/ п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспон- дирующие счета		Сумма, тыс. руб.
		де- бет	кре- дит	
1	Поступление материалов от поставщиков по покупным ценам	10	60	350 000
2	НДС по поступившим материалам	18	60	70 000
3	Услуги сторонних организаций по приобретению материалов	10	60	20 800
4	НДС по услугам сторонних организаций	18	60	4 160
5	Списание в производство материалов по методу ФИФО Остаток: 33 шт. по цене 3 470 руб. (114 500 / 33 шт.) 30 шт. x 3 470 = 104 100 руб.	20	10	104 100

6.3. Основы учета процесса производства

Процесс производства на выходе как результат имеет готовый продукт. *Готовый продукт* – это продукт, прошедший все стадии обработки.

При производстве готового продукта предприятие несет множество разнообразных расходов: стоимость потребляемого сырья, материалов, топлива, электро- и теплоэнергии; суммы начисляемой заработной платы работникам и др.

В целях достоверного определения себестоимости продукции, анализа производимых затрат целесообразно осуществлять классификацию всех расходов.

Более подробно остановимся на основных классификациях затрат. Важной классификационной группировкой затрат является группировка по элементам затрат, которая общепринята и законодательно утверждена:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств;
- прочие расходы.

Не менее важной группировкой затрат является их деление по способу включения в себестоимость отдельных видов или групп однородной продукции. Так, все затраты процесса производства делятся на прямые и косвенные.

Прямые – те затраты, которые могут быть отнесены непосредственно на определенный вид (группу) изготавливаемого продукта (сырье, заработная плата рабочих и др.). Прямые затраты учитываются по счету 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 44 «Издержки обращения».

Косвенные – расходы, которые не имеют прямой пропорциональной связи с отдельными видами продукта, формируются в целом по производству или хозяйству, а затем распределяются по определенным видам продукта, пропорционально установленной базе. Косвенные расходы учитываются по счетам 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» (счета 25 и 26 никогда не имеют остатков на конец периода). Счета 25 и 26 являются собирательно-распределительными. Например, заработная плата начальника цеха, в котором осуществляется выпуск нескольких видов продукта, отражается по счету 25. Заработная плата директора предприятия, главного бухгалтера, главного энергетика и других отражается на счете 26.

Кроме того, расходы делятся на *условно-постоянные*; *условно-переменные*.

Условно-переменные – это затраты, которые нормируются на единицу выпускаемой продукции, величина их меняется в результате изменения объема выпуска продукта (сырье, материалы, заработная плата сдельщиков и т.п.).

Условно-постоянные – не зависят от объема производства продукта (амортизация основных средств, арендная плата, электроэнергия в административных зданиях).

В целях максимально эффективного контроля за формированием себестоимости конкретного вида продукта необходимо определять себестоимость единицы продукции. Себестоимость единицы продукции есть калькуляция. Общепринята следующая группировка затрат по калькуляционным статьям:

- сырье и материалы;
- покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты;
- возвратные отходы (вычитаются);
- топливо и энергия на технологические цели;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- налоги и отчисления в бюджет;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- амортизация производственного оборудования и прочих средств;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- расходы, связанные с реализацией продукта.

В результате процесса производства формируется себестоимость продукции. Себестоимость в соответствии с объемом включаемых в нее затрат делится на цеховую; производственную; полную.

Цеховая – это стоимость израсходованного сырья, материалов, полуфабрикатов и затрат цеха на обработку (заработная плата, топливо, энергия, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные расходы, потери от брака).

Производственная – это сумма цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов, т.е. это затраты на выпуск продукции.

Полная – это сумма производственной себестоимости и внепроизводственных расходов (издержки обращения).

Классификацию затрат в целом можно проиллюстрировать (рис. 6.1).



Рис. 6.9. Группировка затрат, применяемых при планировании, учете и анализе себестоимости продукции

Затраты по производству и реализации продукции подразделяются:

- на учитываемые при обложении налогом на прибыль;
- неучитываемые при налогообложении.

В состав затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), учитываемых при налогообложении, включаются:

- затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства;
- затраты, связанные с использованием природного сырья;
- затраты на подготовку и освоение производства;
- затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства;
- затраты, связанные с изобретательством и рационализаторством;
- затраты на обслуживание производственного процесса;
- затраты по обеспечению нормальных условий труда и охране труда;
- текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения (очистных сооружений, золоуловителей);
- затраты, связанные с управлением производством;
- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;
- оплата в соответствии с законодательством трудовых отпусков, социальных отпусков с сохранением заработной платы; компенсация за неиспользованный отпуск, оплата льготных часов подростков; оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка; оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей, другие виды оплат;
- обязательные отчисления от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции (работ, услуг), независимо от источников выплат, по установленным законодательством нормам в фонд социальной защиты населения и государственный фонд содействия занятости;
- плата по процентам за ссуды (кроме процентов по просроченным и отсроченным ссудам и ссудам, полученным на восполнение недостатка собственных оборотных средств и на приобретение основных средств и нематериальных активов);

– отчисления в специальные отраслевые и межотраслевые внебюджетные фонды, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;

– затраты, связанные со сбытом (реализацией) продукции (работ, услуг):

- упаковкой;
- хранением;
- транспортировкой до пункта, обусловленного договором;
- погрузкой в транспортные средства (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателями сверх цены за продукцию);
- оплатой услуг банков;

– затраты на воспроизводство основных производственных фондов, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) в форме амортизационных отчислений на полное восстановление от стоимости основных фондов, включая индексацию амортизационных отчислений, производимую в соответствии с установленным порядком;

– амортизация нематериальных активов, используемых в процессе уставной деятельности;

– другие виды затрат, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с установленным законодательством порядком.

В фактической себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются:

- потери от брака;
- затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- выплаты работникам, высвобождаемым с предприятий и организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов;
- недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли.

При определении облагаемой налогом прибыли в составе затрат не учитываются:

– затраты на выполнение самим предприятием или оплату работ (услуг), не связанных с производством продукции (работы по благоустройству городов и поселков, оказанию помощи сельскому хозяйству и другие виды работ);

– затраты на выполнение работ по строительству, оборудованию и содержанию (включая амортизационные отчисления и затраты на все виды ремонта) объектов, не участвующих в предпринимательской деятельности

и находящихся на балансе предприятий, а также работ, выполняемых в порядке оказания помощи и участия в деятельности других предприятий и организаций;

- оплата консультационных, информационных, аудиторских услуг, расходы на рекламу и маркетинговые услуги сверх норм, установленных законодательством Республики Беларусь;

- пени, штрафы, перечисляемые в бюджет;

- материальная помощь работникам, вознаграждения по итогам работы за год и др.

Необходимо отметить, что организация учета затрат у каждого хозяйствующего субъекта определена заранее технологией производства и видами осуществляемых операций. На промышленном предприятии существует 4 основных метода учета затрат:

1. Простой (попроцессный). Используется преимущественно в добывающей промышленности (угольная, нефтяная) и в некоторых добывающих отраслях (электростанции).

Сущность метода заключается в учете затрат на весь выпуск продукции. Незавершенное производство, как правило, отсутствует.

Себестоимость единицы продукции исчисляется прямым расчетом, т.е. делением затрат на объем производства.

2. Попередельный. Используется в тех производствах, где продукция изготавливается на основе физико-химических преобразований исходного сырья в условиях последовательных стадий обработки (переделов).

Передел – комплекс технологических операций, завершаемый выходом полуфабрикатов или готовой продукции.

Например, в текстильной промышленности различают следующие переделы:

- подготовительный;

- прядильный;

- крутильный;

- ткацкий;

- отделочный.

Сущность попередельного метода в том, что учет затрат ведется по переделам. Прямые затраты учитываются по каждому переделу, а косвенные – по цеху, производству с последующим распределением между себестоимостью продукции переделов согласно принятым в соответствующей отрасли базам.

В поперედельных производствах продукция каждого предыдущего передела является полуфабрикатом для последующих переделов или может реализовываться на сторону.

3. Позаказный. Применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах (судостроение), а также в опытно-экспериментальных производствах.

На основании договоров с покупателями, планов работ на предприятии открывают заказы для производства каждого изделия, т.е. учет затрат осуществляется по заказам на изготовление одного изделия или партии изделий.

На каждый заказ в бухгалтерии открывается карточка, в которой учитываются затраты по заказу в течение всего срока его выполнения. После окончания заказа карточка закрывается и подсчитываются затраты на его выполнение.

4. Нормативный. Является наиболее прогрессивным.

Его сущность в том, что создается система прогрессивных норм и нормативов и на ее основе калькуляция нормативной себестоимости, а также ведется оперативный учет отклонений от норм и системный учет изменения норм.

$$\begin{aligned} & \text{Фактическая себестоимость} = \\ & = \sum (\text{нормативной себестоимости} + \text{отклонений} + \text{изменения норм}). \end{aligned}$$

На предприятии затраты на производство отражаются на счетах:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательное производство»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 97 «Расходы будущих периодов».

На счете 20 «Основное производство» обобщается информация о затратах на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг, осуществление которых является целью создания данной организации.

К счету 20 «Основное производство» могут быть открыты следующие субсчета:

- 20-1 «Промышленное производство»;
- 20-2 «Сельскохозяйственное производство»;
- 20-3 «Эксплуатация транспорта и средств связи»;
- 20-4 «Производство строительных и монтажных работ»;
- 20-5 «Производство проектно-изыскательских работ»;

- 20-6 «Производство геологоразведочных работ»;
- 20-7 «Производство научно-исследовательских и конструкторских работ»;
- 20-8 «Содержание и ремонт автомобильных дорог»;
- 20-9 «Общественное питание» и др.

Схему счета можно представить в виде рис. 6.10.

20 «Основное производство»	
Д-т	К-т
С-до нач. = незавершенное производство на начало периода	
Оборот дебетовый = <ul style="list-style-type: none"> • прямые затраты, обусловленные технологическим процессом (10, 70, 68, 69, и т.д.); • косвенные затраты, связанные с управлением и обслуживанием основного производства; • потери от брака 	Оборот кредитовый = <ul style="list-style-type: none"> • выпуск продукции по фактической себестоимости (может быть выпуск продукции по нормативной или плановой себестоимости с доведением в конце отчетного периода до фактической); • то, что идет в уменьшение затрат (возвратные отходы)
С-до кон. = незавершенное производство на конец периода	

Рис. 6.10. Схема счета 20 «Основное производство»

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции, работ, услуг. Организация аналитического учета должна обеспечить возможность получения информации о себестоимости выпускаемой продукции, выполнении работ и оказании услуг, необходимой для управления и составления бухгалтерской отчетности.

Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах подразделений, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации.

К счету 23 «Вспомогательные производства» могут открываться следующие субсчета:

- 23-1 «Обслуживание различными видами энергии»;
- 23-2 «Внутризаводское транспортное обслуживание»;
- 23-3 «Ремонт основных средств»;
- 23-4 «Изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей и конструкций»;
- 23-5 «Эксплуатация мелких транспортных хозяйств»;
- 23-6 «Возведение временных (нетитульных) сооружений»;

- 23-7 «Добыча нерудных материалов»;
- 23-8 «Лесозаготовки и лесопиление»;
- 23-9 «Переработка сельскохозяйственной продукции» и др.

Схема счета 23 «Вспомогательные производства» аналогична схеме счета 20 «Основное производство».

Расходы на управление производством и его обслуживание не могут быть отнесены сразу на себестоимость конкретного вида продукции, так как они косвенные, т.е. распределяются пропорционально некоторой выбранной базе.

Различают *общепроизводственные* и *общехозяйственные* затраты.

На счете 25 «Общепроизводственные затраты» отражаются расходы:

- по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
- по страхованию указанного имущества;
- на отопление, освещение и содержание помещений;
- плата за арендуемые помещения, машины, оборудование и другие основные средства, используемые в производстве;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства;
- другие, аналогичные по назначению.

Этим счетом пользуются промышленные, сельскохозяйственные и другие производственные организации с цеховой структурой управления. Организации с бесцеховой структурой управления производством могут учитывать названные расходы на счете 26 «Общехозяйственные затраты».

Счет 26 «Общехозяйственные затраты» предназначен для текущего учета и контроля за исполнением сметы расходов общехозяйственного назначения и прочих расходов. На нем обобщается информация о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности, на этом счете могут быть отражены:

- административно-управленческие расходы;
- расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и других услуг;

– иные аналогичные по назначению управленческие расходы.

Состав общехозяйственных расходов устанавливается министерствами и ведомствами в отраслевых инструкциях, разрабатываемых в соответствии с законодательством.

Схему счетов 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» можно представить записью (рис. 6.11).

25 «Общепроизводственные затраты»	
Д-т	К-т
С-до нач. = нет	
Оборот дебетовый = собираются расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства	Оборот кредитовый = списание затрат 1) Условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (накапливаются на сч. 25 с последующим списанием в дебет сч. 20 и других счетов учета затрат или сч. 90-5 в зависимости от варианта, принятого учетной политикой) 2) Распределяемые переменные косвенные затраты (накапливаются на сч. 25 с последующим списанием в дебет сч. 20 и других счетов учета затрат или отражаются непосредственно на сч. 20)
С-до кон. = нет	

Рис. 6.11. Схема счета 25 «Общепроизводственные затраты»

26 «Общехозяйственные затраты»	
Д-т	К-т
С-до нач. = нет	
Оборот дебетовый = собираются расходы, связанные с управлением и обслуживанием организации	Оборот кредитовый = затраты, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные затраты», списываются непосредственно в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 90-5 (минуя счета учета затрат).
С-до кон. = нет	

Рис. 6.12. Схема счета 26 «Общехозяйственные затраты»

Учет брака ведется на счете 28 «Брак в производстве».

Бракованной считается продукция, которая не соответствует по своему качеству установленным стандартам и не может быть использована по своему прямому назначению или может быть использована после дополнительных затрат на устранение дефектов.

По экономическому содержанию брак в производстве является непроизводительными расходами. По характеру выявленных дефектов *брак* делится на *исправимый* и *неисправимый* (окончательный).

Схему счета можно представить в виде рис. 6.13.

28 «Брак в производстве»	
Д-т	К-т
С-до нач. = нет	
Оборот дебетовый = <ul style="list-style-type: none"> • по неисправимому браку – себестоимость забракованных изделий • по исправимому – расходы, связанные с его исправлением 	Оборот кредитовый = суммы, частично ↓ потери от брака: <ul style="list-style-type: none"> • удержания из заработной платы виновников • оприходование возвратных материалов по цене их возможного использования
С-до кон. нет	

Рис. 6.13. Схема счета 28 «Брак в производстве»

Счет 28 «Брак в производстве» закрывается на конец месяца и разность между его дебетом и кредитом относится на себестоимость продукции.

По счету 97 учитываются расходы будущих периодов (РБП), т.е. расходы, которые произведены в данном отчетном периоде, но относятся к будущим периодам, определяемым соответствующими службами предприятия либо нормативными правовыми актами.

Например:

- затраты, связанные с подготовкой к сезону;
- единовременные затраты по массовому набору рабочих при организации или расширении производства;
- расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств;
- суммы подписки на специальную литературу;
- затраты на освоение новых предприятий, производств, цехов и т.д.

Схема счета представлена в виде таблицы (рис. 6.14).

97 «Расходы будущих периодов»	
Д-т	К-т
С-до нач.	
Оборот дебетовый = расходы, произведенные в отчетном периоде за счет будущих периодов	Оборот кредитовый = списание этих расходов в доле, приходящейся на данный отчетный период
С-до кон.	

Рис. 6.14. Схема счета 97 «Расходы будущих периодов»

Таким образом, по окончании месяца на счете 20 «Основное производство» будут собраны все затраты – и прямые, и косвенные.

Фактическая себестоимость выпущенной продукции будет определяться по формуле:

$$\begin{aligned}
 & \text{Фактическая себестоимость выпущенной продукции} = \\
 & = \text{незавершенное производство на начало отчетного периода} + \\
 & \quad + \text{Дт счета 20} - \text{Кт счета 20 (уменьшение затрат)} - \\
 & \quad - \text{незавершенное производство на конец отчетного периода.}
 \end{aligned}$$

В тех случаях, когда предприятие имеет несколько цехов основного и вспомогательных производств, аналитический учет общепроизводственных накладных затрат ведется отдельно по каждому центру их возникновения (общепроизводственные затраты основного цеха №1, общепроизводственные затраты основного цеха №2, общепроизводственные затраты ремонтного цеха, общепроизводственные затраты транспортного цеха и т. п.).

В табл. 6.12 предложен пример организации учета прямых и косвенно-распределяемых затрат на первом этапе. В журнале регистрации хозяйственных операций на операциях 1 и 2 показан учет прямых затрат на калькуляционных счетах 20 и 23¹

Подразделение учета на синтетический и аналитический позволяет одновременно решить две задачи:

пообъектное калькулирование (изделие А, изделие В, ремонт станка С-15, ремонт станка К-28);

повысить достоверность расчетов за счет реализации контрольных моментов вертикальных связей между счетами синтетического и аналитического учета (так, показатель по операции 1 на счете 20 – 160 000 руб. равен сумме показателей на счетах аналитического учета 20/А – 100 000 руб. и 20/В – 60 000 руб., а по операции 2 на счете 23 – 50 000 руб. совпадает с суммой показателей на аналитических счетах 23/ С-15 – 30 000 руб. и 23/К-28 – 20 000 руб.).

¹ Пример использован из учебника: Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 592 с.

**Журнал регистрации хозяйственных операций
(организация учета прямых и косвенно-распределяемых
затрат на первом этапе)**

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб.		Примечание (аналитический счет затрат)
		дебет	кредит	частная	общая	
1	Отпущены со склада материалы на производство продукции:					
	изделие А	20	10	100 000		20/А
	изделие В	20	10	60 000	160 000	20/В
2	Отпущены со склада запасные части на ремонт:					
	станка С-15	23	10	30 000		23/С-15
	станка К-28	23	10	20 000	50 000	23/К-28
3	Начислена заработная плата:					
	а) рабочим основного цеха, выпускающим:					
	изделие А	20	70	60 000		20/А
	изделие В	20	70	40 000		20/В
	б) рабочим основного цеха, обслуживающим оборудование	25	70	30 000		25/осн
	в) ИТР основного цеха	25	70	15 000		25/осн
	г) обслуживающему персоналу основного цеха	25	70	5 000		25/осн
	д) рабочим ремонтного цеха, выполняющим ремонт:					
	станка С-15	23	70	8 000		23/С-15
	станка К-28	23	70	4 000		23/К-28
	е) ИТР ремонтного цеха	25	70	5 000		25/рем
	ж) персоналу клуба	29	70	2 000		29/кл
з) персоналу общежития	29	70	3 000		29/общ	
и) административно-управленческому персоналу предприятия	26	70	20 000		—	
к) обслуживающему персоналу заводоуправления	26	70	4 000	196 000	—	
4	Начислены взносы :					—

4.1	в фонд социальной защиты населения 34%					
	а) рабочим основного цеха, выпускающим:					–
	изделие А	20	69	20 400		20/А
	изделие В	20	69	13 600		20/В
	б) рабочим основного цеха, обслуживающим оборудование	25	69	10 200		25/осн
	в) ИТР основного цеха	25	69	5 100		25/осн

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб.		Примечание (аналитический счет затрат)
		дебет	кредит	частная	общая	
	г) обслуживающему персоналу основного цеха	25	69	1 700		25/осн
	д) рабочим ремонтного цеха, выполняющим ремонт:					
	станка С-15	23	69	2 720		23/С-15
	станка К-28	23	69	1 360		23/К-28
	е) ИТР ремонтного цеха	25	69	1 700		25/рем
	ж) персоналу клуба	29	69	680		29/кл
	з) персоналу общежития	29	69	1 020		29/общ
	и) административно-управленческому персоналу предприятия	26	69	6 800		–
	к) обслуживающему персоналу заводоуправления	26	69	1 360	66 640	–
4.2	в Белгосстрах 1%					
	а) рабочим основного цеха, выпускающим:					–
	изделие А	20	76	600		20/А
	изделие В	20	76	400		20/В
	б) рабочим основного цеха, обслуживающим оборудование	25	76	300		25/осн
	в) ИТР основного цеха	25	76	150		25/осн
	г) обслуживающему персоналу основного цеха	25	76	50		25/осн
	д) рабочим ремонтного цеха, выполняющим ремонт:					
	станка С-15	23	76	80		23/С-15
	станка К-28	23	76	40		23/К-28
	е) ИТР ремонтного цеха	25	76	50		25/рем
	ж) персоналу клуба	29	76	20		29/кл

	з) персоналу общежития	29	76	30		29/общ
	и) административно-управленческому персоналу предприятия	26	76	200		–
	к) обслуживающему персоналу заводоуправления	26	76	40	1 960	–
5	Начислена амортизация основных средств:					–
	а) здания основного цеха	25	02	10 000		25/осн
	б) здания ремонтного цеха	25	02	5 000		25/рем
	в) здания и инвентаря клуба	29	02	1 000		29/кл
	г) здания и инвентаря общежития	29	02	2 000		29/общ
	д) здания заводоуправления	26	02	2 000		–
	е) производственного оборудования и инвентаря основного цеха	25	02	30 000		25/осн
	ж) производственного оборудования и инвентаря ремонтного цеха	25	02	6 000		25/рем
	з) вычислительной техники и инвентаря заводоуправления	26	02	1 000	57 000	–
6	Начислена амортизация нематериальных активов общехозяйственного назначения	26	05	500	500	–

В операциях 3, 4, 5 и 6 продемонстрирован учет прямых затрат на счета синтетического учета 20, 23, 29 и учет накладных затрат на счета 25 и 26. Одновременно ведется аналитический учет по объектам калькулирования:

себестоимость изделия А – аналитический счет 20/А;

себестоимость изделия В – аналитический счет 20/В;

себестоимость ремонта станка С-15 – аналитический счет 23/С-15;

себестоимость ремонта станка К-28 – аналитический счет 23/К-28;

себестоимость содержания клуба – аналитический счет 29/ кл;

себестоимость содержания общежития – аналитический счет 29/общ;

общепроизводственные затраты основного цеха – аналитический счет 25/осн;

общепроизводственные затраты ремонтного цеха – аналитический счет 25/рем.

На втором этапе учета затрат и калькулирования себестоимости (табл. 6.13) косвенно-распределяемые затраты, накопленные на промежуточном калькуляционном (собираательно-распределительном) счете 25, переносятся на основные калькуляционные синтетические счета 20 и 23. Счет 26 «Общехозяйственные расходы» списывается непосредственно на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Таблица 6.13

**Журнал регистрации хозяйственных операций
(распределение косвенно-распределяемых затрат)**

№ п/п	Содержание хозяйственной жизни факта	Корреспондирующие счета		Калькуляционные счета аналитического учета		Сумма, тыс. руб.	
		дебет	кредит	основной	промежуточный	частная	общая
7	Распределяются косвенно-распределяемые общепроизводственные затраты, относящиеся к основному цеху: на изделие А на изделие В	20	25	20/А 20/В	25/осн 25/осн	66 154 41 346	107 500
8	Распределяются косвенно-распределяемые общепроизводственные затраты, относящиеся к ремонтному цеху: на ремонт станка С-15 на ремонт станка К-28	23	25	23/С-15 23/К-28	25/рем 25/рем	10 880 6 870	17 750
9	Списываются общехозяйственные затраты	90	26				35 900

Промежуточные калькуляционные (собираательно-распределительные) счета закрываются (оборот по дебету и кредиту счетов выравнивается). Одновременно на счетах аналитического учета формируются показатели по объектам калькулирования (изделие А, изделие В, ремонт станка С-15, ремонт станка К-28).

В операции 7 косвенным путем распределяются общепроизводственные затраты, относящиеся к основному цеху. На синтетических счетах отражается корреспонденция: дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы» на сумму 107 500 руб., равную дебетовому обороту по аналитическому счету 25/осн.

В табл. 6.14 приведено распределение общепроизводственных затрат, относящихся к основному цеху. В качестве базы распределения избрана основная заработная плата производственных рабочих (операция 3

табл. 6.12) и отпущенные со склада материалы на выпуск изделий А и В (операция 1 табл. 6.12). Аналогичный расчет выполнен в табл. 6.15 для косвенно-распределяемых общепроизводственных затрат, относящихся к ремонтному цеху. На основании расчета составлена операция 8 в табл. 6.13.

Таблица 6.14

Распределение общепроизводственных затрат основного цеха

Объекты калькулирования	База распределения	Распределяемый показатель
изделие А	160 000	66 154
изделие В	100 000	41 346
Всего	260 000	107 500

Таблица 6.15

Распределение общепроизводственных затрат ремонтного цеха

Объекты калькулирования	База распределения	Распределяемый показатель
станок С-15	38 000	10 880
станок К-28	24 000	6 870
Всего	62 000	17 750

Списание общехозяйственных затрат (операция 9, табл. 6.13) осуществляется непосредственно на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

За отчетный период фактические затраты на производство изделий А составили 247 154 руб. (оборот по дебету аналитического счета), а по изделиям В – 155 346 руб. Затраты на ремонт станка С-15 понесены в сумме 51 680 руб. и станка К-28 – в сумме 32 270 руб.

Все изделия В признаны техническим контролем годными и помещены на склад готовой продукции. Незавершенное производство по изделиям А оценено по данным оперативно-диспетчерского учета в сумме 83 270 руб. Остальная продукция (изделия А) признана годной и также передана на склад готовой продукции. Фактическая себестоимость готовой продукции определяется из формулы (6.4) расчета конечного сальдо на активных счетах, где:

$$СКД = СНД + СОД - СОК. \quad (6.4)$$

Для начисления фактической себестоимости готовой продукции, равной кредитовому обороту на активном счете 20 «Основное производство», воспользуемся расчетом (операция 10, табл. 12.16).

$$СОК = СНД + СОД - СКД. \quad (6.5)$$

В нашем примере незавершенное производство изделий А на начало отчетного периода отсутствует, затраты на производство составили 247 154 руб. (дебетовый оборот аналитического счета 20/А), незавершенное производство на конец периода – 83 270 руб. Кредитовый оборот (фактическая себестоимость готовых изделий А) равен:

$$СОК = (247\ 154 - 83\ 270) = 163\ 884 \text{ руб.}$$

По изделию В все затраты отчетного периода, учитываемые на аналитическом калькуляционном счете 20/В, относятся на фактическую себестоимость готовой продукции (155 346 руб.).

На счетах синтетического учета, как и в случае с изделием А, выполняется запись:

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 20 «Основное производство».

Таблица 6.16

**Журнал регистрации хозяйственных операций
(определение себестоимости готовой продукции
и оказываемых услуг)**

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспондирующие счета		Аналитический калькуляционный счет затрат	Сумма, тыс. руб.	
		дебет	кредит		частная	общая
10	Изделия основного производства, признанные годными, переданы на склад готовой продукции и списаны по фактической себестоимости:					
	изделие А	43	20	20/А	163884	
	изделие В	43	20	20/В	155346	319230
11	Заказчик принял после капитального ремонта станок С-15. (Предприятие признает доход по факту перехода права собственности на товары, продукцию, работы и услуги)	62	90			70 000
12	Списана фактическая себестоимость работ по ремонту станка С-15	90	23	23/С-15		51680
13	Отражена выручка от предоставления услуг					
	клуба	62	90	–	2 280	
	общежития	62	90	–	4 170	6450

14	Списаны фактические затраты на содержание: клуба общежития					
		90	29	29/кл	3 700	
		90	29	29/общ	6050	9 750

Фактическая себестоимость услуг по ремонту станка С-15 списывается в расходы отчетного периода (операция 12). Фактическая себестоимость незаконченного ремонта станка К-28 на конец отчетного периода (32 270 руб.) капитализируется в текущий актив «Незавершенное производство».

Статья «Незавершенное производство» бухгалтерского баланса в нашем примере равняется 115 540 руб., т. е. незавершенное производство по изделию А (83 270 руб.) и незавершенное производство по ремонту станка К-28 (32 270 руб.).

Затраты, учитываемые на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», как правило, погашаются за счет выручки, полученной от предоставления непроизводственных услуг (как в нашем случае в операции 13). Понесенные затраты также переносятся на операционно-результатный счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Схематичное представление бухгалтерского учета на синтетических счетах отображено на рис. 6.10. Одновременно ведется детализированный учет затрат по объектам калькулирования на аналитических счетах (рис. 6.11), конкретизирующих показатели на синтетических счетах 20 и 23.

Счет 02	
Амортизация	
Д	К
	с. 0
	5) 57000
СОД 0	СОК 57000
	с. 57000

Счет 20	
Основное	
Д	К
	с. 0
1) 160000	10а) 163884
3) 100000	10б) 155346
4.1) 34000	
4.2) 1000	
7) 105000	
СОД 402500	СОК 319230
с. 83270	

Счет 05	
Амортизация нематериальных активов	
Д	К
	с. 0
	б) 500

Счет 23	
Вспомогательные	
Д	К
	с. 0
2) 50000	12) 51680
3) 12000	

		4.1) 4080		
		4.2) 120		
		8) 17750		
СОД 0		СОД 83950	СОК 51680	
с. 500		с. 32270		
Счет 10		Счет 25		
Общепроизводствен-		Общепроизводствен-		
ные расходы		ные расходы		
Д	К	Д	К	
Материалы				
с. 300000		3) 55000		7) 107500
1) 160000		4.1) 18700		8) 17750
2) 50000		4.2) 550		
		5) 51000		
СОД 0		СОД 125250		СОК 125250
с. 90000				

Рис. 6.10. Схема учета затрат на синтетических счетах

Счет 29		Счет 26		
Обслуживающие про-		Общехозяйственные		
изводства и хозяйства		расходы		
Д	К	Д	К	
с. 0		3) 24000		9) 35900
3) 5000		4.1) 8160		
14а) 3700		4.2) 240		
4.1) 1700		5) 3000		
14б) 6050		6) 500		
4.2) 50				
5) 3000				
СОД 9750		СОД 35900		СОК 35900
с. 0				
Счет 43		Счет 90		
Готовая продукция		Доходы и расходы по		
текущей деятельности				
Д	К	Д	К	
с. 0		12) 51680		11) 70000
10а) 163884		14) 9500		13) 6450
10б) 155346		9) 35900		
СОД 319230	
СОК 0				
с. 319230				
Счет 62		Счет 69		Расчеты

Расчеты с покупателями и заказчиками	
Д	К
с. 0	
11) 70000 13) 6450	
СОД 76450	СОК 0
с. 76450	

по социальному страхованию и обеспечению	
Д	К
	с. 0
	4.1) 66640
СОД 0	СОК 66640
	с. 66640

Счет 70 Расчеты с персоналом по оплате труда	
Д	К
	с. 0
	3) 196000
СОД 0	СОК 196000
	с. 196000

Счет 76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	
Д	К
	4.2) 1960
СОД 0	СОК 1960
с. 0	

Рис. 6.10. Схема учета затрат на синтетических счетах (окончание)

Д 20/А К	
Д	К
с. 0	
1) 100000 3а) 60000 4.1.а) 20400 4.2.а) 600 7а) 66154	10а) 163884
СОД 247154	СОК 163884
с. 83270	

Д 20/В К	
Д	К
с. 0	
1) 60000 3а) 40000 4.1.а) 13600 4.2.а) 400 7б) 41346	10б) 155346
СОД 155346	СОК 155346
с. 0	

Д 23/С-15 К	
Д	К
с. 0	
2) 30000 3д) 8000 4.1.д) 2720 4.2.д) 80 8а) 10880	12) 51680
СОД 51680	СОК 51680
с. 0	

Д 23/К-28 К	
Д	К
с. 0	
2) 20000 3д) 4000 4.1.д) 1360 4.2.д) 40 8б) 6870	
СОД 32270	СОК 0
с. 32270	

Д 25/осн К	
Д	К
3б) 30000 3в) 15000 3г) 5000	7а) 66154 7б) 41346

Д 25/рем К	
Д	К
3е) 5000 4.1.е) 1700 4.2.е) 50 5б) 5000	8а) 10880 8б) 6870

4.1.б) 10200		5ж) 6000	
4.2.б) 300			
4.1.в) 5100			
4.2.в) 150			
4.1.г) 1700			
4.1.г) 50			
5а) 10000			
5е) 30000			
СОД 107500	СОК 107500	СОД 17750	СОК 17750
Д 29/КЛ К		Д 29/общ К	
с. 0		с. 0	
3ж) 2000	14) 3700	3з) 3000	14) 6050
4.1.ж) 680		4.1.з) 1020	
4.2.ж) 20		4.2.з) 30	
5в) 1000		5г) 2000	
СОД 3700	СОК 3700	СОД 6050	СОК 6050
с. 0		с. 0	

Рис. 6.11. Схема учета затрат на аналитических счетах

Рассмотренный пример учета прямых и накладных затрат, косвенного распределения последних, формирования затрат на калькуляционных счетах не предусматривает выявления финансового результата.

6.4. Основы учета процесса реализации

Процесс реализации завершает кругооборот средств субъектов хозяйствования и представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции.

Прибыль или убыток от реализации готовой продукции, товаров, работ, услуг является основным финансовым показателем, характеризующим успешность хозяйственной деятельности.

Готовая продукция учитывается на активном синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по местам хранения и отдельным ее видам в принятых единицах измерения. Этот счет используется предприятиями отраслей материального производства.

Схему счета можно представить в виде рис. 6.12.

43 «Готовая продукция»	
Д-т	К-т
С-до: Фактическая себестоимость готовой продукции на складе на начало месяца	
Оборот: Поступление на склад готовой продукции в течение месяца	Оборот: Выбытие готовой продукции со склада в течение месяца
С-до: Фактическая себестоимость готовой продукции на складе на конец месяца	

Рис. 6.12. Схема счета 43 «Готовая продукция»

Для обобщения информации о процессе реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также для определения финансовых результатов от реализации этих ценностей (работ, услуг) предназначен результатный счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

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, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 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».

На субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитывается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

На субсчете 90-2 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством.

На субсчете 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

На субсчете 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» учитывается себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, по которым на субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражена выручка.

По дебету субсчета 90-5 «Управленческие расходы» учитываются расходы, списываемые с кредита счетов 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» в порядке, установленном законодательством.

По дебету субсчета 90-6 «Расходы на реализацию» учитываются расходы на реализацию, списываемые с кредита счета 44 «Расходы на реализацию» в порядке, установленном законодательством.

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

На субсчете 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» учитываются расходы по текущей деятельности, кроме расходов, отражаемых на субсчетах 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию».

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

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 под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов;

суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов;

суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

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;
 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.

Аналитический учет по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведется по каждому виду реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг и других. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам реализации и другим направлениям, необходимым для управления организацией, а также по видам деятельности.

На схеме счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» можно представить в следующем виде (рис. 6.13).

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	
Д-т	К-т
С-до нач. = нет	С-до нач. = нет
<ul style="list-style-type: none"> • НДС из выручки (90/2) • Прочие налоги из выручки (90/3) • Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг (90/4) • Управленческие расходы (90/5) • Расходы на реализацию (90/6) • НДС от прочих доходов по текущей деятельности (90-8) • Прочие налоги и сборы от прочих доходов по текущей деятельности (90-9) • Прочие расходы по текущей деятельности (90/10) 	<ul style="list-style-type: none"> • Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг (90/1) • Прочие доходы по текущей деятельности (90/7)
<ul style="list-style-type: none"> • Прибыль от реализации (Д-т 90/11) Д-т 90/11 К-т 99	<ul style="list-style-type: none"> • Убыток от реализации (К-т 90/11) Д-т 99 К-т 90/11
С-до кон. = нет	С-до кон. = нет

Рис. 12.12. Схема счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Таким образом, особенностью счета является то, что по дебету и кредиту отражается одна и та же реализованная продукция (одинаковое количество) в разных оценках: по дебету – в сумме фактических затрат, налога на добавленную стоимость и других налогов и сборов; по кредиту – в сумме выручки по ценам реализации с налогом на добавленную стоимость и другими налогами, включаемыми в цену реализации. Эта особенность позволяет выявлять на данном счете результат процесса реализации – прибыль или убыток.

Сумма превышения кредитового оборота по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» над дебетовым свидетельствует о полученной прибыли и относится в кредит счета 99 «Прибыли и убытки». Превышение оборота по дебету означает убыток и относится в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». Этим самым производится уравнивание оборотов по счету «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» в размере, не превышающем суммы разницы. Следовательно, *синтетический счет* 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» остатка не имеет, так как результат от реализации выявляется по истечении каждого месяца и отражается в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки», т.е. *синтетический счет* 99 «Доходы и расходы по текущей деятельности» закрывается.

Выручка от реализации продукции является объектом обложения различными налогами. Наиболее распространенным является налог на добавленную стоимость (НДС). Основная ставка налога – 20 %. НДС определяется по формуле: Последовательность исчисления суммы НДС из выручки представлена в формуле 6.6:

$$\text{Сумма НДС} = \text{Выручка} \times \text{ставка НДС} / (100 + \text{ставка НДС}) \quad (6.6)$$

Сумма выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг отражается в бухгалтерском учете по моменту отгрузки продукции, работ, услуг.

Пример. Организация продает продукцию собственного изготовления, находящуюся на складе. Себестоимость реализуемой продукции - 300 000 тыс. руб. В отчетном периоде организация на основании договора передала покупателям по накладным 100 единиц продукции, по отпускной цене 3 900 тыс. руб., на сумму – 390 000 тыс. руб., НДС - 78 000 тыс. руб., всего с НДС – 468 000 тыс. руб. Начислено транспортной организации за доставку продукции покупателю - 12 000 тыс. руб., НДС – 2 400 тыс. руб., всего с НДС - 14 400 тыс. рублей. Общехозяйственные расходы составили 17 000 тыс. руб. Поступили в отчетном месяце денежные средства на расчетный счет от покупателя за отгруженную продукцию 300 000 тыс. руб.

В табл. 6.17 представлен журнал регистрации хозяйственных операций.

Таблица 6.17

**Журнал регистрации хозяйственных операций
(реализация готовой продукции)**

№ п/п	Содержание хозяйственной жизни факта	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб.
		дебет	кредит	
1	Отгружена готовая продукция	90/4	43	300 000
2	Отражена выручка от реализации	62	90/1	468 000
3	Поступили деньги от покупателей	51	62	300 000
4	НДС из выручки: (468 000 × 20 / 120)	90/2	68	78 000
5	Отражена стоимость услуг транспортной организации за доставку продукции покупателю	44	60	12 000
6	Отражен НДС по услугам транспортной организации	18	60	2 400
7	Списаны расходы на реализацию	90/6	44	12 000
8	Списаны общехозяйственные расходы	90/5	26	17 000
9	Получена прибыль от реализации: 468 000 – 300 000 – 78 000 – 12 000 – 17 000 = 61 000	90/11	99	61 000

ТЕМА 7.

ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

- 7.1. Сущность и значение документации. Бухгалтерские документы.**
- 7.2. Организация документооборота.**
- 7.3. Инвентаризация и ее виды.**
- 7.4. Порядок проведения и оформления инвентаризации.**
- 7.5. Выявление результатов инвентаризации и их отражение в учете.**

7.1. Сущность и значение документации. Бухгалтерские документы

Факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным учетным документом, имеющим юридическую силу, который составляется ответственным исполнителем совместно с другими участниками

операции. Каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом.

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» первичные учетные документы должны содержать следующие сведения:

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

Первичные учетные документы могут содержать иные сведения, не являющиеся обязательными.

Формы первичных учетных документов могут утверждаться республиканскими органами государственного управления по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь либо руководителем организации.

Организация вправе самостоятельно утверждать для применения формы первичных учетных документов независимо от наличия форм таких документов, утвержденных республиканскими органами государственного управления.

Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в форме электронного документа.

Первичный учетный документ, составленный в форме электронного документа, должен соответствовать требованиям законодательства Республики Беларусь об электронных документах и электронной цифровой подписи.

В первичных учетных документах (за исключением первичных учетных документов, которыми оформляются прием и выдача наличных денежных средств, и первичных учетных документов, составленных в форме электронного документа) допускаются исправления.

Порядок внесения исправлений в первичные учетные документы определяется Министерством финансов Республики Беларусь.

Своевременное и правильное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтер-

ском учете, а также достоверность содержащихся в них сведений обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, должен быть согласован с главным бухгалтером и утвержден руководителем организации.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции, связанные с поступлением или выплатой денежных средств, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, – непосредственно после ее совершения.

Лица, составившие и подписавшие первичные учетные документы, обеспечивают своевременное и качественное оформление этих документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных.

Все бухгалтерские документы можно поделить на группы по следующим признакам:

- назначению;
- последовательности составления;
- способу использования или степени охвата хозяйственных операций;
- количеству позиций (строк);
- месту составления;
- форме;
- способу заполнения;
- воспроизведению информации;
- срокам хранения.

7.2. Организация документооборота

Для правильной организации учета происходящих операций, в том числе своевременного их отражения, необходимо грамотно осуществлять движение документов от составителя к месту назначения. Такое движение называется *документооборотом*.

Схема документооборота имеет следующий вид (рис. 7.1).

Организации обязаны хранить и обеспечить защиту от несанкционированного доступа первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, отчетности, других документов, связанных с ведением бухгал-

терского учета и составлением отчетности, в течение сроков, установленных законодательством Республики Беларусь.

Руководитель организации несет ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, отчетности, других документов, связанных с ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности.



Рис. 7.1. Схема документооборота

7.3. Инвентаризация и ее виды

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности все предприятия, объединения и организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка имущества и обязательств. **Инвентаризация** – это один из элементов метода бухгалтерского учета.

Проведение инвентаризации *обязательно*:

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

Виды инвентаризации

Полная – охватывает все имущество, принадлежащее предприятию и принятое на ответственное хранение, переработку и т.д., а также все права и обязательства предприятия. Такую инвентаризацию проводят 1 раз в год перед составлением годового отчета и называют ее *годовой* (плановой).

Частичная – охватывает отдельные виды средств предприятия (основные средства, материалы и т.д.).

Сплошная – охватывает проверку всего без исключения имущества во всех промежутках времени.

Выборочная – инвентаризация, при которой проверяют только некоторые ценности (на выбор).

Плановая – инвентаризация, проводимая в соответствии с планом работы бухгалтерии предприятия.

Внеплановая – инвентаризация, которую проводят внезапно, без предварительного плана, по инициативе администрации предприятия, по сигналам работников или граждан о злоупотреблении материально-ответственного лица и т.п.

Необходимая – проводится при смене материально-ответственных лиц, после стихийных бедствий, при переоценке материальных ценностей, кражах.

Повторная – проводится в случае, когда возникли сомнения не только в качества проведенной инвентаризации, но и в том, что материально-ответственное лицо заранее знало срок начала инвентаризации и подготовилось к нему.

Контрольно-перепроверочная – проводится в период инвентаризации или сразу же после ее окончания, охватывает не менее 10 % проверенных ценностей. В случае выявления расхождений руководитель предприятия требует письменное объяснение от материально-ответственного лица и лиц, проводивших ранее инвентаризацию.

Перманентная (непрерывная) – проводится в соответствии с внутренним планом бухгалтерии в течение календарного года по отдельным видам имущества на различные даты [2, с. 145 – 146].

7.4. Порядок проведения и оформления инвентаризации

Инвентаризация проводится комиссией в присутствии материально-ответственного лица, которое перед началом проверки дает расписку в том, что все расходные и приходные документы сданы в бухгалтерию, все поступившие ценности оприходованы, выбывшие – списаны в расход. Основной момент проведения инвентаризации – это подсчет остатков имущества и их сравнение с учетными данными.

Инвентаризируются:

- остатки основных средств;
- остатки сырья, материалов и других запасов;
- драгоценные металлы и камни;
- остатки незавершенного производства;
- денежные средства в кассе, денежные документы и бланки строгой отчетности;
- расчеты с поставщиками и подрядчиками, расчеты с покупателями и заказчиками и т.д.;
- резервы предстоящих расходов и платежей.

Фактические остатки, выявленные инвентаризацией, записываются в инвентаризационные описи или в акт инвентаризации не менее чем в 2-х экземплярах.

По окончании инвентаризации все описи и акты подписываются членами комиссии. А материально-ответственные лица дают расписку о том,

что все ценности проверены в их присутствии, претензии к комиссии они не имеют. Оформленные описи и акты передаются в бухгалтерию, которая проставляет в них остатки по данным учета и переносит в сличительную ведомость те позиции ценностей, по которым данные инвентаризации не соответствуют учетным. К каждой инвентаризационной описи или акту составляется отдельная сличительная ведомость.

7.5. Выявление результатов инвентаризации и их отражение в учете

В результате инвентаризации могут быть обнаружены или излишки, или недостачи.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

- излишек имущества в соответствии с решением руководителя организации приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, а соответствующая денежная сумма относится на финансовые результаты по статье «Внерезультативные доходы»;

- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством, в соответствии с решением руководителя организации списывается на увеличение расходов;

- недостача имущества, произошедшая сверх норм естественной убыли, в соответствии с решением руководителя организации покрывается за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, убытки от недостачи в соответствии с решением руководителя организации списываются на финансовые результаты (убытки). При отсутствии определения суда и отсутствии виновного лица недостача погашается за счет собственных средств предприятия.

Причем нормы естественной убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. При отсутствии утвержденных законодательно норм произошедшая недостача считается сверх норм в полном размере.

ТЕМА 8. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ

8.1. Сущность и виды учетных регистров

8.2. Порядок внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок

8.1. Сущность и виды учетных регистров

Информация, необходимая для отражения на счетах бухгалтерского учета, содержащаяся в принятых к учету первичных документах, обязательно накапливается и систематизируется. Учетная информация регистрируется или вручную, или с использованием средств автоматизации. С этой целью применяются *учетные регистры – таблицы специальной формы*, предназначенные для регистрации хозяйственных операций, – одно из важнейших средств ведения бухгалтерского учета. Содержание документов в них группируется по однородным признакам в разрезе установленных показателей учета. Запись хозяйственных операций в учетных регистрах используют для повседневного руководства финансово-хозяйственной деятельностью организации и для составления бухгалтерской отчетности.

Регистры бухгалтерского учета должны содержать следующие сведения:

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

В регистрах бухгалтерского учета (за исключением регистров бухгалтерского учета, составленных в форме электронного документа) допускаются исправления.

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных

учетных документах, отражения ее на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Хозяйственные операции отражаются в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности. Они группируются по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Лица, составившие и подписавшие регистры бухгалтерского учета, несут ответственность за правильность отраженных данных. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Проверяющие аудиторы и другие лица, получившие бухгалтерскую отчетность или другую документацию, обязаны хранить коммерческую тайну. Регистры бухгалтерского учета могут вестись в специальных разграфленных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на машинных носителях информации. При ведении регистров бухгалтерского учета на машинных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их вывода на бумажные носители информации.

Регистры бухгалтерского учета классифицируются по следующим признакам:

- внешнему виду;
- характеру бухгалтерских записей;
- содержанию;
- форме графления;
- способам заполнения.

По внешнему виду учетные регистры делятся:

- на бухгалтерские книги;
- карточки;
- свободные листы.

Бухгалтерские книги представляют собой сброшюрованные учетные таблицы (листы бумаги) и, как правило, заключенные в переплет. Все страницы в бухгалтерской книге нумеруются, а в конце ставится подпись главного бухгалтера и указывается общее число пронумерованных страниц.

Если книга является хронологическим регистром, записи в ней делают последовательно, не пропуская страницы. В книгах, служащих систематическими регистрами, для каждого синтетического или аналитического счета открывается отдельная страница или определенное число страниц в зависимости от предполагаемого объема записей. Такие книги долж-

ны иметь оглавление. Все организации обязаны вести в книге (кассовой) детальный учет операций по счету «касса».

Иногда книги применяют для пообъектного учета основных средств. Однородные по содержанию операции группируются на счетах синтетического учета. Например, Главная книга.

Применение книг часто бывает нецелесообразным, так как затрудняет использование вычислительной техники, поэтому применяют карточки и свободные листы.

Карточки – это отдельные листы, разграфленные для нужд учета, изготовленные из бумаги или картона стандартного размера, что делает возможным их хранение в специальных закрывающихся ящиках. Совокупность карточек однородного назначения называется *картотекой*. Карточки (совокупность карточек) разбиваются на необходимые разделы картонными разделителями, к которым прикрепляются металлические указатели (индикаторы) разных цветов и размеров с указанием шифра, названия счета и других необходимых обозначений, что обеспечивает быстроту нахождения в картотеке нужной карточки.

Каждая картотека закрепляется за определенным счетным работником, отвечающим за сохранность карточек и правильность производимых в них записей. В нерабочее время картотека запирается на ключ. Каждая вновь заполненная карточка регистрируется в особом реестре, где ей присваивается порядковый номер, позволяя в любой момент проверить наличие всех карточек.

Применение карточек способствует внедрению механизированных средств учета. Они очень удобны для копировальных записей и всякого рода группировок учетных данных. Недостаток карточных регистров заключается в том, что при желании их легко можно изъять из картотеки и заменить другими. Возможна утеря карточек. Систематическая проверка карточек с помощью реестра позволяет своевременно обнаружить их пропажу.

Наиболее распространены три вида карточек:

- конкорентные (имеют колонки дебет и кредит);
- материальные (имеют графы прихода, расхода и остатка материальных ценностей с указанием цены, количества и суммы);
- многоколонные, состоящие из нескольких колонок.

Свободные листы представляют собой разновидность карточных учетных реестров и отличаются от карточек способом хранения и размерами. Если карточки хранятся в картотеке, то отдельные листы находятся в специальных папках. Отдельные листы применяются для ведения журналов-

ордеров, машинограмм и т.д. Это самый распространенный вид учетных регистров.

По характеру бухгалтерских записей учетные регистры делятся:

- на хронологические;
- систематические;
- комбинированные.

В **хронологических регистрах** бухгалтерские документы записывают в порядке их поступления без разности по счетам. Хронологическая запись производится в специальных регистрационных журналах или реестрах, ее цель – обеспечить контроль за сохранностью документов, поступивших в бухгалтерию, и правильность записи в них. В известной мере назначение хронологического регистра выполняет *журнал приемки документов и регистрации контрольных чисел*, который ведут на машиносчетных станциях, чтобы регистрировать документы, поступившие для обработки. В этом журнале записывают дату поступления документов на машиносчетную станцию, их количество и сумму по группе (пачке) однородных документов. В нем приводится расписка заказчика в получении документов после их обработки на машиносчетной станции. Хронологическая регистрация используется также для наведения справок (например, *регистрационный журнал, кассовая книга, журнал учета поступивших грузов*).

В **систематических регистрах** однородные по экономическому содержанию хозяйственные операции группируются на счетах синтетического и аналитического учета. Примером могут служить регистры учета затрат по объектам калькуляции, пообъектного учета основных средств и т.д. Систематическим регистром синтетического учета является *Главная книга*, т.е. *основной регистр*, в котором сосредоточены итоговые данные по всем счетам.

Комбинированные регистры сочетают хронологические и систематические записи. Примером является книга *Журнал-Главная*, а также большинство журналов-ордеров и ведомостей.

По объему содержания учетные регистры могут быть синтетическими и аналитическими.

Регистры синтетического учета открываются для ведения синтетических счетов (без пояснительного текста, с указанием только даты, номера и суммы бухгалтерской проводки). Иногда приводится краткий пояснительный текст (например, реестр счетных документов, Главная книга и книга Журнал-Главная). Записи в регистры синтетического учета делаются

обычно не по отдельным документам, а по совокупности однородных документов, предварительно сгруппированных.

В *аналитических регистрах* каждая отдельная операция записывается с необходимой полнотой, причем по материальным ценностям – в натуральных и денежных измерителях. В отличие от синтетических регистров здесь нередко дается пояснительный текст, раскрывающий содержание операций. Регистры аналитического учета ведут в развитие какого-либо синтетического счета.

По строению аналитические регистры подразделяются на односторонние, двусторонние, многографные, линейные и шахматные.

Односторонние регистры – это различные карточки для учета материальных ценностей, расчетов и других в денежных, натуральных или одновременно в обоих измерителях. Примером одностороннего регистра может служить *кассовая книга*.

Двусторонние регистры применяются в основном при ведении учета в книгах. Счет открывается на двух развернутых страницах книги: (на левой странице – дебет, на правой – кредит). Двусторонние регистры используются в синтетическом и аналитическом учете только при ручном способе учета. В них имеется место для записи текста операций.

Многографные регистры используются для отражения дополнительных показателей внутри аналитического учета. В частности, учет движения материалов отражается в целом по организации, а также в разрезе отдельных материально-ответственных лиц, регистрируются затраты по организации, подразделениям и в разрезе статей затрат и т.д.

Линейные регистры являются разновидностью многографных регистров. Здесь каждый аналитический счет отражается только на одной строке, что дает возможность разделить синтетический счет на неограниченное количество аналитических счетов, что невозможно при вертикальном графлении. Например, в журнале-ордере по кредиту счета 71 каждый аванс, выданный подотчетному лицу, и все расчеты по авансу отражаются на отдельной строке.

Шахматные регистры. В регистрах этого типа можно ограничиться записью одних лишь кредитовых (либо одних лишь дебетовых) оборотов с группировкой по корреспондирующим счетам, что позволяет путем двойной записи в один рабочий прием отразить операции одновременно по дебету и кредиту счетов. Такое построение учетных регистров широко применяется в настоящее время при журнально-ордерной форме учета. Примером

может служить Главная книга, где каждая сумма записывается на пересечении строки и колонки.

В зависимости от материальной основы учетные регистры подразделяются на *бумажные* и *безбумажные (электронный носитель)*. Последние составляются с помощью ЭВМ.

8.2. Порядок внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок

Исправления вносятся в случае признания факта неверного отражения на счетах бухгалтерского учета и (или) в регистрах бухгалтерского или налогового учета записей, влияющих на формирование информации в бухгалтерском и налоговом учете: искажение оценки активов, обязательств, доходов и расходов в бухгалтерском учете и (или) неверное исчисление налогов, сборов (пошлин) в налоговом учете.

Внесение исправлений организацией может производиться в следующих случаях:

- обнаружения технической ошибки (описки, опечатки, пропуска или повторного ввода данных, арифметической ошибки при подведении итогов, неточного округления);
- выявления факта неверного определения хозяйственной операции (несоответствие отраженной хозяйственной операции методологии бухгалтерского и (или) налогового учета);
- неправильного заполнения статей бухгалтерской отчетности (ошибка в определении отчетного периода, неверная группировка данных бухгалтерского учета по статьям бухгалтерской отчетности);
- вступления в силу нормативных правовых актов после отчетной даты;
- несвоевременного (позднее отчетного периода совершения хозяйственной операции) представления для отражения в бухгалтерском учете первичных учетных документов, в том числе восстановления в случае их утери;
- при обнаружении в поданной налоговой декларации (расчете) неполноты сведений и ошибок, приводящих к занижению (завышению) подлежащей уплате суммы налога, сбора (пошлины).

Ошибкой также признается отражение на счетах бухгалтерского учета и принятие в расчет налоговой базы по налогам, сборам (по-

шлинам) операций при отсутствии первичных учетных документов или неправильном их оформлении, неверной оценке активов, обязательств, доходов и расходов.

Запись корреспонденции счетов бухгалтерского учета на свободном месте первичного учетного документа не считается ошибкой или искажением данных бухгалтерского или налогового учета.

Допущенные ошибки исправляются путем:

- отражения на счетах бухгалтерского учета и пересчета налоговой базы по расчету налогов, сборов (пошлин) и иных платежей в регистрах налогового учета;
- отражения на счетах бухгалтерского учета без влияния на объекты налогообложения;
- перерасчета показателей в регистрах налогового учета без отражения на счетах бухгалтерского учета.

Внесение исправлений в бухгалтерский учет оформляется бухгалтерской справкой-расчетом, которая должна содержать следующие обязательные реквизиты:

- дату составления;
- период, в котором допущена ошибка, и (или) период, за который вносятся исправления;
- основание для внесения исправления;
- сумму (для имущества - также количество) неправильной записи, подлежащую исправлению;
- арифметический расчет вносимого исправления;
- сумму (для имущества - также количество) правильной (исправительной) записи;
- подпись бухгалтера, составившего справку-расчет, главного бухгалтера и (при искажении налоговой базы) руководителя;
- другие реквизиты, обязательные для включения в первичный учетный документ в соответствии с законодательством.

Бухгалтерская справка-расчет составляется:

- на основании акта аудиторской проверки - если ошибки выявлены во время аудиторской проверки;
- на основании акта проверки - если в ходе проверки контролирующими (надзорными) органами (включая службу внутриведомственного аудита) выявлены ошибки в исчислении налогов, сборов (пошлин) и иных платежей, применения нормативных правовых актов;

- по приказу руководителя организации на основании протокола решения инвентаризационной комиссии - если ошибки выявлены в ходе проведения инвентаризации;
- во всех остальных случаях (включая ошибки, выявленные самостоятельно) - на основании соответствующих первичных учетных документов.

Внесение исправлений в регистры налогового учета производится в соответствии с налоговым законодательством также на основании бухгалтерской справки-расчета.

Исправление ошибок независимо от периода их допущения (за прошлые годы или за отчетный год), обнаруженных в бухгалтерском учете в течение отчетного года, производится путем внесения **дополнительной записи или сторнирования ошибочно указанных записей** и указания правильных записей в месяце обнаружения ошибки.

Сторно - способ исправления ошибок в регистрах бухгалтерского и налогового учета путем составления бухгалтерской проводки с отрицательными числами. Эти числа записываются красными чернилами ("красное сторно"). При подсчете итогов в регистрах бухгалтерского и налогового учета числа, записанные красными чернилами, вычитаются.

***Пример 1.** Начислена заработная плата начальнику цеха в сумме 10 000 руб., Бухгалтер ошибочно сделал следующую бухгалтерскую запись:*

1. Д-т сч. 20 «Основное производство» 10 000 руб.

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 10 000 руб.

2. Для устранения ошибки делается сторнировочная запись

Д-т сч. 20 «Основное производство» 10 000 руб.

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 10 000 руб.

3. Правильная запись

Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» 10 000 руб.

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 10 000 руб.

***Пример 2.** Отпущены в производство материалы на сумму 5500 руб. В системе счетов эта операция была отражена следующей записью:*
Д-т сч. 20 «Основное производство» 5000 руб.

К-т сч. 10 «Материалы» 5000 руб.

В результате дополнительных записей на сумму 500 руб. на счетах «Материалы» и «Основное производство» будет отражена правильная сумма.

Внесение исправлений, выявленных после окончания отчетного года до составления годовой бухгалтерской отчетности, отражается в бухгалтерском учете оборотами декабря отчетного года путем сторнирования произведенных записей на соответствующих счетах бухгалтерского учета и внесения правильных записей.

ТЕМА 9. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

9.1. Мемориально-ордерная форма учета.

9.2. Журнально-ордерная форма учета.

9.3. Упрощенная форма учета.

9.4. Автоматизированная форма учета.

Под *формой бухгалтерского учета* понимают комплекс взаимосвязанных регистров синтетического и аналитического учета, разработочных и справочных таблиц, применяемых на предприятии для ведения учета. Несмотря на то, что сами по себе отдельные регистры различаются по форме, содержанию и другим признакам, тем не менее они должны составлять единую систему, позволяющую не только отражать, но и обобщать, синтезировать данные учета, представлять их в готовом виде для заполнения отчетности. Объединяет их систему и единая методика ведения учета, основанная на принципе двойной записи на счетах (следовательно, и в регистрах), единая техника и даже исторически сложившееся место зарождения.

В настоящее время в Республике Беларусь применяются следующие формы бухгалтерского учета:

- мемориально-ордерная;
- журнально-ордерная;
- автоматизированная и упрощенная.

9.1. Мемориально-ордерная форма учета

Мемориально-ордерная форма учета впервые была описана в 1926 году. Сущность этой формы сводится к следующему: на каждый первичный документ, поступивший в бухгалтерию, составляется проводка, которая отражается в регистре, называемом *мемориальным ордером*. Если количество однотипных первичных документов большое, то вначале их группируют и регистрируют в накопительных ведомостях, а мемориальный ордер и проводку составляют на итоговые данные по ведомости. Каждый мемориальный ордер имеет свой номер и дату составления. К нему прикрепляются все первичные документы (ведомости), получившие отражение (регистрацию) в виде проводок. Кассовые операции вначале отражают в кассовой книге, а затем оформляются мемориальным ордером. Правильность составления проводок по приложенным первичным документам подтверждается на ордере подписью исполнителя и главного (старшего) бухгалтера.



Рис. 9.1. Порядок заполнения форм бухгалтерского учета по мемориально-ордерной форме

Все мемориальные ордера по мере составления регистрируются в хронологическом порядке в *регистрационном журнале*. Благодаря такой регистрации обеспечивается сохранность документов и гарантируется полнота последующих записей хозяйственных операций на синтетических счетах.

После регистрации последнего мемориального ордера за отчетный месяц подсчитывается общая сумма оборота по всем операциям за месяц. Эта итоговая сумма впоследствии сопоставляется с общей суммой дебетовых и кредитовых оборотов всех синтетических счетов и оборотной ведомости. Эти три суммы должны быть взаимно равны, что подтверждает соблюдение принципа двойной записи при отражении на счетах всех операций, зарегистрированных в регистрационном журнале.

Хозяйственные операции, получившие отражение в мемориальных ордерах и регистрационном журнале, подлежат дальнейшей записи на синтетических счетах в Главной книге. *Главная книга* представляет собой систематический регистр синтетического учета. Для каждого синтетического счета в ней отводится отдельный развернутый лист.

Таблица счета разделена на дебетовую и кредитовую части, содержащие большое число строк. По строкам записывают дату и номер мемориального ордера, а также суммы хозяйственных операций, подлежащих записи по дебету и кредиту данного счета в соответствии с проводкой, указанной в мемориальном ордере. Каждая сумма записывается дважды: в дебет данного счета и в кредит того второго счета, который указан в проводке. Для этого в таблице предназначены отдельные графы, в *заглавной* части которых записаны шифры и названия тех вторых счетов, с которыми по дебету или кредиту может корреспондировать данный счет согласно Плану счетов.

Упрощенным вариантом мемориально-ордерной формы учета можно считать форму *Журнал-Главная*.

Журнал-Главная в настоящее время используется в организациях малого бизнеса и считается разновидностью упрощенных форм бухгалтерского учета при использовании только кассовой книги и *основного регистра*.

Журнал-Главная открывается на один год записями остатков на 1 января по всем синтетическим счетам. В конце каждого месяца в Журнале-Главной подводят итоги оборотов по журналу, а также обороты по дебету и кредиту каждого синтетического счета. Для проверки записей итоги по дебету и кредиту сверяются суммой оборотов, *они* должны быть равны.

Аналитический учет при форме бухгалтерского учета **Журнал-Главная** в средних по размерам организациям ведут в книгах и карточках, а в организациях малого бизнеса их не используют.

Положительные стороны данной формы бухгалтерского учета в том, что она проста в применении, достигается наглядность записей синтетического учета, не требуется составлять оборотную ведомость по синтетическим счетам и др.

9.2. Журнально-ордерная форма учета

Журнально-ордерная форма учета явилась следствием дальнейшего совершенствования мемориально-ордерной формы, Журнала-Главной и других. Можно сказать, что эта форма явилась вершиной в развитии и совершенствовании форм учета, основанных на ручном труде счетных работников. Свое название эта форма, так же как и предшествующие, получила по названию основного регистра – *журнал-ордер*.

Журнально-ордерная форма учета применяется в двух вариантах:

- 1) полная форма, включающая 16 типовых журналов-ордеров и предназначенная для использования на больших предприятиях;
- 2) сокращенная, состоящая из 8 типовых журналов-ордеров и предназначенная для средних и малых предприятий.

Кроме основных **регистров** в форму входят типовые вспомогательные ведомости и разработочные таблицы. Полная форма в настоящее время включает в себя 18 вспомогательных ведомостей и 15 разработочных таблиц; сокращенная – 6 ведомостей и 1 – 3 разработочные таблицы. Обобщающим регистром в журнально-ордерной форме, как и в других формах, является Главная книга счетов.

Впервые эта форма была применена на предприятиях электропромышленности и электростанциях в 1939 году, а массовое ее распространение началось с 1949 года после разработки типовых форм регистров. В настоящее время в Республике Беларусь журнально-ордерная форма учета применяется на подавляющем большинстве средних и крупных предприятий всех отраслей производственной сферы.

Основная схема ведения записей в регистрах при журнально-ордерной форме учета **приведена ниже**. Упрощенно можно сказать, что данные из первичных бухгалтерских документов записывают в соответ-

ствующие журналы-ордера в разрезе корреспондирующих счетов. Итоговые суммы записей за месяц из журналов-ордеров переносят в Главную книгу счетов. На основе Главной книги **заполняется** отчетный **баланс**.

В действительности же последовательность и порядок ведения записей в этих регистрах, сверка полученных показателей между собой в основных и вспомогательных регистрах являются более сложными.

Прежде всего, в этой форме учета все регистры – журналы-ордера, ведомости и разработочные таблицы – имеют свое оригинальное, отличное от других аналогичных регистров, построение и предназначены для учета только строго определенных операций или процессов. В связи с этим за каждым регистром закреплен свой постоянный номер и счета, а сама форма регистра печатается типографским способом, имеет строго определенные **неповторяющиеся** таблицы и показатели граф, строк и поясняющие тексты только для отражения операций данного вида.

Поступающие первичные документы группируют и регистрируют в накопительных или группировочных ведомостях. Группировка осуществляется в разрезе объектов учета и бухгалтерских проводок по каждому первичному документу. Этот процесс упрощается благодаря организации труда в бухгалтерии в разрезе отдельных учитываемых объектов. Создают отдельные сектора учета материалов, заработной платы, производства, реализации, денежных средств и т.д., в которые и поступают соответствующие первичные документы. По отдельным объектам регистрация и накопление данных из первичных документов осуществляется предварительно во вспомогательных ведомостях, а в некоторых случаях – непосредственно в журналах-ордерах.

Если к журналу-ордеру предусмотрены накопительные, разработочные и вспомогательные ведомости, то журнал-ордер заполняется итоговыми данными этих ведомостей за месяц. Если ведомости к журналу-ордеру не предусмотрены, то данные за месяц в разрезе корреспондирующих счетов получают путем регистрации документов и подсчета итогов непосредственно в журнале-ордере.

Журналы-ордера построены по кредитовому принципу. Это значит, что кредитовые обороты любого счета в разрезе корреспондирующих счетов получают отражение только в одном конкретном журнале. В других журналах-ордерах кредитовые обороты этого счета не отражаются. Но дебетовые обороты этого счета, **наоборот**, будут разбросаны по нескольким

журналам-ордерам, и впервые эти обороты будут сведены вместе в Главной книге счетов.

Главная книга содержит суммы дебетовых и кредитовых оборотов по каждому синтетическому счету, а также сальдо на начало и конец месяца. Для каждого счета в Главной книге предназначен один развернутый лист. Данные по счету в Главной книге заполняют на основе итогов журналов-ордеров за месяц. Главная книга открывается на год, поэтому на каждом ее листе предусматривается двенадцать строк для записей итогов по месяцам, несколько строк для подведения итогов за год в целом, а также для исправительных записей по бухгалтерским справкам.

Особенностью построения журнально-ордерной формы учета является то, что и дебетовые и кредитовые обороты каждого счета записываются в регистрах развернуто – в разрезе корреспондирующих счетов. Но кредитовые обороты счета записывают развернуто только в соответствующем журнале-ордере, а дебетовые обороты – только в Главной книге. Поэтому кредитовые обороты в Главной книге за месяц записывают только одной итоговой суммой, а (при необходимости) слагаемые этого итога в разрезе корреспондирующих счетов находят в журнале-ордере.



Рис. 9.2. Схема бухгалтерского учета по журнально-ордерной форме

9.3. Упрощенная форма учета

Упрощенная форма учета применяется в двух **вариантах**:

1) вариант, основанный на использовании в качестве основного регистра **Книги учета** хозяйственных операций (типовой формы № К-1);

2) вариант, основанный на использовании нескольких регистров – ведомостей учета имущества малого предприятия (типовой формы № В-1 – В-8).

Первый вариант упрощенной формы представляет собой разновидность ранее рассмотренной нами формы учета Журнал-Главная. Форма этого регистра, наименование показателей граф, порядок отражения операций на счетах по принципу двойной записи, подсчет дебетовых и кредитовых оборотов, выведение и запись сальдо по месяцам полностью совпадают. Форма регистра Журнал-Главная и порядок ее ведения изложен нами при рассмотрении мемориально-ордерной формы учета, поэтому приводить саму форму и ее описание нет необходимости. Различие заключается только в названии регистра и возможности предварительно использовать накопительные регистры и мемориальные ордера, предусмотренные в форме Журнал-Главная.

Совершенно очевидно, что применение накопительных регистров по однотипным операциям, ведение **кассовой книги** по кассовым операциям значительно уменьшит количество записей в **Книге учета** хозяйственных операций и расширит возможности применения и достоинства этой действительно простой формы учета.

Кроме Книги учета хозяйственных операций и кассовой книги, **этот** вариант упрощенной формы учета предусматривает ведение дополнительного регистра по учету заработной платы и взаимосвязанных с ней расчетов.

Второй вариант упрощенной формы учета предусматривает использование в качестве основного регистра оборотные ведомости по счетам синтетического учета. Всего разработано и рекомендовано для использования восемь типовых форм этих ведомостей (№ В-1 – для учета основных средств; **№ В-2** – для учета производственных запасов и готовой продукции **и т.д.**).

Все ведомости открываются на месяц. В них отражаются начальное и конечное сальдо в разрезе аналитических счетов (при их наличии), дебетовые и кредитовые обороты по каждому первичному документу (или на основе взаимосвязанной по проводке ведомости, где эти суммы получают такую же первоначальную регистрацию по документу). Поэтому ведомость представляет собой комбинированный регистр, где осуществляется не только регистрация хозяйственных операций по первичным документам, но и их систематизация в разрезе корреспондирующих счетов синтетического и аналитического учета.

Формы таблиц каждой ведомости построены с учетом специфики отражаемого объекта или процесса, но, **тем не менее**, в своей основе они представляют собой как бы отдельные листы Главной книги счетов, применяемой в мемориально-ордерной форме учета.

Для контроля за соблюдением принципов двойной записи в этой форме учета предусмотрена оборотная шахматная ведомость, в которую переносят итоги за месяц из ведомостей текущего учета.

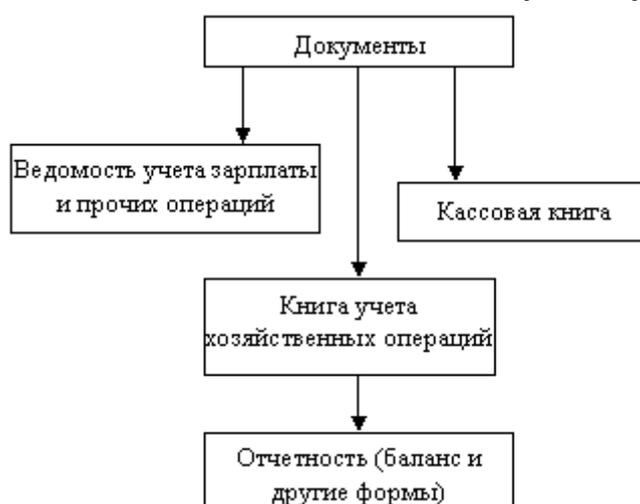


Рис. 9.3. Схема бухгалтерского учета по простой форме

9.4. Автоматизированная форма учета

Начальный этап этих изменений был вызван применением в бухгалтерском учете вычислительной техники, работающей на основе электро-механического принципа. Для ведения бухгалтерского учета использовался комплект машин:

- перфоратор (машина для пробивания небольших отверстий на бумажной ленте (перфоленте) или картах (перфокартах), представляющих собой цифры);
- сортировка (машина для деления массива перфокарт на группы по определенным пробивкам (цифрам или кодам);
- табулятор (машина для считывания пробивок (цифр) с ленты или карт, их счетной обработки и печатания полученных результатов). По названию этой главной счетной машины были названы и получаемые на ней регистры – табуляграммы (машинограммы).

Общая схема ведения учета при этой форме сводилась к следующему.

Первичные документы в обычном порядке поступали в бухгалтерию и группировались в пачки по объектам учета. Затем документы передава-

лись в специальные отделы или самостоятельные хозрасчетные организации по счетной обработке информации – вычислительные центры (ИВЦ), машиносчетные станции (МСС) или машиносчетные бюро (МСБ). Данные из обычных первичных документов операторы переносили на машиночитаемые носители – перфокарты (перфоленты) в виде пробивок – и впоследствии подвергали обработке: контролю, сортировке (группировке), счетной обработке и табуляции – печатанию различного рода выходных регистров (табуляграмм).

Прием и сдача первичных документов на обработку оформлялась в журнале регистрации документов по количеству под расписку сдающей (при возврате – принимающей) стороны. После переноски данных с первичных документов на машинные носители осуществляли печатание контрольных табуляграмм, которые воспроизводили данные каждого первичного документа. Эти контрольные табуляграммы заменяли собой журналы регистрации хозяйственных операций, применяющихся при других формах учета, и одновременно использовались для контроля полноты и правильности перфорации – переноса информации с обычных документов на машиночитаемые – перфокарты (перфоленты).

В дальнейшем при обработке данных на машинах использовались только перфокарты, а первичные документы после завершения цикла обработки возвращались вместе с табуляграммами в бухгалтерию предприятия.

Если рассматривать автоматизированную форму бухгалтерского учета в обычном плане, то регистрация информации осуществляется оператором-бухгалтером путем ее ввода в машинную память или с клавиатуры по данным документов, или автоматически – с внешней или внутренней памяти машины. При этом программным путем на экране ПЭВМ, как правило, создается обычная форма хронологического регистра, аналогичного регистрационному журналу (при мемориально-ордерной форме) или Книге учета хозяйственных операций (при упрощенной форме учета). В этом регистре и получает отражение каждая хозяйственная операция с указанием всех группировочных признаков, количественно-суммовых показателей и корреспондирующих счетов.

Правильность машинной записи данных контролируется бухгалтером на экране монитора ПЭВМ. При необходимости этот регистр за любой промежуток времени может быть скопирован с экрана на бумажный носитель с помощью печатающего устройства (принтера).

Информация по операции, введенная в память машины, в дальнейшем используется в соответствии с программой для формирования любых

регистров, применяемых в бухгалтерском учете при обычной безмашинной форме. Этот комплекс взаимосвязанных регистров, а также создаваемых в процессе работы первичных документов, форм различных внутренних и внешних отчетов заранее программируется, хранится в памяти машины и используется при ведении учета.

В заключение следует сказать, что автоматизированные (машиноориентированные) формы учета находятся в стадии бурного развития и совершенствования как в техническом плане, так и в логическом, программном. Сегодня существуют специализированные программы ведения бухгалтерского учета с помощью ЭВМ: «1С Бухгалтерия», «Анжелика» и др.



Рис. 9.4 Автоматизированная форма учета

ТЕМА 10. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

10.1. Сущность бухгалтерской отчетности.

10.2. Составление и представление бухгалтерской отчетности.

10.3. Содержание форм бухгалтерской отчетности.

10.1. Сущность бухгалтерской отчетности

Сущность отчетности как заключительного элемента метода сводится к обобщению данных текущего учета хозяйственной деятельности в системе счетов, получению на них дебетовых и кредитовых оборотов, выведению конечных сальдо и представлению этих показателей в виде баланса и других форм, удобных для обозрения и восприятия руководителем, собственником или любым другим пользователем.

Поскольку по отчетности судят о работе предприятия или другого отчитывающегося хозяйственного звена, а затем на ее основе принимаются различные и весьма ответственные решения, то к отчетности всегда предъявляются большие требования.

Бухгалтерская отчетность представляет собой комплекс взаимосвязанных показателей, полученных в системе бухгалтерского учета и всесторонне характеризующих имущественное положение и финансовые результаты работы хозяйствующего субъекта за отчетный период.

Годовая бухгалтерская отчетность дает достаточно полную информацию для оценки эффективности работы предприятия.

10.2. Составление и представление бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность составляется в соответствии с законодательством Республики Беларусь и призвана давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также характеризовать финансовую сторону деятельности хозяйствующего субъекта.

Организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал, год нарастающим итогом с начала года.

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть обеспечены:

- полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации имущества и обязательств;
- тождество данных аналитического учета данным синтетического учета за соответствующий отчетный период.

Если эти условия не соблюдены, то отчетность считается составленной неверно.

Годовая и промежуточная отчетность (за исключением месячной отчетности) коммерческих организаций состоят из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- отчета об изменении собственного капитала;

- отчета о движении денежных средств;
- примечаний к отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Месячная отчетность коммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса.

Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом является календарный год – с 1 января по 31 декабря.

Отчетность составляется в официальной денежной единице Республики Беларусь.

Показатели отчетности должны быть тождественны данным синтетического и аналитического учета.

Отчетность организации подписывается (утверждается) ее руководителем и (или) иными лицами (органами), уполномоченными на то законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации.

Содержащаяся в отчетности организации информация не является коммерческой тайной, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Организации представляют квартальную отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую – в течение 90 дней по окончании года.

Годовая отчетность организации в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, подлежит обязательной публикации. Если годовая отчетность подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь, она публикуется вместе с аудиторским заключением по этой отчетности. Порядок и сроки публикации отчетности определяются законодательством Республики Беларусь.

МСФО вводятся в действие на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных правовых актов Советом Министров Республики Беларусь совместно с Национальным банком Республики Беларусь в установленном ими порядке.

Общественно значимые организации (за исключением банков) обязаны составлять за 2016 год и последующие годы годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь.

Годовая отчетность общественно значимой организации, составленная в соответствии с МСФО, подписывается (утверждается) ее руководителем и (или) иными лицами (органами), уполномоченными на то законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации.

Годовая отчетность общественно значимой организации, составленная в соответствии с МСФО, вместе с аудиторским заключением по этой отчетности должна быть:

– представлена в Министерство финансов Республики Беларусь (банка – в Национальный банк Республики Беларусь) не позднее 30 июня года, следующего за отчетным;

– размещена на сайте общественно значимой организации в глобальной компьютерной сети Интернет не позднее 31 июля года, следующего за отчетным.

10.3. Содержание форм бухгалтерской отчетности

В формах бухгалтерской отчетности приводятся все предусмотренные в них показатели. В случае отсутствия значения показателя той или иной статьи формы бухгалтерской отчетности ввиду отсутствия у организации соответствующих активов, пассивов, операций эта статья (строка, графа) прочеркивается.

Отдельные показатели, включенные в приложение к бухгалтерскому балансу, допускается представлять в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включать в пояснительную записку.

Определение бухгалтерского баланса и его краткое содержание изложено в теме 3 «Бухгалтерский баланс».

Более подробно содержание всех форм бухгалтерской отчетности следующее.

Содержание отчета о прибылях и убытках.

В отчете о прибылях и убытках данные о доходах, расходах и финансовых результатах формируются нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

ОТЧЕТ
о прибылях и убытках
за _____ 20__ года

Организация	
Учетный номер плательщика	
Вид экономической деятельности	
Организационно-правовая форма	
Орган управления	
Единица измерения	
Адрес	

Наименование показателей	Код строки	За _____ 20__ года	За _____ 20__ года
1	2	3	4
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг	010		
Себестоимость реализованной продукции, товаров, ра-	020		

бот, услуг			
Валовая прибыль (010-020)	030		
Управленческие расходы	040		
Расходы на реализацию	050		
Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг (030-040-050)	060		
Прочие доходы по текущей деятельности	070		
Прочие расходы по текущей деятельности	080		
Прибыль (убыток) от текущей деятельности (±060+070-080)	090		
Доходы по инвестиционной деятельности	100		
В том числе:			
доходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	101		
доходы от участия в уставном капитале других организаций	102		
проценты к получению	103		
прочие доходы по инвестиционной деятельности	104		
Расходы по инвестиционной деятельности	110		
В том числе:			
расходы от выбытия основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	111		
прочие расходы по инвестиционной деятельности	112		
Доходы по финансовой деятельности	120		
В том числе:			
курсовые разницы от пересчета активов и обязательств	121		
прочие доходы по финансовой деятельности	122		
Расходы по финансовой деятельности	130		
В том числе:			
проценты к уплате	131		
курсовые разницы от пересчета активов и обязательств	132		
прочие расходы по финансовой деятельности	133		
Иные доходы и расходы	140		
Прибыль (убыток) от инвестиционной, финансовой и иной деятельности (100-110+120-130±140)	150		
Прибыль (убыток) до налогообложения (±090±150)	160		
Налог на прибыль	170		
Изменение отложенных налоговых активов	180		
Изменение отложенных налоговых обязательств	190		
Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли (дохода)	200		
Чистая прибыль (убыток) (±160-170±180±190-200)	210		
Результат от переоценки долгосрочных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)	220		
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток)	230		
Совокупная прибыль (убыток) (±210±220±230)	240		
Базовая прибыль (убыток) на акцию	250		
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	260		

Руководитель _____
(подпись)

(инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер _____
(подпись)

(инициалы, фамилия)

_____ 20__ г.

По статье «Управленческие расходы» (строка 040) показываются:

- организацией, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, - затраты, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты», а также условно-постоянная часть затрат, учитываемых на счете 25 «Общепроизводственные затраты», списываемые при определении финансовых результатов непосредственно в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- организацией, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, - расходы, связанные с управлением данной организацией, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию»;
- организацией - профессиональным участником рынка ценных бумаг - расходы на осуществление ее текущей деятельности.

По статье «Расходы на реализацию» (строка 050) показываются:

- организацией, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, - расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и относящиеся к реализованной продукции, выполненным работам, оказанным услугам;
- организацией, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, - расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» (за вычетом расходов, связанных с управлением данной организацией) и относящиеся к реализованным товарам.

По статье «Прочие доходы по текущей деятельности» (строка 070) показываются прочие доходы по текущей деятельности, учитываемые на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», за вычетом налогов и сборов, исчисляемых от прочих доходов по текущей деятельности.

По статье «Прочие расходы по текущей деятельности» (строка 080) показываются прочие расходы по текущей деятельности, учитываемые на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

По статье «Результат от переоценки долгосрочных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)» (строка 220) показывается сумма изменения стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов за отчетный период в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством, учитываемая на счете 83 «Добавочный капитал».

Расшифровка источников собственных средств, направленных на покрытие убытков, приводится в отчете о движении источников собственных средств.

Содержание отчета о движении источников собственных средств

ОТЧЕТ

об изменении капитала

за _____ 20__ года

Организация	
Учетный номер плательщика	
Вид экономической деятельности	
Организационно-правовая форма	
Орган управления	
Единица измерения	
Адрес	

Наименование показателей	Код строки	Уставный капитал	Неоплаченная часть уставного капитала	Собственные акции (доли в уставном капитале)	Резервный капитал	Добавочный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Чистая прибыль (убыток)	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Остаток на 31.12.20__ г.	010								
Корректировки в связи с изменением учетной политики	020								
Корректировки в связи с исправлением ошибок	030								
Скорректированный остаток на 31.12.20__ г.	040								
За _____ 20__ года									
Увеличение собственного капитала - всего	050								
В том числе:									
чистая прибыль	051								
переоценка долгосрочных активов	052								
доходы от прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток)	053								
выпуск дополнительных акций	054								
увеличение номинальной стоимости акций	055								
вклады собственника имущества (учредителей, участников)	056								
реорганизация	057								
	058								
	059								
Уменьшение собственного капитала - всего	060								

В том числе: убыток	061								
переоценка долгосрочных активов	062								
расходы от прочих опера- ций, не включаемые в чи- стую прибыль (убыток)	063								
уменьшение номинальной стоимости акций	064								
выкуп акций (долей в уставном капитале)	065								
дивиденды и другие дохо- ды от участия в уставном капитале организации	066								
реорганизация	067								
	068								
	069								
Изменение уставного капитала	070								
Изменение резервного капита- ла	080								
Изменение добавочного капи- тала	090								
Остаток на _____ 20__ года	100								
Остаток на 31.12.20__ г.	110								
Корректировки в связи с изме- нением учетной политики	120								
Корректировки в связи с ис- правлением ошибок	130								
Скорректированный остаток на 31.12.20__ г.	140								
За _____ 20__ года Увеличение собственного ка- питала - всего	150								
В том числе: чистая прибыль	151								
переоценка долгосрочных активов	152								
доходы от прочих опера- ций, не включаемые в чи- стую прибыль (убыток)	153								
выпуск дополнительных акций	154								
увеличение номинальной стоимости акций	155								
вклады собственника иму- щества (учредителей, участников)	156								
реорганизация	157								
	158								
	159								
Уменьшение собственного капитала - всего	160								
В том числе: убыток	161								
переоценка долгосрочных активов	162								
расходы от прочих опера-	163								

ций, не включаемые в чистую прибыль (убыток)									
уменьшение номинальной стоимости акций	164								
выкуп акций (долей в уставном капитале)	165								
дивиденды и другие доходы от участия в уставном капитале организации	166								
реорганизация	167								
	168								
	169								
Изменение уставного капитала	170								
Изменение резервного капитала	180								
Изменение добавочного капитала	190								
Остаток на _____ 20__ года	200								

Руководитель _____
(подпись)

_____ (инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер _____
(подпись)

_____ (инициалы, фамилия)

_____ 20__ г.

Содержание отчета о движении денежных средств

ОТЧЕТ

о движении денежных средств
за _____ 20__ года

Организация	
Учетный номер плательщика	
Вид экономической деятельности	
Организационно-правовая форма	
Орган управления	
Единица измерения	
Адрес	

Наименование показателей	Код строки	За _____ 20__ года	За _____ 20__ года
1	2	3	4
Движение денежных средств по текущей деятельности			
Поступило денежных средств - всего	020		
В том числе:			
от покупателей продукции, товаров, заказчиков работ, услуг	021		
от покупателей материалов и других запасов	022		
роялти	023		
прочие поступления	024		
Направлено денежных средств - всего	030		
В том числе:			
на приобретение запасов, работ, услуг	031		
на оплату труда	032		

на уплату налогов и сборов	033		
на прочие выплаты	034		
<i>Результат движения денежных средств по текущей деятельности (020-030)</i>	<i>040</i>		
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности			
Поступило денежных средств - всего	050		
В том числе:			
от покупателей основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	051		
возврат предоставленных займов	052		
доходы от участия в уставном капитале других организаций	053		
проценты	054		
прочие поступления	055		
Направлено денежных средств - всего	060		
В том числе:			
на приобретение и создание основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов	061		
на предоставление займов	062		
на вклады в уставный капитал других организаций	063		
прочие выплаты	064		
<i>Результат движения денежных средств по инвестиционной деятельности (050-060)</i>	<i>070</i>		
Движение денежных средств по финансовой деятельности			
Поступило денежных средств - всего	080		
В том числе:			
кредиты и займы	081		
от выпуска акций	082		
вклады собственника имущества (учредителей, участников)	083		
прочие поступления	084		
Направлено денежных средств - всего	090		
В том числе:			
на погашение кредитов и займов	091		
на выплаты дивидендов и других доходов от участия в уставном капитале организации	092		
на выплаты процентов	093		
на лизинговые платежи	094		
прочие выплаты	095		
<i>Результат движения денежных средств по финансовой деятельности (080-090)</i>	<i>100</i>		
Результат движения денежных средств за отчетный период ($\pm 040 \pm 070 \pm 100$)	110		
Остаток денежных средств и их эквивалентов на 31.12.20__ г.	120		
Остаток денежных средств и их эквивалентов на конец отчетного периода	130		
Влияние изменений курса иностранной валюты по отношению к белорусскому рублю	140		

Руководитель _____
(подпись)

_____ (инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер _____
(подпись)
_____ 20__ г.

(инициалы, фамилия)

Отчет о движении денежных средств должен содержать 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.

Отчет о движении денежных средств составляется в белорусских рублях на основании информации о наличии и движении денежных средств организации, обобщаемой на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути», а также эквивалентов денежных средств, обобщаемой на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения». При этом обороты между указанными счетами в отчете о движении денежных средств не показываются.

При этом для целей составления отчета о движении денежных средств **понимается**: *под текущей деятельностью* – деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечения прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т.е. производством промышленной продукции, выполнением строительных работ, сельским хозяйством, торговлей, общественным питанием, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и другими аналогичными видами деятельности; *под инвестиционной деятельностью* – деятельность организации, связанная с капитальными вложениями организации в связи с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других долгосрочных активов, а также их продажей; с осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера и т.п.; *под финансовой деятельностью* – деятельность организации, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выбытием ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т.п.

Примечания к отчетности должны содержать:

- описание основных направлений деятельности организации, основные показатели ее деятельности;
- способы ведения бухгалтерского учета, принятые в организации согласно учетной политике;
- дополнительную информацию по статьям бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении капитала, отчета о движении денежных средств, отчета о целевом использовании полученных средств, представленную в том порядке, в котором показаны статьи в указанных отчетах;
- дополнительную информацию, которая не содержится в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменении капитала, отчете о движении денежных средств, отчете о целевом использовании полученных средств, но уместна для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;
- иную информацию, раскрытие которой в пояснительной записке установлено законодательством.

При изменении вступительного баланса в пояснительной записке раскрываются причины изменений.

В пояснительной записке подлежат раскрытию избранные организацией способы ведения бухгалтерского учета, отличные от применяемых в предыдущем отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежат раскрытию изменения в учетной политике, существенно влияющие на принимаемые пользователями на основе бухгалтерской отчетности экономические решения в отчетном периоде или в периодах, следующих за отчетным, а также причины этих изменений.

В пояснительной записке, составляемой акционерными обществами, подлежит раскрытию следующая информация:

- количество акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных;
- количество акций, выпущенных акционерным обществом, не оплаченных или оплаченных частично;
- номинальная стоимость акций акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ;
- количество акций в обращении на конец предыдущего года и отчетного периода.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая ***информация по группам основных средств:***

- первоначальная (переоцененная) стоимость на конец предыдущего года и отчетного периода, ее изменение в отчетном периоде;

- применяемые способы начисления амортизации и диапазоны сроков полезного использования;
- суммы накопленной амортизации на конец предыдущего года и отчетного периода, а также начисленной амортизации за отчетный период и списанной амортизации по выбывшим в отчетном периоде основным средствам;
- суммы обесценения, отраженные в бухгалтерском учете в составе расходов, восстановленные в составе доходов и (или) добавочном фонде в отчетном периоде;
- изменения в отчетном периоде первоначальной стоимости основных средств в результате реконструкции (модернизации, реставрации) или проведения иных аналогичных работ, проведения переоценки в соответствии с законодательством.

В пояснительной записке приводится также остаточная стоимость основных средств, переданных в залог, сумма непогашенных обязательств по приобретению основных средств, остаточная стоимость временно не используемых основных средств, первоначальная (переоцененная) стоимость находящихся в эксплуатации полностью самортизированных основных средств на конец отчетного периода.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая **информация по группам нематериальных активов:**

- первоначальная (переоцененная) стоимость на конец предыдущего года и отчетного периода, ее изменение в отчетном периоде;
- применяемые способы начисления амортизации и диапазоны сроков полезного использования по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования;
- суммы накопленной амортизации на конец предыдущего года и отчетного периода, а также начисленной амортизации за отчетный период и списанной амортизации по выбывшим в отчетном периоде нематериальным активам;
- суммы обесценения, отраженные в бухгалтерском учете в составе расходов, восстановленные в составе доходов и (или) добавочном фонде в отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежит раскрытию информация:

- по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования - остаточная стоимость этих активов на конец отчетного периода и причины отнесения их к нематериальным активам, имеющим неопределенный срок полезного использования;
- по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования - остаточная стоимость этих активов на конец отчетного периода и оставшийся период начисления амортизации по ним.

По нематериальным активам, учитываемым по переоцененной стоимости, подлежит раскрытию информация об их переоцененной стоимости и сумме прироста остаточной стоимости нематериальных активов в результате переоценки на конец предыдущего года и отчетного периода с указанием изменений в течение отчетного периода.

В пояснительной записке подлежит раскрытию информация о затратах на исследования и разработки, признанных расходами в отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая **информация по инвестиционной недвижимости**:

- сумма доходов от сдачи в аренду инвестиционной недвижимости за отчетный период;
- сумма произведенных затрат на содержание инвестиционной недвижимости за отчетный период;
- первоначальная стоимость приобретенной в отчетном периоде инвестиционной недвижимости, в том числе при осуществлении сделки по приобретению организации;
- сумма вложений в инвестиционную недвижимость за отчетный период;
- сумма доходов от выбытия инвестиционной недвижимости за отчетный период;
- стоимость инвестиционной недвижимости, переведенной в запасы и операционную недвижимость в отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая **информация по запасам**:

- способы оценки запасов по их группам (видам);
- влияние изменения способов оценки запасов на показатели бухгалтерской отчетности;
- фактическая себестоимость запасов, показанных в бухгалтерской отчетности по чистой стоимости реализации;
- суммы уценки запасов, отраженные в бухгалтерском учете в составе расходов в отчетном периоде;
- суммы восстановления уценки запасов, списанных в отчетном периоде;
- события, которые привели к восстановлению уценки запасов в отчетном периоде;
- стоимость запасов, переданных в залог, на конец отчетного периода.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая **информация по долгосрочным активам и выбывающей группе**, признанным предназначенными для реализации:

- состав долгосрочных активов и выбывающей группы, признанных предназначенными для реализации, на конец предыдущего года и отчетного периода;
- обстоятельства реализации или ведущие к предполагаемой реализации долгосрочных активов и выбывающей группы, предполагаемые способ и дата указанной реализации;
- сумма обесценения выбывающей группы, признанной предназначенной для реализации, за отчетный период.

В пояснительной записке подлежит раскрытию **информация о прекращенной деятельности**, включающая прибыль (убыток) от прекращенной деятельности до налогообложения, налог на прибыль, чистую прибыль (убыток) от прекращенной деятельности, прибыль (убыток), признанную при выбытии долгосрочных активов или выбывающей группы в составе прекращенной деятельности.

В пояснительной записке подлежит раскрытию информация о движении денежных средств, относящихся к прекращенной деятельности.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая **информация по дебиторской задолженности**:

- состав дебиторской задолженности, погашение которой ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты, на конец предыдущего года и отчетного периода;
- состав дебиторской задолженности, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты, на конец предыдущего года и отчетного периода;
- суммы резервов по сомнительным долгам на конец предыдущего года и отчетного периода, суммы созданных в отчетном периоде резервов по сомнительным долгам, суммы списанной в отчетном периоде дебиторской задолженности за счет резервов по сомнительным долгам, суммы неиспользованных резервов по сомнительным долгам, присоединенных к доходу в отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая **информация по финансовым вложениям**:

- суммы финансовых вложений в ценные бумаги других организаций по их видам и срокам погашения на конец предыдущего года и отчетного периода;
- суммы предоставленных другим организациям займов на срок до 12 месяцев и на срок более 12 месяцев на конец предыдущего года и отчетного периода;
- суммы вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества на конец предыдущего года и отчетного периода;

- суммы резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений на конец предыдущего года и отчетного периода, суммы созданных в отчетном периоде резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений, суммы изменения созданных в предыдущих периодах резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений, суммы резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений, восстановленные в отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежит раскрытию **информация о сроках предоставления и суммах полученных в отчетном периоде следующих видов государственной поддержки:**

- изменение установленного законодательством срока уплаты налогов и пени в формах отсрочки с единовременной уплатой сумм налогов и пени и (или) рассрочки с поэтапной уплатой сумм налогов и пени;
- нормативное распределение выручки;
- полное или частичное освобождение от обязательной продажи средств в иностранной валюте, поступающих на счета плательщиков;
- предоставление дополнительного по отношению к установленному актами законодательства отнесения отдельных затрат по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг к затратам, учитываемым при налогообложении;
- понижение цен (тарифов) на природный газ, электрическую и тепловую энергию, бензин и дизельное топливо;
- отсрочка и (или) рассрочка погашения задолженности за потребленные природный газ, электрическую и тепловую энергию;
- освобождение от перечисления в бюджет доходов, полученных от передачи в пользование (аренду) имущества, находящегося в государственной собственности;
- предоставление бюджетных ссуд в пределах средств, предусмотренных в бюджете на очередной финансовый год;
- снижение ставок налогов, дополнительных по отношению к учитываемым при определении (исчислении) налоговой базы для всех плательщиков налоговых вычетов и (или) скидок, уменьшающих налоговую базу либо сумму налога.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая **информация об отложенных налоговых активах и отложенных налоговых обязательствах:**

- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректировку расхода (дохода) по налогу на прибыль отчетного периода, а также рассчитанные на их основе постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства;

- постоянные и временные разницы, возникшие в предыдущих периодах и повлекшие корректировку расхода (дохода) по налогу на прибыль отчетного периода, а также рассчитанные на их основе постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая **информация по обязательствам:**

- суммы полученных и погашенных долгосрочных кредитов и займов, а также суммы начисленных и уплаченных по ним процентов за отчетный период;
- состав долгосрочных обязательств на конец предыдущего года и отчетного периода с указанием сумм обязательств, погашение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- суммы полученных и погашенных краткосрочных кредитов и займов, а также суммы начисленных и уплаченных по ним процентов за отчетный период;
- суммы резервов предстоящих платежей на конец предыдущего года и отчетного периода, суммы созданных в отчетном периоде резервов предстоящих платежей, суммы изменения созданных в предыдущих периодах резервов предстоящих платежей, суммы использования резервов предстоящих платежей в отчетном периоде, суммы резервов предстоящих платежей, восстановленные в отчетном периоде.

В пояснительной записке подлежит раскрытию следующая **информация по доходам и расходам:**

- состав и суммы прочих доходов и расходов по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, а также иных доходов и расходов;
- суммы доходов и расходов по товарообменным операциям.

В пояснительной записке подлежит раскрытию информация о событиях, произошедших после отчетной даты и до даты утверждения бухгалтерской отчетности, существенно повлиявших на сумму активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации.

ТЕМА 11. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

11.1. Организация бухгалтерского учета.

11.2. Учетная политика предприятия.

11.1. Организация бухгалтерского учета

Руководитель организации обязан организовать бухгалтерский учет, создать необходимые условия для правильного его ведения и обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями и работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части соблюдения правил ведения бухгалтерского учета, оформления и представления для учета документов и сведений.

Руководитель организации вправе **в зависимости от объема учетной работы:**

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

Руководство бухгалтерским учётом в организации осуществляет главный бухгалтер, при отсутствии в штате должности главного бухгалтера – бухгалтер, главный бухгалтер организации, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, или специалист-бухгалтер, являющийся индивидуальным предпринимателем.

Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации в соответствии со следующими требованиями:

- наличие высшего или среднего специального образования, предоставляющего в соответствии с законодательством Республики Беларусь право работать по специальности бухгалтера, и стажа работы по специальности бухгалтера не менее трех лет;
- отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности.

На должность главного бухгалтера общественно значимой организации (за исключением банков, страховых организаций) назначается лицо, отвечающее следующим требованиям:

- наличие сертификата профессионального бухгалтера;

– отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности.

Сертификат профессионального бухгалтера выдается Министерством финансов Республики Беларусь по результатам аттестации.

За выдачу сертификата профессионального бухгалтера взимается государственная пошлина в порядке и размере, установленных законодательными актами Республики Беларусь.

Физическое лицо, претендующее на получение сертификата профессионального бухгалтера, должно отвечать следующим требованиям:

– наличие высшего образования, предоставляющего в соответствии с законодательством Республики Беларусь право работать по специальности бухгалтера, и стажа работы по специальности бухгалтера не менее пяти лет;

– отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности.

Физическое лицо, имеющее сертификат профессионального бухгалтера, обязано начиная с года, следующего за годом получения сертификата профессионального бухгалтера, не реже одного раза в два года подтверждать свою квалификацию.

Сертификат профессионального бухгалтера аннулируется в случае:

– подачи физическим лицом, имеющим сертификат профессионального бухгалтера, заявления об аннулировании сертификата профессионального бухгалтера;

– установления факта получения физическим лицом сертификата профессионального бухгалтера с использованием подложных, поддельных или недействительных документов, а также недостоверных сведений;

– вступления в законную силу решения суда о признании физического лица, имеющего сертификат профессионального бухгалтера, виновным в совершении преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности;

– несоблюдения физическим лицом, имеющим сертификат профессионального бухгалтера, обязанности подтверждения квалификации, установленной частью четвертой настоящего пункта.

Решение об аннулировании сертификата профессионального бухгалтера принимается Министерством финансов Республики Беларусь.

Физическое лицо, сертификат профессионального бухгалтера которого аннулирован (за исключением случая, предусмотренного абзацем вторым части пятой настоящего пункта), вправе обжаловать решение об аннулировании сертификата профессионального бухгалтера в судебном порядке в течение трех месяцев со дня получения этим лицом такого решения.

Аннулирование сертификата профессионального бухгалтера по заявлению физического лица, имеющего сертификат профессионального бухгалтера, производится Министерством финансов Республики Беларусь в течение десяти дней со дня получения заявления физического лица, имеющего сертификат профессионального бухгалтера, с приложением сертификата профессионального бухгалтера.

Указания и распоряжения главного бухгалтера в пределах его компетенции обязательны для всех структурных подразделений и работников организации.

Денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства без подписи главного бухгалтера (лица, им уполномоченного) считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Главный бухгалтер обеспечивает контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Прием и сдача дел при назначении на должность и освобождении от должности главного бухгалтера оформляются актом.

В случае возникновения разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по вопросам совершения отдельных хозяйственных операций документы по ним должны быть приняты к исполнению главным бухгалтером по письменному распоряжению руководителя этой организации, который несет всю полноту ответственности за последствия совершения таких операций.

11.2. Учетная политика предприятия

Ведение бухгалтерского учета в организации осуществляется согласно учетной политике организации, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь и утвержденной решением руководителя 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.

Если в отношении конкретных хозяйственных операций, отдельных составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве Республики Беларусь не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с применением профессионального суждения исходя из требований, установленных законодательством Республики Беларусь.

Изменения в учетную политику организации могут быть внесены в случае:

- изменения законодательства Республики Беларусь;
- 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 в учетной политике организации должны быть обоснованы, подписаны главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждены руководителем организации.

При формировании учетной политики организации необходимо исходить из принципов бухгалтерского учета.

Учетную политику можно определить как выбор методик, форм, способов ведения и организации бухгалтерского учета, влияющих на оценку и принятие решений пользователями информации (первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка, итоговое обобщение). При этом по отдельным вопросам ведения и организации бухгалтерского учета производится выбор одного способа из нескольких допускаемых законодательством.

Учетная политика разрабатывается на всех предприятиях независимо от форм собственности и источников финансирования и оформляется приказом руководителя предприятия.

Самостоятельность в выборе и осуществлении учетной политики — обязательное условие экономической свободы предприятий всех форм собственности.

В учетной политике предприятия отражается порядок ведения учета с учетом таких факторов, как отрасль, форма собственности, вид деятельности, использование компьютерного обеспечения, уровень бухгалтерских кадров.

При формировании учетной политики признаются в качестве фундаментальных следующие положения:

- допущение непрерывности деятельности предприятия;
- допущение последовательности применения учетной политики (т.е. учетные решения применяются последовательно от одного учетного года к другому);
- допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими факторами);
- допущение имущественной обособленности предприятия (имущество и обязательства предприятия существуют независимо от имущества и обязательств собственников этого предприятия и других юридических лиц).

Учетная политика предприятия должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов (хозяйственных операций) деятельности предприятия;
- отражение фактов хозяйственной деятельности исходя из правовых норм и экономических условий хозяйствования;
- тождество данных аналитического и синтетического учета на первое число каждого месяца, а также с данными бухгалтерской и налоговой отчетности;
- рациональное и экономное ведение учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия по его экономическим показателям.

Учетная политика предусматривает выбор способов ведения бухгалтерского учета, которые определяют для предприятия:

- выбор учетных регистров;
- погашение первоначальной стоимости основных фондов и МБП;
- формирование фондов и резервов;

- погашение стоимости нематериальных активов;
- оценку материальных ресурсов;
- учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции;
- признание и использование прибыли предприятия;
- отражение курсовых разниц.

Учетная политика предприятия предполагает целостность в организации бухгалтерского учета и *включает методические, технические и организационные аспекты учетного процесса.*

Методический аспект предусматривает то, какие способы оценки имущества, обязательств, начисления амортизации, определения выручки используются предприятием.

Технической составляющей учетной политики является форма ведения бухгалтерского учета (формы первичных документов, отчетов, периодичность, сроки составления, система построения учетных регистров, план счетов т.д.)

Организационный аспект предусматривает построение бухгалтерской службы, ее место в системе управления и взаимодействие с другими структурными подразделениями.

Учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением).

Приказ представляет собой стандарт предприятия (нормативный документ) по бухгалтерскому учету, регламентирующий методологию и организацию не только бухгалтерского учета, но и связанного с ним налогообложения.

Изменения в учетной политике должны быть обоснованы, и их можно вносить в случаях реорганизации предприятия, смены собственников, изменения в законодательстве, разработки новых способов бухгалтерского учета.