

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ, НАУКИ И КАДРОВ

Учреждение образования
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

А. С. Чечёткин

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

В двух частях

Часть 1

ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

*Рекомендовано учебно-методическим объединением
по образованию в области сельского хозяйства
в качестве учебно-методического пособия
для студентов учреждений, обеспечивающих получение
высшего образования I ступени по специальности
1-74 01 01 Экономика и организация производства
в отраслях агропромышленного комплекса*

Горки
БГСХА
2020

УДК 657.6(075.8)

ББК 65.053я73

Ч-57

*Рекомендовано методической комиссией
экономического факультета 20.04.2020 (протокол № 8)
и Научно-методическим советом БГСХА 30.04.2020 (протокол № 8)*

Автор:

кандидат экономических наук, доцент *А. С. Чечёткин*

Рецензенты:

кандидат экономических наук, доцент *В. В. Чабатуль*;
доктор экономических наук, профессор *А. Г. Ефименко*

Чечёткин, А. С.

Ч-57 Бухгалтерский учет и аудит : учебно-методическое пособие.
В 2 ч. Ч. 1. Основы теории бухгалтерского учета и аудита /
А. С. Чечёткин. – Горки : БГСХА, 2020. – 299 с.
ISBN 978-985-7231-97-3.

Рассмотрены виды и методы бухгалтерского учета, освещены вопросы, касающиеся состава, структуры и содержания бухгалтерского баланса, приведена схема его составления, даны подробное описание счетов бухгалтерского учета, их строение, классификация, примеры составления бухгалтерских проводок, принципы учета хозяйственных процессов, оценка имущества и обязательств и др.

Для студентов учреждений, обеспечивающих получение высшего образования I ступени по специальности 1-74 01 01 Экономика и организация производства в отраслях агропромышленного комплекса.

УДК 657.6(075.8)

ББК 65.053я73

ISBN 978-985-7231-97-3 (ч. 1)
ISBN 978-985-7231-73-7

© УО «Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия», 2020

ВВЕДЕНИЕ

В условиях развития рыночной экономики хозяйствующим субъектам АПК предоставляется самостоятельность в выборе организационных, технических и технологических решений, а механизм учета и контроля призван обеспечить ответственность за экономические результаты деятельности организации, инновационное развитие посредством методов и приемов бухгалтерского учета, адекватных состоянию и тенденциям развития экономики.

В постановлении Совета Министров Республики Беларусь № 82 от 09.02.2019 г. «О реформировании национальной системы бухгалтерского учета и отчетности сектора государственного управления» сказано, что проблемным аспектом национальной системы бухгалтерского учета и отчетности является применение различных методологических правил и принципов ведения бухгалтерского учета, а также наличие фрагментарной информации в различных отчетных формах и информационных системах, что не позволяет получить полное представление о финансовом положении и оценить финансовые результаты в целях принятия управленческих решений. В связи с этим назрела необходимость совершенствования национальной системы бухгалтерского учета, в первую очередь обусловленной разработкой и внедрением единого плана счетов, а также сближением национальной системы бухгалтерского учета и отчетности с международными стандартами финансовой отчетности.

Знание теории бухгалтерского учета необходимо специалистам, студентам сельскохозяйственных специальностей, чтобы уяснить порядок организации учетной работы, оформления хозяйственных операций, их обоснованность и законность, влияние на финансовое положение экономических субъектов и получение прибыли.

В учебно-методическом пособии рассмотрены существующие методы и способы ведения учета, а также предложены возможные варианты учета с использованием международных стандартов финансовой отчетности. Определены факторы, влияющие на формирование учетной политики для целей бухгалтерского учета в соответствии с принятыми изменениями в типовом плане счетов.

Глава 1. ПОНЯТИЕ О ХОЗЯЙСТВЕННОМ УЧЕТЕ

1.1. Общие понятия о хозяйственном учете и его измерители

На всех этапах общественно-экономического развития хозяйственная деятельность имела и имеет первостепенное значение.

Производство – исходный пункт процесса воспроизводства. Воспроизводство материальных ресурсов охватывает процессы производства, обращения, распределения и потребления, которые последовательно и непрерывно повторяются, чередуясь друг с другом.

Назначение каждого из этих процессов – получение определенного результата. Следовательно, для приобретения сведений о ходе и руководстве хозяйственными процессами актуальным является развитие хозяйственного учета. Он необходим для оперативного выявления размеров кредиторской и дебиторской задолженности (юридическая природа учета), а также для организации производственной деятельности, получения чистой прибыли (экономическая природа учета).

Хозяйственный учет состоит из трех этапов: наблюдения, измерения, регистрации. Полученная информация на каждом из этапов в системе хозяйственного учета служит для обобщения результатов финансово-хозяйственной деятельности организации в целях принятия обоснованных управленческих решений, контроля за их выполнением и реализации собственных интересов (получение прибыли).

Сбор информации о ходе хозяйственных процессов начинается с наблюдения за ними для целенаправленного восприятия объектов и определения их качественных характеристик. На следующей стадии, установив факты хозяйственной деятельности, их измеряют в единицах СИ (масса, объем, длина, ширина, время и др.) и определяют количественную характеристику. Затем полученные показатели регистрируют путем записи на различные носители информации, используют для проведения анализа и контроля в процессе управления организацией.

Таким образом, *хозяйственный учет* представляет собой систему наблюдения, измерения, регистрации, контроля за наличием и движением всех видов хозяйственных средств, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов, а также за ходом и результатами хозяйственных процессов.

Количественное отражение хозяйственных операций в хозяйственном учете обеспечивается применением трех видов измерителей: нату-

ральных, трудовых, денежных (рис. 1.1), которые используют для проведения анализа и контроля повышения обоснованности принимаемых решений в процессе управления организацией.

Натуральные измерители используются для количественной характеристики хозяйственных процессов и средств в натуральном выражении, они отражают массу, длину, количество, объем и т. д. В зависимости от физических особенностей объекта применяют различные измерители.

Натуральные измерители используют для учета только однородных хозяйственных средств и товарно-материальных ценностей, готовой продукции, нематериальных активов и т. д. Суммирование натуральных показателей разнородных предметов недопустимо. Например, минеральные удобрения и топливо хотя и измеряются в тоннах, однако имеют разные качественные характеристики.

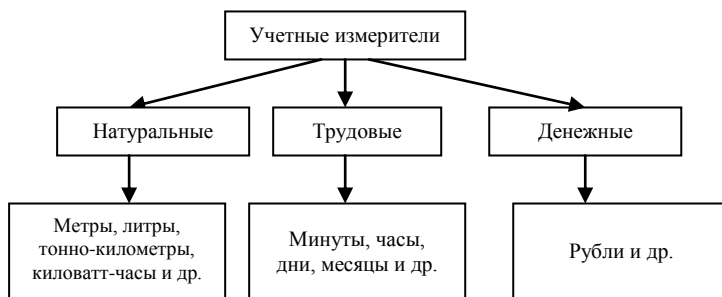


Рис. 1.1. Виды учетных измерителей

Натуральные измерители необходимы для контроля за сохранностью имущества, измерения объема заготовленных и использованных кормов, семян, посадочного материала, удобрений, средств защиты растений, биопрепаратов, готовой продукции, а также выполненных работ и оказанных услуг.

Трудовые измерители используются для количественного отражения затрат времени и труда на изготовление продукции и выражаются в определенных единицах времени (минутах, часах, рабочих днях и т. д.). Они применяются для подсчета заработной платы повременщикам, контроля за ходом выполнения норм выработки работниками, а также исчисления производительности труда (изготовленной продукции в единицу времени) и т. п. В отличие от натуральных показателей трудовые измерители могут служить для сопоставления внешне не-

сравнимых величин, но не могут выступать в роли всеобщего измерителя.

Обобщающим показателем, позволяющим объединить разнородные объекты учета и выразить их в одном измерителе, служит *денежный измеритель*. Единицей его измерения является национальная валюта Республики Беларусь, т. е. рубль. В международных расчетах чаще всего используется рубль Российской Федерации, доллар США, в странах ЕС – евро.

Денежный измеритель позволяет рассчитать издержки организации на изготовление конкретных видов продукции, выполненные работы, оказанные услуги, связанные с использованием материальных и трудовых ресурсов. Обобщение издержек с помощью денежного измерителя дает возможность установить общую сумму затрат организации за отчетный период. Он также отражает финансовое состояние организации (прибыль, убыток, рентабельность и т. д.), характеризует расчетную дисциплину с поставщиками и подрядчиками, бюджетом, фондом социальной защиты населения работниками организации (кредиторская или дебиторская задолженность). Диапазон применения денежного измерителя в рыночной экономике расширяется, что обуславливается использованием его как самостоятельно, так и в сочетании с натуральными и трудовыми измерителями.

1.2. Виды учета и их характеристика

Вся информация о хозяйственной деятельности организации собирается с помощью трех видов учета (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Виды хозяйственного учета

Каждый вид учета играет определенную роль в информационном обеспечении организации, а совокупность информации всех видов учета обеспечивает полный, всесторонний охват производственно-финансового состояния организации.

Оперативный учет используется для регистрации, наблюдения и

контроля отдельных фактов финансово-хозяйственной деятельности организации и процессов с целью оперативного руководства и управления ими при их совершении. Сведения оперативного учета собираются на определенную дату, для получения и передачи информации используются телефоны, телефаксы, электронная почта и т. д. В некоторых случаях информация оформляется в виде справки, служебной записки. С помощью оперативного учета организации контролируют ресурсы, количество и качество полученной продукции, ее реализацию, учет выполнения норм выработки, ход посевных работ, уборки урожая сельскохозяйственных культур, количество заготовленных кормовых единиц.

Данные оперативного учета не всегда требуют документального оформления, поэтому отсутствие документального подхода к его оформлению не придает ему юридически доказательную силу.

Отличительными чертами оперативного учета также являются: быстрота получения и использования информации, ограниченность значимости ее во времени, ограниченное использование денежного измерителя. Специальные методы научной обработки информации в оперативном учете не применяются.

Статистический учет (статистика) используется для изучения количественных и качественных сторон массовых социально-экономических, демографических явлений и процессов, а также для обобщения их закономерностей в финансово-хозяйственной деятельности организации, отрасли, экономики страны. В статистическом учете применяются специальные способы и приемы сбора информации (обследования, анкеты, опросы, переписи, наблюдения) и способы обработки этих данных (группировка, свodka, расчеты средних величин, индексов, коэффициентов корреляции).

В статистическом учете используются три вида измерителей: натуральные (численность скота и птицы, количество кормов на одну условную голову скота, производство продукции животноводства, численность населения и др.), трудовые (производительность труда, валовой внутренний продукт на душу населения), денежные (инвестиции в основной капитал и строительство).

Данные статистического учета используются государственными органами управления для экономического анализа, разработки прогнозов развития отдельных отраслей и принятия конкретных мер в сфере оперативного управления экономикой страны. Предметом изучения статистики является не только материальное производство, но и дру-

гие стороны жизнедеятельности общества: состав и материальный уровень, рождаемость, смертность населения, политика, культура, право и т. д. Для этих целей используется информация бухгалтерского и оперативного учета.

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

Для организаций бухгалтерский учет является основным. Правовые и методологические основы бухгалтерского учета и отчетности, определены Законом Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности». Особенности, отличающие бухгалтерский учет от остальных видов учета, заключаются в следующем: ни одну запись не следует производить без надлежаще оформленного документа (документально обоснованный учет); бухгалтерский учет непрерывен во времени, охватывает все хозяйственные операции, происходящие в деятельности организации; использует специфические приемы обработки информации (бухгалтерские счета, двойная запись, баланс и др.), которые обеспечивают полное и достоверное отражение хозяйственных операций; обязательным является использование денежного измерителя; данные текущего бухгалтерского учета должны периодически обобщаться в виде составления соответствующих форм отчетности от одного учетного периода к другому; бухгалтерский учет должен вестись во всех организациях независимо от подчиненности и форм собственности. Построение бухгалтерского учета основывается на следующих базовых принципах:

1) *принцип непрерывности деятельности* – заключается в том, что информация об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации формируется в бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от намерения организации продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем;

2) *принцип обособленности* – означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации учитываются отдельно от активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов собственника имущества (учредителей, участников) организации;

3) *принцип начисления* – означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде,

в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним;

4) *принцип соответствия доходов и расходов* – означает, что расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии);

5) *принцип правдивости* – означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности при выполнении условий признания их таковыми, установленных законодательством Республики Беларусь бухгалтерском учете и отчетности;

6) *принцип преобладания экономического содержания* – означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из экономического содержания;

7) *принцип осмотрительности* – означает, что учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена;

8) *принцип нейтральности* – означает отсутствие ориентации содержащейся в отчетности организации информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата;

9) *принцип полноты* – означает наличие в отчетности организации всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями на ее основе решения, касающиеся финансового положения организации;

10) *принцип понятности* – заключается в доступности для понимания пользователями содержащейся в отчетности организации информации;

11) *принцип сопоставимости* – означает возможность сравнения отчетностей организации за разные отчетные периоды, а также отчетности одной организации с отчетностью других;

12) *принцип уместности* – означает полезность содержащейся в отчетности организации информации для принятия пользователями решений, касающихся финансового положения организации.

Полученная информация в бухгалтерском учете дает возможность реализовать три функции управления: прогнозирование, контроль и оценку. Основными задачами бухгалтерского учета являются:

1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах;

2) обеспечение при совершении организацией хозяйственных операций внутренних и внешних пользователей информацией о наличии и движении активов и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерский учет является языком бизнеса и деловой активности.

Из вышеизложенного видно, что бухгалтерский учет выполняет информационную, контрольную и информационную функции.

Во многих зарубежных странах существует деление учета на финансовый, управленческий и налоговый.

Финансовый учет предназначен для обобщения финансовых результатов работы организации и их отражения в финансовой отчетности. Он отражает движение финансовых средств, а также наличие имущества и задолженности, ликвидность, рентабельность, отношение собственности. Данные финансового учета используются внешними пользователями (инвесторами, кредиторами, банками и др.), поэтому порядок составления внешних отчетов регламентируется и подчиняется стандартным принципам.

Управленческий учет предназначен для сбора учетной информации о затратах и доходах, их планировании, контроле и анализе по видам затрат, месту их возникновения, носителям затрат для управления производственными процессами внутри организации. Данные управленческого учета используются внутри организации руководителями различных уровней. Финансовый и управленческий учеты различаются по следующим признакам:

потребители информации;

обязательность ведения;

степень регламентации учетных процедур;

метод (способы и приемы) учета;

степень детализации данных;

время направленности и периодичности обобщения сведений;

степень ответственности по закону;

точность и качество информации.

Налоговый учет применяется для получения показателей, которые используются для расчета налогооблагаемой базы и исчисления суммы налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

1.3. Пользователи бухгалтерской информации

Информация в системе бухгалтерского учета в рыночной экономике формируется для внешних и внутренних пользователей.

В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета пользователями бухгалтерской информации являются менеджеры, поставщики, кредиторы, инвесторы, покупатели, правительство, общественность. В ст. 1 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» определено, что в Республике Беларусь пользователями бухгалтерской информации являются собственники имущества (учредители, участники) организации, инвесторы, кредиторы, государственные органы, иные лица, заинтересованные в содержащейся в отчетности организации информации. Они пользуются бухгалтерской информацией, чтобы удовлетворить свои информационные потребности.

Основных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетностью можно разделить на две группы: внутренние и внешние.

1. *Внутренние пользователи:* руководители организации, структурные подразделения и отделы, собственники, работники организации. Руководители организации пользуются бухгалтерской информацией на всех стадиях принятия управленческих решений: при планировании, контроле, анализе и оценке эффективности их деятельности. Все действия руководителя организации, менеджеров направлены на обеспечение финансовой устойчивости (оценки прибыльности, ликвидности) организации, а также соблюдение коммерческой тайны. Информация, составляющая коммерческую тайну, определяется руководителем организации. Персонал организации заинтересован в информации о стабильности и доходности деятельности организации, а также о полноте и своевременности выплаты заработной платы, социальных пособий, перспективе дальнейшей их занятости на производстве.

2. *Внешние пользователи:* инвесторы, кредиторы, заказчики, поставщики, покупатели, т. е. пользователи, имеющие прямой финансовый интерес к деятельности организации, а также пользователи, имеющие косвенный финансовый интерес: статистические органы, аудиторские организации, законодательные органы и т. д.

Руководство организации несет ответственность за подготовку и представление бухгалтерской информации. Оно также заинтересовано в информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, несмотря на то, что имеет доступ к дополнительной управленческой и финансовой информации, которая помогает ему выполнять свои обязанности

по планированию, принятию решений и контролю их выполнения. Руководство имеет право определить форму и содержание дополнительной информации в целях удовлетворения собственных потребностей.

Бухгалтерская отчетность основывается на используемой руководством информации о финансовом положении организации, результатах ее деятельности и изменениях финансового положения.

Экономические решения, которые принимают пользователи информации, требуют оценки способности организации платить своим работникам, кредиторам, обеспечивать выплаты вознаграждений, погашать займы и распределять доходы среди своих собственников. Состав пользователей бухгалтерской отчетности приведен на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Пользователи отчетности

На финансовое положение организации влияют экономические ресурсы, которые она контролирует, ее финансовая структура, ликвид-

ность, платежеспособность и способность реагировать на изменения среды, в которой она работает. Информация об экономических ресурсах и способности организации в прошлом преобразовывать эти ресурсы полезна для прогнозирования ее возможности получать прибыль в будущем. Информация о финансовой структуре важна для определения будущих потребностей в заемных средствах, а также при распределении будущих денежных потоков и доходов между участниками, имеющими долю в организации. Информация о ликвидности и платежеспособности полезна для определения способности организации своевременно выполнять свои обязательства.

Ликвидность означает наличие денег в ближайшем будущем после выполнения организацией обязательств. Платежеспособность означает наличие денег в более длительном промежутке времени для своевременного выполнения организацией обязательств по мере наступления их сроков.

Информация о результатах деятельности организации, в частности о ее доходности, необходима для оценки потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые она, вероятно, будет контролировать в будущем. В этой связи большое значение имеет информация об изменении результатов по сравнению с прошлым периодом. Информация о результатах деятельности организации полезна для прогнозирования ее способности создавать потоки денег за счет имеющихся ресурсов. Она также важна для формирования суждения об эффективности, с которой организация могла бы использовать дополнительные ресурсы.

Информация относительно движения денег организации полезна для оценки инвестиционной, финансовой и операционной деятельности в течение отчетного периода. Она необходима внешним имеющим прямой финансовый интерес пользователям для оценки способности организации генерировать деньги и их эквиваленты и потребности организации в использовании этих потоков денег.

Внешний пользователь, для которого неясна стратегия организации в целом и ее отдельных компонентов, оказывается не в состоянии должным образом оценить финансовое положение организации. Международные стандарты МСФО 14 «Сегментная отчетность», МСФО 35 «Прекращаемая деятельность» предлагают организациям (в необязательной части финансовой отчетности) сообщать информацию относительно стратегии. Однако с точки зрения пользователей этого недостаточно.

Внешние пользователи, не имеющие прямого финансового интереса, имеют право получать не только отчетную, но и другие виды информации системного учета для проверки правильности уплаты налогов и сборов в бюджет. Органы контроля обязаны хранить коммерческую тайну организации.

Контрольные вопросы

1. В чем заключаются сущность и значение хозяйственного учета?
2. Охарактеризуйте измерители, применяемые в учете, и дайте им характеристику.
3. Перечислите виды хозяйственного учета.
4. Дайте характеристику оперативному учету.
5. Дайте определение статистическому учету.
6. Что собой представляет бухгалтерский учет?
7. Перечислите основные задачи бухгалтерского учета и требования, предъявляемые к нему.
8. Каковы задачи, роль и место бухгалтерского учета в системе управления?
9. Каковы задачи бухгалтерского учета в современных условиях развития общества?
10. По каким признакам различают финансовый и управленческий учет?
11. Перечислите пользователей информации в системе бухгалтерского учета.

Глава 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Понятие о предмете и объектах бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета являются наличие и движение имущества организации, т. е. хозяйственные средства, собственный капитал и обязательства, а также хозяйственные операции, осуществляемые в процессе снабжения, производства, реализации продукции (работ, услуг).

Объектами бухгалтерского учета являются средства организации (активы), обязательства, собственный капитал (источники формирования имущества), хозяйственные операции, осуществляемые организацией в процессе ее деятельности. **Активы** – имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от

которых организация предполагает получение экономических выгод. Активы находятся в процессе постоянного оборота (материальные, финансовые), так как они необходимы для обеспечения производственного процесса, их рациональное использование обеспечивает уровень производительности труда. В бухгалтерском учете активы отождествляют с имуществом. По способу и функциональной роли имущество организации подразделяют на две группы: *долгосрочные* и *краткосрочные* активы. *Долгосрочные активы* включают основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, вложения в долгосрочные активы, оборудование к установке и строительные материалы, долгосрочные финансовые вложения, долгосрочную дебиторскую задолженность.

Основные средства участвуют в процессе производства длительный период времени при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), сохраняя свою натурально-вещественную форму. В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются и свою стоимость постепенно переносят в издержки производства на вновь создаваемый продукт частями в виде амортизационных отчислений.

Основные средства – это активы организации, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

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

организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;

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

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

первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

К основным средствам относятся здания, сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, рабочий скот и животные основного стада, многолетние насаждения и т. д.

В зависимости от имеющихся прав основные средства делятся на собственные (принадлежащие организации на праве собственности) и полученные организацией в аренду, лизинг.

По вещественному составу основные средства подразделяют на инвентарные и неинвентарные.

К инвентарным относят средства, которые имеют вещественное выражение и поддаются проверке, обмеру и подсчету в натуре.

К неинвентарным относятся капитальные вложения в земельные, лесные и водные угодья (кроме сооружений).

По отношению к процессу амортизации основные средства подразделяются на амортизируемые (здания, сооружения, машины) и неамортизируемые (земля, библиотечные фонды).

Доходные вложения в материальные ценности – это вложения организации в имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемое организацией во временное пользование в качестве инвестиционной недвижимости или по договорам финансовой аренды (лизинга). К *инвестиционной недвижимости* относятся земельные участки, здания, сооружения, изолированные помещения, машиноместа, находящиеся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации, которые сданы другим лицам в аренду (за исключением финансовой аренды (лизинга), проката).

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

- активы идентифицируемы, т. е. отделимы от других активов организации;

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование;

- организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;

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

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

- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

К нематериальным активам относятся *имущественные права* в отношении:

- объектов интеллектуальной собственности:

- объектов авторского права, включая литературные, драматические,

музыкально-драматические, музыкальные, аудиовизуальные, фотографические и иные произведения, компьютерные программы, базы данных или их экземпляры, приобретенные по лицензионным (авторским) договорам или иным основаниям, предусмотренным законодательством, иных объектов авторского права;

объектов смежных прав, включая исполнения, фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного вещания, иных объектов смежных прав;

объектов права промышленной собственности, включая изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, топологии интегральных микросхем, товарные знаки и знаки обслуживания, полученные при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса, секреты производства (ноу-хау), иных объекты права промышленной собственности;

а также имущественные права, вытекающие из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством.

Долгосрочные финансовые вложения – вложения в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения превышает 12 месяцев), уставные фонды других организаций и т. п., а также предоставление другим организациям займов (на срок более 12 месяцев), вклады участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества. Отложенные налоговые активы представляют собой часть отложенного налога на прибыль, которая должна уменьшить налог на прибыль в последующих отчетных периодах.

Оборудование к установке и строительные материалы – оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки в возводимых или реконструируемых объектах у заказчика, застройщика и подрядчика, а также строительные материалы, находящиеся у заказчика, застройщика.

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

Долгосрочная дебиторская задолженность – задолженность покупателей, заказчиков и т. д., срок погашения которой наступает по истечении 12 месяцев.

Краткосрочные активы состоят из запасов и затрат, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений, средств, отвлеченных из оборота, расходов будущих периодов, НДС по приобретенным товарам, работам, услугам, краткосрочной дебиторской задолженности.

Запасы подразделяют на запасы в сфере производства и запасы в сфере обращения.

Запасы в сфере производства – сырье, материалы, топливо, комплектующие изделия, запасные части, тара и тарные материалы, корма, семена и посадочный материал, удобрения, средства защиты растений, биопрепараты, медикаменты и др. Они участвуют только в одном производственном цикле, полностью переносят свою стоимость на вновь созданный продукт и представляют собой материальные и биологические объекты оборотных средств, которые в бухгалтерской практике объединены под названием «материально-производственные запасы».

Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам – это причитающиеся к оплате и оплаченные организацией суммы НДС по приобретенным основным средствам, нематериальным активам, ТМЦ и т. д.

Запасы в сфере обращения – готовая продукция, товары, товары, отгруженные покупателям.

Практика организации бухгалтерского учета предусматривает разные варианты учета затрат в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат.

Затраты, связанные с хозяйственной деятельностью, подразделяют на затраты в сфере производства и затраты в сфере обращения.

Затраты в сфере производства – незавершенное производство, расходы будущих периодов. *Незавершенное производство* – это затраты по растениеводству (под урожай будущих лет: посев озимых зерновых; подъем ячби; лушение стерни; внесение органических и минеральных удобрений; многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет) и т. д.

Расходы будущих периодов – расходы, которые относятся к нескольким производственным циклам и включаются в себестоимость производимой продукции на протяжении нескольких отчетных периодов (затраты, связанные с подготовкой и освоением производств новых видов продукции и технологических процессов (пусковые расходы); оплата услуг телефонной связи и радиосвязи за последующие периоды; оплата расходов на подписку специальной литературы и изданий периодической печати и т. д.).

К *затратам в сфере обращения* относятся расходы, связанные с реализацией продукции, товаров (издержки обращения).

Денежные средства – наличные деньги в кассе, остатки денежных средств на расчетных, валютных и специальных счетах в банках, денежные средства в пути.

Краткосрочные финансовые вложения – вложения в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения не превышает 12 месяцев) и т. п., а также предоставление другим организациям займов (на срок менее 12 месяцев).

Краткосрочная дебиторская задолженность – это задолженность юридических и физических лиц перед организацией, подлежащая возврату до истечения 12 месяцев. *Дебиторы* – должники организации. Должниками организации могут быть: покупатели, которые получили продукцию, но не произвели оплату за нее; работники организации по суммам, взятым под отчет на хозяйственные расходы или служебные командировки; бюджетные организации по излишне уплаченным суммам в бюджет.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Задолженность учредителей (акционеров) организации показывает их обязательства по вкладам в уставный фонд организации, выплате дивидендов и других доходов в уставном фонде организации.

Непокрытый убыток определяется при проведении реформации баланса, если сумма выплат налогов и налоговых санкций из прибыли больше, чем заработано средств.

Классификация активов (имущества, хозяйственных средств) по способу и функциональной роли в процессе производства приведена на рис. 2.1.

Источниками образования активов (хозяйственных средств) являются обязательства и собственный капитал.

Собственный капитал – активы организации за вычетом всех ее обязательств. **Обязательства** – задолженность организации, которая возникает в результате хозяйственных операций, совершенных до отчетной даты, и погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации. Обязательства представляют часть совокупного капитала организации.

Вне зависимости от организационно-правовых форм собственности источники образования подразделяют на две группы: собственный капитал и заемный (привлеченный) капитал (рис. 2.2).

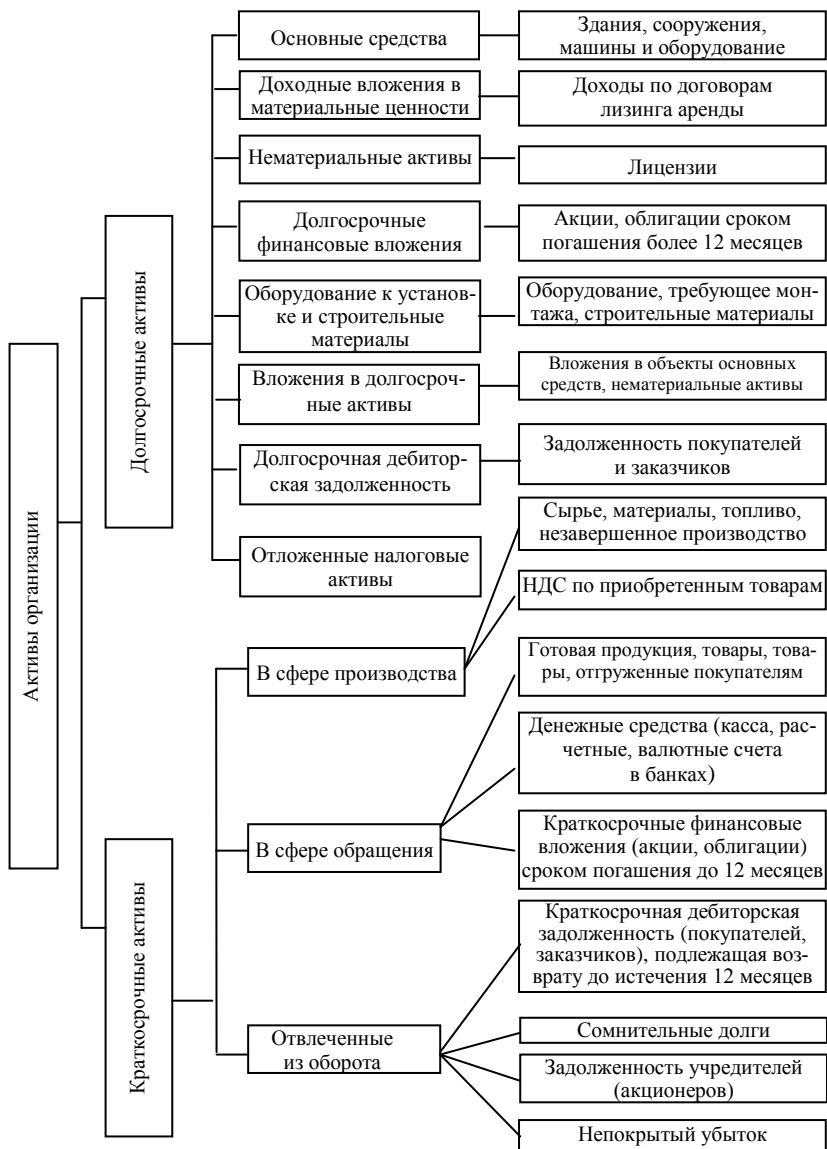


Рис. 2.1. Классификация активов (имущества, средств) организации по способу и функциональной роли в процессе производства

Собственные источники формирования активов (хозяйственных средств) включают уставный капитал, собственные акции (доли в уставном капитале), резервный капитал, добавочный капитал, целевое финансирование, нераспределенную прибыль.



Рис. 2.2. Классификация источников формирования имущества организации

Уставный капитал – основной источник формирования собственного имущества (активов) организации. Он представляет собой совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей в имущество в денежном выражении (стоимость основных средств, нематериальных активов, производственных запасов и денежных средств) при создании организации для обеспечения ее производственно-хозяйственной деятельности в размерах, определенных учредительными документами. Пополнение уставного капитала осуществ-

ляется за счет дополнительно внесенных средств собственниками организации, а также за счет полученной прибыли.

Собственные акции (доли в уставном капитале) – стоимость собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей реализации.

Резервный капитал образуется за счет нераспределенной прибыли в соответствии с законодательством Республики Беларусь и учредительными документами. Резервный капитала предназначен для покрытия убытков в случае отсутствия средств.

Добавочный капитал образуется за счет изменения стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь, а также за счет прибыли организации, и превышения цены реализации акций над их номинальной стоимостью.

Нераспределенная прибыль – конечная цель хозяйствующего субъекта, которая служит показателем эффективности деятельности организации.

Общая прибыль – это общая сумма полученной организацией прибыли от реализации и прочих доходов и поступлений. **Балансовая прибыль** организации представляет собой сумму прибыли от реализации: продукции (работ, услуг), основных средств, прочих активов, доходов от прочих операций, уменьшенных на величину потерь от них. Из балансовой прибыли организация вносит суммы платежей в бюджет (при этом она корректируется на суммы в сторону увеличения и уменьшения). В результате данной операции определяется **налогооблагаемая прибыль**. Из этой суммы в установленном порядке удерживают налог на прибыль. Оставшаяся в распоряжении организации **чистая прибыль** представляет собой разность между балансовой прибылью и налоговыми платежами в бюджет за ее счет.

В конце года неиспользованная прибыль считается нераспределенной и перечисляется на соответствующий счет. Она накапливается нарастающим итогом и при ликвидации организации подлежит распределению между участниками.

Целевое финансирование – средства, полученные от юридических лиц или поступившие из бюджета на проведение определенных работ, целевых мероприятий. Они не подлежат возврату и должны быть использованы строго на те цели, на которые были получены (противоэпизоотические мероприятия, борьба с болезнями растений и живот-

ных, известкование кислых почв, хранение госрезерва хлебопродуктов, подготовка кадров и т. д.).

При недостатке собственных источников образования активов (хозяйственных средств) для осуществления производственно-хозяйственной деятельности организации привлекают заемные (привлеченные) источники. В зависимости от сроков привлечения они подразделяются на долгосрочные и краткосрочные обязательства.

Долгосрочные обязательства (привлеченные источники) – кредиты банков, займы юридических и физических лиц, срок погашения которых наступает по истечении 12 месяцев, а также задолженность по лизинговым платежам. Кредиты организации получают в банках, а займы предоставляют физические и юридические лица.

К *доходам будущих периодов* относятся доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (квартирная плата, плата за коммунальные услуги, арендная плата, выручка за перевозки пассажиров по месячным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи), т. е. погашение задолженности по ним предполагается в будущем.

Резервы предстоящих расходов и платежей создаются для равномерного включения их в издержки производства и обращения. Организации могут создавать следующие резервы:

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

на выплату один раз в год вознаграждения за выслугу лет;

на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

на предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий и т. д.

Отложенные налоговые обязательства представляют собой часть отложенного налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных периодах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц.

Краткосрочные обязательства (привлеченные источники) – кредиты банков, займы юридических и физических лиц, срок погашения которых наступает до истечения 12 месяцев, а также кредиторская задолженность.

Краткосрочные обязательства (по расчетам) – кредиторская задолженность поставщикам за отгруженные товарно-материальные

ценности, оказанные услуги (включая стоимость электроэнергии, газа, воды), подрядчикам за выполненные строительно-монтажные работы, задолженность организации перед бюджетом, фондом социальной защиты населения, работниками по оплате труда, учредителями по дивидендам.

Кредиторская задолженность появляется в результате разрыва во времени между получением товарно-материальных ценностей, оказанием услуг, выполнением строительных работ и датой их фактической оплаты, а также выполнением обязательств по расчетам с бюджетом, фондом социальной защиты населения, перед персоналом организации по оплате труда (разрыв между временем начисления налогов, заработной платой и датой их перечисления).

Кроме средств организации, источников формирования ее имущества объектами бухгалтерского учета являются хозяйственные операции, осуществляемые в процессе снабжения, производства, реализации продукции (работ, услуг).

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

В бухгалтерском учете все хозяйственные операции фиксируются в соответствующих документах и группируются по отчетным периодам, структурным подразделениям организации и объектам учета. Хозяйственные операции определяют сущность бухгалтерского учета, поэтому при их осуществлении необходимо решать проблемы идентификации, оценки и классификации.

Момент, когда должна быть зарегистрирована операция, называется **точкой идентификации**. Фактическую себестоимость определяют на момент совершения операции.

Проблема классификации – это правильный выбор счетов, запись операций на счетах, что обеспечивает хранение информации, ее накопление и обобщение в пределах отчетного периода.

Многообразие хозяйственных операций в процессе деятельности организации классифицируется по принципу их однородности, поэтому одна совокупность однородных хозяйственных операций будет отличаться от другой.

В деятельности организации может иметь место совокупность хозяйственных операций, совершаемых в процессе снабжения (заготовления), производства и реализации продукции. Хозяйственные операции, осуществляемые в процессе снабжения (заготовления), производ-

ства, реализации, формируют кругооборот капитала:

$$Д \text{ ---- } Т \left\{ \begin{array}{l} С_т \\ П_т \dots \dots П \dots Т_1 \text{ ---- } Д, \\ (P_c) \end{array} \right.$$

где Д – начальная сумма капитала;

$C_т$ – стоимость приобретенных средств труда;

$П_т$ – стоимость предметов труда и авансированного капитала в рабочую силу (P_c) в форме выплаты заработной платы работникам организации;

$Д \text{ ---- } Т \left\{ \begin{array}{l} С_т \\ П_т \\ (P_c) \end{array} \right.$ – первая стадия кругооборота хозяйственных средств, характеризующая процесс снабжения (заготовления).

На *первой стадии кругооборота хозяйственных средств (процесс снабжения или заготовления)* организация приобретает у поставщиков производственные запасы (материалы, топливо, удобрения, средства защиты растений и др.), необходимые для хозяйственной деятельности и обеспечивающие вместе со средствами труда и рабочей силой производственные процессы организации. В процессе снабжения организация несет также расходы, связанные с заготовкой и доставкой (перевозка, погрузка, выгрузка) производственных запасов.

С учетом расходов по ценам приобретения (заготовления) и заготовке формируется фактическая себестоимость производственных запасов. На *второй стадии (процесс производства)* создается новый продукт, его стоимость состоит из стоимости потребленных средств труда, выраженных в стоимости израсходованных производственных запасов, суммы амортизации износившихся частей основных средств, а также труда человека. В процессе производства $П$ изготавливается новый продукт $Т_1$, стоимость которого превышает текущие издержки на величину вновь созданной стоимости, выраженной в форме прибавочного продукта.

На *третьей стадии (процесс реализации)* произведенный товар реализуется. Полная себестоимость реализованной продукции включает производственную себестоимость, налоги с выручки (НДС, акцизный и др.), а также расходы, связанные с реализацией продукции (расходы на реализацию), суммы общехозяйственных затрат. Выручка от реали-

зации продукции поступает в кассу, на расчетные, валютные или специальные счета в банках. Изначально вложенный в производство продукции капитал компенсируется с приращением ($D_{и}$) на величину созданного добавочного продукта, выражением которого является разница между выручкой и полной себестоимостью реализованной продукции (прибыль). Таким образом завершается процесс кругооборота капитала. Все три процесса взаимосвязаны и дополняют друг друга как объекты бухгалтерского учета и создают условия для расширенного воспроизводства и накопления капитала.

2.2. Общая характеристика метода бухгалтерского учета

Метод бухгалтерского учета – совокупность приемов (способов), с помощью которых изучаются объекты бухгалтерского учета, исследуется предмет бухгалтерского учета (финансово-хозяйственная деятельность организации). С помощью данного метода происходит познание предмета бухгалтерского учета.

Отдельные приемы и способы называют *элементами метода бухгалтерского учета* (рис. 2.3). К приемам, связанным с *организацией бухгалтерского наблюдения*, относят документацию и инвентаризацию

В бухгалтерском учете документации как средству первичного наблюдения и контроля за объектами учета придается большое значение, потому что факт совершения хозяйственной операции должен подтверждаться в обязательном порядке первичным учетным документом.

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

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – непосредственно по ее окончании. В нем отражаются полное описание совершенных операций и их точное количественное выражение и денежная оценка. Ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, достоверность содержащихся в документах данных несут лица, составившие и подписавшие эти документы.

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

документов зависит качество всего бухгалтерского учета.

Документ – письменное свидетельство о факте совершения хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета.

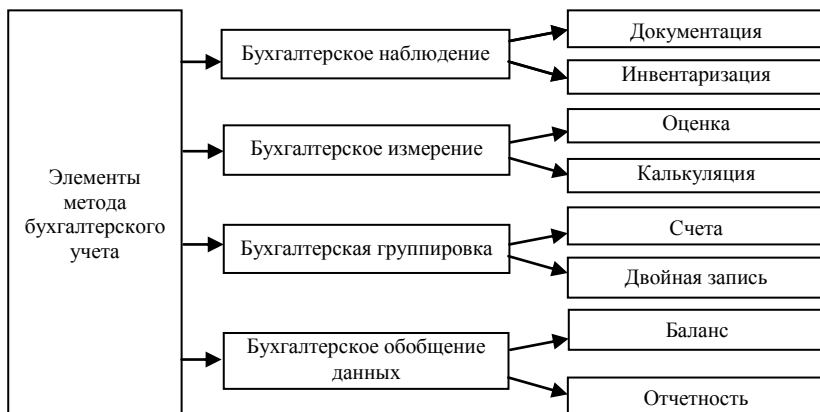


Рис. 2.3. Элементы метода бухгалтерского учета

Инвентаризация – проверка и документальное подтверждение фактического наличия активов и обязательств организации, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета для приведения их в соответствие с действительностью. Инвентаризация проводится в целях контроля сохранности материальных ценностей, денежных средств и проверки полноты и достоверности данных бухгалтерского учета.

К инвентаризируемым активам относятся: долгосрочные активы; производственные запасы; дебиторская задолженность; расчеты с учредителями; денежные средства и финансовые вложения; прочие оборотные активы. К инвентаризируемым обязательствам организации относятся долгосрочные кредиты и займы; краткосрочные кредиты и займы, кредиторская задолженность; задолженность перед учредителями; резервы предстоящих расходов; прочие виды обязательств. При инвентаризации данные наличия хозяйственных средств фиксируются в инвентаризационных описях и в сличительных ведомостях сверяются с данными бухгалтерского учета с целью установления (выявления) недостач или излишков средств, а также выявления активов и обязательств, частично утративших свое первоначальное назначение

(потребительские свойства) и устаревших морально, выявления сверхнормативных и неиспользуемых активов и обязательств с целью их учета и последующей реализации или списания. С помощью инвентаризации устанавливают состояние и правильность оценки имущества в бухгалтерском учете и отчетности.

К приемам, связанным с организацией *бухгалтерского измерения*, относят оценку и калькуляцию.

Учетная оценка – стоимостная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в бухгалтерском учете и (или) отчетности. С ее помощью все хозяйственные операции в бухгалтерском учете в натуральных и трудовых показателях отражаются в денежном выражении. Такой подход позволяет оценить в одинаковых единицах измерения (рублях) себестоимость различных видов готовой продукции.

Реальность и правильность оценки активов (средств организации) и ее источников имеют огромное значение для построения системы бухгалтерского учета.

Правила оценки имущества организации регламентируются международными стандартами оценки, законодательством и нормативными актами Республики Беларусь.

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

Процесс учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) – важная и трудоемкая часть бухгалтерского учета.

Показатель калькуляции является основой для управления производственно-коммерческой деятельностью организации и повышения эффективности ее работы по выпуску конкурентоспособной продукции.

Для отражения приемов, связанных с группировкой объектов бухгалтерского учета, применяются счета и двойная запись.

Счета бухгалтерского учета представляют собой способ группировки и текущего отражения информации по экономически однородным признакам объектов учета. На каждый объект учета открывается отдельный счет. Например, для учета наличия и движения денежных средств в банке открывается счет 51 «Расчетные счета». Совокупность бухгалтерских счетов представляет собой систему хранения информации, получаемой с помощью учета и необходимой для принятия

управленческих решений с целью повышения эффективности производства. С помощью счетов реализуются контрольные функции бухгалтерского учета.

Двойная запись – способ взаимосвязанного отражения каждой хозяйственной операции, при котором изменения происходят одновременно на двух счетах, открытых на эти объекты в одной и той же сумме.

Метод двойной записи, когда одна и та же хозяйственная операция отражается на двух разных взаимосвязанных счетах в равных суммах, обеспечивает возможность самоконтроля.

К приемам, связанным с обобщением данных, относят бухгалтерский баланс, отчетность.

Бухгалтерский баланс является способом экономической группировки и обобщения информации о состоянии активов (имуществе, хозяйственных средствах) по составу и размещению и по источникам их образования, выраженным в денежной оценке на определенную дату. Бухгалтерский баланс делится на две равновеликие совокупности показателей – актив и пассив. Баланс включает остатки счетов, которые показывают активы (имущество, хозяйственные средства), а также собственные и заемные источники (пассивы). Он характеризует финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

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

В соответствии с Инструкцией № 104, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2016 г., организации (за исключением некоммерческих организаций, не осуществляющих предпринимательскую деятельность и не имеющих, за исключением выбывших активов, оборотов по организациям товаров, выполнению работ, оказанию услуг) составляют бухгалтерскую отчетность за квартал и год, которая состоит:

- из бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- отчета об изменении собственного капитала;
- отчета о движении денежных средств;
- отчета об использовании целевого финансирования;
- пояснительной записки.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение предмета бухгалтерского учета.
2. Что такое метод бухгалтерского учета?
3. Перечислите элементы, составляющие понятие метода бухгалтерского учета.
4. Как классифицируются активы организации по составу и размещению?
5. Как классифицируются источники образования активов?
6. Какова сущность дебиторской и кредиторской задолженностей?
7. Назовите основные хозяйственные процессы, раскройте их особенности.
8. Каковы важнейшие объекты бухгалтерского учета?
9. Дайте определение хозяйственной операции.
10. Перечислите приемы, связанные с организацией бухгалтерского наблюдения.

Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

3.1. Понятие, содержание и структура бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс выполняет экономико-правовую функцию. Тем самым обеспечивается один из принципов бухгалтерского учета – имущественная обособленность субъекта хозяйствования.

Бухгалтерский баланс – один из элементов метода бухгалтерского учета. Он служит основным источником информации для обширного круга внутренних и внешних пользователей. По нему устанавливается конечный финансовый результат деятельности организации за отчетный период.

В соответствии с международными правилами финансовой отчетности баланс содержит данные об активах, обязательствах и собственном капитале.

В МСФО определено, что баланс состоит из трех частей: активов, обязательств и капитала.

Таким образом, *бухгалтерский баланс* представляет собой способ экономической группировки и обобщенного отражения активов (имущества, хозяйственных средств) по их функциональной роли в процессе производства и по источникам формирования, составленным на определенную (отчетную) дату, в денежном выражении.

Баланс составляется в виде таблицы, состоящей из актива и собственного капитала и обязательств. В левой части отражаются активы (средства организации) по их составу и размещению, она называется активом баланса. *Актив* (от лат. *activus* – деятельный, действительный) раскрывает состав имущества. В правой части показываются собственный капитал, а также совокупность долгосрочных и краткосрочных обязательств организации.

Обязательства – задолженность организации, которая возникает в результате хозяйственных операций, совершенных до отчетной даты, и погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала и обязательств, поэтому итог актива баланса всегда равняется итогу собственного капитала и обязательств. Каждая строка актива и собственного капитала и обязательств баланса характеризует в денежном выражении величину отдельных хозяйственных средств или источников их формирования и называется **статьей баланса**. Каждая базовая статья приведена в балансе по соответствующей строке, которая имеет свой код (шифр). В активе отражены следующие статьи: «Основные средства» (код строки 110), «Нематериальные активы» (код строки 120), «Запасы» (код строки 210), «Денежные средства и их эквиваленты» (код строки 270), В разделе «Собственный капитал и обязательства» отражены: «Уставный капитал» (код строки 410), «Долгосрочные кредиты и займы» (код строки 610) и др. Экономически однородные по своему содержанию статьи баланса объединяются в группы и разделы.

Актив баланса включает следующие разделы.

1. **«Долгосрочные активы»** (по статье «Основные средства») – приводятся данные по основным средствам, действующим и находящимся на консервации или в запасе по остаточной стоимости. Капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель входят в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ. По статье «Нематериальные активы» отражают остаточную стоимость объектов промышленной и интеллектуальной собственности, а также иных аналогичных имущественных прав, признаваемых объектом права собственности организации. По статье «Доходные вложения в материальные активы» инвестиционная недвижимость, полученная в финансовую аренду (лизинга), а также прочие доходные вложения в материальные активы приводятся по остаточной стоимости. По статье «Долгосрочные финансовые

вложения» объекты финансовых вложений принимаются в сумме фактических затрат, и по этим вложениям организация намеревается получать доходы более 12 месяцев. Отложенные налоговые активы классифицируются как долгосрочные активы, поскольку точный период их погашения на отчетную дату определить невозможно. По статье «Долгосрочная дебиторская задолженность» отражают задолженность покупателей и заказчиков сроком погашения по истечении 12 месяцев.

2. **«Краткосрочные активы»** – содержатся сведения о запасах и затратах, в том числе остатках материалов, готовой продукции и товаров, товаров отгруженных, прочих запасах. В этом разделе также показывают стоимость животных на выращивании и откорме, затраты незавершенного производства, долгосрочные активы, предназначенные для реализации, расходы будущих периодов, налоги на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам, краткосрочную дебиторскую задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства и их эквиваленты, прочие краткосрочные активы.

Собственный капитал и обязательства включают следующие разделы.

3. **«Собственный капитал»** (по статье «Уставный капитал») – отражается фонд, образованный за счет вкладов его учредителей, при создании организации для обеспечения ее деятельности в размерах, определенных учредительными документами. По статье «Резервный капитал» отражается сумма созданных организацией резервов за счет отчислений от чистой прибыли. По статье «Добавочный капитал» показывают прирост стоимости имущества, полученного от безвозмездного поступления ценностей, эмиссионного дохода по ценным бумагам, а также от переоценки имущества. По статье «Целевое финансирование» показываются остатки средств, полученных из бюджета, внебюджетных, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций, физических лиц и т. д. По статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показывается нераспределенная прибыль или непокрытый убыток прошлых лет или отчетного года. По статье «Собственные акции (доли в уставном капитале, выкупленные у акционеров (учредителей)» приводится стоимость собственных акций (долей), выкупленных у акционеров (учредителей). По статье «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» показывается чистая прибыль или убыток отчетного периода.

4. **«Долгосрочные обязательства»** – приводится информация об обязательствах организации: задолженности по долгосрочным креди-

там и займам, долгосрочным обязательствам по лизинговым платежам, отложенным налоговым обязательствам, доходам будущих периодов, резервам предстоящих платежей, прочим долгосрочным обязательствам.

5. **«Краткосрочные обязательства»** – отражается информация о краткосрочных кредитах и займах. В этом разделе также отражаются суммы краткосрочной кредиторской задолженности поставщикам, подрядчикам, исполнителям, по авансам, налогам и сборам, социальному страхованию и обеспечению, оплате труда, лизинговым платежам, расчетам с акционерами (учредителями) по выплате доходов (дивидендов), обязательства, предназначенные для реализации, прочие краткосрочные обязательства. Суммы, представленные по вышеприведенным статьям или в составе экономически однородных групп, формируют итоги в разрезе отдельных разделов актива, собственного капитала и обязательств баланса. Итоговая величина баланса называется его валютой. Упрощенная форма бухгалтерского баланса приведена ниже.

Баланс ОАО «Прометей» на 1 июля 20__ г., тыс. руб.

Актив	На начало года	На 1 июля 20__ г.	Собственный капитал и обязательства	На начало года	На 1 июля 20__ г.
Основные средства	42 500	48 100	Уставный капитал	51 200	55 300
Нематериальные активы	700	700	Добавочный капитал	8 100	11 200
Материалы	15100	5700	Долгосрочные кредиты и займы	15900	13100
Товары отгруженные	12 700	10 600	Отложенные налоговые обязательства	500	400
Денежные средства и их эквиваленты	13 800	23 100	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	10 100	8 100
Готовая продукция и товары	2 100	500	Задолженность по налогам и сборам	1 100	600
Баланс	86 900	88 700	Баланс	86 900	88 700

Данные, приведенные в таблице, показывают, что итоги по активу баланса на начало года и конец отчетного периода равны соответственно итогу его собственного капитала и обязательств. Данное равенство определяет сущность баланса, так как в левой его стороне –

активе баланса – сгруппированы средства по составу и размещению, а в правой – по источникам формирования данного имущества.

3.2. Изменения в балансе, вызываемые хозяйственными операциями

В процессе хозяйственной деятельности организации совершаются многочисленные хозяйственные операции, которые не нарушают равенства итогов актива и собственного капитала и обязательств баланса, однако суммы отдельных статей баланса и его итог могут меняться, так как каждая хозяйственная операция затрагивает не менее двух статей баланса. При этом изменения могут затрагивать только два вида активов (имущества) (внутри статей актива баланса), или два вида источников (внутри статей собственного капитала и обязательств баланса), или одновременно один вид активов (имущества) и один вид источников (собственного капитала и обязательств) в сторону увеличения или уменьшения. Таким образом, в зависимости от хозяйственной операции выделяют четыре типа балансовых изменений.

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

Пример. Израсходованы материалы на производство продукции в сумме 200 000 тыс. руб. В результате хозяйственной операции стоимость материалов по статье «Материалы» уменьшается, а затраты на производство продукции по статье «Затраты в незавершенном производстве» увеличиваются на одну и ту же сумму. Валюта баланса после этой операции не изменяется, потому что произошло перемещение средств из одной активной статьи в другую.

Вступительный баланс

Актив	Сумма, тыс. руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	8 000 000	Уставный капитал	8 300 000
Материалы	500 000	Расчеты с поставщиками	300 000
Денежные средства и их эквиваленты	354 000	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	150 000
		Расчеты с персоналом по оплате труда	200 000
Затраты в незавершенном производстве	230 000	Расчеты по налогам и сборам	134 000
Баланс	9 084 000	Баланс	9 084 000

После первой хозяйственной операции баланс будет иметь следующий вид:

Актив	Сумма, тыс. руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	8 000 000	Уставный капитал	8 300 000
Материалы	300 000	Расчеты с поставщиками	300 000
Денежные средства и их эквиваленты	354 000	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	150 000
		Расчеты с персоналом по оплате труда	200 000
Затраты в незавершенном производстве	430 000	Расчеты по налогам и сборам	134 000
Баланс	9 084 000	Баланс	9 084 000

Вышеприведенный тип изменений будет представлен следующим модулем:

$$\Sigma A_t + a - a = \Sigma \text{СКиО}_t$$

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

Пример. Из начисленной заработной платы работников организации удержан подоходный налог в сумме 13 500 тыс. руб. В результате хозяйственной операции уменьшается задолженность организации перед работниками по заработной плате по статье «Расчеты с персоналом по оплате труда» и одновременно увеличивается задолженность по статье «Расчеты по налогам и сборам» на ту же сумму. Валюта баланса после этой операции не изменяется, потому что произошло изменение только в статьях собственного капитала и обязательств баланса – одна увеличилась, а другая уменьшилась на одну и ту же сумму.

Актив	Сумма, тыс. руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	8 000 000	Уставный капитал	8 300 000
Материалы	300 000	Расчеты с поставщиками	300 000
Денежные средства и их эквиваленты	354 000	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	150 000
		Расчеты с персоналом по оплате труда	186 500
Затраты в незавершенном производстве	430 000	Расчеты по налогам и сборам	147 500
Баланс	9 084 000	Баланс	9 084 000

Второй тип изменений представлен следующим модулем:

$$\Sigma \text{СКиО}_t + \text{СКиО} - \text{СКиО} = \Sigma A_t$$

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

Пример. Начислена заработная плата работникам основного производства в сумме 15 000 тыс. руб. В результате хозяйственной операции произошло увеличение затрат в активе баланса по статье «Затраты в незавершенном производстве», а собственный капитал и обязательства одновременно увеличились по статье «Расчеты с персоналом по оплате труда». Валюта баланса после этой операции увеличивается на 15 000 тыс. руб., а равенство актива, собственного капитала и обязательств баланса сохраняется.

Актив	Сумма, тыс. руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	8 000 000	Уставный капитал	8 300 000
Материалы	300 000	Расчеты с поставщиками	300 000
Денежные средства и их эквиваленты	354 000	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	150 000
		Расчеты с персоналом по оплате труда	201 500
Затраты в незавершенном производстве	445 000	Расчеты по налогам и сборам	147 500
Баланс	9 099 000	Баланс	9 099 000

Третий тип изменений в балансе можно показать в виде следующего модуля:

$$\Sigma A_t + a = \Sigma \text{СКиО}_t + \text{скио}.$$

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

Пример. Из кассы выдана заработная плата работникам организации в сумме 123 000 тыс. руб. В результате хозяйственной операции в активе баланса денежные средства по статье «Денежные средства и их эквиваленты» уменьшаются и одновременно на ту же сумму уменьшается задолженность организации перед работниками по заработной плате в разделе краткосрочные обязательства баланса по статье «Расчеты с персоналом по оплате труда». Валюта баланса после этой операции уменьшается на сумму 123 000 тыс. руб., а равенство актива и собственного капитала и обязательств баланса сохраняется.

Актив	Сумма, тыс. руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	8 000 000	Уставный капитал	8 300 000
Материалы	300 000	Расчеты с поставщиками	300 000
Денежные средства и их эквиваленты	231 000	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	150 000
		Расчеты с персоналом по оплате труда	78 500
Затраты в незавершенном производстве	445 000	Расчеты по налогам и сборам	147 500
Баланс	8 976 000	Баланс	8 976 000

Содержание четвертого типа изменений можно выразить следующим модулем:

$$\Sigma A_t - a = \Sigma \text{СКиО}_t - \text{скио}.$$

Рассмотренные четыре типа изменений баланса состоят из следующих четырех модулей:

$$\begin{aligned} \Sigma A_t + a - a &= \Sigma \text{СКиО}_t; \\ \Sigma \text{СКиО}_t + \text{скио} - \text{скио} &= \Sigma A_t; \\ \Sigma A_t + a &= \Sigma \text{СКиО}_t + \text{скио}; \\ \Sigma A_t - a &= \Sigma \text{СКиО}_t - \text{скио}, \end{aligned}$$

где A – актив баланса;

СКиО – собственный капитал и обязательства;

t – время;

a – статья актива баланса;

скио – статья собственного капитала и обязательств.

Вышеизложенные изменения в балансе, происходящие под влиянием хозяйственных операций, можно представить в виде следующей схемы:



Из приведенной схемы видно, что после каждой хозяйственной операции в балансе затрагиваются как минимум две статьи и равенство между активом и собственным капиталом и обязательствами баланса не нарушается.

3.3. Классификация бухгалтерских балансов

В условиях рыночной экономики организации используют различные виды бухгалтерских балансов в зависимости от реализации конкретной цели.

Классификация бухгалтерских балансов приведена на рис. 3.1 и 3.2.

По источникам составления бухгалтерские балансы бывают книжные, генеральные, инвентарные.

Книжные балансы составляются по данным текущего бухгалтерского учета в соответствии с остатками по счетам Главной книги. Если они подтверждаются материалами инвентаризации, то такие балансы рассматриваются как *генеральные*.

Инвентарные балансы составляются по данным инвентарных описей отдельных активов и источников их формирования (примером является вступительный баланс, подтвержденный учредительными документами юридического лица).

По времени составления выделяют следующие разновидности бухгалтерских балансов: вступительные (организационные), текущие, санируемые, ликвидационные, разделительные, объединительные.

Вступительный (организационный) баланс свидетельствует о создании новой организации, утверждении фирмы, акционерного общества, т. е. это баланс заново создаваемой организации. В нем отражаются денежные вклады учредителей (участников) и организационные расходы. Составлением вступительного баланса открывается ведение бухгалтерского учета в данной организации.

Текущие балансы составляются в течение всего периода функционирования организации. Они подразделяются на начальные, или входящие, промежуточные и заключительные, или исходящие.

Начальный баланс составляется в начале года. *Заключительный (годовой) баланс* составляется по остаткам средств и их источников образования и на конец соответствующего года является начальным балансом следующего года.

Промежуточные балансы составляются на заданные отрезки времени нарастающим итогом (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев). В отличие от заключительного баланса они содержат меньше показателей и форм, характеризующих финансовую деятельность организации.

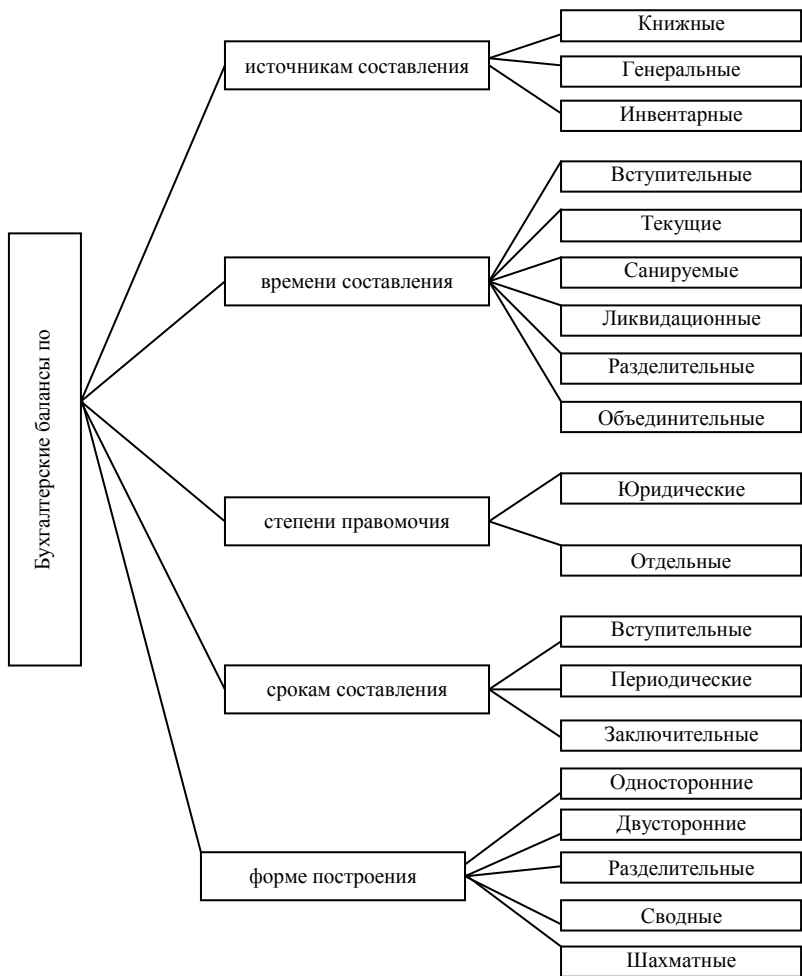


Рис. 3.1. Классификация бухгалтерских балансов по источникам, времени и срокам составления, степени правомочия и форме построения

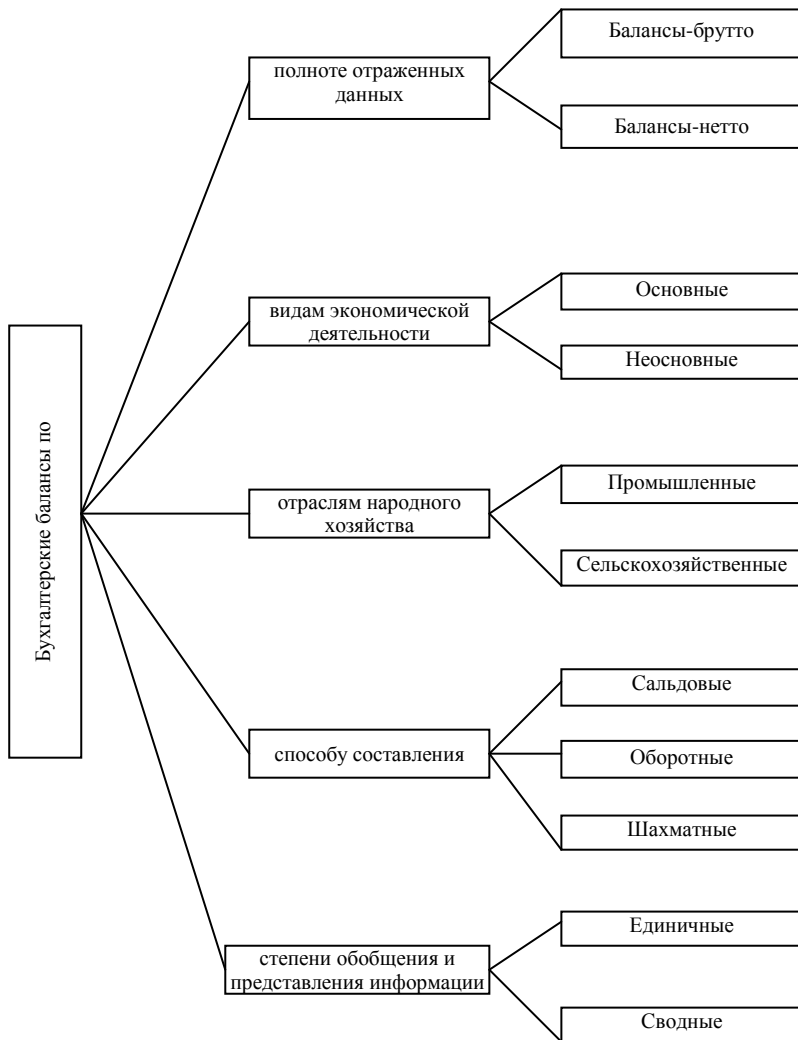


Рис. 3.2. Классификация бухгалтерских балансов по полноте отраженных данных, видам экономической деятельности, отраслям народного хозяйства, способу составления, степени обобщения и представления информации

Санлируемые балансы, т. е. балансы, представленные организациями, находящимися на пороге банкротства (несостоятельности погашения своих обязательств), составляются с привлечением аудитора еще до окончания отчетного периода с целью показать реальное состояние дел в организации. В балансе отдельные статьи могут не приниматься в расчет либо подвергаться уценке (например, готовая продукция, сырье и материалы могут быть уценены до возможной стоимости их реализации). Результатом санлируемого баланса является принимаемое решение: либо организация объявляется банкротом, либо ей предоставляется испытательный срок.

Ликвидационные балансы составляются при прекращении деятельности организации без перехода прав и обязательств в порядке правопреемственности к другим лицам (банкротство, добровольная ликвидация, принудительная ликвидация и др.).

Составляется ликвидационный баланс комиссией, которой поручается ликвидация организации. Комиссия составляет три ликвидационных баланса. Один – в начале работы (вступительный), другой – в течение периода ликвидации (промежуточный), третий – на конец периода ликвидации (заключительный). Ликвидационные балансы отличаются от других тем, что все средства, капитал и обязательства при их составлении оцениваются не по себестоимости, а по стоимости их возможной реализации имущества или в сумме возможных поступлений от дебиторов. Обязательства организации оцениваются в сумме возможных платежей кредиторам, а не в сумме их действительной задолженности.

Разделительные балансы составляются при реорганизации организации и разделении ее на несколько более мелких организаций, дочерних обществ, структурных подразделений с самостоятельным балансом. Они также используются при передаче одной или нескольких структурных единиц одной организацией другой.

Объединительные (фузионные) балансы составляются по результатам объединения имущества и обязательств двух и более организаций – юридических лиц.

По степени правомочия бухгалтерские балансы подразделяют на юридические и отдельные.

Юридические бухгалтерские балансы составляются юридическими лицами.

Отдельные бухгалтерские балансы составляют структурные подразделения организации (бригады, участки, производства и т. д.), не наделенные статусом юридического лица.

По срокам составления различают вступительные, периодические и заключительные балансы.

Вступительные балансы составляются после государственной регистрации организации и одновременного приобретения статуса юридического лица.

Периодические балансы составляются на заданные отрезки времени (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев).

Заключительные балансы составляются по окончании отчетного периода.

По форме построения балансы подразделяют на односторонние, двусторонние, разделительные, сводные, шахматные.

Односторонние бухгалтерские балансы построены по вертикальному признаку: актив сверху, пассив под активом или наоборот.

В *разделительных балансах* по центру отражается название статей, а слева и справа от них указываются числовые значения актива и пассива.

При составлении *сводных балансов* слева приводят название статей, а справа, в двух колонках, перечисляются суммы, относящиеся к активу и пассиву.

Шахматный баланс составляется в виде матрицы, по строкам которой перечисляются статьи актива, а по столбцам – статьи пассива, и наоборот.

По полноте отраженных данных различают балансы-брутто и балансы-нетто.

Баланс-брутто – это бухгалтерский баланс, в котором объекты бухгалтерского учета представляются в первоначальной (исторической) оценке отдельных активов. Баланс-брутто включает регулирование статей 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

Баланс-нетто – это бухгалтерский баланс, в котором объекты бухгалтерского учета оцениваются и отражаются по остаточной стоимости. В валюту данного баланса суммы, отражаемые на регулирующих счетах (02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»), не включаются. Их вычитают от первоначальной стоимости основных средств, нематериальных активов. В последнее время в Республике Беларусь баланс-брутто не применяется. В качестве одной из основных форм бухгалтерской отчетности организации используется форма баланса-нетто, которая установлена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2016 г. № 104. Форма баланса-нетто определена таким об-

разом, чтобы максимально отвечать требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

По видам экономической деятельности организации могут составлять балансы по основной и неосновной деятельности.

Бухгалтерские балансы по основной деятельности раскрывают финансовое положение организации, содержание которой зарегистрировано в уставе организации.

Бухгалтерские балансы по неосновной деятельности представляют информацию по прочим (неуставным) видам деятельности юридического лица (балансы обслуживающих производств и хозяйств и пр.).

По отраслям народного хозяйства балансы подразделяют на промышленные, сельскохозяйственные и т. д.

По способу составления бухгалтерские балансы подразделяются на сальдовые, оборотные, шахматные.

В сальдовом балансе отражаются остатки средств организации и источников их формирования. Они используются в целях текущего контроля за правильностью и полнотой проведения хозяйственных операций.

В оборотных балансах показывают остатки и движение средств организации и их источников за отчетный период.

Шахматный баланс строится в виде матрицы, в которой по горизонтальной и вертикальной строке и столбцу записываются статьи баланса. Из журнала регистрации хозяйственных операций в матрицу в соответствии с корреспонденцией счетов переносятся суммы, которые отражаются на пересечении соответствующих строк и столбцов. В строке собираются дебетовые обороты, а в столбцах – кредитовые. Подсчитав итоги оборотов, определяют конечное сальдо: дебетовое записывают в строке, а кредитовое – в столбце. В правом нижнем углу матрицы отражаются итоговые суммы оборотов и остатки (начальные и конечные). В шахматном балансе видна корреспонденция счетов на пересечении какой-либо строки и столбца. Его достоинство заключается в сокращении количества счетных записей, поскольку сумма по корреспондирующим счетам записывается за один прием при сохранении принципа двойной записи.

По степени обобщения и представления информации балансы классифицируются на единичные и сводные (консолидированные).

Единичные балансы представляют информацию и характеризуют финансовое положение одной юридически самостоятельной организации или ее структурных подразделений.

Сводные (консолидированные) балансы представляют собой объединение балансов организаций юридически самостоятельных, но зависимых в экономическом отношении. Такой баланс объединяет бухгалтерский баланс материнской и ее дочерних компаний и зависимых обществ. При составлении сводных балансов должна использоваться единая учетная политика в отношении аналогичных статей активов, капитала и обязательств в данной группе. Данные материнских и дочерних компаний объединяются путем построчного суммирования соответствующих данных с последующим исключением промежуточных результатов.

Структура отчетной формы действующего бухгалтерского баланса в организациях Республики Беларусь приведена на рис. 3.3.

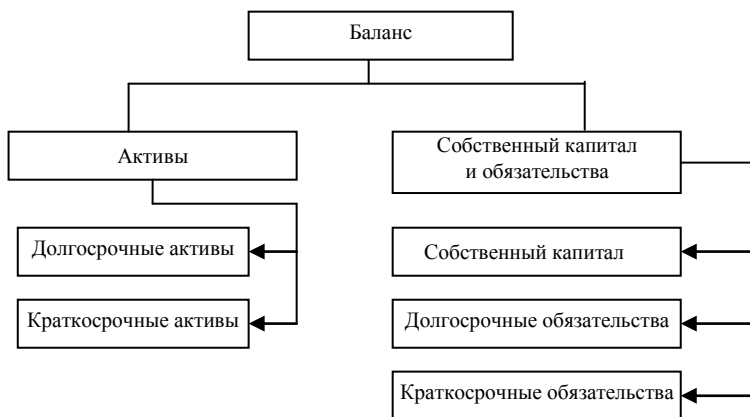


Рис. 3.3. Структура бухгалтерского баланса

Контрольные вопросы

1. Что такое бухгалтерский баланс?
2. Охарактеризуйте содержание и структуру баланса.
3. Что отражается в активе баланса?
4. Каково влияние хозяйственных операций на изменение статей и валюты баланса?
5. Чем обусловлено равенство итогов актива и собственного капитала, обязательств баланса?
6. Какой бухгалтерский баланс составляется по итогам отчетного года?

7. Как называется баланс, в котором отсутствуют регулирующие статьи?

8. В какой оценке отражаются в бухгалтерском балансе основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности?

9. В каких разделах бухгалтерского баланса отражаются долгосрочные финансовые вложения, краткосрочная дебиторская задолженность?

10. На какие виды подразделяются балансы исходя из сроков составления?

11. Как подразделяются балансы по времени составления?

12. Как классифицируются балансы по видам экономической деятельности?

13. Как подразделяются балансы по способу составления?

14. Какие бывают балансы исходя из степени обобщения и представления информации?

Глава 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

4.1. Понятие о счетах бухгалтерского учета и их строение

Ежедневно в организациях в процессах производства, снабжения, реализации их средства находятся в непрерывном движении, постоянном кругообороте. При этом возникает большое число хозяйственных операций, тре щ едс в че ся□

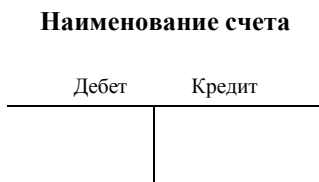
Счет имеет форму двусторонней таблицы. Левая сторона счета – дебет, правая сторона – кредит.

В переводе с латинского языка на русский язык слово «дебет» означает «он должен», т. е. дебитор – должник или заемщик, слово «кредит» – «он верит», т. е. кредитор – заимодаделец, лицо, давшее деньги или ценности другому лицу. В настоящее время слова «дебет» и «кредит» утратили былое значение и превратились в простые технические термины.

Изменения учитываемых объектов на счетах могут происходить и в сторону увеличения, и в сторону уменьшения. Например, количество кормов, семян и посадочного материала, готовой продукции на складе, задолженность по налогам и сборам могут увеличиваться или уменьшаться. Исходя из этого в бухгалтерском учете принят принцип двойственного отражения хозяйственных операций (увеличения и уменьшения), он определяется двойным содержанием капитала (активы и их источники).

Исходя из этого счета делятся на активные и пассивные.

Схема счета имеет следующий вид:



Организации в практической деятельности применяют следующую форму счета:

Наименование счета

Содержание записи	Дебет	Кредит

При открытии счета в нем указывают наименование счета (представляют шифр), отражают начальный остаток (если он имеется) и все последующие изменения, вызываемые хозяйственными операциями, т. е. итоги дебетовых и кредитовых оборотов.

Сумма итога записи по дебету или кредиту счета (без начального сальдо) называется соответственно дебетовым или кредитовым оборотом.

Остаток по счету на начало отчетного периода называется *начальным сальдо*, а на конец периода – *конечным сальдо*.

Разница сумм итога оборота по дебету счета и сумм итога оборота по кредиту счета представляет собой конечное сальдо. Если сумма итога оборота по дебету счета превышает сумму итога кредитового оборота, то конечное сальдо записывается на левой стороне счета, где отражен начальный остаток. Превышение оборота по кредиту счета над суммой итога дебетового оборота (конечное сальдо) записывается на правой стороне счета, там, где отражается начальный остаток.

Отразить хозяйственную операцию в левой части счета это значит дебетовать счет, а в правой части – кредитовать счет. Хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета отражаются в хронологическом порядке.

В зависимости от характера отражаемых объектов, деления бухгалтерского баланса на актив и собственный капитал и обязательства различают активные, пассивные и активно-пассивные счета бухгалтерского учета. Активные счета (рис. 4.1) предназначены для текущего учета состояния и изменения активов (имущества, хозяйственных средств) организации по их составу и размещению, показываемых в активе баланса (счета «Касса», «Расчетные счета», «Основные средства», «Готовая продукция», «Материалы», «Товары»).

По отношению к балансу также выделяют в отдельную классификационную группу забалансовые счета.

название	Счет _____
Дебет	Кредит
Начальный остаток (сальдо)	Уменьшение средств (–)
Увеличение средств (+)	Оборот по кредиту (сумма
Оборот по дебету (сумма всех хозяйственных операций)	всех хозяйственных операций)
Конечный остаток (сальдо)	

Рис. 4.1. Схема активного счета

В активных счетах данные для записи берут в активной части баланса и записывают по дебету счетов. Записи операций увеличения активов, приход и их поступление отражают также на дебете счетов. Записи операций по уменьшению активов, расход и их выбытие отражают на кредите счетов. В конце отчетного периода подсчитывают

итоги оборотов по всем счетам – вначале по дебету, а затем по кредиту. При подсчете оборотов по дебету счета начальный остаток не учитывается.

Конечный остаток (сальдо) по активным счетам определяют прибавлением к начальному остатку (сальдо) по дебету итога оборота по дебету и вычитают итоги оборотов по кредиту. Конечный остаток может быть либо дебетовым, либо равняться нулю.

Подсчет конечных остатков (сальдо) по активным счетам можно представить в виде следующей формулы:

$$НО_{д} + ДО - КО = КО_{д},$$

где $НО_{д}$ – начальный остаток (сальдо дебетовое);

$ДО$ – дебетовый оборот;

$КО$ – кредитовый оборот;

$КО_{д}$ – конечный остаток (сальдо дебетовое).

Пассивные счета предназначены для текущего учета состояния и изменений источников формирования имущества и обязательств организации, показываемых в собственном капитале и обязательствах баланса (рис. 4.2).

Счет _____ название	
Дебет	Кредит
Уменьшение источников (–) Оборот по дебету (сумма всех хозяйственных операций)	Начальный остаток (сальдо) Увеличение источников (+) Оборот по кредиту (сумма всех хозяйственных операций) Конечный остаток (конечное сальдо)

Рис. 4.2. Схема пассивного счета

В пассивных счетах данные для записи берут из раздела баланса «Собственный капитал и обязательства» и записывают по кредиту счетов. Записи по увеличению источников формирования имущества (хозяйственных средств), приход и поступление отражают по кредиту счетов, а уменьшение источников формирования имущества (хозяйственных средств), расход и выбытие производят по дебету счетов. В конце отчетного периода подсчитывают итоги оборотов по счетам – вначале по кредиту, а затем по дебету. При подсчете оборотов по кредиту счета начальный остаток не учитывается. *Конечный остаток (сальдо) по пассивным счетам* определяют прибавлением к начально-

му остатку (сальдо) по кредиту итога оборота по кредиту и вычитают итоги оборотов по дебету. Конечный остаток может быть либо кредитовым, либо равняться нулю.

Подсчет конечных остатков (сальдо) по пассивным счетам можно представить в виде следующей формулы:

$$НО_{\text{к}} + КО - ДО = КО_{\text{к}}$$

где $НО_{\text{к}}$ – начальный остаток (сальдо кредитовое);

КО – кредитовый оборот;

ДО – дебетовый оборот;

$КО_{\text{к}}$ – конечный остаток (сальдо кредитовое).

Остатки по активным счетам записывают в актив баланса, а по пассивным счетам – в раздел «Собственный капитал и обязательства».

Помимо активных и пассивных счетов в учете также применяются активно-пассивные счета. Они предназначены для текущего учета состояния и изменений активов организации по их составу и размещению, а также источников их образования и открываются на основании двух статей баланса: активной и собственного капитала и обязательств. Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое или кредитовое) и двусторонним (дебетовое и кредитовое одновременно). К счетам с односторонним сальдо относят счет «Прибыли и убытки». Если у организации за отчетный период получена прибыль, то сальдо будет кредитовым, так как прибыль является источником формирования активов организации и отражается в разделе III баланса «Собственный капитал». Если получен убыток, то сальдо по счету будет дебетовым.

К активно-пассивным счетам с двусторонним развернутым сальдо относят счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». На нем отражаются расчеты организации со сторонними организациями, своими работниками. В зависимости от состояния расчетов сальдо по счету может быть дебетовым или кредитовым. Сальдо по дебету данного счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по кредиту – кредиторскую. Поскольку в качестве дебиторов и кредиторов могут выступать разные организации, сальдо может быть одновременно дебетовым и кредитовым.

Следовательно, для определения конечного остатка (сальдо) по активно-пассивным счетам используют данные аналитического учета, которые детализируют состояние расчетов с каждым дебитором и кре-

дитором. Рассмотрим схему активно-пассивного счета, когда он имеет два остатка (рис. 4.3).

Счет _____	название
Дебет	Кредит
Начальный остаток (сальдо) дебиторской задолженности	Начальный остаток (сальдо) кредиторской задолженности
Увеличение дебиторской задолженности (+) или уменьшение кредиторской задолженности (-) (оборот по дебету)	Уменьшение дебиторской задолженности (-) или увеличение кредиторской задолженности (+) (оборот по кредиту)
Конечный остаток (сальдо) дебиторской задолженности	Конечный остаток (сальдо) кредиторской задолженности

Рис. 4.3. Схема активно-пассивного счета
«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Для определения конечного остатка (сальдо) по активно-пассивному счету необходимо к остатку на начало отчетного периода прибавить оборот по той стороне счета, где отражен остаток на начало отчетного периода, и вычесть оборот по противоположной стороне счета. Положительная разность означает, что остаток на конец отчетного периода остается на той же стороне счета, где отражен остаток на начало отчетного периода, а отрицательная – остаток в сумме полученной разности переходит на противоположную сторону счета. В конце отчетного периода дебетовые остатки по активно-пассивным счетам отражают в активе баланса, а кредитовые – в разделе «Собственный капитал и обязательства». Суммы остатков по активу и собственному капиталу и обязательствам баланса в конце отчетного периода должны быть равны.

Из вышеизложенного видно, что на активно-пассивных счетах конечный остаток (сальдо дебетовое и кредитовое) исчисляется исходя из деления счетов на активные и пассивные.

Забалансовые счета предназначены для учета наличия и движения хозяйственных средств, находящихся во временном пользовании организаций, но не принадлежащих данной организации. В забалансовых счетах при отражении хозяйственных операций не используется принцип двойной записи. По стороне «Дебет» отражают приход, а по стороне «Кредит» – выбытие.

4.2. Двойная запись операций на счетах, ее контрольное значение

При изменениях в балансе, происходящих под влиянием хозяйственных операций, каждая операция характеризуется равновеликими изменениями в двух статьях баланса, она затрагивает два объекта учета, т. е. должна получить отражение на двух счетах. **Двойная запись** представляет собой отражение хозяйственных операций на двух счетах бухгалтерского учета – в дебете одного и кредите другого взаимосвязанного с ним счета в одинаковой сумме.

Рассмотрим примеры отражения операций на счетах бухгалтерского учета по методу двойной записи.

Первая операция. С расчетных счетов в банке поступили денежные средства в кассу организации для выдачи заработной платы и на командировочные расходы работникам в сумме 20 000 тыс. руб. Операция вызывает изменение на счетах «Касса» и «Расчетные счета». Данные счета являются активными, так как на них отражаются средства организации. Деньги в кассе увеличились на сумму 20 000 тыс. руб., данную сумму необходимо записать в дебет счета «Касса», поскольку увеличение в активных счетах отражается по дебету счета, а на счете «Расчетные счета», наоборот, уменьшились на сумму 20 000 тыс. рублей, данную сумму необходимо записать в кредит счета «Расчетные счета», так как уменьшение в активных счетах отражается по кредиту счета.

Следовательно, приведенная выше хозяйственная операция будет отражена следующей бухгалтерской проводкой (записью): первая проводка, вторая запись.

Дебет счета «Касса» 20 000 тыс. руб.

Кредит счета «Расчетные счета» 20 000 тыс. руб.

Схематически это будет представлено так:

Счет «Расчетные счета»		Счет «Касса»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо 100 000		Сальдо 1 000	
	1. 20 000	1. 20 000	

Вторая операция. По решению учредителей организации часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение добавочного капитала в сумме 50 000 тыс. руб.

Данная операция вызывает изменения на *пассивных счетах*, конечное сальдо которых отражается в собственном капитале и обязатель-

ствах баланса. В результате этой операции уменьшилась нераспределенная прибыль и увеличился добавочный капитал. Так как счет «Добавочный капитал» является пассивным, увеличение капитала отражается по кредиту счета, а уменьшение нераспределенной прибыли на пассивном счете «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражается по дебету счета.

Бухгалтерская проводка (запись) данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» 50 000 тыс. руб.

Кредит счета «Добавочный капитал» 50 000 тыс. руб.

Схематически это будет представлено так:

Счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»		Счет «Добавочный капитал»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	Сальдо 90 000		Сальдо 300 000
2. 50 000			2. 50 000

Третья операция. Получены от поставщиков материалы на сумму 18 000 тыс. руб. Данная операция затрагивает активный счет «Материалы» и пассивный счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В результате данной операции произошло увеличение остатков материалов у организации (актив баланса) и одновременно увеличилась кредиторская задолженность перед поставщиками (V раздел баланса «Краткосрочные обязательства»). В связи с тем что счет «Материалы» является активным, увеличение полученных активов отражается по дебету счета. Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – пассивный, поэтому увеличение кредиторской задолженности отражается по кредиту счета.

Бухгалтерская проводка (запись) данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Материалы» 18 000 тыс. руб.

Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 18 000 тыс. руб.

Схематически это будет представлено так:

Счет «Материалы»	
Дебет	Кредит
Сальдо 500 000	
3. 18 000	

Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Дебет	Кредит
	Сальдо 5 000
	3. 18 000

Четвертая операция. С расчетных счетов перечислена задолженность бюджету по налогам и сборам на сумму 1 800 тыс. руб. Данная операция затрагивает активный счет «Расчетные счета» и пассивный счет «Расчеты по налогам и сборам». В результате данной операции произошло уменьшение денежных средств на расчетных счетах (актив баланса) и одновременно уменьшение задолженности перед бюджетом по налогам и сборам (V раздел баланса «Краткосрочные обязательства»).

Бухгалтерская проводка (запись) данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Расчеты по налогам и сборам» 1 800 тыс. руб.

Кредит счета «Расчетные счета» 1 800 тыс. руб.

Схематически это будет представлено так:

Счет «Расчетные счета»	
Дебет	Кредит
Сальдо 100 000	
	1. 20 000
	4. 1 800

Счет «Расчеты по налогам и сборам»	
Дебет	Кредит
	Сальдо 1 800
4. 1 800	

Метод двойной записи имеет большое контрольное значение, поскольку одна и та же хозяйственная операция в равной сумме отражается дважды – по дебету одного и кредиту другого взаимосвязанного счета, поэтому итоги дебетовых оборотов по всем счетам должны быть равны общему итогу кредитовых оборотов по всем счетам. Отсутствие такого равенства и расхождение сумм свидетельствуют о допущенных ошибках в учете, и устанавливается лицо, ответственное за совершенную ошибку.

Счета, участвующие в хозяйственной операции, называются **корреспондирующими**, а взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи, называется **корреспонденцией счетов**.

Метод операций с указанием дебетуемого и кредитуемого счетов и их суммы называется **бухгалтерской проводкой (записью)**. В практике бухгалтерского учета существуют простые и сложные проводки (записи). **Простой** называется проводка (запись), в которой участвуют два

счета, на одном из которых сумма отражается по дебету, а на втором – по кредиту.

Пример 1. В кассу организации поступили денежные средства с расчетного счета в банке в сумме 20 000 тыс. рублей для выдачи заработной платы и командировочных расходов.

Проводка данной хозяйственной операции на счетах будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Касса» 20 000 тыс. руб.

Кредит счета «Расчетные счета» 20 000 тыс. руб.

Счета по учету денежных средств «Касса» и «Расчетные счета» являются активными. По дебету счета «Касса» отражаем увеличение денежных средств, а по кредиту счета «Расчетные счета» отражаем их уменьшение.

Сложной называется бухгалтерская проводка (запись), в которой один счет по дебету корреспондирует с несколькими счетами по кредиту или один счет по кредиту корреспондирует с несколькими счетами по дебету. При этом суммы записей по дебету и кредиту разных счетов должны быть равны.

Пример 2. Из кассы выдана заработная плата работникам в сумме 19 000 тыс. руб., а также в подотчет на командировочные расходы 1 000 тыс. руб. Проводка на счетах будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» 19 000 тыс. руб.

Дебет счета «Расчеты с подотчетными лицами» 1 000 тыс. руб.

Кредит счета «Касса» 20 000 тыс. руб.

Пример 3. Из заработной платы работников удержаны: подоходный налог в сумме 1 800 тыс. руб., а также в фонд социальной защиты населения 200 тыс. руб. Проводка на счетах будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» 2 000 тыс. руб.

Кредит счета «Расчеты с персоналом по социальному страхованию и обеспечению» 200 тыс. руб.

Кредит счета «Расчеты по налогам и сборам» 1 800 тыс. руб.

Схематически сложные бухгалтерские проводки представлены на рис. 4.4.

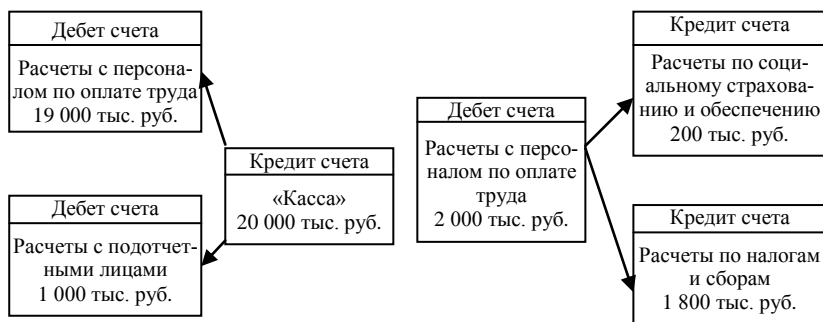


Рис. 4.4. Схема сложных бухгалтерских проводок

Каждую проводку можно представить в виде нескольких простых.

Рассмотрим взаимосвязь бухгалтерских счетов и баланса на следующем примере.

Баланс ОАО «Прометей» на начало отчетного периода, тыс. руб.

Актив	Сумма	Собственный капитал и обязательства	Сумма
Основные средства	48 100	Уставный капитал	55 300
Нематериальные активы	700	Добавочный капитал	11 200
Готовая продукция	10 600	Нераспределенная прибыль	3 000
Материалы	5 700	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	8 100
Расчеты с подотчетными лицами	20	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	5 000
Расчеты с покупателями и заказчиками	480	Расчеты по налогам и сборам	400
Денежные средства и их эквиваленты	23 100	Расчеты по оплате труда	5 200
В том числе: касса	100	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	500
расчетные счета	23 000		
Баланс	88 700	Баланс	88 700

За отчетный период в организации ОАО «Прометей» совершены следующие хозяйственные операции.

1. С расчетного счета поступили деньги в кассу для выдачи заработной платы в сумме 5 100 тыс. руб. В результате данной хозяйственной операции в кассе увеличиваются денежные средства, а на расчетном счете в банке уменьшаются. Данные счета активные, поэтому уве-

личение денежных средств в кассе отражается по дебету счета «Касса», а уменьшение денежных средств – по кредиту счета «Расчетные счета». Бухгалтерская проводка (запись) данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Касса» 5 100 тыс. руб.

Кредит счета «Расчетные счета» 5 100 тыс. руб.

2. С расчетного счета перечислены денежные средства на погашение долгосрочного кредита банка в сумме 5 200 тыс. руб. В результате данной хозяйственной операции произошло уменьшение денежных средств на расчетном счете организации и одновременно уменьшилась кредиторская задолженность организации перед банком по ранее взятому кредиту. Счет «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» является пассивным, поэтому уменьшение кредиторской задолженности отражается по дебету данного счета, а счет «Расчетные счета» является активным – уменьшение денежных средств на нем записываем по кредиту счета. Бухгалтерская проводка (запись) данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» 5 200 тыс. руб.

Кредит счета «Расчетные счета» 5 200 тыс. руб.

3. Начислена заработная плата работникам организации на производстве готовой продукции в сумме 400 тыс. руб. Сумма начисленной заработной платы относится на себестоимость производимой продукции на счет 20 «Основное производство». Счет 20 «Основное производство» является активным, поэтому сумма начисленной заработной платы будет отражаться по дебету данного счета, так как произошло увеличение затрат. Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» является пассивным, поэтому увеличение кредиторской задолженности организации перед работниками будет отражаться по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Бухгалтерская проводка (запись) данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид.

Дебет счета 20 «Основное производство» 4 000 тыс. руб.

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 4 000 тыс. руб.

4. Произведены отчисления в фонд социальной защиты населения от суммы начисленной заработной платы на производстве готовой продукции в сумме 1 320 тыс. рублей. На сумму произведенных отчислений в ФСЗН возрастают затраты основного производства. Так как счет 20 «Основное производство» является активным, сумма

начислений в ФСЗН будет отражаться по дебету данного счета. Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» является пассивным, поэтому увеличение кредиторской задолженности организации перед ФСЗН будет отражаться по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Бухгалтерская запись данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид.

Дебет счета 20 «Основное производство» 1 320 тыс. руб.

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» 1 320 тыс. руб.

5. По решению учредителей организации часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение уставного фонда в сумме 2 000 тыс. руб. В результате данной хозяйственной операции нераспределенная прибыль уменьшилась, а уставный капитал увеличился. Данные счета пассивные, поэтому увеличение уставного капитала отражается по кредиту счета «Уставный капитал», а уменьшение прибыли – по дебету счета «Нераспределенная прибыль». Бухгалтерская проводка (запись) данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток) 2 000 тыс. руб.

Кредит счета «Уставный капитал» 2 000 тыс. руб.

6. На расчетный счет организации поступила задолженность денежных средств от покупателей в сумме 450 тыс. руб. В результате хозяйственной операции денежные средства увеличились на расчетном счете, а задолженность покупателей уменьшилась. Данные счета активные, поэтому увеличение денежных средств на расчетном счете отражается по дебету счета «Расчетные счета», а уменьшение дебиторской задолженности покупателей – по кредиту счета «Расчеты с покупателями и заказчиками». Бухгалтерская проводка (запись) данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Расчетные счета» 450 тыс. руб.

Кредит счета «Расчеты с покупателями и заказчиками» 450 тыс. руб.

7. С расчетного счета перечислены денежные средства на погашение задолженности поставщикам за поставку организации строительных материалов на сумму 3 500 тыс. руб., а также перечислена задолженность бюджету по налогам и сборам в сумме 400 тыс. руб. и фонду социальной защиты населения в сумме 500 тыс. руб. В результате вышеприведенных хозяйственных операций денежные средства на расчетном счете уменьшились, а так как счет «Расчетные счета» является

активным, уменьшение денежных средств отражается по кредиту. Счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты по налогам и сборам», «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» являются пассивными, поэтому уменьшение кредиторской задолженности будет отражаться по дебету вышеперечисленных счетов. Бухгалтерская проводка (запись) данных хозяйственных операций будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 3 500 тыс. руб.

Дебет счета «Расчеты по налогам и сборам» 400 тыс. руб.

Дебет счета «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» 500 тыс. руб.

Кредит счета «Расчетные счета» 4 400 тыс. руб.

8. Из кассы выдана заработная плата работникам организации в сумме 5 150 тыс. руб. В результате хозяйственной операции денежные средства в кассе уменьшились, и их уменьшение будет отражаться по кредиту активного счета «Касса», а уменьшение кредиторской задолженности по оплате труда перед работниками отражается по дебету пассивного счета «Расчеты с персоналом по оплате труда». Бухгалтерская проводка (запись) данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» 5 150 тыс. руб.

Кредит счета «Касса» 5 150 тыс. руб.

9. В кассу поступил возврат неиспользуемых подотчетных сумм в размере 20 тыс. руб. на командировочные расходы. В результате данной хозяйственной операции денежные средства в кассе увеличились, а дебиторская задолженность подотчетного лица уменьшилась. Два счета, на которых отражается данная хозяйственная операция, являются активными, поэтому увеличение денежных средств отражается по дебету счета «Касса», а уменьшение дебиторской задолженности – по кредиту счета «Расчеты с подотчетными лицами». Бухгалтерская проводка (запись) будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Касса» 20 тыс. руб.

Кредит счета «Расчеты с подотчетными лицами» 20 тыс. руб.

10. Реализована покупателям готовая продукция по фактической себестоимости на сумму 6 500 тыс. руб. В результате данной хозяйственной операции уменьшается количество продукции на складе организации, счет «Готовая продукция» – активный, поэтому уменьшение продукции отражается по кредиту счета, а себестоимость реализованной продукции относится в дебет счета «Доходы и расходы по те-

кущей деятельности». Бухгалтерская проводка (запись) данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» 6 500 тыс. руб.

Кредит «Готовая продукция» 6 500 тыс. руб.

11. Начислена выручка за реализованную продукцию покупателям 8 100 тыс. руб. Задолженность покупателей (дебиторская) отражается по дебету активного счета «Расчеты с покупателями и заказчиками» и одновременно по кредиту счета «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражается выручка за реализованную продукцию. Бухгалтерская проводка (запись) данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Расчеты с покупателями и заказчиками» 8 100 тыс. руб.

Кредит счета «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» 8 100 тыс. руб.

12. Начислен налог на добавленную стоимость по реализованной продукции в сумме 810 тыс. руб. В результате данной хозяйственной операции увеличивается кредиторская задолженность по налогам перед бюджетом, которая отражается по кредиту пассивного счета «Расчеты по налогам и сборам», а по дебету счета «Доходы и расходы по текущей деятельности» увеличивается себестоимость реализованной продукции на сумму начисленного НДС. Бухгалтерская проводка (запись) данной хозяйственной операции будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость» 810 тыс. руб.

Кредит счета «Расчеты по налогам и сборам» 810 тыс. руб.

13. Получена прибыль от реализации продукции в сумме 790 тыс. руб. Финансовый результат от реализации продукции выявляется сопоставлением дебетового (полная коммерческая себестоимость = фактическая себестоимость + НДС) и кредитового (выручка) оборотов по счету «Доходы и расходы по текущей деятельности». Превышение кредитового оборота (выручки) над дебетовым (полной коммерческой себестоимостью) показывает полученную прибыль от реализации продукции. Бухгалтерская проводка (запись) будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 1 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» 790 тыс. руб.

Кредит счета «Прибыли и убытки» 790 тыс. руб.

14. По решению учредителей организации часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение добавочного капитала в сумме 100 тыс. руб. Данные счета пассивные, поэтому увеличение добавочного капитала отражается по кредиту счета «Добавочный капитал», а уменьшение прибыли – по дебету счета «Нераспределенная прибыль». Бухгалтерская проводка (запись) будет иметь следующий вид.

Дебет счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» 1 000 тыс. руб.

Кредит счета «Добавочный капитал» 1 000 тыс. руб.

Вышеприведенные хозяйственные операции ОАО «Прометей» схематически представлены в табл. 4.1.

Таблица 4.1. Хозяйственные операции

№ операции	Хозяйственная операция	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	С расчетного счета в кассу организации поступили и оприходованы денежные средства	Касса	Расчетные счета	5 100
2	С расчетного счета перечислена задолженность на погашение долгосрочного кредита	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	Расчетные счета	5 200
3	Начислена заработная плата работникам основного производства	Основное производство	Расчеты с персоналом по оплате труда	4 000
4	Произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение от суммы начисленной заработной платы работников основного производства	Основное производство	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	1 320
5	Часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение уставного фонда	Нераспределенная прибыль	Уставный капитал	2 000
6	На расчетный счет поступила задолженность от покупателей	Расчетные счета	Расчеты с покупателями и заказчиками	450
7	С расчетного счета перечислена задолженность поставщикам, бюджету по налогам и сборам, уплачены платежи фонду социальной защиты населения	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Расчетные счета	3 500
		Расчеты по налогам и сборам	Расчетные счета	400
		Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	Расчетные счета	500

Окончание табл. 4.1

1	2	3	4	5
8	Из кассы выдана заработная плата работникам	Расчеты с персоналом по оплате труда	Касса	5 150
9	В кассу поступил остаток неиспользованных подотчетных сумм	Касса	Расчеты с подотчетными лицами	20
10	Реализована покупателям готовая продукция по фактической себестоимости	Доходы и расходы по текущей деятельности	Готовая продукция	6 500
11	Начислена выручка за реализованную продукцию	Расчеты с покупателями и заказчиками	Доходы и расходы по текущей деятельности	8 100
12	Начислен налог на добавленную стоимость	Доходы и расходы по текущей деятельности	Расчеты по налогам и сборам	810
13	Отражается финансовый результат (прибыль) от реализации продукции	Доходы и расходы по текущей деятельности	Прибыли и убытки	790
14	Часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение добавочного капитала	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Добавочный капитал	1 000

Данная запись обеспечивает систематизацию и группировку активов и источников их образования по качественно однородным признакам. Все бухгалтерские записи составляются на основании соответствующих документов, которыми оформляются данные операции.

Запись хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета на основании проверенных документов называется *разноской*.

На основании статей баланса ОАО «Прометей», составленного на начало отчетного периода, открываем соответствующие счета бухгалтерского учета, производим разноску указанных выше хозяйственных операций. Подсчитываем обороты и выводим остатки по каждому счету на начало следующего отчетного периода, а затем составляем баланс.

В учете каждой хозяйственной операции присваивается порядковый номер, который указывается при ее разноске по счетам, поэтому регистрацию хозяйственных операций, когда производят разноску по дебету одного счета и кредиту другого в определенном порядке, называют *систематической записью*.

Счет «Основные средства»
(активный)

Дебет	Кредит
Остаток <u>48 100</u>	
Обороты –	Обороты –
Остаток 48 100	

Счет «Нематериальные активы»
(активный)

Дебет	Кредит
Остаток <u>700</u>	
Обороты –	Обороты –
Остаток 700	

Счет «Готовая продукция»
(активный)

Дебет	Кредит
Остаток 10 600	10. 6 500
Обороты –	Обороты 6 500
Остаток 4 100	

Счет «Расчеты с подотчетными
лицами» (активный)

Дебет	Кредит
Остаток 20	9. 20
Обороты –	Обороты 20
Остаток –	

Счет «Расчеты с покупателями
и заказчиками» (активный)

Дебет	Кредит
Остаток 480	6. 450
11. 8 100	
Обороты 8 100	Обороты 450
Остаток 8 130	

Счет «Касса» (активный)

Дебет	Кредит
Остаток 100	8. 5 150
1. 5 100	
9. 20	
Обороты 5 120	Обороты 5 150
Остаток 70	

Счет «Расчетные счета»
(активный)

Дебет	Кредит
Остаток <u>23000</u>	1. 5 100
6. 450	2. 5 200
	7. 4 400
Обороты 450	Обороты 14 700
Остаток 8 750	

Счет «Уставный капитал»
(пассивный)

Дебет	Кредит
	Остаток <u>55 300</u>
	5. 2 000
	Обороты 2 000
	Остаток 57 300

Счет «Добавочный капитал»
(пассивный)

Дебет	Кредит
	Остаток <u>11 200</u>
	14. 1 000
Обороты –	Обороты 1 000
	Остаток 12 200

Счет «Нераспределенная при-
быль» (непокрытый убыток)
(пассивный)

Дебет	Кредит
5. 2 000	Остаток <u>3 000</u>
14. 1 000	
Обороты 3 000	Обороты –
	Остаток –

Счет «Расчеты по долгосрочным
кредитам и займам банков»
(пассивный)

Дебет	Кредит
2. 5 200	Остаток <u>8 100</u>
Обороты 5 200	Обороты –
	Остаток 2 900

Счет «Расчеты по налогам
и сборам» (пассивный)

Дебет	Кредит
7. 400	Остаток <u>400</u>
	12. 810
Обороты 400	Обороты 810
	Остаток 810

Счет «Расчеты с поставщиками
и подрядчиками» (пассивный)

Дебет	Кредит
7. 3 500	Остаток <u>5 000</u>
Обороты 3 500	Обороты –
	Остаток 1 500

Счет «Расчеты с персоналом
по оплате труда» (пассивный)

Дебет	Кредит
8. 5 150	Остаток <u>5 200</u>
	3. 4 000
Обороты 5 150	Обороты 4 000
	Остаток 4 050

Счет «Расчеты с фондом
социальной защиты населения»
(пассивный)

Дебет	Кредит
7. 500	Остаток <u>500</u>
	4. 1 320
Обороты 500	Обороты 1 320
	Остаток 1 320

Счет «Доходы и расходы
по текущей деятельности»
(активно-пассивный)

Дебет	Кредит
10. 6 500	11. 8 100
12. 810	
13. 790	
Обороты 8100	Обороты 8 100
Остаток –	Обороты –

Счет «Прибыли и убытки»
(активно-пассивный)

Дебет	Кредит
	13 790
Обороты –	Обороты 790
	Остаток 790

Счет «Основное незавершенное
производство» (активный)

Дебет	Кредит
3. 4 000	
4. 1 320	
Обороты 5 320	Обороты –
Остаток 5 320	

Счет «Материалы» (активный)

Дебет	Кредит
Остаток 5 700	
Обороты –	Обороты –
Остаток 5 700	

На основании исчисленных конечных остатков по счетам бухгалтерского учета составляем баланс на конец месяца.

Баланс ОАО «Прометей» на конец отчетного периода, тыс. руб.

Актив	Сумма	Собственный капитал и обязательства	Сумма
Основные средства	48 100	Уставный капитал	57 300
Нематериальные активы	700	Добавочный капитал	12 200
Готовая продукция	4 100	Расчеты по долгосрочным кредитам банков	2 900
Материалы	5 700	Расчеты по налогам и сборам	810
Расчеты с покупателями и заказчиками	8 130	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	1 500
Денежные средства и их эквиваленты	8 820	Расчеты с персоналом по оплате труда	4 050
В том числе: касса	70	Расчеты с фондом социальной защиты населения	1 320
расчетные счета	8 750		
Основное незавершенное производство	5 320	Прибыли и убытки	790
Баланс	80 870	Баланс	80 870

Сравнивая бухгалтерский баланс ОАО «Прометей» на конец отчетного периода с начальным балансом, можно заметить, что в результате произведенных хозяйственных операций валюта баланса уменьшилась на 7 830 тыс. руб., при этом равенство актива и собственного капитала и обязательств баланса сохранилось, потому что все хозяйственные операции отражались на двух взаимосвязанных счетах в одинаковой сумме методом двойной записи.

В бухгалтерском учете кроме двойной записи используют и *одинарные записи*. Одинарная запись используется на забалансовых счетах.

Пример 4. Организация приняла материалы в переработку на сумму 50 000 тыс. руб. В бухгалтерском учете организации будет составлена следующая бухгалтерская запись: дебет счета 003 «Материалы, принятые в переработку» 50 000 тыс. руб. При возврате материалов в учете будет составлена бухгалтерская запись: кредит счета «Материалы, принятые в переработку» 50 000 тыс. руб. Данная запись называется *униграфической*.

Записи, с помощью которых можно группировать информацию по экономическому содержанию в определенном порядке, называются *систематическими*. Систематические записи производятся в карточках, журналах-ордерах, ведомостях, Главной книге.

Хронологическая запись предусматривает отражение хозяйственных операций независимо от их содержания, с учетом только календарной очередности их оформления. Ее применение обеспечивает контроль за сохранностью документов, полнотой и правильностью разности по счетам за отчетный период.

Хронологические записи производят в журнале (книге) регистрации хозяйственных операций, где указывают номер, дату, содержание хозяйственной операции, корреспондирующие счета и суммы. Данные регистры применяются организациями при небольшом объеме хозяйственных операций.

В бухгалтерском учете может использоваться одновременно хронологическая и систематическая запись. В данной комбинации запись в учетном регистре называется комбинированной (синхронистической).

4.3. Счета синтетического и аналитического учета

В бухгалтерском учете информация, получаемая о состоянии и движении хозяйственных средств и источников их образования из счетов, открываемых на основании статей баланса, отражается в обобщенном виде. Счета, на которых состояние и движение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации отражаются в обобщенном виде и только в денежном выражении, называются *синтетическими*. Синтетические счета (греч. *synthetikos* – основанный на синтезе, сводный, обобщенный, объединенный) являются счетами первого порядка, к ним относятся «Основные средства», «Нематериальные активы», «Материалы», «Касса», «Расчеты с подотчетными лицами», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. Однако для оперативного управления финансово-экономической деятельностью организации, координации ее развития и контроля за сохранностью имущества собственности данных синтетического учета недостаточно, необходима подробная детализированная информация.

Для получения такой информации об объектах бухгалтерского учета применяют *аналитические счета* (от греч. *analytikos* – разложение, расчленение, разбор). Они открываются в дополнение к синтетическим счетам с целью детализации объектов учета. Так, в дополнение к синтетическому счету «Расчеты с подотчетными лицами» открываются аналитические счета на каждое подотчетное лицо. Кроме денежных аналитические счета могут содержать натуральные и трудовые измерители.

Учет в денежном выражении и натуральных измерителях ведется на аналитических счетах, отражающих товарно-материальные ценности. Например, к синтетическому счету «Материалы» открываются аналитические счета по видам кормов «Сенаж», «Силос», «Комбикорм», «Сено» и т. д.

Счета аналитического учета, так же как и синтетические счета, имеют строение в виде двусторонней таблицы. По ним также подсчитывают дебетовые и кредитовые обороты и выводят остаток на конец отчетного периода.

Учет активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации на синтетических счетах бухгалтерского учета называется *синтетическим*, а отражение их на аналитических счетах в детализированных показателях – *аналитическим*.

Аналитический учет – детализированное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации на аналитических счетах бухгалтерского учета.

Синтетический и аналитический учеты в организациях ведутся так, чтобы их показатели контролировали друг друга и в конечном итоге совпадали.

Между синтетическими и аналитическими счетами есть взаимосвязь. Начальный и конечный остатки синтетического счета должны быть равны общим суммам соответствующих остатков аналитических счетов, так как аналитические данные детализируют показатели синтетического учета. Обороты по дебету и кредиту синтетического счета должны быть равны соответствующим итогам оборотов по аналитическим счетам.

Данное равенство обусловлено тем, что на счетах аналитического учета записи производятся на основании тех же документов, что и записи на счетах синтетического учета, но с большей детализацией.

Рассмотрим особенности синтетических и аналитических счетов, а также взаимосвязь синтетического и аналитического учета на примере счета «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Пример. В активе баланса ОАО «Прометей» на начало отчетного периода по статье «Расчеты с покупателями и заказчиками» дебетовое сальдо составило 480 тыс. руб., в том числе по ОАО «Горещкий масло-сыродельный завод» – 200 тыс. руб., ОАО «Могилевский мяскокомбинат» – 280 тыс. руб. За отчетный период (операция б) на расчетный счет поступила задолженность от ОАО «Горещкий масло-сыродельный завод» – 180 тыс. руб., ОАО «Могилевский мяскокомбинат» – 270 тыс. руб. За отчетный период реализована готовая продукция и

начислена выручка (дебиторская задолженность покупателей) (операция 11). Всего – 8 100 тыс. руб., в том числе: ОАО «Горецкий масло-сыродельный завод» – 3 100 тыс. руб., ОАО «Могилевский мясокомбинат» – 5 000 тыс. руб.

Бухгалтерская проводка (запись) данных хозяйственных операций будет иметь следующий вид.

б. На расчетный счет организации поступила задолженность денежных средств от покупателей.

Дебет счета «Расчетные счета» 450 тыс. руб.

Кредит счета «Расчеты с покупателями и заказчиками» 450 тыс. руб.

В том числе:

от ОАО «Горецкий маслосыродельный завод» 180 тыс. руб.;

ОАО «Могилевский мясокомбинат» 270 тыс. руб.

11. Начислена выручка и задолженность покупателей за реализованную продукцию.

Дебет счета «Расчеты с покупателями и заказчиками» 8 100 тыс. руб.

Кредит счета «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» 8 100 тыс. руб.

В том числе:

ОАО «Горецкий маслосыродельный завод» 3 100 тыс. руб.;

ОАО «Могилевский мясокомбинат» 5 000 тыс. руб.

Схематично вышеизложенные хозяйственные операции можно отразить на открытых счетах бухгалтерского учета.

Счет (синтетический) «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Дебет	Кредит
Остаток <u>480</u>	б. 450
11. 8 100	
Обороты 8 100	Обороты 450
Остаток 8 130	

Счет (аналитический) ОАО «Горецкий масло-сыродельный завод»	
Дебет	Кредит
Остаток <u>200</u>	б. 180
11. 3 100	
Обороты 3 100	Обороты 180
Остаток 3 120	

Счет (аналитический) ОАО «Могилевский мясокомбинат»	
Дебет	Кредит
Остаток <u>280</u>	б. 270
11. 5 000	
Обороты 5 000	Обороты 270
Остаток 5 010	

Из приведенной выше схемы видно, что начальный остаток (сальдо) по синтетическому счету «Расчеты с покупателями и заказчиками» на начало месяца, составляющий 480 тыс. руб., равен сумме начальных остатков (сальдо) на аналитических счетах (180 тыс. руб. + 270 тыс. руб. = 480 тыс. руб.). Обороты по дебету и кредиту синтетического счета в размере 8 100 тыс. руб. и 450 тыс. руб. соответственно равны дебетовым и кредитовым оборотам по аналитическим счетам (3 100 тыс. руб. + 5 000 тыс. руб. = 8 100 тыс. руб. и 180 тыс. руб. + 270 тыс. руб. = 450 тыс. руб.). Конечный остаток синтетического счета (8 130 тыс. руб.) равен сумме остатков на аналитических счетах (3 120 тыс. руб. + 5 010 тыс. руб. = 8 130 тыс. руб.).

Кроме синтетических и аналитических счетов применяются субсчета. *Субсчет* – промежуточное учетное звено между синтетическими и аналитическими счетами. Субсчета относятся к счетам второго порядка. Учет на субсчетах ведется в денежном измерителе. Субсчета содержат более подробную информацию относительно синтетического счета, в развитие которого они открываются. Связь между синтетическим счетом, его субсчетами и аналитическими счетами можно рассмотреть на примере счета 10 «Материалы». Так, к его синтетическому счету открываются следующие субсчета:

- 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».

Например, в дополнение к субсчетам 3 «Топливо», 5 «Запасные части» открываются аналитические счета по видам топлива (дизельное топливо, бензин А-92, бензин А-95 и т. д.), видам запасных частей (аккумулятор, бензонасос и т. д.), которые детально отражают движение каждого вида материалов, запасных частей.

Рассмотрим взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами на примере строения синтетического счета «Готовая продукция» (рис. 4.5).

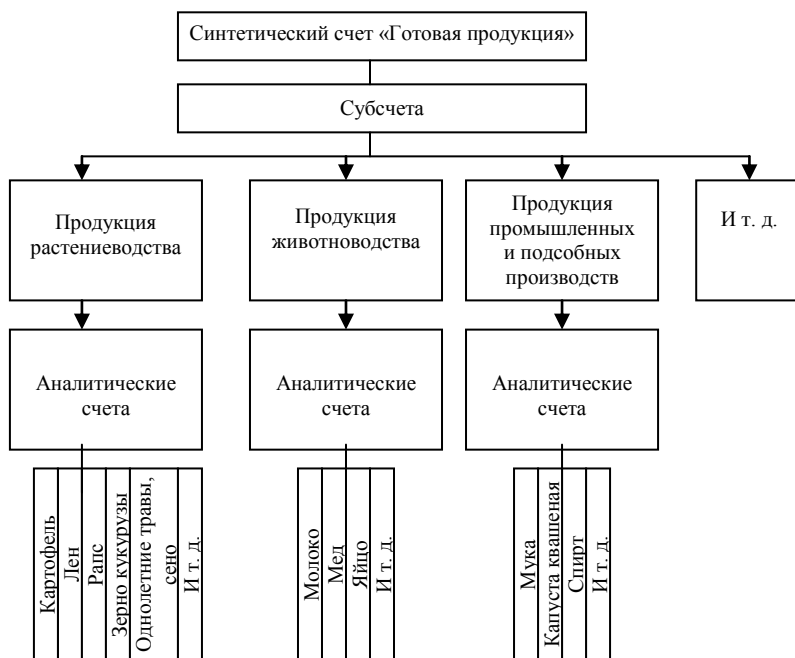


Рис. 4.5. Строение синтетического счета «Готовая продукция»

Основной взаимосвязи синтетических и относящихся к ним аналитических счетов является параллельность записей в них.

В этой взаимосвязи имеется общая особенность, которая была ранее установлена. Эта особенность также определяет равенство начальных и конечных остатков, оборотов по дебету и кредиту аналитических счетов по отношению к объединяющему их субсчету, а субсчетов – к соответствующему синтетическому счету.

4.4. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам, их построение и назначение

Проверка правильности и полноты отражения бухгалтерских записей на счетах обусловлена контролем за остатками, поступлением и использованием материальных ресурсов, а также оценкой состояния активов и источников их формирования.

Данная проверка на счетах бухгалтерского учета производится в таблицах специальной формы – оборотных ведомостях.

Оборотные ведомости служат для проверки тождественности синтетического и аналитического учета, правильности отражения записей на счетах бухгалтерского учета. Их составляют по синтетическим и аналитическим счетам.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета представляет собой итоги оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам (табл. 4.2).

Таблица 4.2. **Оборотная ведомость по синтетическим счетам за январь 20... г., тыс. руб.**

№ счета	Счет	Остаток на 1 января 20... г.		Обороты за январь 20... г.		Остаток на 1 февраля 20... г.	
		Дебет 3	Кредит 4	Дебет 5	Кредит 6	Дебет 7	Кредит 8
01	Основные средства	200 000				200 000	
10	Материалы	30 500		20 000	10 000	40 500	
43	Готовая продукция	40 000			4 000	36 000	
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	55 000		4 000	50 000	9 000	
50	Касса	300		10 000	9 520	780	
51	Расчетные счета	25 000		68 000	83 000	10 000	
58	Краткосрочные финансовые вложения	10 000				10 000	
71	Расчеты с подотчетными лицами	20		20		40	
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	21 000	20 000	10 000	18 000	3 000	10 000
80	Уставный капитал		120 000		10 000		130 000
67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам		60 000				60 000
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам		21 820	20 000			1 820
68	Расчеты по налогам и сборам		55 000	20 000			35 000
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		85 000	33 000	20 000		72 000
70	Расчеты с персоналом по оплате труда		10 000	9 500			500
84	Нераспределенная прибыль		10 000	10 000			
	Итого...	381 820	381 820	204 520	204 520	309 320	309 320

При составлении оборотной ведомости используются данные о начальных и конечных остатках синтетических счетов. Правильность записей на синтетических счетах проверяется с помощью трех пар равенств.

Первая пара равенств обусловлена тем, что дебетовый остаток на начало отчетного периода составляет актив баланса (гр. 3), а кредитовый на начало отчетного периода – собственный капитал и обязательства (гр. 4). Как известно, в балансе итоги актива и собственного капитала и обязательств равны между собой (гр. 3 и гр. 4).

Вторая пара равенств (гр. 5 и гр. 6) обусловлена применением метода двойной записи, при котором каждая хозяйственная операция записывается в одинаковой сумме по дебету и кредиту соответствующих счетов, поэтому сумма оборотов по дебету всех счетов должна быть равна сумме оборотов по кредиту всех счетов. *Третья пара равенств* (гр. 7 и гр. 8) объясняется так же, как и первое равенство итогов актива и собственного капитала и обязательств баланса, только на конец месяца (остаток на конец месяца).

Равенство итогов всех трех пар колонок оборотной ведомости по синтетическим счетам имеет контрольное значение, так как оно свидетельствует о правильности записей на счетах бухгалтерского учета. Однако кроме оборотной ведомости по синтетическим счетам используются оборотные ведомости по счетам аналитического учета для обнаружения ошибок, которые не нарушают принципа двойной записи. По аналитическим счетам оборотные ведомости составляются по данным текущего аналитического счета.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам могут составляться в денежном выражении. Такие формы имеют оборотные ведомости по аналитическим счетам, открываемым к синтетическим счетам по учету расчетных операций (расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, дебиторами, кредиторами и т. д.). Если аналитический учет ведется только в денежном выражении, то оборотная ведомость по аналитическим счетам составляется по форме синтетических счетов. Если аналитический учет ведется в денежном и натуральном выражении, то в форме оборотной ведомости по аналитическим счетам дополнительно предусмотрены колонки для натуральных измерителей с указанием единицы измерения. Оборотная ведомость по аналитическим счетам, предназначенным для учета товарно-материальных ценностей (материалов, готовой продукции и т. д.), приведена в табл. 4.3.

Таблица 4.3. **Оборотная ведомость по аналитическим счетам
к счету 10 «Материалы» за январь 20... г., тыс. руб.**

Аналитический счет	Единица измерения	Цена за единицу, тыс. руб.	Остаток на 1 января 20... г.		Обороты за январь 20... г.				Остаток на 1 февраля 20... г.	
			количество	сумма	приход		расход		количество	сумма
					количество	сумма	количество	сумма		
Материал «А»	кг	3	2000	6000	1000	3000	—	—	3000	9000
Материал «Б»	кг	5	4100	20 500	1000	5000	2000	10 000	3100	15 500
Материал «С»	кг	8	500	4000	1500	12 000	—	—	2000	16 000
Итого...	—	—	—	30 500	—	20 000	—	10 000	—	40 500

Главная особенность оборотных ведомостей по аналитическим счетам состоит в том, что общие итоги оборотов и остатков каждой оборотной ведомости по аналитическим счетам подсчитываются в суммовом выражении и соответственно равны оборотам и остаткам синтетического счета в оборотной ведомости по синтетическим счетам (см. табл. 4.2).

На основании данных оборотных ведомостей по аналитическим счетам осуществляется контроль за остатками, поступлением и расходом товарно-материальных ценностей, а также за состоянием дебиторской и кредиторской задолженностей.

Остатки товарно-материальных ценностей, исчисленные в оборотных ведомостях по аналитическим счетам, сверяются с данными остатков сальдовых ведомостей. В них отсутствуют показатели оборотов, что упрощает их составление (табл. 4.4).

Таблица 4.4. **Сальдовая ведомость по счету 43 «Готовая продукция»
за январь 20... г., тыс. руб.**

Продукция, ц	Цена, тыс. руб.	Сальдо на 1 января 20... г.		Сальдо на 1 февраля 20... г.	
		количество	сумма	количество	сумма
Ячмень	10	840	8 400	440	4 400
Овес	9	1 200	10 800	1 200	10 800
Пшеница	13	1 600	20 800	1 600	20 800
Итого...	—	—	40 000	—	36 000

Они составляются на основании таксировки остатков в количественном выражении, заполненных материально ответственными лицами в соответствии с данными карточки или книги складского учета (цена за единицу и общая сумма материальных ценностей проставляются работником бухгалтерии).

При журнально-ордерной форме учета сведения об оборотах активов и собственного капитала и обязательств организации получают из шахматной оборотной ведомости. Она составляется на основе данных регистрационного журнала, где заранее установлена корреспонденция счетов. В данной ведомости сумму итога оборота записывают на пересечении строки и колонки, в которых указаны корреспондирующие счета, сумма записывается только один раз методом двойной записи по дебету одного и кредиту другого взаимосвязанного с ним счета, поэтому итог оборотов всех дебетуемых счетов равняется итогу оборотов всех кредитуемых счетов.

Пример. Пересечение строки дебета счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» с гр. 5 счета «Расчетные счета» показывает, что оплата поставщикам за приобретенные материалы отражается следующей бухгалтерской проводкой (записью).

Дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 20 000 тыс. руб.

Кредит счета «Расчетные счета» 20 000 тыс. руб.

Из вышеприведенного примера видно, что на пересечении строки и графы в шахматной оборотной ведомости записывается итог сумм записей по одной корреспонденции счетов.

Равенство сумм на пересечении итоговых строк по дебету и кредиту показывает, что ведомость составлена правильно. Шахматная ведомость наглядно показывает изменения состояния активов и источников их образования (табл. 4.5).

Таблица 4.5. Шахматная оборотная ведомость по счетам синтетического учета за январь 20... г., тыс. руб.

Дебет счетов	Кредит счетов							
	10 «Материалы»	20 «Основное производство»	50 «Касса»	51 «Расчетные счета»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Итого по дебету счета
1	2	3	4	5	6	7	8	9
10 «Материалы»							30 000	30 000
20 «Основное производство»	25 000				12 000			37 000

1	2	3	4	5	6	7	8	9
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»				20 000				20 000
50 «Касса»				10 000				10 000
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»			10 000			1 500		11 500
68 «Расчеты по налогам и сборам»				1 500				1 500
43 «Готовая продукция»		45 000						45 000
Итого по кредиту счета	25 000	45 000	10 000	31 500	12 000	1 500	30 000	155 000

Шахматная оборотная ведомость используется в качестве вспомогательной рабочей таблицы, так как в ней обобщаются обороты по корреспондирующим счетам и раскрывается их содержание. Она позволяет контролировать составление бухгалтерских проводок и гарантирует точную запись суммы по дебету и кредиту корреспондирующих счетов.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение счета бухгалтерского учета.
2. Раскройте строение и содержание активных счетов.
3. Как определить конечное сальдо активного счета?
4. Раскройте строение и содержание пассивных счетов.
5. Как исчислить конечное сальдо пассивного счета?
6. Дайте обоснование двойной записи на счетах. В чем заключается ее контрольное значение?
7. Порядок определения корреспонденции счетов.
8. Дайте определение бухгалтерской проводки.
9. Перечислите виды бухгалтерских проводок.

10. Раскройте назначение и взаимосвязь аналитических и синтетических счетов.

11. Дайте определение субсчета.

12. Какие записи называются хронологическими и систематическими?

13. Раскройте назначение и взаимосвязь аналитических и синтетических счетов.

14. Для чего предназначены оборотные ведомости? Охарактеризуйте их построение.

15. Какая существует взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета и балансом?

16. Раскройте строение и содержание шахматной оборотной ведомости.

Глава 5. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

5.1. Принципы классификации счетов, ее формирование и содержание

Проблема классификации счетов бухгалтерского учета является весьма актуальной, поскольку служит основой формирования плана счетов. Теоретической и методологической основой классификации счетов бухгалтерского учета, построения и применения плана счетов является совокупность нормативных актов и отдельных правовых норм, регламентирующих бухгалтерский учет. Классификация счетов бухгалтерского учета – это группировка счетов бухгалтерского учета по определенным признакам и установление общих свойств или различий разных групп счетов с целью их изучения и правильного применения.

В. Ф. Палий считает, что классификацию счетов бухгалтерского учета необходимо рассматривать как метод исследования их общих сущностных характеристик, степени их различия, назначения и содержания, выявления тенденций развития системы счетов, понимания и изучения структуры бухгалтерского учета и основных направлений ее дальнейшего развития и совершенствования [16].

М. И. Кутер отмечает, что классификация сводится не к упорядочению фиксированного набора бухгалтерских счетов, а состоит в конструировании системы счетов, основанной на исследовании производ-

ственно-хозяйственных и финансовых процессов, составляющих деятельность экономических субъектов, анализе потребности в информации для их отражения и выявления возможностей получения этой информации [8].

В. Д. Новодворский, А. Н. Хорин полагают, что любая классификация счетов преследует как минимум три цели:

показать природу того или иного счета (каждый счет может быть понят только в сравнении с другими счетами);

уметь использовать любой счет (т. е. правильно выбирать счет при составлении проводки);

иметь необходимые ориентиры при составлении плана счетов [11].

В бухгалтерском учете используется единая классификация счетов. Она основывается на экономической классификации средств, источников, процессов и составляется по признакам содержания, назначения и строения счетов, поэтому счета бухгалтерского учета классифицируются по следующим признакам: *назначению и структуре, отношению к балансу и экономическому содержанию.*

Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию предусматривает установление перечня счетов, необходимого и достаточного для регистрации всех хозяйственных операций экономического субъекта в рамках его функционирования, а также направлена на группировку имущества организации, источников его формирования и производственных процессов по их экономической роли в производственно-финансовой деятельности.

Классификация бухгалтерских счетов по структуре и назначению позволяет исследовать и группировать все счета по типу учитываемой на них информации, строению, способам расчета оборотов и остатков, организации аналитического учета.

5.2. Классификация счетов по назначению и структуре

Классификация счетов по назначению и структуре показывает построение счетов, порядок учета хозяйственных операций на них. По назначению и структуре счета бухгалтерского учета делятся на группы: основные, регулирующие, операционные (рис. 5.1).

Основные счета применяются для учета наличия и движения имущества (активов) организации и источников его образования. С помощью информации, которая содержится на основных счетах, осуществляется контроль за использованием материальных ценностей, денежных средств, дебиторской задолженности, а также состоянием

обязательств (капитал, резервы и кредиторская задолженность). Счета данной группы при наличии остатка отражаются в активе или собственном капитале и обязательствах баланса. По структуре они подразделяются на активные, пассивные и активно-пассивные, а по назначению – на инвентарные, неинвентарные, денежные, счета капитала, резервов и расчетные.

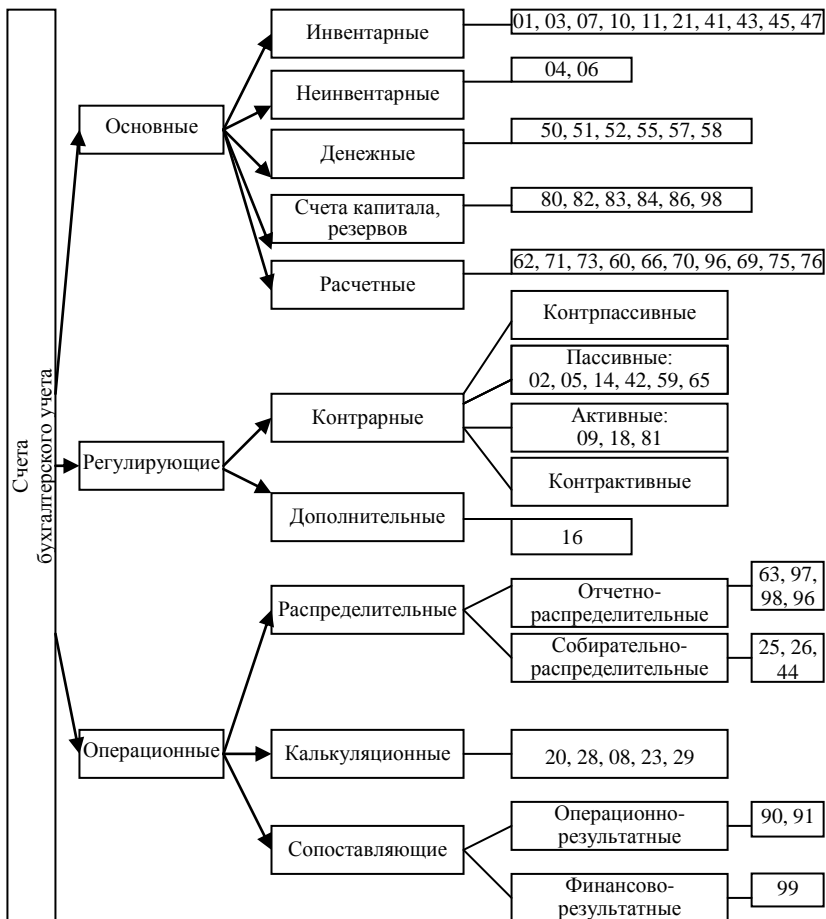


Рис. 5.1. Классификация счетов бухгалтерского учета по структуре и назначению

Инвентарные счета предназначены для учета материального имущества. В данную подгруппу входят следующие основные счета 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары».

Все вышеперечисленные инвентарные счета по отношению к балансу являются *активными*. Они имеют одинаковую структуру и могут иметь только дебетовое сальдо, а остатки отражаются в активе баланса. По дебету счетов показываются начальный и конечный остатки, поступление материальных ресурсов, а по кредиту – их выбытие. Фактическое наличие остатков (сальдо) выявляется при проведении инвентаризации, поэтому счета называются инвентарными.

К *неинвентарным* относится активный счет 04 «Нематериальные активы». На нем учитывают приобретенные организацией за плату патенты, лицензии, торговые марки, товарные знаки, права на пользование земельными участками, природными ресурсами, ноу-хау, программные продукты, брокерские места и т. д.

Денежные счета предназначены для учета денежных средств: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути», 58 «Краткосрочные финансовые вложения». Эти счета *активные*, аналитических счетов не имеют, учет на них ведется только в денежном выражении.

Счета капитала, резервов предназначены для учета источников собственных средств (собственного капитала и резервов): 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование». Эти счета являются *пассивными*. Сальдо по ним может быть только кредитовым. Оборот по кредиту показывает увеличение источников средств, а по дебету – уменьшение источников средств. Остатки по данным счетам отражаются в собственном капитале и обязательствах баланса.

Расчетные счета предназначены для отражения дебиторской и кредиторской задолженностей организаций. Дебиторская задолженность учитывается на *активных* счетах: 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Кредиторская задолженность учитывается на следующих *пассивных* счетах: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с

персоналом по оплате труда». Из вышеизложенного видно, что расчетные счета могут иметь структуру активных и пассивных, а также активно-пассивных счетов в зависимости от состояния расчетов. Учет на расчетных счетах ведется в аналитическом разрезе, т. е. по каждой организации, подотчетному лицу или платежу. Если остаток (сальдо) на аналитическом счете дебетовый, то это означает, что у организации есть должники (дебиторы, дебиторская задолженность), а если остаток (сальдо) кредитовый, то у данной организации существует задолженность перед другими организациями (кредиторы, кредиторская задолженность). Отдельные счета расчетов предназначены для одновременного отражения дебиторской и кредиторской задолженностей. По структуре такие счета являются *активно-пассивными*. Остаток (сальдо) на активно-пассивных счетах в балансе показывается развернуто, т. е. дебетовый остаток – в активе баланса, а кредитовый – в пассиве. К таким счетам относятся: 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Регулирующие счета применяются для уточнения (регулирования) отдельных видов средств и источников их формирования, учтенных на основных счетах. Они не имеют самостоятельного значения, и их открывают только в дополнение к основным счетам. Их основное назначение – учет сумм дооценки, уценки, регулирующих первоначальную стоимость активов организации в связи с действием инфляционных процессов; учет изменений балансовой стоимости ценных бумаг; увеличение дебиторской задолженности или же сомнительных долгов. Регулирующие счета подразделяются на *дополнительные* и *контрарные*.

Контрарные счета подразделяются на контрактивные и контрпассивные. *Контрактивные* счета противостоят основным активным счетам и являются по структуре пассивными. К ним относятся счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 14 «Резервы под снижение стоимости запасов», 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 65 «Отложенные налоговые обязательства», 42 «Торговая наценка». Данные счета противостоят основным активным счетам 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», 41 «Товары» и др.

Таким образом, регулирующие контрактивные счета используются для определения остаточной стоимости основных средств, нематериальных активов: вычитая сумму амортизации из первоначальной стоимости, определяют их остаточную стоимость, которая отражается в итоге баланса.

В бухгалтерском балансе сальдо, учтенное на регулирующих счетах, не отражается. *Контрпассивные счета* используются для регулирования сальдо пассивных счетов, поэтому по структуре они активные. К ним относятся счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» – для учета собственных акций, выкупленных у акционеров (участников); 75 «Расчеты с учредителями» – при выходе учредителя из состава учредителей организации, что приводит к уменьшению уставного фонда – счет 80 «Уставный капитал»; 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» – он регулирует счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Вычитая из оборота данного счета сумму налога на добавленную стоимость, перечисленную поставщикам при приобретении материальных ценностей, исчисляют фактическую сумму, подлежащую уплате в бюджет налога на добавленную стоимость.

Счет 09 «Отложенные налоговые активы» предназначен для отражения наличия и движения отложенных налоговых активов. Остаток по данному счету показывает, что в последующие отчетные периоды его сумма уменьшит сумму прибыли будущих периодов.

Дополнительные регулирующие счета применяются для регулирования учетной стоимости материально-производственных запасов. По структуре они являются активными. К ним относится счет 16 «Отклонение в стоимости материалов», который регулирует (уточняет) счет 10 «Материалы» на сумму затрат, связанных с заготовлением (приобретением) материалов. Суммы отклонений ежемесячно относятся на те же счета, на которые были списаны материалы по учетным ценам.

Операционные счета предназначены для учета хозяйственных процессов. Они подразделяются на следующие подгруппы: распределительные, калькуляционные и сопоставляющие.

Распределительные счета предназначены для учета затрат, которые невозможно в момент их начисления отнести на объекты учета затрат и калькуляции. Они делятся на собирательно-распределительные и отчетно-распределительные.

Собирательно-распределительные счета используются для учета

расходов, связанных с управлением и организацией процесса производства и затрат, связанных с реализацией продукции, их последующим ежемесячным распределением на объекты учета в соответствии с принятой методикой. По структуре они являются активными. К данной группе относится счет 25 «Общепроизводственные затраты», на котором по дебету в течение месяца учитываются затраты, связанные с обслуживанием и управлением бригад, ферм, цехов и организаций, распределяющихся с кредита этих счетов и относящихся на себестоимость отдельных видов продукции, услуг в определенной доле в соответствии с выбранной методикой распределения, отраженной в учетной политике организации. На счете 26 «Общехозяйственные затраты» учитываются затраты, связанные с управлением организации, которые в конце отчетного периода списываются с кредита счета в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». К данной группе относится счет 44 «Расходы на реализацию». На нем отражаются расходы, связанные с реализацией готовой продукции, а также издержки обращения, связанные с торгово-сбытовой деятельностью организации, которые подлежат распределению и включению в полную (коммерческую) себестоимость реализованной продукции, товаров.

Отчетно-распределительные счета предназначены для разграничения расходов и доходов между смежными отчетными периодами (месяц, квартал, год) с целью их равномерного включения в издержки производства и обращения (счета 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов», 96 «Резервы предстоящих платежей», 63 «Резервы по сомнительным долгам»). Применение данных счетов обусловлено использованием метода соответствия. Он предусматривает отнесение фактов хозяйственной жизни к тому отчетному периоду, в котором они имеют место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с данными хозяйственными операциями.

Отчетно-распределительные счета по своей структуре могут быть активными и пассивными.

Активным является счет 97 «Расходы будущих периодов». По дебету данного счета отражаются затраты, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (расходы, связанные с освоением и подготовкой производств новых видов продукции и технологических процессов; расходы на освоение новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы); расходы на рекультивацию земель; уплаченная вперед подписка на газеты и журна-

лы). В дальнейшем с кредита счета указанные расходы равными долями списываются при наступлении времени, к которому относятся эти расходы, в дебет счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и др. Остаток (сальдо) по счету 97 «Расходы будущих периодов» может быть только дебетовым. Он показывает несписанную сумму данных расходов и отражается в активе баланса по статье «Незавершенное производство». *Пассивным* отчетно-распределительным является счет 98 «Доходы будущих периодов», по кредиту которого отражается информация о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, о предстоящих поступлениях задолженности по недостаткам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, о разницах между суммами, подлежащими взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающего имущества. Суммы полученных (начисленных) доходов, относящихся к будущим периодам, отражаются по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», счетов по учету расчетов и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», а по дебету счета 98 отражают списание этих сумм на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти доходы. На пассивном счете 96 «Резервы предстоящих платежей» по кредиту счета отражаются суммы начисленных резервов для осуществления затрат, относящихся к данному периоду, которые будут произведены в последующих периодах. По кредиту данного счета формируется резерв на оплату отпусков работников, на ремонт техники. Данный резерв создается для покрытия расходов, которые могут появиться в будущих отчетных периодах. Он создается по усмотрению организации.

Калькуляционные счета предназначены для учета производственных затрат и определения фактической себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. По дебету калькуляционных счетов учитывают фактические затраты, а по кредиту – выход продукции в течение месяца, года – по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости. В конце месяца, года нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость доводится до фактической себестоимости двумя методами (красного сторно и дополнительной записи). Метод красного сторно используется, если фактическая себестоимость ниже нормативно-прогнозной (плановой). На сумму калькуляционной разницы составляется проводка красными чернилами. Если фактическая себестоимость выше нормативно-прогнозной (плановой), то на сумму калькуляционной разницы составляется дополнительная про-

водка. Исчисление себестоимости единицы произведенной продукции, оказанных услуг называется калькуляцией, поэтому счета получили название калькуляционных. Остаток (сальдо) на этих счетах может быть только дебетовым, и он показывает затраты незавершенного производства. Примеры калькуляционных счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 28 «Брак в производстве» и др.

Сопоставляющие (результативные) счета предназначены для учета и выявления финансовых результатов (прибылей и убытков) отдельных хозяйственных операций или всей хозяйственной деятельности организации.

В группе сопоставляющих выделены операционно-результатные и финансово-результатные счета.

Операционно-результатные счета включают счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы». По отношению к балансу данные счета являются *активно-пассивными*. Они закрываются в каждом отчетном периоде, поэтому остатков не имеют и в балансе не отражаются.

На примере счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» рассмотрим схему операционно-результатных счетов. По дебету данного счета отражается фактическая себестоимость реализуемой продукции; суммы начисленных налогов (НДС, акцизов и др.); расходы, связанные с реализацией продукции, оказанием услуг; управленческие расходы, а по кредиту – сумма выручки за реализованную продукцию. Разность между кредитовым и дебетовым оборотом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» будет представлять собой финансовый результат от реализации – прибыль или убыток. Превышение кредитового оборота над дебетовым свидетельствует о полученной прибыли в процессе реализации, а превышение дебетового оборота над кредитовым – об убытке. Полученный финансовый результат (прибыль или убыток) ежемесячно (заключительными оборотами) списывается на финансово-результатный счет 99 «Прибыли и убытки». Дебетовый остаток (убыток) списывается с кредита счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки», а кредитовый остаток (прибыль) отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки». После отражения вышеуказанных операций счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» закрывается, поэтому остатка (сальдо) на отчетную дату не имеет и в балансе не отражается.

Методика отражения учетных записей и по счету 91 «Прочие доходы и расходы», который также является сопоставляющим (операционно-результатным), аналогичная. По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются расходы отчетного периода, непосредственно не связанные с текущей деятельностью организации, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности, а по кредиту счета отражаются доходы от реализации основных средств, ценных бумаг, излишки активов и др.

К *сопоставляющим (финансово-результатным) счетам* относится *активно-пассивный* счет 99 «Прибыли и убытки». Он предназначен для формирования и учета конечного финансового результата деятельности организации в отчетном периоде. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки, полученные от реализации продукции (работ, услуг), в корреспонденции с кредитом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», а также превышение расходов над доходами в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы». По кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» отражается прибыль организации с дебетом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Путем сопоставления за отчетный период итогов оборотов по дебету и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» определяется конечный финансовый результат от всех видов деятельности организации. Если сумма оборота по кредиту данного счета превышает сумму оборота по дебету счета, получена прибыль; в обратном случае – убыток, поэтому счет 99 «Прибыли и убытки» может иметь дебетовый (убыток) или кредитовый (прибыль) остаток. По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По отношению к балансу счета подразделяются на балансовые и забалансовые. *Балансовые* предназначены для учета активов (хозяйственных средств) и источников их образования, принадлежащих данной организации и имеющих корреспонденцию счетов между собой. Они отражаются в балансе организации, имеют двухзначный шифр.

Забалансовые счета используются для учета средств, находящихся в организации, но не принадлежащих ей, остатки по ним не показываются в балансе. Забалансовые счета имеют трехзначный шифр: 001 «Арендованные основные средства», 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработ-

ку», 004 «Товары, принятые на комиссию» и др. На забалансовых счетах применяется простая схема записи: приходные операции отражают в дебет счета, расходные – в кредит. Это означает, что при поступлении учитываемых объектов их приходят, а при выбытии – списывают.

Главная особенность забалансовых счетов заключается в том, что они обеспечивают контроль за движением, сохранностью материальных ценностей, не принадлежащих данной организации, а содержащаяся информация на данных счетах необходима для оценки кредитоспособности и финансовой устойчивости (007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность», 008 «Обеспечения обязательств полученные», 009 «Обеспечения обязательств выданные» и т. д.).

В бухгалтерском учете на каждый забалансовый счет открывается карточка для учета движения материальных ценностей и контроля за отдельными операциями.

5.3. Классификация счетов по экономическому содержанию

Классификация счетов по их экономическому содержанию предусматривает выделение в отдельную группу счетов по учету ресурсов, источников формирования имущества и счетов процесса производства.

С учетом экономической сущности объектов учета счета группируются в соответствии с теми показателями, для учета которых они предназначены (рис. 5.2). По экономическому содержанию объекта бухгалтерские счета подразделяются на три группы:

- 1) счета для получения показателей имущества по составу и размещению (активов);
- 2) счета для получения показателей источников формирования имущества (капитала, резервов и обязательств);
- 3) счета для получения показателей по совершаемым хозяйственным операциям в процессах заготовления, производства и реализации.

Счета для получения показателей имущества по составу и размещению (активов) являются активными, их остатки отражаются в активе баланса, и они подразделяются на следующие счета:

- нематериальных активов;
- основных средств;
- готовой продукции, товаров, производственных запасов;
- денежных средств, краткосрочных финансовых вложений;
- средств в расчетах (дебиторской задолженности);
- отвлеченных средств.

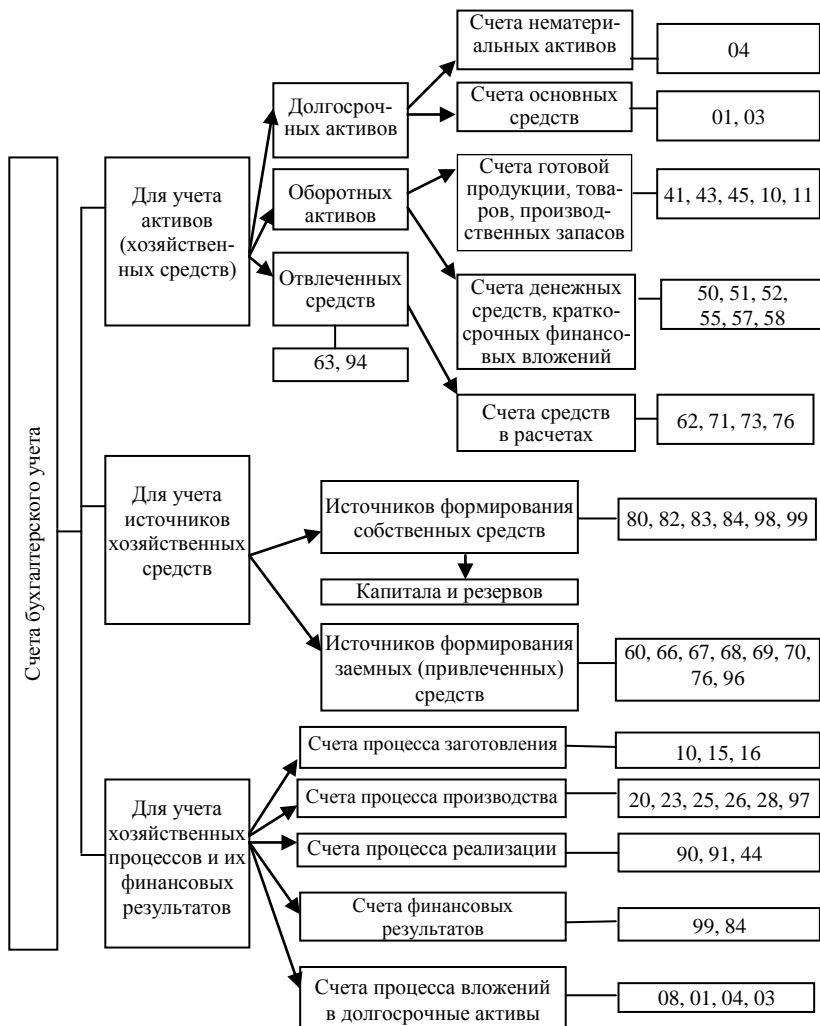


Рис. 5.2. Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию

Счет 04 «Нематериальные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов (программы для ЭВМ и компьютерные базы данных, лицензии, товарные

знаки, права пользования природными ресурсами и т. д.) организации.

Нематериальные активы представляют собой совокупность приобретенных средств и (или) созданных идентифицируемых ценностей, не имеющих материально-вещественной (физической формы), срок полезного использования которых составляет более одного года и которые применяются для производства товаров и оказания услуг. В балансе их показывают по остаточной стоимости.

Информация о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, а также полученных в финансовую аренду (лизинг), доверительное управление, отражается на счете 01 «Основные средства» и счете 03 «Доходные вложения в материальные активы». Счета являются активными, по дебету отражается начальный остаток, а также поступление основных средств, а по кредиту – их выбытие. Конечный дебетовый остаток (сальдо) по первоначальной стоимости основных средств отражается в активе баланса.

Учет готовой продукции осуществляется на счете 43 «Готовая продукция». По дебету данного счета отражается произведенная в организации продукция по фактической себестоимости, а по кредиту – ее выбытие (реализация, переработка и т. д.). Конечный остаток (сальдо) по счету 43 «Готовая продукция» дебетовый и отражается в активе баланса. Наличие и движение товаров (в том числе при транзите), а также наличие и движение отгруженной продукции, товаров, выручка от реализации которых определенное время не может быть признана, в бухгалтерском учете отражаются соответственно на счетах 41 «Товары» и 45 «Товары отгруженные». Конечный остаток (сальдо) дебетовый и показывается в активе баланса. *Производственные запасы* (семена, посадочный материал, корма, удобрения, средства защиты растений, животных, молодняк на выращивании и откорме и т. д.) учитываются на счетах 10 «Материалы» и 11 «Животные на выращивании и откорме» в оценке по фактической себестоимости их производства, заготовления, выращивания и откорма животных.

Информация о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях и иностранной валюте, а также краткосрочных финансовых вложений отражается на следующих счетах: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути», 58 «Краткосрочные финансовые вложения». Все вышеперечисленные счета активные, поэтому дебетовый остаток (сальдо) по ним отражается в активе баланса.

Для учета расчетов дебиторской задолженности (покупателей, заказчиков, подотчетных лиц) предназначены следующие счета: 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (дебиторская задолженность).

Счета учета дебиторской задолженности имеют только дебетовый остаток (сальдо), он отражается в активе баланса и показывает задолженность дебиторов.

Учет отвлеченных средств организации отражается на счетах 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 63 «Резервы по сомнительным долгам». Резерв по сомнительным долгам создается за счет доходов по текущей деятельности для списания дебиторской задолженности, признанной организацией безнадежной к получению. На счете 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» отражается информация о движении сумм по недостачам и потерям от порчи материалов, товаров, запасов, основных средств и другого имущества, кроме потерь имущества в результате стихийных бедствий. На данных счетах отражаются средства, отвлекаемые из хозяйственного оборота организации.

Счета для получения показателей источников формирования активов (имущества) подразделяется на счета, учитывающие собственные источники (счета капитала и резервов), а также другие собственные и приравненные к ним источники и счета по учету обязательств привлеченных (заемных) источников.

К счетам для учета *собственных источников* формирования имущества (капитала и резервов) относятся: 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (в части прибыли), 98 «Доходы

Счета по учету источников формирования активов (имущества) являются пассивными, по кредиту отражаются начальный остаток (сальдо), увеличение источников, а по дебету – их использование.

Конечный остаток (сальдо) записывается в раздел баланса «Собственный капитал и обязательства».

Счета хозяйственных процессов и их финансовых результатов предназначены для информации о процессах заготовления, производства, реализации, а также выявления финансовых результатов.

На *счетах учета процесса заготовления* учитывают затраты на приобретение производственных запасов, товаров и др. Заготовление материальных ценностей учитывается на счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов». По дебету вышеназванных счетов отражается покупная стоимость материальных ценностей, а также конечный остаток (сальдо). *Счета учета процесса производства* отражают затраты, связанные с производством продукции, выполненными работами и оказанными услугами. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) отражается на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов» и др. Затраты на данных счетах отражаются по дебету счетов по статьям и элементам, а по кредиту производят их списание.

Счета учета процесса реализации предназначены для отражения операций, связанных с реализацией готовой продукции: 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 44 «Расходы на реализацию». По дебету счета 44 «Расходы на реализацию» учитывают расходы, связанные с реализацией продукции, товаров, работ, услуг, а по кредиту – списание расходов.

По дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражается себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки, управленческие расходы на реализацию, а по кредиту – выручка от реализации. На счетах реализации виден финансовый результат (прибыль, убыток) хозяйственной деятельности. Для установления финансового результата по прочим хозяйственным операциям предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет результатов хозяйственных процессов показывает финансовые результаты (прибыли, убытки) от реализации продукции (работ,

услуг) и результаты процесса (заготовления, производства): 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль, непокрытый убыток».

Учет затрат (вложений) в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, иных долгосрочных активов, в том числе по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота (кроме птицы живой, зверей пушных, кроликов, пчелосемей, служебных собак, подопытных животных, которые учитываются как запасы), ведется по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», а с кредита счета списывают затраты по объектам, приобретенным за плату или построенным в дебет счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 03 «Доходные вложения в материальные активы». Сальдо по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции по приобретению или созданию основных средств, инвестиционной недвижимости, предметов финансовой аренды (лизинга), нематериальных активов, по формированию основного стада.

5.4. План счетов бухгалтерского учета

В основе организации и ведения бухгалтерского учета, своевременного и достоверного отражения в учете и отчетности всех хозяйственных операций, а также в единообразии построения бухгалтерского учета всех хозяйствующих субъектов лежит план счетов.

План счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов, разработанный организацией на основе Типового плана счетов бухгалтерского учета, установленного законодательством Республики Беларусь, с учетом отраслевых и других особенностей хозяйственной деятельности.

В Республике Беларусь действует Типовой план счетов бухгалтерского учета для организаций, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 и введенный в действие с 1 января 2012 г. (прил. 1), а также инструкция по его применению.

Типовой план счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета. Кроме синтетических счетов приводятся также и субсчета, которые открываются к отдельным

синтетическим счетам. Ведение счетов и указание их нумерации является обязательным для всех хозяйствующих субъектов, а использование в текущем учете субсчетов и аналитических счетов жесткой регламентации не предусматривает.

Планом счетов обязаны руководствоваться организации различных отраслей (промышленности, сельского хозяйства, транспорта и т. д.). Например, план счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях утверждается постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.

В плане счетов указываются наименования синтетических счетов и их шифры. Все они имеют двухзначный шифр (от 01 до 99), а забалансовые – трехзначный от 001 до 017. Из 99 счетов в Плане счетов задействовано 66. Некоторые синтетические счета имеют субсчета. Нумерация субсчетов однозначная, однако для кодирования субсчетов можно использовать двухзначный шифр. Нумерация осуществляется в пределах каждого синтетического счета. Аналитические счета в план счетов не включаются. Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из нормативных актов.

В плане все счета сгруппированы в восьми разделах, каждый объединяет определенное количество счетов по их экономическому содержанию и назначению. Сначала приводятся разделы счетов хозяйственных средств (активов) и процессов (I–V разделы), затем разделы счетов источников этих средств (VII) и финансовых результатов (VIII). Расчеты с различными юридическими и физическими лицами отражены в разделе VI.

В плане счетов отдельно выделены забалансовые счета. План счетов включает следующие разделы.

Раздел I «**Долгосрочные активы**» включает счета, предназначенные для учета основных средств, доходных вложений в материальные ценности, нематериальных активов, долгосрочных финансовых вложений, оборудования к установке и строительных материалов, вложений в долгосрочные активы.

Раздел II «**Производственные запасы**» представляет счета, на которых отражается информация о материалах, животных на выращивании и откорме, резервах под снижение стоимости запасов, заготовлении и приобретении материалов, отклонении в стоимости материалов, НДС по приобретенным товарам, работам, услугам.

Раздел III «**Затраты на производство**» содержит счета, на которых учитываются постоянные, переменные и другие виды затрат, а также выход готовой продукции, выполненные работы, оказанные услуги.

К ним относятся счета по учету затрат основного производства, вспомогательных производств, обслуживающих производств и хозяйств и др.

В разделе IV **«Готовая продукция и товары»** отражены счета по учету товаров, готовой продукции, торговой наценки, расходов на реализацию, товаров отгруженных, долгосрочных активов, предназначенных для реализации.

В раздел V **«Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения»** включены счета, на которых обобщается информация о движении денежных средств и краткосрочных финансовых вложениях (касса, расчетные, валютные, специальные счета в банках, денежные средства в пути, краткосрочные финансовые вложения и т. д.).

Раздел VI **«Расчеты»** включает счета, на которых отражается состояние всех видов расчетов с юридическими и физическими лицами (расчеты с поставщиками и подрядчиками, расчеты с покупателями и заказчиками, отложенные налоговые обязательства, расчеты по краткосрочным кредитам и займам, расчеты по налогам и сборам, расчеты с персоналом по оплате труда и т. д.).

Раздел VII **«Собственный капитал»** содержит счета по учету собственных источников формирования средств организации (уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) и т. д.).

В разделе VIII **«Финансовые результаты»** отражены счета, предназначенные для определения и использования финансовых результатов (доходы и расходы по текущей деятельности, прочие доходы и расходы, прибыли и убытки и т. д.).

Инструкция по использованию устанавливает единые подходы к применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В них отражается краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов, а также раскрывается экономическое содержание и назначение каждого счета, приводится перечень типовых счетов корреспонденции с другими синтетическими счетами.

Данный план счетов обязаны применять все организации независимо от организационно-правовых форм и форм собственности (за исключением банков и бюджетных организаций). Он обеспечивает единство методологии бухгалтерского учета в различных отраслях народного хозяйства.

План счетов бухгалтерского учета предусматривает возможность

введения финансового и управленческого учета. На основе единого плана счетов каждая организация может разработать свой рабочий план счетов, однако шифры синтетических счетов, установленные в едином плане, не могут быть изменены. Для учета специфических операций организация может по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь вводить дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов. Вводить субсчета и аналитические счета организации могут самостоятельно исходя из потребностей управления финансово-хозяйственной деятельностью.

Контрольные вопросы

1. Какие признаки обуславливают классификацию счетов бухгалтерского учета?
2. Какова сущность классификации счетов по экономическому содержанию?
3. Какова классификация счетов по их назначению и структуре?
4. На какие группы подразделяются счета по назначению и структуре?
5. Охарактеризуйте основные, регулирующие и операционные счета.
6. В чем заключается отличие контрарных счетов от дополнительных?
7. Изложите сущность собирательно-распределительных и отчетно-распределительных счетов.
8. Дайте определение и характеристику калькуляционным счетам.
9. Какие характерные особенности присущи сопоставляющим результатным счетам?
10. Какие счета относятся к операционно-результатным, финансово-результатным?
11. Дайте характеристику забалансовым счетам. Каковы особенности ведения этих счетов?
12. Дайте определение плану счетов.
13. Перечислите разделы плана.
14. Какие подходы к применению плана счетов предусматривает инструкция по его использованию?

Глава 6. ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

6.1. Учет процесса заготовления

Процесс заготовления представляет собой систему экономических событий, включающих приобретение организацией у поставщиков сырья и материалов, товаров, инструментов, оборудования, основных средств и других материальных ценностей, обеспечивающих непрерывность процесса производства. В результате процесса заготовления в собственность организации поступают основные и оборотные средства. В бухгалтерском учете расходы, связанные с приобретением основных средств, выделяются в самостоятельный учетный объект.

В процессе заготовления организации заключают договоры с поставщиками на поставку товарно-материальных ценностей (ТМЦ) по покупной стоимости, поэтому все операции, связанные с процессом заготовления, отражаются в учете в соответствии с условиями, определенными в договорах (объемы поставок, цены, суммы НДС, условия перехода ТМЦ в собственность покупателя, порядок и формы расчетов, санкции за несоблюдение условий договора и т. д.), на основании первичных документов, выписываемых поставщиками и транспортными организациями (счета-фактуры, платежные требования, платежные поручения, товарно-транспортные накладные и т. д.). Кроме покупной стоимости ТМЦ, организации возмещают расходы, связанные с их приобретением.

Затраты, связанные с закупкой и доставкой сырья, материалов и других ТМЦ, называются *транспортно-заготовительными расходами* (услуги транспортных организаций, расходы по погрузке, разгрузке, таможенные пошлины и сборы, страхование грузов, расходы по командировкам и т. д.).

Фактическая себестоимость заготовления ТМЦ складывается из покупной стоимости (цена поставщиков) и затрат, связанных с их доставкой (транспортно-заготовительных расходов). Исходя из этого перед бухгалтерским учетом процесса заготовления стоят следующие задачи: контролировать выполнение договорных обязательств; правильно и своевременно определять объем заготовления, фактическую себестоимость приобретенных ТМЦ. В плане счетов бухгалтерского учета наличие и движение ТМЦ отражается на счетах 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары», 43 «Го-

Первая операция. Поступили в организацию материалы. Их договорная стоимость – 200 тыс. руб., в том числе материал «А» – 30 т по цене 3 тыс. руб/т на сумму 90 тыс. руб.; материал «Б» – 22 т по цене 5 тыс. руб/т на сумму 110 тыс. руб.; налог на добавленную стоимость по приобретенным материалам – 40 тыс. руб. Поступившие материальные ценности оприходованы на склад, оплата не произведена. Сумму договорной стоимости материалов следует отразить по дебету счета 10 «Материалы», налог на добавленную стоимость – по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и одновременно на общую сумму кредитовать счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В результате данной хозяйственной операции в организации увеличились запасы материалов, а также одновременно возросла задолженность перед поставщиком в размере договорной стоимости материалов и суммы НДС. Схема отражения данной операции на счетах бухгалтерского учета выглядит следующим образом: дебет счетов 10 «Материалы» 200 тыс. руб., 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» 40 тыс. руб., кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 240 тыс. руб.

Вторая операция. Расходы на транспортировку материалов по железной дороге от поставщика до организации-покупателя составили 12 тыс. руб.

В том числе налог на добавленную стоимость по услугам железной дороги согласно предъявленному счету-фактуре 2 тыс. руб. Данная операция показывает, что железная дорога оказала покупателю материальные услуги по перевозке (транспортно-заготовительные расходы).

Дебет счетов 10 «Материалы» 10 тыс. руб., 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» 2 тыс. руб., кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 12 тыс. руб.

Третья операция. Перечислены с расчетного счета денежные средства в счет погашения кредиторской задолженности поставщику за ТМЦ в сумме 240 тыс. руб., в том числе НДС 40 тыс. руб., а также железной дороге за доставку ТМЦ 12 тыс. руб., в том числе НДС 2 тыс. руб.

Данная операция отражается следующей бухгалтерской проводкой (записью): дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 252 тыс. руб., кредит счета 51 «Расчетные счета» 252 тыс. руб.

Таким образом, фактическая себестоимость приобретения и заго-

товления ТМЦ включает их учетную (договорную) стоимость (без НДС) и сумму транспортно-заготовительных расходов.

Определение фактической себестоимости приобретения ТМЦ необходимо для калькулирования себестоимости произведенной продукции. При исчислении фактической себестоимости поступивших ТМЦ необходимо установить сумму транспортно-заготовительных расходов (ТЗР), приходящихся на каждое наименование ценностей, для чего определяют их процент на учетной (договорной) стоимости материальных ценностей:

$$K = \frac{10 \text{ тыс. руб.} \cdot 100 \%}{200 \text{ тыс. руб.}} = 5 \%$$

Находим сумму ТЗР, приходящуюся на материал «А»:

$$\frac{90 \text{ тыс. руб.} \cdot 5 \%}{100 \%} = 4,5 \text{ тыс. руб.}$$

Вычисляем сумму ТЗР, приходящуюся на материал «Б»:

$$\frac{100 \text{ тыс. руб.} \cdot 5 \%}{100 \%} = 5,5 \text{ тыс. руб.}$$

Транспортно-заготовительные расходы могут распределяться не только пропорционально учетной (договорной) стоимости материалов, но и по другим признакам, отраженным в учетной политике организации (табл. 6.1).

Таблица 6.1. **Определение фактической себестоимости заготовления товарно-материальных ценностей, тыс. руб.**

Показатель	Материал «А»		Материал «Б»	
	на все количество (30 т)	на 1 т	на все количество (22 т)	на 1 т
Учетная (договорная) стоимость	90	3	110	5
Транспортно-заготовительные расходы	4,5	0,15	5,5	0,25
Фактическая себестоимость	94,5	3,15	115,5	5,25

Четвертая операция. На изготовление строительных материалов в основное производство отпущен материал «А» в количестве 20 т по

учетным (договорным) ценам на сумму 60 тыс. руб. Данная операция отражается следующей бухгалтерской проводкой (записью).

Дебет счета 20 «Основное производство» 60 тыс. руб.

Кредит счета 10 «Материалы» 60 тыс. руб.

Пятая операция. Отнесена на себестоимость изготавливаемых строительных материалов в основном производстве доля транспортно-заготовительных расходов, приходящихся на израсходованные по учетным (договорным) ценам материалы. Расчет распределения отклонений фактической себестоимости от учетных цен произведен по каждому виду материалов «А» и «Б» (расчет см. выше).

Дебет счета 20 «Основное производство» 3 тыс. руб.

Кредит счета 10 «Материалы» 3 тыс. руб.

Для определения суммы ТЗР, которую необходимо отнести на основное производство, следует умножить учетную стоимость израсходованных материалов на процент ТЗР, приходящихся на единицу учетной стоимости заготовленных материальных ценностей.

$$\text{В нашем случае: } \frac{60 \text{ тыс. руб.} \cdot 5 \%}{100 \%} = 3 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, израсходованный материал «А» списан в затраты основного производства по фактической себестоимости его заготовления: 60 тыс. руб. + 3 тыс. руб. = 63 тыс. руб. Оставшаяся сумма отклонений по материалу «А» – 1,5 тыс. руб. (4,5 тыс. руб. – 3 тыс. руб.), приходится на его остаток по учетным ценам 30 тыс. руб. (90 тыс. руб. – 60 тыс. руб.).

Остаток материалов определяют по аналитическим счетам (табл. 6.2).

Таблица 6.2. **Оборотная ведомость по аналитическим счетам, тыс. руб.**

Аналитические счета	Единица измерения	Учетная цена, тыс. руб.	Остаток на начало месяца		Обороты за месяц				Остаток на конец месяца	
					Приход		Расход			
					Количество	Сумма	Количество	Сумма	Количество	Сумма
Материал «А»	т	3	–	–	30	90	20	60	10	30
Материал «Б»	т	5	–	–	22	110	–	–	22	110
Транспортно-заготовительные расходы						10		3	–	7
Итого...					–	210	–	63		147

Данные оборотной ведомости показывают, что фактическая себестоимость поступивших материалов составила 210 тыс. руб. (90 тыс. руб. + 110 тыс. руб. + 10 тыс. руб.), а израсходованных материалов – 63 тыс. руб. (60 тыс. руб. + 3 тыс. руб.), остаток материалов – 147 тыс. руб. (30 тыс. руб. + 110 тыс. руб. + 7 тыс. руб.).

Рассмотрим второй вариант процедуры учета заготовления ТМЦ на счетах бухгалтерского учета с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» предназначен для учета затрат на заготовление и приобретение ТМЦ, перешедших в собственность организации-покупателя, а также для учета их распределения на стоимость ТМЦ по учетным ценам и отклонения фактической себестоимости от учетной стоимости.

Затраты на заготовление и приобретение ТМЦ по покупным (договорным) ценам (без НДС) относятся в дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» с кредита следующих счетов:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на договорную стоимость (без НДС), указанную в акцептованных счетах-фактурах, товарно-транспортных накладных поставщиков по поступившим и оприходованным на склад ТМЦ; услуги, оказанные по их доставке транспортными организациями; суммы оплаченных комиссионных вознаграждений; стоимости услуг товарных бирж и т. д.;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на сумму денежных расходов на оплату командировок; на стоимость ТМЦ, купленных за наличный расчет;

23 «Вспомогательные производства» – на стоимость транспортных работ по доставке ТМЦ на склад организации, выполненных собственным транспортом.

В конце отчетного периода фактически поступившие ТМЦ по учетным (покупным, договорным или планово-расчетным) ценам списываются с кредита счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в дебет счета 10 «Материалы».

Сумма разницы между покупной и учетной ценой поступивших и оприходованных в отчетном периоде ТМЦ, а также сумма ТЗР отражаются бухгалтерской записью: дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» и кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материалов». Сальдо на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов» на конец месяца показывает наличие ТМЦ в пути.

В соответствии с инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133, предусмотрено, что при отпуске запасов (кроме товаров, учитываемых по розничным ценам) в производство и ином выбытии их оценка производится следующими способами:

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

Необходимость определения *средневзвешенной цены* обусловлена тем, что отпускные цены на материальные ресурсы постоянно меняются, а транспортно-заготовительные расходы зависят от местонахождения поставщика и вида доставки транспортными средствами (величина постоянная). Цена определяется делением общей себестоимости конкретного вида запасов на их количество.

Учет материальных ресурсов *по учетным ценам* предполагает, что они могут состоять:

- 1) из договорных цен с выделением отклонений от учетных;
- 2) прогнозно-расчетных цен, рассчитанных как средняя величина фактической себестоимости за определенный период.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО) основана на том, что если организация приобретала несколько партий материалов в условиях изменения цен, то для формирования цены на выпускаемую продукцию в ее себестоимость необходимо включать материалы по первой цене приобретения. Данный метод целесообразно использовать, если цены к концу отчетного периода падают.

Применение метода ФИФО ведет к занижению себестоимости и завышению стоимости остатков материально-производственных запасов в балансе.

На практике может применяться метод ЛИФО, который основан на допущении, что оценка материальных ресурсов, находящихся на складе на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретений, а в себестоимости реализации продукции учитывается себестоимость поздних по времени приобретений. Применение этого метода предпочтительнее, когда цены к концу отчетного периода возрастают.

Применение метода ЛИФО ведет к завышению себестоимости от-

пущенных материальных ценностей в производство и занижению стоимости остатков материально-производственных запасов в балансе.

В странах с развитой рыночной экономикой используется метод НИФО, при котором на себестоимость относится стоимость не последней покупки, а следующей за датой последнего приобретения, т. е. рыночная стоимость материалов на дату отпуска их в производство.

Затраты на приобретение основных средств и оборудования, не требующего монтажа, по мере их возникновения учитываются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» с кредита следующих счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на договорную стоимость (без НДС), указанную в счетах-фактурах поставщиков, сумму оплаченных комиссионных вознаграждений и т. д.; 23 «Вспомогательные производства» – на стоимость транспортных услуг по доставке основных средств, выполненных собственным транспортом; 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на сумму командировочных расходов, связанных с приобретением основных средств. На сумму начисленного налога на добавленную стоимость составляется проводка: дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По мере приемки приобретенных основных средств в эксплуатацию составляется бухгалтерская запись: дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

6.2. Учет процесса производства

Процесс производства представляет собой совокупность технологических операций, связанных с изготовлением продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Для функционирования процесса производства продукции необходимо взаимодействие рабочей силы, средств и предметов труда.

Деятельность хозяйствующих субъектов сектора экономики предполагает возникновение определенных затрат, связанных с производством и реализацией продукции, работ, услуг. В нормативных документах и экономической литературе используются такие категории, как «расходы», «затраты», «издержки», которые воспринимаются как синонимы. Данные понятия близки по значению, так как означают в целом затраты организации на выполнение определенных хозяйственных операций, однако это не одно и то же.

Издержки производства – издержки, включающие в себя стои-

мостное выражение потребленных ресурсов в производственном цикле кругооборота средств.

Затраты – стоимостная оценка ресурсов, потребленных организацией в процессе производства и реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Затраты, приводящие к получению в будущем экономических выгод, считаются активами организации и признаются расходами в период получения от них экономических выгод. Затраты, не приводящие к получению экономических выгод, признаются расходами организации в период осуществления данных затрат.

Расходы организации – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящих к уменьшению собственных источников организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Путем сопоставления величины расходов с суммой полученного дохода рассчитывается финансовый результат отчетного периода – прибыль или убыток. Расходы представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам, полученным организацией в отчетном периоде.

Непроизводственные затраты – это потери ресурсов, связанные с нарушением нормальных условий хозяйственной деятельности организации: затраты по исправлению брака в производстве, потери от простоев, потери от порчи материальных ценностей при хранении, недостачи материальных ценностей и незавершенного производства, падежа животных и др.

К основным задачам учета затрат на производство и выход продукции относят:

определение объема производства выпускаемой продукции в целом и по ее отдельным видам, выраженного в денежном и натуральном измерении;

наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат по сравнению с их нормативно-прогноznыми размерами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;

исчисление себестоимости выпущенной из производства продукции и отдельных ее видов;

выявление и оценка экономических результатов производственной деятельности организации и ее структурных подразделений.

Для решения перечисленных задач в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены специальные счета учета затрат: 20 «Основное

производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (в части их производственной деятельности), 97 «Расходы будущих периодов».

Для правильной организации учета производственных затрат большое значение имеет их научно обоснованная классификация.

Классификация затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), по различным признакам имеет следующую дифференцию:

- по экономическому содержанию;
- по местам возникновения и видам деятельности затрат;
- по способу включения в себестоимость;
- в зависимости от особенностей технологического производственного процесса;
- по отношению к объему выпускаемой продукции;
- в зависимости от их состава;
- по отношению к отчетному периоду;
- по отношению к законченности производственного цикла;
- по периоду действия;
- по роли в процессе производства;
- по отношению к планированию и нормированию;
- по отношению к принимаемым управленческим решениям;
- по видам затрат.

По экономическому содержанию затраты разграничиваются на *затраты средств производства, предметов труда (оборотных) и затраты на оплату труда*.

Четкое разделение затрат по этому признаку необходимо для анализа макроэкономических процессов и осуществления контроля на уровне организации за расходованием средств на оплату труда, краткосрочных и долгосрочных активов, а также анализа себестоимости произведенной продукции и производительности труда.

В зависимости от *места возникновения* затраты группируются по отраслям и видам деятельности (видам производств):

- затраты в основных отраслях;
- затраты во вспомогательных производствах, обслуживающих основные отрасли;
- затраты прочих хозяйств и производств (жилищно-коммунального хозяйства, здравоохранения, культуры, спорта и т. д.).

Основные производства изготавливают (производят) продукцию, по выпуску которой специализируется организация. Основными производствами сельскохозяйственных организаций являются растениеводство, животноводство и промышленное производство.

Вспомогательные производства оказывают услуги или выполняют работы для основного производства, тем самым обеспечивают ему соблюдение технологического регламента при производстве сельскохозяйственной продукции, выполняют соответствующие работы для своего капитального строительства, оказывают услуги и выполняют работы для других организаций, изготавливают запасные части и хозяйственный инвентарь.

Вспомогательными производствами в сельскохозяйственных организациях являются ремонтные мастерские, автомобильный транспорт, гужевой транспорт, электроснабжение, теплоснабжение, газоснабжение, холодильные установки и др.

К *обслуживающим производствам и хозяйствам* относятся жилищно-коммунальное хозяйство, производства по бытовому обслуживанию населения, общественному питанию, учреждения культурно-бытового назначения и прочие производства и хозяйства.

По способу включения в себестоимость затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты обусловлены производством определенного вида продукции и могут быть сразу включены в ее себестоимость. К ним относятся затраты на семена, корма, удобрения, материалы, заработную плату работников и др.

Косвенные затраты обусловлены производством не одного, а нескольких видов продукции и не могут быть включены в себестоимость каждого вида продукции без их распределения. Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции эти затраты предварительно распределяются между отдельными объектами учета затрат или калькуляции.

В зависимости от особенностей технологического производственного процесса затраты подразделяются на основные и накладные (организационно-управленческие).

Основные затраты непосредственно связаны с производством продукции. Их возникновение вызывается выполнением технических производственных операций по изготовлению продукции. К ним относятся затраты на оплату труда, семена, удобрения, корма, биопрепараты и т. д.

Накладные затраты обусловлены выполнением функции управления производством. К ним относят расходы на оплату труда управлен-

ческого персонала, затраты материальных ресурсов и на амортизацию основных средств общепромышленного и общехозяйственного назначения и др.

Основные и накладные затраты образуют общую сумму затрат на осуществление производственного процесса.

По отношению к объему выпускаемой продукции и оказываемых услуг затраты подразделяются на переменные, постоянные и смешанные.

Переменные затраты – это те, величина которых изменяется прямо пропорционально объему выполненных работ (производству продукции).

Постоянные затраты не зависят от изменения объемов производства продукции, т. е. они остаются более или менее постоянными. К таким затратам относятся общепроизводственные расходы.

Смешанные затраты представляют собой сочетание переменных и постоянных затрат из-за изменения характера поведения их по отношению к объемам производства. К смешанным относятся условно-переменные и условно-постоянные затраты.

Затраты производства **в зависимости от их состава** подразделяются на элементные и комплексные.

Элементные затраты однородны по экономическому содержанию и состоят только из одного вида (элемента), их нельзя разложить на составные части. К ним относятся затраты на запасные части, корма, семена, топливо, удобрения и т. д.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов, их можно разделить на составные части. К комплексным затратам относятся общепроизводственные, расходы на ремонт основных средств и т. п.

По отношению к отчетному периоду затраты делятся на затраты прошлых и будущих отчетных периодов и затраты отчетного периода.

Затраты прошлых отчетных периодов включаются в себестоимость продукции отчетного периода.

Затраты будущих отчетных периодов совершаются в отчетном периоде, но относятся к будущим отчетным периодам.

Затраты текущего отчетного периода включаются в себестоимость продукции отчетного периода.

По отношению к законченности производственного цикла затраты подразделяются следующим образом:

затраты на готовую продукцию (работы, услуги);

затраты на полуфабрикаты;
затраты в незавершенном производстве.

По периоду действия различают затраты, действующие в течение одного производственного цикла и в течение нескольких циклов (учетных периодов).

По роли в процессе производства различают производственные и непроизводственные затраты.

По отношению к планированию и нормированию затраты подразделяются на планируемые и непланируемые, нормируемые и ненормируемые.

По отношению к принимаемым управленческим решениям затраты делятся на зависящие от принимаемого управленческого решения и независящие при любом варианте принятия решения.

По видам затраты группируются по экономическим элементам и калькуляционным статьям.

Затраты, включаемые в себестоимость сельскохозяйственной продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности;
- прочие затраты.

Затраты по калькуляционным статьям учитывают характер и структуру производственного процесса.

К ним относятся:

- материальные ресурсы, используемые в производстве;
- оплата труда;
- отчисления на социальные нужды;
- содержание основных средств;
- работы и услуги;
- расходы по страхованию имущества;
- прочие затраты;
- потери от брака, падежа животных;
- общепроизводственные расходы;
- расходы денежных средств.

Учет затрат по объектам аналитического учета ведут по вышеуказанной номенклатуре элементов и статей затрат.

Объект учета затрат на производство продукции – обособлен-

ная часть совокупности затрат производственной сферы организации, сгруппированных за отчетный период по определенному признаку и классификации в соответствии с техническими, организационными и экономическими факторами (по видам деятельности, видам производства, периодам возникновения затрат, способу включения их в себестоимость продукции, местам возникновения затрат и другим признакам). В качестве объектов учета затрат (носителей затрат) выступают отдельные виды продукции, виды сельскохозяйственных культур (группы культур), виды животных, их половозрастные группы, работы, услуги и т. д. К объектам калькулирования относятся отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, а также выполненные работы и оказанные услуги.

Калькулирование себестоимости – совокупность методов учета затрат, приемов и способов исчисления себестоимости готовой продукции (работ, услуг).

Себестоимость продукции (работ, услуг) включает в себя стоимость потребленных в процессе хозяйственной деятельности материальных ресурсов, затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации основных средств и нематериальных активов и прочих затрат. Их себестоимость определяется на основе данных аналитических счетов, открываемых к счетам синтетического учета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Аналитический учет ведется по каждому заказу, виду продукции, выполненным работ.

Информация о затратах на производство продукции (работ, услуг) в разрезе калькуляционных статей отражается на активном, калькуляционном счете 20 «Основное производство». Фактические затраты на производство продукции собираются на дебете счета 20 «Основное производство», в течение отчетного периода учитывают только прямые затраты, которые можно сразу отнести на изготовление конкретной продукции, а в конце отчетного периода списываются расходы будущих периодов, распределяются затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, услуги вспомогательных производств, общепроизводственные затраты.

Вспомогательные производства предназначены для обеспечения нормальной работы основного производства путем предоставления им услуг или выполнения работ. Учет затрат вспомогательных производств отражается на активном, калькуляционном счете 23 «Вспомогательные производства». К вспомогательным производствам относятся

ремонтные мастерские, грузовой автомобильный транспорт, электро-снабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснабжение, холодильные установки. Аналитический учет по вспомогательным производствам ведется по каждому виду оказанных услуг, выполненных работ.

Учет расходов по управлению и обслуживанию ведется на счетах 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты». Данные счета операционные, собирательно-распределительные, в балансе не отражаются. На счете 25 «Общепроизводственные затраты» ведется учет затрат, связанных с организацией и обслуживанием производственного процесса цехов, ферм, бригад. Ученные на них затраты в конце месяца распределяются на объекты учета затрат основного производства, поэтому остатка (сальдо) они не имеют.

Счет 26 «Общехозяйственные затраты» предназначен для учета расходов с общим обслуживанием и организацией производства и управления организацией в целом, учтенные затраты относят в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

На отчетно-распределительном, активном счете 97 «Расходы будущих периодов» отражаются расходы, произведенные в отчетном месяце, но не включаемые в себестоимость продукции данного периода, т. е. относящиеся к последующим периодам.

В зависимости от характера производства, его организации и технологии могут применяться различные способы и приемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Метод учета затрат на производство представляет собой совокупность приемов и способов, которые обеспечивают достоверное и всестороннее отражение производственных затрат по объектам учета (их носителям).

Использование конкретных приемов и способов, составляющих тот или иной метод учета затрат, определяется учетной политикой организации в зависимости от особенностей хозяйственной деятельности.

Приемы и способы учета затрат группируются по двум вариантам:
в разрезе объектов учета затрат;
в разрезе целей контроля за ними, прогнозирования и регулирования.

Для отражения затрат по объектам учета могут быть использованы следующие основные способы: простой, позаказный, попередельный, попроцессный и обезличенный (котловой). В целях контроля за затратами, их прогнозирования и регулирования могут применяться приемы нормированного и ненормированного учета затрат в разрезе их видов.

Оба варианта позволяют формировать затраты по местам их возникновения (структурным подразделениям), объектам учета затрат (носителям затрат) и видам получаемой продукции. Применение указанных методов обуславливается наличием соответствующих производств.

Простой способ учета затрат применяется в простых (однопредельных) производствах, где нет незавершенного производства или оно незначительное, отсутствует промежуточный продукт (полуфабрикат), однородная (часто единичная) номенклатура продукции, получаемой в результате одновременного технологического процесса. Этот способ может быть использован во вспомогательных производствах, где затраты за отчетный период являются прямыми и связаны с выпуском отдельных видов продукции и оказанных услуг (электро-, водо-, газо-, теплоснабжением и др.).

Показанный способ учета затрат используется для их индивидуализации. Его применение возможно в определенных производственных условиях, главным из которых является особенность данного объекта учета, т. е. продукция (услуги) носит характер отдельных заказов. Заказ выступает в качестве группировочного признака затрат. По нему локализуют и группируют затраты, поэтому он применяется во вспомогательных производствах, где заказом являются отдельные виды ремонтов (ремонт зданий, сооружений, сельскохозяйственных машин, транспортных средств), изготовление запасных частей (по отдельным видам и группам), инструментов и инвентаря. В основном производстве он может использоваться в тех случаях, если отдельная культура или группа, отдельный вид животных или обособленный вид промышленного производства будут выступать в качестве производственного заказа.

Сущность данного способа заключается в том, что все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и распределяются в соответствии с установленной базой распределения. До завершения заказа затраты на его выполнение представляют собой незавершенное производство, а после завершения независимо от сроков исполнения – фактическую себестоимость. Каждый заказ выступает в качестве аналитического счета учета затрат.

Попередельный способ учета затрат применяется в тех производствах, в которых конечная продукция является результатом последовательной переработки сырья и материалов, представляющей ряд техно-

логически прерывных стадий производства (переделов). Этот способ учета затрат может быть использован в кирпичном и кожевенном производствах, переработке молока, овощей и фруктов, при забое скота и в других производствах.

При попередельном способе прямые затраты учитываются по отдельным фазам, стадиям, переделам, а внутри их – по видам производимой продукции. Общепроизводственные затраты распределяются между переделами, затем внутри каждого передела – между видами изделий (продукции).

Данный способ учета затрат может быть представлен двумя вариантами: бесполуфабрикатным и полуфабрикатным. При бесполуфабрикатном варианте на каждом переделе (цехе) учитываются только его затраты без учета стоимости полуфабрикатов других цехов (переделов). Фактическая себестоимость готовой продукции исчисляется на последней стадии. При полуфабрикатном варианте учет затрат и исчисление себестоимости продукции осуществляются по каждому переделу в разрезе видов полуфабрикатов. Для этого может быть использован счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Процессный способ учета затрат позволяет формировать их в разрезе отдельных процессов производства определенных видов продукции. Он является наиболее распространенным в сельском хозяйстве, так как обеспечивает систематизацию затрат по видам выполненных работ и конкретным культурам (в растениеводстве) или видам работ, группам и видам животных (в животноводстве) в соответствии с применяемой технологией производства. Технологическими процессами (видами работ) в растениеводстве выступают предпосевная обработка почвы, посев, уход за посевами, уборка, послеуборочная обработка продукции.

Обезличенный (котловой) способ учета затрат применяется теми хозяйствующими субъектами, где производится один вид продукции или их ограниченный круг. Учет затрат организуется в целом по организации (цеху, подразделению). Исчисление себестоимости отдельных видов продукции осуществляется путем распределения всех учтенных затрат пропорционально нормативно-прогнозным (плановым) затратам.

Рассмотренные способы учета затрат могут быть применены с помощью приема нормативного и ненормативного их учета. *Нормативный учет* может быть представлен двумя вариантами:

отражением фактических затрат с последующим выявлением отклонений от установленных норм (последующий контроль затрат);

отражением отклонений от установленных норм в процессе производственного потребления ресурсов (предварительный контроль затрат).

При первом варианте нормативного учета выявление отклонений, анализ их причин и регулирование осуществляются в сопоставлении с нормами и нормативами на последующих этапах учетного обобщения данных.

Второй вариант нормативного учета предполагает использование при регистрации хозяйственных операций усовершенствованных форм первичных документов, в которых должны быть предусмотрены отдельные позиции для фиксации отклонений от норм. Нормативный учет затрат усиливает контроль за ними и обеспечивает возможность активизировать их при планировании.

Система нормативного учета соответствует некоторым принципам системы стандарт-кост. Общими принципами являются:

- строгое нормирование затрат;

- предварительное (до начала отчетного периода) составление нормативных калькуляций на основе установленных норм (стандартов) расходов ресурсов по отдельным статьям затрат;

- раздельный учет и контроль по действующим нормам и отклонениям от них в разрезе мест их возникновения и центров ответственности;

- систематическое обобщение и анализ возникших отклонений с целью использования информации для устранения негативных явлений в производственном процессе и управления затратами;

- универсальность и возможность применения при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Однако между этими системами учета имеются и различия:

- стандарт-кост – это система планирования и анализа различных вариантов затрат, в том числе из-за разной загрузки производственных мощностей, а нормативный учет – система измерения их фактической величины при фактической загрузке;

- система стандарт-кост непосредственно не связана с калькулированием фактической себестоимости единицы продукции. Нормативный учет начинается с калькулирования нормативной себестоимости носителя затрат и завершается составлением калькуляции фактической себестоимости единицы продукции;

- в системе стандарт-кост отклонения от норм (стандартов) затрат выявляют расчетным путем после завершения процессов производства и реализации, в нормативном учете – с помощью первичного докумен-

тирования и до начала или в процессе расходования ресурсов;

система стандарт-кост широко используется для оценки запасов товарно-материальных ценностей, незавершенного производства и готовой продукции на складе. Нормативный метод учета фактических затрат для этих целей не применяется.

Из вышеизложенного видно, что нормативный метод учета затрат и система стандарт-кост не являются тождественными понятиями, но цель у них одна – установление нормативов (стандартов), выявление отклонений для обнаружения и устранения перерасхода материалов в процессе производства продукции.

Рассмотрим общую схему учета затрат на производстве.

Первая операция. Отпущены со склада и израсходованы материалы по учетным ценам:

- а) по изготовлению продукции «А» – 30 тыс. руб.;
- б) по изготовлению продукции «Б» – 80 тыс. руб.;
- в) на общепроизводственные нужды – 8 тыс. руб.;
- г) на общехозяйственные затраты – 6 тыс. руб.

Отпуск (выбытие) материалов со склада в основное производство на общепроизводственные и общехозяйственные нужды отражается по кредиту активного счета 10 «Материалы», а увеличение затрат в сумме потребленных материалов – по дебету активного, калькуляционного счета 20 «Основное производство» и активных, собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты».

Данная хозяйственная операция отражается следующей проводкой (записью).

Дебет счета 20 «Основное производство» 110 тыс. руб.

Дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты» 8 тыс. руб.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты» 6 тыс. руб.

Кредит счета 10 «Материалы» 124 тыс. руб.

К синтетическому счету 20 «Основное производство» для учета затрат на производство продукции «А» и «Б» необходимо открыть аналитические счета. В дебет аналитических счетов открыты к счету 20 «Основное производство» и отнесены следующие суммы: производство продукции «А» – 30 тыс. руб., производство продукции «Б» – 80 тыс. руб.

Вторая операция. Списываются отклонения фактической себестоимости от учетных цен на израсходованные в течение месяца материалы:

- а) на производство продукции «А» – 1,5 тыс. руб.;

- б) производство продукции «Б» – 4,0 тыс. руб.;
- в) общепроизводственные нужды – 0,4 тыс. руб.;
- г) общехозяйственные затраты – 0,3 тыс. руб.

Произведем расчет коэффициента распределения отклонений:

$$K = \frac{10 \text{ тыс. руб.} \cdot 100 \%}{200 \text{ тыс. руб.}} = 5 \%, \text{ или } 0,05.$$

Исходя из данного коэффициента рассчитаем сумму отклонений по каждому материалу и направлению его использования. Для этого необходимо умножить сумму израсходованного материала по учетным ценам на коэффициент распределения:

а) на производство продукции «А» – 30 тыс. руб. \cdot 0,05 = 1,5 тыс. руб.;

б) на производство продукции «Б» – 80 тыс. руб. \cdot 0,05 = 4,0 тыс. руб.;

в) на общепроизводственные нужды – 8 тыс. руб. \cdot 0,05 = 0,4 тыс. руб.;

г) на общехозяйственные затраты – 6 тыс. руб. \cdot 0,05 = 0,3 тыс. руб.

Исчисленные суммы отклонений необходимо отнести в дебет тех счетов, на которые списана стоимость материалов по учетным ценам. После списания суммы отклонений фактической себестоимости от учетных цен будет исчислена фактическая себестоимость потребленных за месяц материалов. Запись второй операции отражается следующей проводкой.

Дебет счета 20 «Основное производство» 5,5 тыс. руб. (1,5 тыс. руб. + 4 тыс. руб.).

Дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты» 0,4 тыс. руб.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты» 0,3 тыс. руб.

Кредит счета 10 «Материалы», аналитический счет «Транспортно-заготовительные расходы» 6,2 тыс. руб.

Третья операция. Начислена заработная плата работникам организации:

а) рабочим за изготовление продукции «А» – 25 тыс. руб.;

б) рабочим за изготовление продукции «Б» – 75 тыс. руб.;

в) общепроизводственному персоналу – 18 тыс. руб.;

г) общехозяйственному персоналу – 16 тыс. руб.

Данная хозяйственная операция показывает, что на сумму начисленной заработной платы увеличиваются затраты организации, кото-

рые отражаются по дебету активных счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» и одновременно происходит увеличение кредиторской задолженности перед работниками на сумму непогашенной заработной платы. Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» пассивный, поэтому увеличение кредиторской задолженности отражается по кредиту данного счета. В бухгалтерском учете будет составлена следующая проводка (запись).

Дебет счета 20 «Основное производство» 100 тыс. руб.
(25 тыс. руб. + 75 тыс. руб.).

Дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты» 18 тыс. руб.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты» 16 тыс. руб.

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
134 тыс. руб.

Четвертая операция. На сумму начисленной заработной платы произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение по установленным законодательством нормам:

а) рабочим за изготовление продукции «А» – 8,75 тыс. руб.;

б) рабочим за изготовление продукции «Б» – 26,25 тыс. руб.;

в) общепроизводственному персоналу – 6,3 тыс. руб.;

г) общехозяйственному персоналу – 5,6 тыс. руб.

Данная хозяйственная операция показывает, что на сумму начисленной заработной платы (третья операция) произведены обязательные отчисления на социальное страхование и обеспечение, на сумму которых увеличиваются расходы организации, поэтому они относятся на увеличение затрат на производство продукции и отражаются по дебету счетов учета производственных затрат. Одновременно на сумму произведенных отчислений в организации возникает кредиторская задолженность фонду социальной защиты населения (ФСЗН). Увеличение кредиторской задолженности перед ФСЗН отражается по кредиту пассивного счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Бухгалтерская проводка (запись) имеет следующий вид.

Дебет счета 20 «Основное производство» 35 тыс. руб.
(8,75 тыс. руб. + 26,25 тыс. руб.).

Дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты» 6,3 тыс. руб.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты» 5,6 тыс. руб.

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» 46,9 тыс. руб.

Пятая операция. Начислена амортизация за отчетный период в

соответствии с установленными законодательством нормами:

а) по производственному оборудованию и основным средствам общецелевого назначения – 8,2 тыс. руб.;

б) по основным средствам общехозяйственного назначения – 4,4 тыс. руб.

Амортизация – это процесс постепенного переноса части стоимости основных средств в пределах выбранного организацией срока на издержки производства или обращения. Следовательно, сумму начисленной амортизации необходимо отнести в дебет собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» и одновременно всю сумму амортизации отразить по кредиту пассивного счета 02 «Амортизация основных средств».

Бухгалтерская проводка (запись) имеет следующий вид.

Дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты» 8,2 тыс. руб.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты» 4,4 тыс. руб.

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» 12,6 тыс. руб.

Шестая операция. Принята к учету задолженность Горецкого узла электрической связи за потребленную электроэнергию:

а) на работу производственного оборудования и общецеховые нужды – 3,4 тыс. руб.;

б) на общехозяйственные нужды – 1,2 тыс. руб.

Стоимость потребленной электроэнергии необходимо отнести на издержки производства и отразить по дебету собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», а возникшую кредиторскую задолженность отразить по кредиту пассивного счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Бухгалтерская проводка (запись) имеет следующий вид.

Дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты» 3,4 тыс. руб.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты» 1,2 тыс. руб.

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 4,6 тыс. руб.

Седьмая операция. За счет подотчетных сумм приобретены материалы для общецеховых и общехозяйственных нужд:

а) на общецеховые нужды – 0,8 тыс. руб.;

б) на общехозяйственные нужды – 0,6 тыс. руб.

На сумму приобретенных и списанных с подотчета материально ответственного лица материалов и инвентаря увеличиваются обще-

производственные и общехозяйственные затраты и одновременно уменьшается задолженность подотчетного лица по выданному авансу. Увеличение вышеуказанных расходов отражается по дебету активных, собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты», а уменьшение задолженности – по подотчетным суммам по кредиту активного счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Бухгалтерская проводка (запись) имеет следующий вид.

Дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты» 0,8 тыс. руб.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты» 0,6 тыс. руб.

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 1,4 тыс. руб.

Восьмая операция. По окончании отчетного месяца списываются общепроизводственные затраты (расходы по содержанию и эксплуатации оборудования цехов) и относятся в затраты по производству:

а) продукции «А» – 11,275 тыс. руб.;

б) продукции «Б» – 33,825 тыс. руб.

Так как данные расходы учитывались в течение отчетного месяца по дебету активного, собирательно-распределительного счета 25 «Общепроизводственные затраты», то в конце отчетного периода они списываются с кредита счета 25 «Общепроизводственные затраты» в дебет счета 20 «Основное производство». Счет 25 «Общепроизводственные затраты» закрывается, а отнесенные расходы распределяются между произведенной продукцией «А», продукцией «Б» пропорционально начисленной основной заработной плате рабочих (см. третью операцию).

Находим коэффициент распределения общепроизводственных затрат. Для этого необходимо сумму общепроизводственных затрат (45,1 тыс. руб.) разделить на сумму начисленной заработной платы рабочих (третья операция) (100 тыс. руб.):

$$K_{\text{опз}} = \frac{45,1}{100} = 0,451.$$

Определяем сумму общепроизводственных затрат:

а) относимую на производство продукции «А» – 11,275 тыс. руб. (25 тыс. руб. · 0,451 тыс. руб.);

б) относимую на производство продукции «Б» – 33,825 тыс. руб. (75 тыс. руб. · 0,451 тыс. руб.).

Бухгалтерская проводка (запись) имеет следующий вид.

Дебет счета 20 «Основное производство» 45,1 тыс. руб.

Кредит счета 25 «Общепроизводственные затраты» 45,1 тыс. руб.

Девятая операция. По окончании отчетного месяца списываются общехозяйственные затраты (расходы на управление). В течение отчетного месяца данные расходы учитываются по дебету активного, собирательно-распределительного счета 26 «Общехозяйственные затраты», а в конце отчетного периода они списываются с кредита счета 26 «Общехозяйственные затраты» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Счет 26 «Общехозяйственные затраты» закрывается, в балансе не отражается.

Данная хозяйственная операция отражается следующей проводкой (записью).

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» 34,1 тыс. руб.

Кредит счета 26 «Общехозяйственные затраты» 34,1 тыс. руб.

К синтетически активному счету 43 «Готовая продукция» необходимо открыть аналитические счета: продукция «А», продукция «Б». Нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость продукции «А» – 230 тыс. руб., продукции «Б» – 370 тыс. руб.

Десятая операция. Оприходована на склад в течение месяца готовая продукция по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости :

а) продукция «А» – 230 тыс. руб. (1000 шт.);

б) продукция «Б» – 370 тыс. руб. (1200 шт.).

Оприходование готовой продукции по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости отражается по дебету активного счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с кредитом счета 20 «Основное производство» в разрезе видов выпускаемой продукции.

В бухгалтерском учете составляется следующая проводка (запись).

Дебет счета 43 «Готовая продукция» 600 тыс. руб.

Кредит счета 20 «Основное производство» 600 тыс. руб.

Одиннадцатая операция. Списывается сумма отклонений между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью готовой продукции. Сумма отклонений составила (экономия) 304,4 тыс. руб. (600 тыс. руб. – 295,6 тыс. руб.). Калькуляционная разница по продукции «А» составила 153,475 тыс. руб. (230 тыс. руб. – 76,525 тыс. руб.); по продукции «Б» – 150,925 тыс. руб. (370–219,075). В целом по счету 20 «Основное производство» экономия составила 304,4 тыс. руб. (153,475 + 150,925).

Калькуляционную разницу относим в дебет счета 43 «Готовая продукция» с кредита счета 20 «Основное производство» и списываем ее

методом «красное сторно». В результате данной хозяйственной операции счет 20 «Основное производство» закрывается и в балансе не отражается. Списание калькуляционной разницы отражается следующей бухгалтерской проводкой (записью).

Дебет счета 43 «Готовая продукция» 304,4 тыс. руб.

Кредит счета 20 «Основное производство» 304,4 тыс. руб.

На синтетических счетах бухгалтерского учета вышерассмотренные хозяйственные операции по учету процесса производства будут иметь следующий вид.

Счет 20 «Основное производство»	
Дебет	Кредит
1. 110	10. 600
2. 5,5	11. 304,4
3. 100	
4. 35	
8. 45,1	
<hr/>	<hr/>
Обороты 295,6	Обороты 575,6
Остаток –	

Счет 25 «Общепроизводственные затраты»	
Дебет	Кредит
1. 8	8. 45,1
2. 0,4	
3. 18	
4. 6,3	
5. 8,2	
6. 3,4	
7. 0,8	
<hr/>	<hr/>
Обороты 45,1	Обороты 45,1
Остаток –	

Счет 26 «Общехозяйственные затраты»	
Дебет	Кредит
1. 6	9. 34,1
2. 0,3	
3. 16	
4. 5,6	
5. 4,4	
6. 1,2	
7. 0,6	
<hr/>	<hr/>
Обороты 34,1	Обороты 34,1
Остаток –	

Счет 10 «Материалы»	
Дебет	Кредит
<u>Остаток 147</u>	1. 124
	2. 6.2
<hr/>	<hr/>
Обороты –	Обороты 130,2
Остаток 16,8	

Счет 20 «Основное производство»
Аналитический счет «Продукция «А»

Дебет	Кредит
1. 30	10. 230
2. 1,5	11. 153,475
3. 25	
4. 8,75	
8. 11,275	
Обороты 76,525	Обороты 76,525
Остаток –	

Счет 20 «Основное производство»
Аналитический счет «Продукция «Б»

Дебет	Кредит
1. 80	10. 370
2. 4,0	11. 150,925
3. 75	
4. 26,25	
8. 33,825	
Обороты 219,075	Обороты 219,075
Остаток –	

Счет 43 «Готовая продукция»
Аналитический счет «Продукция «А»

Дебет	Кредит
10. 230	
11. 153,475	
Обороты 76,525	
Остаток 76,525	

Счет 43 «Готовая продукция»
Аналитический счет «Продукция «Б»

Дебет	Кредит
10. 370	
11. 150,925	
Обороты 219,075	
Остаток 219,075	

Счет 69 «Расчеты по социальному
страхованию и обеспечению»

Дебет	Кредит
	4. 46,9
Обороты –	Обороты 46,9
	Остаток 46,9

Счет 70 «Расчеты с персоналом
по оплате труда»

Дебет	Кредит
	3. 134
Обороты –	Обороты 134
	Остаток 134

Счет 02 «Амортизация основных
средств»

Дебет	Кредит
	5. 12,6
Обороты –	Обороты 12,6
	Остаток 12,6

Счет 60 «Расчеты с поставщиками
и подрядчиками»

Дебет	Кредит
	6. 4,6
Обороты –	Обороты 4,6
	Остаток 4,6

Счет 71 «Расчеты
с подотчетными лицами»

Дебет	Кредит
	7. 1,4
Обороты –	Обороты 1,4
	Остаток 1,4

Счет 90 «Доходы и расходы
по текущей деятельности»

Дебет	Кредит
9. 34,1	
Обороты 34,1	

1	2	3	4	5	6	7
6. Выход продукции по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости	–	–	1 000	230	1 200	370
7. Сумма калькуляционной разницы			153,475 Экономия			150,925 Экономия
8. Фактическая себестоимость единицы продукции			0,076525			0,182563

Для определения фактической себестоимости единицы продукции за отчетный период необходимо сумму затрат отчетного периода разделить на количество полученной продукции.

Себестоимость единицы продукции «А» = 76,525 тыс. руб. (сумма затрат отчетного периода) : 1000 (количество произведенной продукции) = 0,076525 тыс. руб. По продукции «А» нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость выше фактической (экономия) (230 тыс. руб. – 76,525 тыс. руб. = 153,475 тыс. руб.), поэтому сумма калькуляционной разницы списывается методом «красное сторно». Себестоимость продукции «Б» = 219,075 тыс. руб. (сумма затрат отчетного периода) : 1 200 (количество произведенной продукции) = 0,182563 тыс. руб. По продукции «Б» нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость выше фактической на сумму 150,925 тыс. руб. (370 тыс. руб. – 219,075 тыс. руб.). Организация сэкономила средства, поэтому калькуляционная разница списывается методом «красное сторно».

6.3. Учет процесса реализации и формирования финансовых результатов хозяйственной деятельности организации

Реализация – совокупность хозяйственных операций, связанных с передачей имущественных прав на продукцию (работы, услуги) покупателям.

Реализацией продукции на рынке покупателям и заказчикам завершается кругооборот средств организации, полученные денежные средства дают возможность рассчитаться с поставщиками и подрядчиками, с бюджетом по налогам и сборам, с работниками по оплате труда и с прочими кредиторами.

Перед бухгалтерским учетом процесса реализации стоят задачи: контроля за ходом выполнения договоров-поставок покупателям по объему и ассортименту реализованной продукции;

контроля за правильностью применения цен, своевременным и точным определением объема выручки от реализации продукции;

обоснованного и полного исчисления налогов с выручки, выявления финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг), прибыли или убытка.

Стоимость продукции, произведенной в организации в процессе производства, называется *производственной себестоимостью*.

Себестоимость реализованной продукции состоит из производственной себестоимости, управленческих расходов, налогов с выручки, расходов, связанных с реализацией. Данные расходы составляют полную (коммерческую) себестоимость реализованной продукции.

Для учета расходов, связанных с реализацией продукции, товаров, работ, услуг, предназначен активный собирательно-распределительный счет 44 «Расходы на реализацию». В течение отчетного периода (месяца) по дебету данного счета отражаются фактические расходы на транспортные и комиссионные услуги, затраты на содержание помещений для хранения продукции, рекламные и представительские расходы, тару и упаковку, а по мере реализации продукции их списывают на себестоимость отдельных видов этой продукции путем распределения в соответствии с учетной политикой организации.

Для учета процесса реализации в системе бухгалтерского учета используются счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 45 «Товары отгруженные».

Счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для отражения информации о наличии и движении отгруженной продукции, выручка от реализации которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, т. е. моментом реализации считается дата зачисления на расчетные счета платежа от покупателя (в международной практике метод начисления или соответствия). По дебету данного счета товары отгруженные учитываются по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции.

На основании товарно-транспортных накладных и других документов, подтверждающих отгрузку, составляется бухгалтерская проводка (запись).

Дебет счета 45 «Товары отгруженные».

Кредит счета 43 «Готовая продукция».

В аналитическом учете отгруженная продукция в течение отчетного месяца будет учитываться по нормативно-прогнозной (плановой)

себестоимости. В конце отчетного месяца после исчисления фактической себестоимости отгруженной продукции вышеприведенная бухгалтерская проводка (запись) будет скорректирована методом дополнительной записи на сумму перерасхода (если фактическая себестоимость выше нормативно-прогнозной (плановой) или методом «красное сторно» на сумму экономии (если фактическая себестоимость отгруженной продукции оказалась ниже нормативно-прогнозной (плановой)).

При поступлении денежных средств на расчетный счет от покупателей (выручка) за реализованную им продукцию составляется бухгалтерская проводка (запись).

Дебет счета 51 «Расчетные счета».

Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ и услуг».

После поступления выручки на расчетный счет счет 45 «Товары отгруженные» закрывается следующей бухгалтерской проводкой (записью).

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг».

Кредит счета 45 «Товары отгруженные».

Аналогичная бухгалтерская проводка (запись) составляется на суммы перерасхода или экономии после исчисления в конце месяца фактической себестоимости реализованной продукции.

По дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» также отражаются расходы на реализацию, сумма налога на добавленную стоимость, если реализованная продукция подлежит обложению данным налогом.

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 6 «Расходы на реализацию».

Кредит счета 44 «Расходы на реализацию».

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость».

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сумма общехозяйственных расходов списывается бухгалтерской проводкой (записью).

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 5 «Управленческие расходы».

Кредит счета 26 «Общехозяйственные затраты».

Из вышеизложенного видно, что при определении выручки «по оплате» фактическая себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг) для целей налогообложения и бухгалтерского учета может не совпадать по отчетному итогу с датой признания выручки от ее реализации. С 1 января 2013 г. предусмотрено применение одного варианта формирования выручки – только по отгрузке.

По кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчета 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражается договорная стоимость реализованной продукции. Сопоставлением суммы оборота по кредиту данного счета с суммой оборота по его дебету исчисляется финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации. Если сумма по кредиту больше суммы оборота по дебету, организация имеет прибыль от реализации продукции; в обратном случае – убыток.

Кредит > Дебета – прибыль от реализации.

Дебет > Кредита – убыток от реализации.

Следовательно, счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» является активно-пассивным сопоставляющим счетом.

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

90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

90-2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый с выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые с выручки от реализации продукции, товаров, работ и 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, исчисляемый с выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» 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 с 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» 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 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности» отражаются суммы НДС, исчисленного от прочих доходов по текущей деятельности.

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

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.

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» сальдо на отчетную дату не имеет.

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

Аналитический учет по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведется по видам реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

На сумму полученной прибыли за отчетный месяц в учете составляется бухгалтерская проводка (запись).

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Полученный за отчетный период убыток отражается следующей бухгалтерской проводкой (записью).

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Рассмотрим на конкретном примере хозяйственные операции процесса реализации, когда продукция считается реализованной по дате отгрузки и моментом реализации является наличие товарно-транспортных накладных, счетов-фактур и т. д.

Первая операция. Списывается на реализацию готовая продукция по фактической себестоимости:

а) продукция «А» – 200 тыс. руб.;

б) продукция «Б» – 320 тыс. руб.

На вышеуказанные суммы произойдет уменьшение готовой продукции на складе, которое отражает по кредиту активного счета 43 «Готовая продукция», а по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» фактическую производственную себестоимость реализованной продукции.

Дебет счета «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» 520 тыс. руб.

Кредит счета 43 «Готовая продукция» 520 тыс. руб.

Аналитические счета к счету 90 «Доходы и расходы по текущей де-

тельности» открываются по видам реализованной готовой продукции (продукция «А», продукция «Б»).

Вторая операция. Начислена задолженность покупателей за реализованную им продукцию по договорным ценам:

а) за продукцию «А» – 400 тыс. руб.;

б) за продукцию «Б» – 350 тыс. руб.

В результате данной хозяйственной операции увеличивается дебиторская задолженность покупателей на сумму выручки по договорным ценам реализации, которая отражается по дебету активного счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», а выручка организации – по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Бухгалтерская проводка (запись) имеет следующий вид.

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 750 тыс. руб.

Кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» 750 тыс. руб.

Третья операция. На расчетный счет организации поступила выручка за реализованную продукцию:

а) за продукцию «А» – 400 тыс. руб.;

б) за продукцию «Б» – 350 тыс. руб.

При поступлении денежных средств их увеличение отражается по дебету активного счета 51 «Расчетные счета» и одновременно происходит погашение дебиторской задолженности покупателей на сумму поступившей выручки по договорным ценам, которую отражаем по кредиту активного счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». В бухгалтерском учете данная хозяйственная операция имеет следующий вид.

Дебет счета 51 «Расчетные счета» 750 тыс. руб.

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 750 тыс. руб.

Четвертая операция. Списываются общехозяйственные затраты за отчетный месяц на реализованную продукцию (операция 9 ст. процесса производства) – 34,1 тыс. руб., в том числе:

а) на продукцию «А» – 18,2 тыс. руб.;

б) на продукцию «Б» – 15,9 тыс. руб.

В соответствии с учетной политикой организации управленческие затраты распределяются между реализованной продукцией «А» и продукцией «Б» пропорционально выручке за их реализацию:

$$K_{\text{оx}} = \frac{34,1}{750} = 0,0455,$$

где $K_{\text{оx}}$ – коэффициент распределения общехозяйственных затрат;

34,1 – общехозяйственные затраты, тыс. руб.;

750 – выручка от реализации продукции, тыс. руб.

Определяем сумму общехозяйственных затрат:

а) приходящихся на продукцию «А» (сумма выручки 400 тыс. руб. · коэффициент распределения 0,0455 = 18,2 тыс. руб.);

б) продукцию «Б» (сумма выручки 350 тыс. руб. · коэффициент распределения 0,0455 = 15,9 тыс. руб.).

Данную хозяйственную операцию отражают следующей проводкой (записью).

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 5 «Управленческие расходы» 34,1 тыс. рублей.

Кредит счета 26 «Общехозяйственные затраты» 34,1 тыс. руб.

Пятая операция. Перечислена с расчетного счета задолженность за транспортные услуги на сумму 32 тыс. руб., рекламные и представительские расходы – 10 тыс. руб., комиссионные услуги – 5 тыс. руб. На сумму перечисленных денежных средств происходит их уменьшение на расчетном счете, а расходы, связанные с их реализацией, увеличиваются. Бухгалтерская проводка (запись) на счетах следующая.

Дебет счета 44 «Расходы на реализацию» 47 тыс. руб.

Кредит счета 51 «Расчетные счета» 47 тыс. руб.

Шестая операция. Списаны в конце отчетного месяца расходы на реализацию, относящиеся к реализованной продукции в сумме 47 тыс. руб., в том числе:

а) продукции «А» – 25 тыс. руб.;

б) продукции «Б» – 22 тыс. руб.

В соответствии с учетной политикой организации расходы на реализацию распределяются между реализованной продукцией «А» и продукцией «Б» пропорционально выручке за их реализацию:

$$K_{\text{p}} = \frac{47}{750} = 0,063,$$

где K_{p} – коэффициент распределения;

47 – расходы на реализацию, тыс. руб.;

750 – выручка от реализации продукции, тыс. руб.

Определяем сумму расходов на реализацию:

а) приходящуюся на продукцию «А» (сумма выручки 400 тыс. руб. · коэффициент распределения 0,063 = 25 тыс. руб.);

б) продукцию «Б» (сумма выручки 350 тыс. руб. · коэффициент распределения 0,063 = 22 тыс. руб.).

Составляется бухгалтерская проводка (запись).

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 6 «Расходы на реализацию» 47 тыс. руб.

Кредит счета 44 «Расходы на реализацию» 47 тыс. руб.

Седьмая операция. Начислен налог на добавленную стоимость по реализованной продукции в сумме 75 тыс. руб., в том числе:

а) по продукции «А» – 40 тыс. руб.;

б) по продукции «Б» – 35 тыс. руб.

Налог на добавленную стоимость уплачивается покупателями и включается в сумму выручки (продукции «А» – 400 тыс. руб., в том числе НДС – 40 тыс. руб.; продукции «Б» – 350 тыс. руб., в том числе НДС – 35 тыс. руб.). Поставщик продукции (он же получатель выручки) обязан сумму НДС перечислить в бюджет. Начисление НДС приводит к увеличению кредиторской задолженности организации перед бюджетом, которое отражается по кредиту пассивного счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», и одновременно происходит увеличение себестоимости реализованной продукции.

Начисление сумм налога на добавленную стоимость отражается следующей бухгалтерской проводкой.

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость, исчисленный из выручки от организации продукции, товаров, работ, услуг» 75 тыс. руб.

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» 75 тыс. руб.

Восьмая операция. Определяем финансовый результат от реализации продукции:

а) по продукции «А» прибыль – 116,8 тыс. руб.;

б) по продукции «Б» убыток – 42,9 тыс. руб.

Для определения финансового результата от реализации продукции сопоставим дебетовый и кредитовый обороты по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (кредитовый оборот 750 тыс. руб. – дебетовый оборот 676,1 тыс. руб. = 73,9 тыс. руб.). Превышение кредитового оборота показывает, что организация в целом в процессе реализации получила прибыль в сумме 73,9 тыс. руб. Определим финансовый результат от реализации продукции «А» (кредитовый оборот 400 тыс. руб. – дебетовый оборот 283,2 тыс. руб. = 116,8 тыс. руб.

(прибыль)); от реализации продукции «Б» (дебетовый оборот 392,9 тыс. руб. – кредитовый оборот 350 тыс. руб. = 42,9 тыс. руб. (убыток)). Организация в целом от реализации продукции получила прибыль, которая отражается следующей бухгалтерской проводкой.

Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» 73,9 тыс. руб.

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» 73,9 тыс. руб.

На синтетических счетах бухгалтерского учета вышерассмотренные хозяйственные операции будут иметь следующий вид:

Счет 43 «Готовая продукция»	
Дебет	Кредит
Остаток 576	1. 520
Обороты –	Обороты 520
Остаток 55,6	

Счет 51 «Расчетные счета»	
Дебет	Кредит
3. 750	5. 47
Обороты 750	Обороты 47
Остаток 703	

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	
Дебет	Кредит
2. 750	3. 750
Обороты 750	Обороты 750
Остаток –	

Счет 44 «Расходы на реализацию»	
Дебет	Кредит
5. 47	6. 47
Обороты 47	Обороты 47
Остаток –	

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»	
Дебет	Кредит
	3. 75
Обороты –	Обороты 75
	Остаток 75

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»	
Дебет	Кредит
1. 520	2. 750
4. 34,1	
6. 47	
7. 75	
8. 73,9	
Обороты 750	Обороты 750
Остаток –	

Счет 99 «Прибыли и убытки»	
Дебет	Кредит
	8. 73,9
Обороты –	Обороты 73,9
	Остаток 73,9

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Аналитический счет «Продукция «А»

Дебет		Кредит	
1. 200		2. 400	
4. 18,2			
6. 25			
7. 40			
8. 116,8			
Обороты 400		Обороты 400	

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Аналитический счет «Продукция «Б»

Дебет		Кредит	
1. 320		2. 350	
4. 15,9			
6. 22			
7. 35			
		8. 42,9	
Обороты 392		Обороты 392	

Бухгалтерские записи на аналитических счетах «Продукция «А» и «Продукция «Б» к синтетическому счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» выглядят следующим образом.

**Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»
Аналитический счет «Продукция «А»**

Содержание хозяйственной операции	90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»										Кредит субсчета 90-1
	Счет 90-4		Счет 90-2		Счет 90-5		Счет 90-6		Счет 90-11		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1. Производственная себестоимость	200										
2. НДС с выручки			40								
3. Списываются управленческие расходы					18,2						
4. Списываются расходы на реализацию							25				
5. Договорная стоимость реализованной продукции											400
Итого по дебету	200		40		18,2		25				
Итого по кредиту											400
Финансовый результат от реализации (прибыль)									116,8		

**Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»
Аналитический счет «Продукция «Б»**

Содержание хозяйственной операции	90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»										Кредит субсчета 90-1
	Счет 90-4		Счет 90-2		Счет 90-5		Счет 90-6		Счет 90-11		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1. Производственная себестоимость	320										
2. НДС с выручки			35								
3. Списываются управленческие расходы					15,9						
4. Списываются расходы на реализацию							22				
5. Договорная стоимость реализованной продукции											350
Итого по дебету	320		35		15,9		22				
Итого по кредиту											350
Финансовый результат от реализации (убыток)										42,9	

Финансовый результат о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

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

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

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются доходы по инвестиционной, финансовой деятельности и иные доходы (кроме доходов по текущей деятельности).

На субсчете 91-2 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые

от прочих доходов в соответствии с законодательством.

На субсчете 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

На субсчете 91-4 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы организации, в том числе связанные с прочими доходами.

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

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов», 91-4 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 91-2 «Налог на добавленную стоимость», 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов», 91-4 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период, которое отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов». Счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», кроме субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов», закрываются внутренними записями на субсчет 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по субсчету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по видам прочих доходов и расходов и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации. Аналитический учет прочих доходов и расходов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции, должен обеспечивать возможность выявления финансового результата по данной операции.

Контрольные вопросы

1. Каково значение калькуляции, ее виды и содержание?
2. Назовите объекты калькуляций.
3. Охарактеризуйте порядок отражения на счетах бухгалтерского учета процесса заготовления материальных ценностей.
4. Какие затраты входят в состав транспортно-заготовительных расходов и как они учитываются?
5. Как классифицируются затраты в бухгалтерском учете?

6. С какой целью используется в учете группировка затрат по элементам и статьям затрат?

7. В чем сущность нормативного метода учета затрат?

8. Как называется себестоимость, формируемая в процессе производства и реализации продукции?

9. Охарактеризуйте порядок отражения в учете затрат на производство готовой продукции. Как производится определение ее фактической себестоимости?

10. Что собой представляют учет и порядок распределения расходов по реализации продукции?

11. Какова методика распределения и списания управленческих расходов?

12. Из каких затрат складываются расходы на реализацию продукции?

13. Изложите методику определения финансового результата от реализации продукции.

Глава 7. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ, КАЛЬКУЛЯЦИЯ

7.1. Учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов

Правила оценки имущества и обязательств организации регламентируются международными стандартами оценки, национальным законодательством, нормативными актами. Международный комитет по стандартам оценки имущества (МКСОИ) образован в 1981 г. В 1994–1995 гг. МКСОИ были опубликованы Международные стандарты оценки, куда вошли следующие стандарты:

«Общее понятие и принципы оценки»;

«Рыночная стоимость как база оценки»;

«Базы оценки, отличные от рыночной стоимости»;

«Оценка в целях финансовой отчетности и смежной документации».

Этот документ делит все имущество организации на недвижимое и движимое (все остальное).

Недвижимое имущество – это физический участок земли со всеми сооружениями на нем, над или под ним.

Оценке подлежит как совокупная стоимость оцениваемых объектов, так и их составляющих:

недвижимость, занимаемая предприятием для своих нужд;
недвижимость, выступающая в качестве объектов инвестиций (предназначена для сдачи в аренду);

недвижимость на стадии строительства (оценка производится ежегодно с учетом степени готовности объекта);

недвижимость, являющаяся в значительной степени вакантной;

недвижимость, предназначенная для застройки в будущем;

недвижимость, предназначенная для продажи.

Основным принципом оценки объектов недвижимости является их полезность, в которой суммируются все другие рыночные факторы и такие вспомогательные принципы, как принципы спроса и предложения, конкуренции, замещения, предвидения или ожидания, изменения и др.

Движимое имущество включает в себя материальные и нематериальные объекты, не связанные с недвижимостью постоянно и способные к перемещению.

В бухгалтерском учете все имущество (и движимое, и недвижимое) относится к категории активов, т. е. ресурсов, находящихся в чьем-либо владении или под чьим-либо управлением, от которых в будущем можно ожидать прибыль. Активы делят на основные и текущие (в отечественном балансе основные активы – долгосрочные, текущие – краткосрочные).

Процесс оценки представляет собой процедуру присвоения объектам бухгалтерского учета определенных денежных величин, полученных таким образом, чтобы их можно было использовать как агрегирование (для итоговой оценки активов), так и отдельно в зависимости от конкретной ситуации. Объекты можно разделить на имущество (дебиторская задолженность, здания, финансовые вложения и т. д.) и действия и события (реализация товаров и услуг, выплата дивидендов). Для отражения активов и обязательств в бухгалтерском учете организация производит их оценку в денежном выражении. В результате оценки имущество, обязательства и финансовые результаты деятельности организации выражаются в денежном измерителе.

На них оказывает влияние большое количество факторов, которые необходимо учитывать, потому что от правильности оценки зависят достоверность и объективность учетных данных, а соответственно и финансовое положение организации.

Правильность оценки имущества организации зависит от ее основополагающих принципов реальности и единства.

Принцип реальности оценки – это отражение в денежном измерителе реальных затрат, относимых на произведенную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. Его соблюдение обеспечивается тем, что оценка имущества и обязательств в балансе должна проводиться по фактической себестоимости на дату его составления по объектно, а это означает, что каждая статья имущества и обязательств получает самостоятельную оценку, при этом уменьшение стоимости одного объекта не компенсируется путем увеличения стоимости другого. Не допускается оценка имущества выше фактических затрат на покупку или производство.

Инфляционные процессы, а также изменение рыночных цен на отдельные виды приобретенных производственных запасов, основных средств организации приводят к необходимости периодической их переоценки.

Оценка имущества, откорректированная с учетом инфляции, доводится до его реальной стоимости, которая сложилась в этот период на рынке.

Принцип единства оценки – это единообразное денежное измерение однородных материальных средств во всех организациях. Так как активы могут быть оценены с разных позиций, то в интересах инвесторов или других пользователей финансовой отчетности необходимы определенные подходы к выбору методов оценки активов, которые соответствуют международным стандартам.

Общие правила оценки имущества и обязательств в Республике Беларусь определены в ст. 12 «Учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов, организации» Закона 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 обязательства 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 обязательств;

переоцененная стоимость – стоимость актива или обязательств после их переоценки,

другие виды учетной оценки, установленные законодательством Республики Беларусь.

Активы, приобретенные за плату, оцениваются путем суммирования фактических расходов на их покупку; активы, полученные безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату их оприходования; активы, изготовленные в организации, – по стоимости их изготовления. В состав фактически произведенных расходов на покупку активов включаются стоимость самого объекта активов, таможенные пошлины, иные платежи, а также затраты на заготовку и доставку активов, в том числе осуществляемые другими организациями.

Рыночная стоимость формируется на основе цены на данный или аналогичный вид активов, действующей на дату оприходования активов, полученных безвозмездно. Данные о действующей на дату оприходования активов цене должны подтверждаться документально или экспертным путем.

В стоимость изготовления активов включаются фактические затраты, связанные с использованием в процессе изготовления активов основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и иных затрат на их изготовление. Обязательства оцениваются в денежном выражении на основании цены, указанной в договорах.

Активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, оцениваются в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь, на дату совершения хозяйственной операции.

Разницы, возникающие при пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в официальную денежную единицу Республики Беларусь, относятся организациями (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, бюджетных организаций) на увеличение или уменьшение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь.

В качестве базы оценки в учете используют различные виды стоимости.

Первоначальная стоимость – денежное выражение, по которому учтены приобретенные в прошлом активы или зафиксированы в момент их возникновения соответствующие долговые обязательства.

Первоначальная стоимость переводится в восстановительную в результате переоценки активов, проводимой по решению правительства или самой организацией.

Чистая реализационная стоимость – денежная сумма, которую

можно получить в данный момент от реализации имущества с учетом затрат, связанных с их реализацией.

Оценка является одним из элементов метода бухгалтерского учета, играет важную роль и занимает определяющее место среди способов, формирующих содержание методологии бухгалтерского учета.

Для оценки основных средств могут также использоваться следующие виды стоимости:

специальная стоимость – стоимость, которая может дополнительно приписываться объекту недвижимости в связи с его уникальным местонахождением, временно возникшей исключительной рыночной ситуацией или в виде надбавки, которую готов заплатить покупатель, имеющий особый интерес;

страховая стоимость – величина страховой оценки объектов основных средств, подверженных риску повреждения, утраты или уничтожения. Страховая стоимость определяется на основании договора страхования имущества организации;

ликвидационная стоимость – стоимость продажи объектов основных средств при банкротстве или ликвидации организации. Она определяется на основе аукциона, открытой распродажи имущества, проводимых в срок, меньший, чем обычное время продажи подобных объектов;

налогооблагаемая стоимость – стоимость основных средств, определяемая для целей налогообложения;

объективная (справедливая) стоимость – денежная сумма, за которую может быть продано имущество (или списана задолженность) в результате коммерческой, компромиссной сделки между компетентными добровольными сторонами;

инвестиционная стоимость – стоимость собственности для конкретного инвестора или групп инвесторов при определенных целях инвестирования. Термин «инвестиционная собственность» – субъективное понятие, его нельзя заменять термином «рыночная стоимость инвестиционной собственности»;

утилизированная стоимость – это текущая цена, которую реально можно получить за объект собственности (кроме земельного участка), полезный срок службы которого истек. В этом случае имущество оценивается не с позиции его первоначального использования, а как для распродажи «на запчасти»;

эффективная стоимость – стоимость активов с точки зрения их владельца, которая равна большей из двух величин: потребительной стоимости активов для данного владельца и стоимости их реализации.

Она, так же как и другие вышеприведенные виды стоимости, относится к нерыночным базам оценки активов.

7.2. Калькуляция, ее виды и содержание

Калькуляция – способ группировки (обобщения) затрат, выраженных в денежной форме, приходящихся на единицу произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, приобретенных материальных ценностей.

Калькуляция – это заключительный этап учета затрат на производство и выхода продукции, в процессе которого группируются затраты и исчисляется себестоимость продукции с помощью определенных методов. Она позволяет принимать более оптимальные управленческие решения, сравнивать фактические затраты с прогнозными затратами аналогичных организаций, полнее использовать резервы экономики.

Экономическое значение калькуляции себестоимости состоит в том, что себестоимость показывает величину издержек, связанных с заготовлением, производством и реализацией продукции. Суммы затрат, учитываемые на калькуляционных счетах, служат основанием для определения себестоимости.

Одним из представителей экономического направления в учете был француз Леон Сей. Он первым разработал учение о калькуляции себестоимости, поэтому калькуляцию называют «дамой его сердца». По его мнению, необходимо калькулировать каждый вид выпускаемого изделия.

Значение себестоимости продукции в условиях рыночной экономики возрастает. Она продолжает оставаться основным результативным показателем эффективности производства. Уровень себестоимости отражает все стороны хозяйственной деятельности организации. Чем эффективнее используются в хозяйственных процессах экономические ресурсы, рабочая сила, научные достижения, тем ниже себестоимость и выше прибыль, а отсюда экономическая устойчивость организации.

В процессе исчисления себестоимости важное значение имеет правильность выбора объектов калькуляции, определения калькуляционной единицы. Например, объектами исчисления себестоимости продукции в растениеводстве являются отдельные виды основной и сопряженной продукции. Побочная продукция не калькулируется, а оценивается по ценам ее возможной реализации. Калькуляционная едини-

ца представляет собой измеритель в натуральном выражении выполненного однородного объема работ или полученной готовой продукции. **По характеру использования** калькуляционные единицы бывают: натуральные, трудовые, стоимостные; **по содержанию выполненных работ** – видовые (для отдельных видов работ), комплексные (для расчета себестоимости совокупности работ); **с точки зрения целей калькуляции** – хозрасчетные (на уровне центров ответственности), хозяйственные (для оценки издержек всей организации); **по отношению к смежным технологическим производствам и качеству производимой продукции** – условно натуральные единицы, укрупненно-натуральные единицы. Затраты, формирующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются по экономическим элементам, т. е. по видам и статьям затрат:

материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

расходы на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности;

прочие затраты.

Для организации аналитического учета затрат, контроля за производственной деятельностью организации, его подразделений, а также планирования затрат по объектам учета и калькуляции соответствующими министерствами и ведомствами разрабатывается единая номенклатура статей затрат.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно разделить на три этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всей полученной продукции в целом, на втором – фактическая себестоимость по каждому виду продукции, на третьем – себестоимость единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги. Следовательно, калькуляция начинается с использования данных о производственных затратах и количестве полученной продукции и заканчивается оценкой продукции по фактической себестоимости.

В зависимости от времени и порядка составления различают плановую, проектную, нормативно-прогнозную, ожидаемую (провизорную) и отчетную калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов считаются средними для планируемого периода. Плано-

вые калькуляции предназначены для расчета плановой (нормативно-прогнозной) себестоимости продукции, работ, услуг при составлении бизнес-плана. Плановые калькуляции являются основой для разработки планово-учетных цен на сельскохозяйственную продукцию, товарно-материальные ценности, услуги.

Разновидность плановой калькуляции – *проектная (сметная) калькуляция*, которая составляется на вновь проектируемые, осваиваемые изделия или на работы разового порядка. Обычно она служит основанием для плановых калькуляций в период массового выпуска новых изделий после их освоения или расчетов с заказчиками за разовые работы.

Нормативно-прогнозная калькуляция применяется при нормативном методе планирования учета затрат и составляется на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям организации на данном этапе ее работы. В отличие от плановой, в нормативно-прогнозную калькуляцию вносятся уточнения в процессе производства продукции по мере изменения норм и устанавливаются отклонения в течение отчетного периода.

Ожидаемая (провизорная) калькуляция составляется на 1 октября текущего отчетного года по фактическим данным бухгалтерского учета за прошедшие 9 месяцев и предполагаемым данным по затратам и выходу продукции на оставшийся период до конца отчетного года. Данные провизорной калькуляции используются для предварительного определения результатов работы организации или отрасли, а также для разработки мероприятий по дальнейшему снижению себестоимости продукции и повышению рентабельности на оставшееся до конца года время.

Отчетные, или фактические, калькуляции составляются по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ и оказанных услуг за отчетный период.

Показатели фактической себестоимости используются для определения фактического финансового результата производственной деятельности организации.

В зависимости от места совершения расходов и величины затрат, включаемых в себестоимость продукции, различают хозрасчетные, производственные, полные (коммерческие) калькуляции.

Хозрасчетная себестоимость состоит из фактических затрат на оплату труда, стоимости товарно-материальных ценностей по планово-учетным ценам, фактических общебригадных (общецеховых, обще-

фермских) расходов, стоимости услуг вспомогательных производств по планово-учетным ценам. Хозрасчетная калькуляция является разновидностью отчетной, но отличается от нее тем, что отражает фактические затраты ресурсов в плановых ценах.

Производственная себестоимость продукции и работ в целом по организации состоит из хозрасчетной себестоимости и суммы отклонений фактической стоимости товарно-материальных ценностей от планово-учетных цен, отклонений фактической себестоимости услуг вспомогательных производств от планово-учетных цен.

Полная (коммерческая) себестоимость складывается из производственной себестоимости, расходов связанных с реализацией продукции, налогов с выручки, общехозяйственных затрат.

Исходя из периода времени, за который взяты данные исчисления себестоимости, цикла производства, технологического периода, процесса, калькуляции бывают месячные, квартальные, годовые, цикла производства, конкретного технологического периода или процесса.

По объему включаемых затрат в себестоимость калькуляции подразделяются по затратам: прямым; переменным; совокупным; полной коммерческой себестоимости.

К основным задачам калькулирования относят:

экономически обоснованное установление объектов учета затрат и объектов калькуляции;

точный и экономически обоснованный учет затрат на производство;

учет объема, качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг;

контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управления;

калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг и контроль за выполнением плана по себестоимости;

определение результатов деятельности структурных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции;

выявление резервов снижения себестоимости продукции.

Контрольные вопросы

1. Как производится оценка материальных ценностей?
2. Для чего необходима оценка объектов бухгалтерского учета?
3. Перечислите принципы оценки объектов бухгалтерского учета.

4. По какой стоимости оценивают имущество, полученное безвозмездно?
5. По какой стоимости оценивают имущество, приобретенное за плату?
6. Что понимают под предметом калькулирования?
7. По каким экономическим элементам группируются затраты?
8. Какие калькуляции различают в зависимости от времени и порядка составления?
9. Какие калькуляции различают в зависимости от совершения расходов и величины затрат?
10. Каковы основные задачи калькулирования?

Глава 8. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ, КЛАССИФИКАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКИХ ДОКУМЕНТОВ

8.1. Бухгалтерские документы, их назначение и классификация

Первичные данные о хозяйственной деятельности организации являются «входом» в систему бухгалтерского учета, где происходит обработка полученных сведений, а «выходом» из нее является необходимая информация для лиц, принимающих управленческие решения. Поэтому основой для отражения информации о совершенных хозяйственных операциях в регистрах бухгалтерского учета являются первичные документы.

Факт совершения каждой хозяйственной операции, проводимой организацией, должен подтверждается первичными учетными документами. **Первичный учетный документ** – документ (от лат. *documentum* – поучительный пример, свидетельство, доказательство), на основании которого хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета, подтверждающий факт совершения хозяйственной операции и составленный в момент ее совершения или непосредственно после ее совершения. Он имеет юридическую силу и составляется ответственным исполнителем совместно с другими участниками операции.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь «Об утверждении перечня первичных учетных документов» от 24 марта 2011 г. № 360 (далее – постановление № 360), разработанным в развитие и исполнение Указа Президента Республики Беларусь «О некоторых вопросах применения первичных учетных документов» от 15 марта 2011 г. № 114, установлено, что Совет Министров Республики Беларусь определяет органы государственного управления, упол-

номоченные утверждать формы первичных учетных документов, перечень которых также определяет Совет Министров Республики Беларусь. Данные формы являются обязательными для субъектов хозяйствования, их применяют в том порядке, который установлен уполномоченным органом государственного управления. Постановлением № 360 утверждены перечень обязательных для всех форм первичных учетных документов и государственные органы, которые уполномочены утверждать их. При отсутствии типовых форм или недостатке содержащейся в них информации организация принимает к учету самостоятельно разработанные и утвержденные первичные учетные документы.

Первичный учетный документ в обязательном порядке должен заполняться в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после ее совершения. Он должен заполняться в соответствии с предъявленными требованиями и подтверждаться уполномоченными на это лицами. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, согласовывается с главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

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

Первичные учетные документы могут составляться на бумажных носителях 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.

К первичным учетным документам предъявляются определенные требования. Документ должен содержать, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь, 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 (или только в стоимостных) показателях;

должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и (или) правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и подписи.

В зависимости от характера хозяйственных операций и системы обработки данных в первичные учетные документы субъекты хозяйствования имеют право вносить любые сведения, не являющиеся обязательными.

Документы должны заполняться четко, разборчиво, в них не допускаются неоговоренные исправления и стирание записей. Порядок внесения исправлений в первичные учетные документы (за исключением первичных учетных документов, формы которых утверждаются Национальным банком Республики Беларусь) определяется Министерством финансов Республики Беларусь. Неправильные записи в первичных учетных документах исправляются путем их зачеркивания и написания правильных. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы, а также в первичные учетные документы, составленные в форме электронного документа, не допускается.

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.

Копии изъятых в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь первичных учетных документов включаются в документы бухгалтерского учета организации.

Программы кодирования, идентификации и машинной обработки данных первичных учетных документов на машинных носителях информации должны храниться в организации в течение срока, установленного для хранения первичных учетных документов на бумажных носителях, и обладать системой защиты.

Система документальной регистрации первичных данных о состоянии и движении имущества всех форм собственности должна отвечать следующим требованиям:

- своевременное, точное и обоснованное отражение всех учитываемых объектов в документах;

- простота регистрации и обработки первичной информации, приспособленность носителей первичной информации к способам ее последующей обработки;

- рациональная организация и минимальные затраты на ведение первичного учета.

Бухгалтерские документы классифицируются по *однородным признакам*: по назначению, порядку составления, способу охвата операций, месту составления, содержанию хозяйственных операций, порядку заполнения (рис. 8.1).

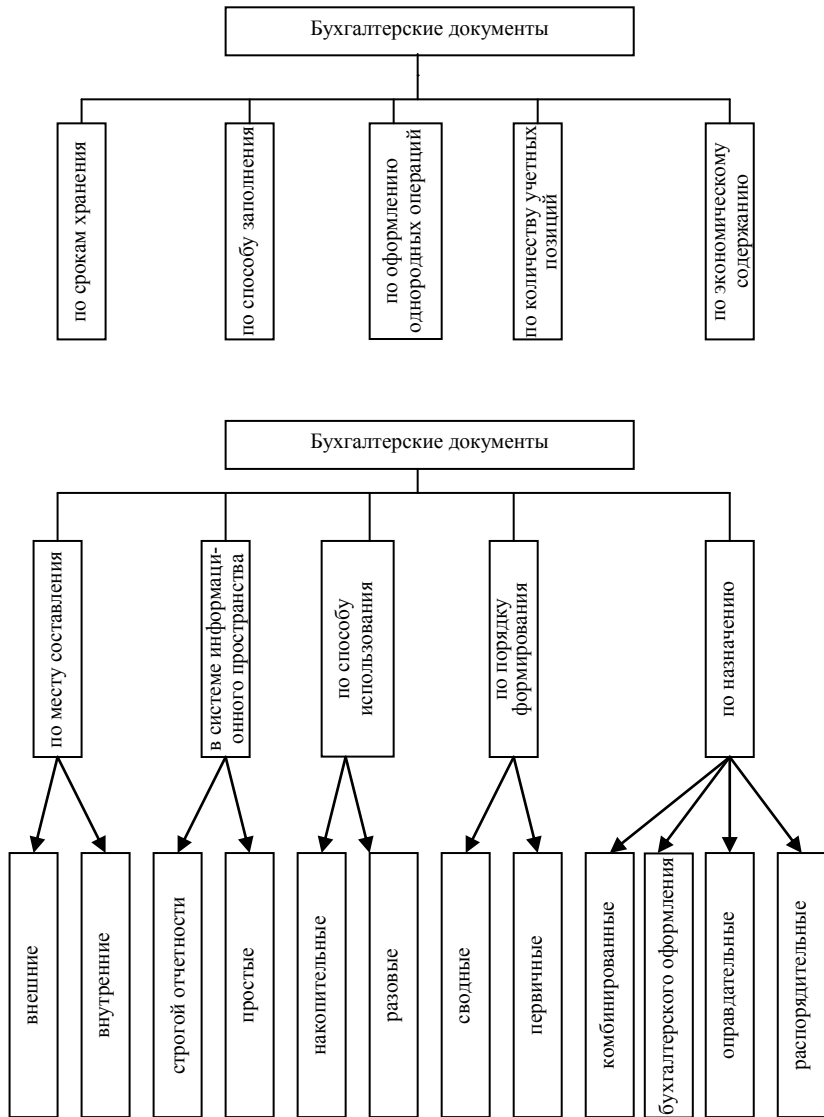


Рис. 8.1. Классификация бухгалтерских документов

По назначению документы подразделяются на распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления и комбинированные.

Распорядительными называются документы, которые содержат распоряжение, указание на совершение хозяйственной операции. Они разрешают произвести операцию, но не могут служить основанием для отражения операций в учете, например, платежное поручение, доверенность, чек на получение наличных денег с расчетного счета, распоряжение о проведении инвентаризации. Чек, подписанный руководителем и главным бухгалтером организации, разрешает кассиру получить денежные средства в банке с их расчетных счетов. На основании подписанной доверенности материально ответственные лица получают товарно-материальные ценности.

Документы бухгалтерского оформления составляются в бухгалтерии организации в основном для подготовки распорядительных и оправдательных документов и отражения их в бухгалтерском учете. Например, ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных затрат, расходы на реализацию, начисления и распределения амортизационных затрат.

Оправдательными (исполнительными) называются документы, которые подтверждают факт совершения хозяйственной операции и служат основанием для ее отражения в учете в момент совершения. К их числу относятся: товарно-транспортные накладные, авансовые отчеты, акт на оприходование пастбищных кормов, учтенных зоотехническим методом, журнал учета надоя молока, акт на оприходование приплода животных, акт приема-передачи грубых и сочных кормов. Например, авансовый отчет со всеми приложенными к нему документами при сдаче его подотчетным лицом в бухгалтерию является оправдательным (исполнительным) документом.

Комбинированными называются документы, которые сочетают функции распорядительных и оправдательных, оправдательных и бухгалтерского оформления. Такими документами являются расходный кассовый ордер, в первой части которого содержится распоряжение о выдаче денег, а во второй оформляется выдача денег, что подтверждается подписями получателя и кассира, и авансовый отчет, который содержит перечень произведенных расходов со ссылкой на подтверждающие их документы, а также указание, на какие счета необходимо их отнести.

По порядку формирования (составления) документы бывают первичными и сводными.

По способу составления и использования первичные документы подразделяются на разовые и накопительные. **Разовые** применяются

для отражения одной или нескольких одновременно совершаемых операций. Например, приходные и расходные кассовые ордера, счета-фактуры, платежные поручения. *Накопительные* документы используются для оформления однородных хозяйственных операций по мере их совершения за определенное время (недели, декады месяца) с целью сокращения первичных учетных документов. В конце каждого периода в них подводятся итоги по соответствующим показателям, например путевой лист трактора, учетный лист тракториста-машиниста, наряд на сдельную работу.

По статусу в системе информационного обеспечения различают простые документы и документы (бланки) строгой отчетности. *Простые документы* – первичные учетные документы, на которые распространяется общепринятый порядок составления, заполнения и документооборота.

Документы (бланки) строгой отчетности формируют особый перечень форм документов, утвержденных в установленном порядке в соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, Инструкцией о порядке использования и бухгалтерского учета бланков строгой отчетности от 18 декабря 2008 г. № 196.

К бланкам строгой отчетности относятся бланки ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты, бланки иных документов, имеющих идентификационный номер, нанесенный при изготовлении, элементы защиты от подделки, соответствующие требованиям, определяемым Министерством финансов Республики Беларусь и согласованным с Министерством внутренних дел Республики Беларусь и Министерством юстиции Республики Беларусь. К таким документам относят, в частности, бланки товарных, товарно-транспортных накладных, квитанции на прием и выдачу денег, приходные кассовые ордера, зарегистрированные в налоговой инспекции, и др. Учет бланков строгой отчетности ведется в приходно-расходной книге по учету бланков строгой отчетности, которая должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена печатью и подписана руководителем и главным бухгалтером юридического лица (индивидуального предпринимателя), а также на забалансовом счете 006 «Бланки документов с определенной степенью защиты». Списание уничтоженных бланков строгой отчетности производится на основании акта.

По оформлению однородных операций различают унифицированные и специализированные документы. *Унифицированные документы* – это типовые документы, утвержденные в установленном порядке постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, *ведомственные* – постановлением Министерства сельского хозяйства и про-

довольствия Республики Беларусь и другими министерствами и ведомствами и представленные в виде альбомов унифицированных форм первичных документов. Унифицированные документы предназначены для оформления однородных операций в организациях с различной формой собственности и различными отраслевыми особенностями. Среди унифицированных документов различают приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, кассовые книги, платежные поручения и т. п. Данные формы документов обязательны к применению всеми организациями, независимо от форм собственности, осуществляющими свою деятельность на территории Республики Беларусь. Унификация документов осуществляется одновременно с их стандартизацией, т. е. разработкой одинаковых размеров их бланков. Это способствует сокращению расхода бумаги на их изготовление, упрощает обработку и хранение.

К *специализированным документам* относят документы накопительного характера: накопительная ведомость учета работы грузового автотранспорта, ведомость распределения общепроизводственных (общехозяйственных) затрат.

По месту составления документы подразделяются на внутренние и внешние. *Внутренние документы* составляются в организации для отражения внутренних операций. К ним относятся расчетно-платежная ведомость, требование-накладная, приходные и расходные кассовые ордера. *Внешние документы* составляются за пределами данной организации и поступают в оформленном виде. Это выписки банка, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные.

По экономическому содержанию документы подразделяются на материальные, денежные и расчетные. *Материальные документы* предназначены для отражения операций по наличию и движению средств и предметов (акт на выбраковку продуктивных животных из основного стада, на списание основных средств, карточка складского учета). *Денежные документы* используют для учета движения денежных средств. С их помощью учитывают кассовые и банковские операции (чеки, выписки банка, облигации, сберегательные сертификаты). *Расчетные документы* предназначены для отражения расчетных взаимоотношений с юридическими и физическими лицами (платежное поручение, авансовый отчет).

По количеству учетных позиций документы подразделяют на однопозиционные и многопозиционные. Документы, в которых регистрируются операции одной позиции (приход или расход одного вида продукции), называются *однопозиционными* (например, карточки складского учета, книга складского учета). В них отражаются опера-

ции по приходу и расходу товарно-материальных ценностей по одному номенклатурному номеру.

Документы, в которых отражаются операции нескольких видов объектов, называются *многопозиционными* (многострочными). К таким документам относят расчетно-платежные ведомости, лимитно-заборные карты.

По способу заполнения документы подразделяют на составляемые вручную и с помощью электронных средств вычислительной техники.

По срокам хранения документы подразделяются на временного срока хранения (от 1 до 10 лет включительно) (инвентарные карточки, журналы учета основных средств) и постоянного срока хранения (балансы).

Единообразный подход к первичным документам является основой формирования общих требований к ним, поэтому поступившие в бухгалтерию первичные документы подлежат обязательной проверке:

по форме (т. е. формальная) (проверка полноты и правильности оформления документа, правильности заполнения всех реквизитов, имеются ли предусмотренные подписи должностных лиц, ответственных за их составление, их расшифровки, проверка их подлинности, выявление подчисток, неправильно сделанных исправлений и т. д.);

по существу (установление законности и экономической целесообразности зафиксированной в документе хозяйственной операции и соответствия их действующему законодательству. Например, при проверке нарядов на сдельную работу необходимо проверить объем выполненных работ, сроки, качество их выполнения и расценки за единицу выполненных работ);

арифметическая проверка (проверка правильности арифметических расчетов, результатов таксировки, а также правильности отражения количественных показателей).

Ошибки, выявленные в результате проверки, можно разделить на несколько групп:

по причинам возникновения – небрежность, бухгалтерская неграмотность, переутомление, неисправность вычислительной техники;

по месту возникновения – в тексте или цифрах первичных документов, при разноске в регистры;

по значению – локальные ошибки (например, в дате) и транзитные (вызывающие автоматические ошибки в нескольких местах).

В случае обнаружения подделки реквизитов, подписей материально ответственных лиц или других злоупотреблений данные документы бухгалтерия оставляет у себя для выявления виновных лиц и привлечения их к ответственности. Все случаи нарушений в оформлении пер-

вичных документов главный бухгалтер организации доводит до руководителя.

После проверки документы подвергаются *приемке и бухгалтерской обработке*. Правильность отражения хозяйственных операций в документах, их проверку и прием подтверждает подписью бухгалтер в копии реестра на сдачу документов или в копии отчета.

Проверенные и принятые документы подвергаются бухгалтерской обработке (группировке, таксировке и контировке). *Группировка* – это подборка документов в однородные по содержанию группы (кассовые документы, документы по учету производственных запасов, животных на выращивании и откорме). *Таксировка* – перевод натуральных показателей в денежные и подсчет сумм. *Контировка* заключается в записи на документе корреспондирующих счетов по данной хозяйственной операции. После записи и отражения в бухгалтерских регистрах производится их гашение. Денежные документы гасят штампом «получено» или «оплачено», другие документы – путем их перечеркивания.

После бухгалтерской обработки документы передают на хранение в архив. Они переплетаются в папки, на обложке указывают наименование организации, название и порядковый номер, год, месяц и количество листов. При передаче документов в архив и при их уничтожении составляются акты, которые хранятся в архиве. Порядок, сроки хранения документов в архиве устанавливаются в соответствии с Законом Республики Беларусь «О национальном архивном фонде и архивах в Республике Беларусь» от 6 октября 1994 г. Руководитель организации несет ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и отчетности.

Первичные документы могут быть изъяты в соответствии с законодательством Республики Беларусь только органами, которым предоставлены такие полномочия (дознания и предварительного следствия, прокуратурой, судами, органами налоговыми и финансовых расследований) на основании их постановлений.

Главный бухгалтер имеет право в присутствии представителя органа, проводящего изъятие первичных учетных документов, снять с них копии, а также с документа, являющегося основанием для изъятия. Изъятие документов оформляется актом с указанием даты изъятия.

В условиях рыночной экономики большое значение имеет своевременное поступление в бухгалтерию первичных документов. Их обработка способствует получению необходимой информации для принятия эффективных управленческих решений и бухгалтерского контроля за использованием ресурсов организации.

С помощью графика документооборота главный бухгалтер осуществляет контроль за составлением и сроками прохождения первичных сводных документов между структурными подразделениями и поступлением их в бухгалтерию. Свое назначение графики документооборота в бухгалтерском учете оправдывают только в том случае, если они соблюдаются.

Обеспечение сохранности документов, отчетности, а также выполнение графика документооборота возложено на руководителя организации.

Документы организации, отложившиеся в делопроизводстве и бухгалтерии, в дальнейшем либо остаются на длительное хранение, либо хранятся краткие сроки и затем выделяются к уничтожению.

Различают оперативное и архивное хранение бухгалтерских документов.

Срок хранения начинается 1 января года, следующего за годом окончания материала в делопроизводстве.

В соответствии с Основными правилами работы архивов Республики Беларусь в архив передают дела постоянного, временного хранения и по личному составу, передача осуществляется по описям дел.

Дела временного (до 10 лет включительно) хранения передаче в архив не подлежат. Они могут храниться в структурных подразделениях и по истечении сроков хранения подлежат уничтожению в установленном порядке.

Многие бухгалтерские документы согласно перечню типовых документов с указанием сроков хранения относятся к документам данной категории. Однако предусмотрено, что дела временного хранения могут передаваться в архив по решению руководителя организации. Передача может осуществляться по номенклатуре дел. Для того чтобы обеспечить сохранность документа, целесообразно производить передачу дел с бухгалтерскими документами из оперативного архива в общий архив организации. Они могут быть переданы после годичного хранения в текущем архиве (дела за 2018 г. должны быть переданы в архив в 2020 г.). По желанию работников бухгалтерии они могут передаваться для дальнейшего хранения сразу после составления и сдачи годового бухгалтерского отчета территориальной инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

Отбор документов на хранение или уничтожение является результатом проведения экспертизы ценности документов.

Экспертиза ценности документов – это определение научно-

исторической, социально-культурной ценности и практической значимости документов с целью установления сроков их хранения и отбора на хранение.

Работу по организации и проведению экспертизы ценности документов проводит постоянно действующая экспертная комиссия (ЭК) организации.

Экспертная комиссия является совещательным органом, ее решения вступают в силу после утверждения их руководителем организации. Экспертная комиссия назначается приказом руководителя организации в составе трех-пяти человек. В состав комиссии в обязательном порядке должны быть включены работник делопроизводственной службы, заведующий архивом, главный бухгалтер.

При проведении экспертизы ценности документов в структурных подразделениях организации в ходе формирования и оформления дел осуществляется отбор документов:

постоянного и временного хранения (свыше 10 лет) для передачи в архив;

временного хранения (до 10 лет) для дальнейшего хранения в структурных подразделениях;

временного хранения (документы, сроки хранения которых истекли) для выделения к уничтожению.

Экспертиза ценности документов осуществляется в обязательном порядке путем полстного просмотра дел. При этом изымаются дублетные экземпляры документов, черновики, неоформленные копии документов, документы с временными сроками хранения.

По итогам экспертизы ценности документов в делопроизводстве организации составляются годовые разделы описей дел постоянного хранения структурных подразделений, временного (свыше 10 лет) хранения, а также дел по личному составу.

Законченные делопроизводством дела постоянного, временного (свыше 10 лет) срока хранения и по личному составу по окончании календарного года, в котором они заведены, должны быть подготовлены к передаче в архив организации. Предархивная подготовка включает две процедуры: оформление и описание дел.

Непосредственный отбор документов на постоянное и временное (свыше 10 лет) хранение и выделение к уничтожению бухгалтерских документов производится работниками бухгалтерии под руководством работника архива. Экспертиза ценности документов бухгалтерского учета и отчетности проводится особенно тщательно, поскольку эта

документация является основной в случаях возникновения финансовых разногласий и споров между организациями, а также при возбуждении следственных и судебных дел.

Отбор документов постоянного срока хранения проводится на основании номенклатуры дел организации с обязательным полистным просмотром дел. При этом подлежат изъятию дублирующие экземпляры документов, черновики, документы с временными сроками хранения. Одновременно проводится отбор документов и дел временного (до 10 лет) хранения с истекшими сроками хранения.

Дела постоянного хранения, временного (свыше 10 лет) хранения и по личному составу подлежат полному оформлению, дела временного хранения (до 10 лет включительно) – частичному.

Полное оформление предусматривает:

перегруппировку документов дела в прямой хронологической последовательности с января по декабрь;

нумерацию листов в деле черным графитным карандашом или нумератором в верхнем правом углу в развернутом виде арабскими цифрами, не задевая текста документа;

составление заверительной надписи дела;

подшивку дела в твердую темную обложку из картона на четыре прокола без металлических зажимов (с веревочными завязками) или (при объеме дела до 50 листов) переплет с учетом возможности свободного чтения текста всех документов, дат, виз и резолюций по ним;

внесение необходимых уточнений в реквизите обложки дела (уточнение названия структурного подразделения, если оно менялось, делопроизводственного индекса, заголовка дела, даты).

Заверительная надпись делается в конце дела на отдельном листе формата А4 по следующей форме

ЛИСТ-ЗАВЕРИТЕЛЬ ДЕЛА № 68

В деле подшито и пронумеровано 14 (четырнадцать) лист (ов)
В том числе: лицевые листы 1 (один)
пропущенные номера нет
+ листов внутренней описи 1 (один)

Особенности физического состояния и формирования дела	Номер листов
1	2
Все документы находятся в надлежащем виде	

Бухгалтер
10.01.2018 г.

Подпись

К. М. Иванов

Внутренняя опись оформляется также на листе формата А4 и имеет следующую форму

Внутренняя опись
документов дела № 06-8

№ п/п	Индекс документа	Заголовок документа	Дата документа	Номер листов дела	Примечание
1	06-8/1	Журнал-ордер № 2 за январь	31.01.2018	1	
2	06-8/2	Журнал-ордер № 1 за февраль	27.02.2018	2	
–	–	–	–	–	–

Итого 12 (двенадцать) документов
Количество листов внутренней описи 1 (один)

Бухгалтер
10.01.2018 г.

Подпись

К. М. Иванов

В графе описи «Примечание» делается запись, если из дела изымаются документы или в дело включаются документы – копии, заменяющие подлинники.

Время хранения документов определено Министерством юстиции Республики Беларусь. Например, годовые отчеты, документы о переоценке основных средств и определении их износа (протоколы, акты, отчеты) – постоянно, лицевые счета по вкладам граждан, документы по вопросам возмещения вреда, причиненного жизни и здоровью гражданина (приказы, распоряжения, постановления суда, заявления и др.) – 75 лет, доверенности на получение денежных сумм и товарно-материальных ценностей, кассовые и банковские документы – 3 года и т. д.

При реорганизации и ликвидации государственных органов, государственных организаций, учреждений образовавшиеся в процессе их деятельности документы передаются правопреемникам. В случае ликвидации названных органов, организаций, учреждений без передачи их функций другим органам, организациям, учреждениям документы постоянного хранения, относящиеся к национальному архивному фонду, передаются в соответствующий государственный архив, а архивные документы с истекшими сроками временного хранения и по личному составу – в архив вышестоящей организации. При преобразовании государственных организаций в организации иных форм собственности их архивные документы постоянного хранения, сложившиеся на

момент преобразования, передаются на хранение в государственные архивы.

Порядок передачи на хранение документов ликвидированной организации устанавливается в зависимости от формы собственности этой организации и от того, является эта организация источником комплектования государственного архива соответствующей зоны обслуживания или нет. Порядок хранения документов реорганизованных и ликвидированных организаций государственной формы собственности определен ст. 16 Закона об архивах. Аналогичный порядок установлен в Основных правилах работы архивов.

Ликвидационная комиссия представляет в регистрирующий орган справку из территориального архива (городского или районного) о сдаче на хранение документов. При ликвидации коммерческой (частной) организации ее документы подлежат передаче в территориальный архив соответствующего местного исполнительного и распорядительного органа на бескомпенсационной основе.

В случае ликвидации (прекращения деятельности) юридического лица, индивидуального предпринимателя одновременно с документами ликвидируемого (прекращающего деятельность) субъекта ликвидационной комиссией сдается на хранение в территориальный архив соответствующего местного исполнительного и распорядительного органа и книга учета проверок (ревизий), срок хранения которой не истек.

Передача книг учета проверок (ревизий) на хранение производится по номенклатуре дел юридического лица, индивидуального предпринимателя, прием в архив – на основании акта приема-передачи дел организации, индивидуального предпринимателя.

Подтверждением сдачи на хранение документов и книги учета проверок (ревизий) является справка территориального (городского или районного) архива соответствующего местного исполнительного и распорядительного органа о сдаче на хранение документов, представляемая ликвидационной комиссией в регистрирующий орган.

Государственные организации, учреждения в случае их ликвидации книги учета проверок (ревизий) передают в установленном порядке по номенклатуре дел.

Документы ликвидируемой организации передаются на основании описей дел постоянного хранения, описей дел по личному составу, описей дел со сроком хранения свыше 10 лет. Документы временного срока хранения ликвидируемой организации, сроки хранения которых не истекли, передаются по описям дел, номенклатурам дел с соответ-

ствующей отметкой в них о приеме-передаче документов временного срока хранения. Документы временного срока хранения, который истек, подлежат уничтожению в соответствии с утвержденным актом о выделении к уничтожению.

Контрольные вопросы

1. Что такое документ?
2. Охарактеризуйте значения документов.
3. Перечислите обязательные реквизиты документов.
4. Каковы основные требования, предъявляемые к оформлению документов?
5. По каким признакам классифицируются первичные документы?
6. Охарактеризуйте документы по следующим классификационным признакам:
 - назначение;
 - порядок формирования;
 - способ использования;
 - статус в системе информационного обеспечения;
 - место составления;
 - экономическое содержание;
 - количество учетных позиций;
 - способ заполнения;
 - оформление однородных операций.
7. Изложите последовательность проверки и обработки документов.
8. Что такое группировка, таксировка, контировка документов?
9. Каков порядок изъятия документов из бухгалтерии организации?
10. Что собой представляет документооборот и какова его роль в организации бухгалтерского учета?
11. Каковы порядок и сроки хранения документов?

Глава 9. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

9.1. Учетные регистры, их классификация, виды и содержание

На основании заполненных и принятых к учету первичных документов, в которых отражены сведения о хозяйственной деятельности

организации, необходимо всю информацию, содержащуюся в них, сгруппировать в соответствии с их экономическим содержанием. Информация, содержащаяся в первичных учетных документах, подлежит своевременной регистрации в учетных регистрах.

Регистр бухгалтерского учета – документ, предназначенный для регистрации, накопления и систематизации учетной информации, содержащейся в первичных учетных документах, в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях. Регистры бухгалтерского учета составляются в соответствии с применяемой организацией формой бухгалтерского учета. В соответствии со ст. 11 «Регистры бухгалтерского учета» Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» они 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 подпись.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. Содержание учетных регистров внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Регистры могут составляться на бумажных или машинных носителях информации по типовым формам регистров бухгалтерского учета. При ведении на машинных носителях информации они должны выводиться на бумажные носители информации.

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

Записи в учетных регистрах используются для контроля за производственно-финансовой деятельностью организации, а также для экономического анализа и определения финансовых результатов.

Копии изъятых в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь регистров бухгалтерского учета включаются в документы бухгалтерского учета организации.

Учетные регистры представляют собой таблицы специальной формы, предназначенные для регистрации хозяйственных операций. Они классифицируются по характеру записей, объему содержания информации, внешней форме и строению (рис. 9.1).

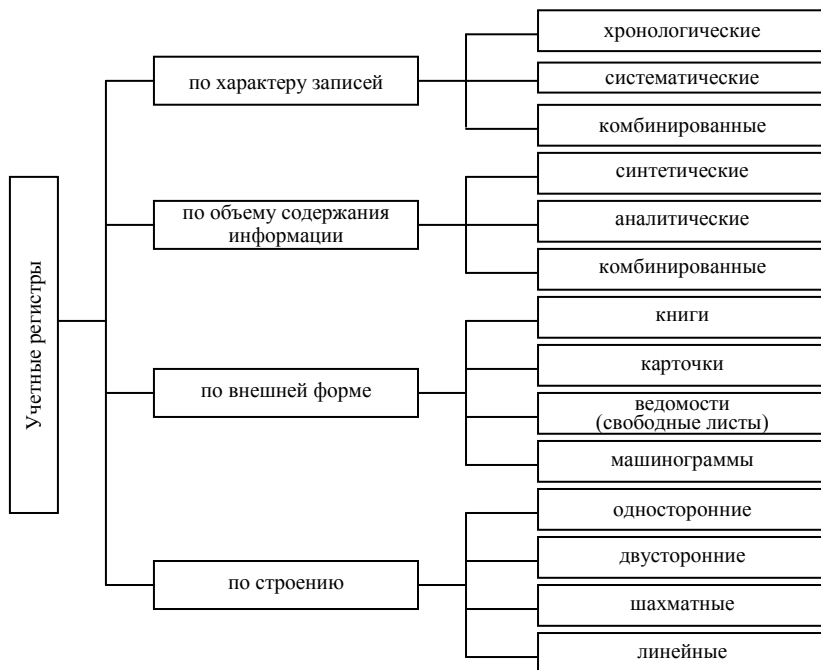


Рис. 9.1. Классификация учетных регистров

По характеру записей учетные регистры подразделяются на хронологические, систематические и комбинированные. *Хронологические регистры* используются для регистрации всех хозяйственных операций по мере их осуществления и поступления документов в бухгалтерию без группировки их по счетам (например, кассовая книга, журнал регистрации платежных поручений, опись карточек по учету основных средств, реестр документов по реализации сельскохозяйственной продукции). Основное назначение хронологических регистров – контроль за сохранностью документов, поступивших в бухгалтерию, и правильностью отражения бухгалтерских записей в них.

Систематические регистры применяются для отражения записей экономически однородных по содержанию хозяйственных операций и объектов учета по синтетическим и аналитическим счетам (например, Главная книга, журнал-ордер № 10, ведомости аналитического и синтетического учета, инвентаризационная опись оборотных активов (ф. 6-инв.)).

Комбинированные регистры сочетают хронологические и систематические записи. В комбинированных учетных регистрах происходит совмещение в одном регистре синтетического и аналитического учета с отражением его итогов в конце месяца в систематическом учетном регистре, Главной книге (например, журнал-ордер № 2 и ведомость № 2а (кредит), дебет счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»). Итог оборотов по дебету и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» по журналу-ордеру (хронологическому регистру) равен итогу дебетовых и кредитовых оборотов, отраженных в систематическом регистре (Главной книге).

По объему содержания информации учетные регистры делятся на синтетические, аналитические и комбинированные. *Синтетические регистры* применяются для ведения хозяйственных операций по синтетическим счетам. При построении регистров синтетического учета используется шахматная форма графления учетных таблиц. Ее сущность состоит в том, что дебетуемые счета располагаются в горизонтальных, а кредитуемые – в вертикальных колонках. Каждая сумма записывается на пересечении строки и колонки. Данный принцип построения учетных регистров не нарушает принципа двойственного отражения операций и используется при построении журналов-ордеров.

Аналитические регистры используются для отражения операций по аналитическим счетам при детализации содержания синтетических счетов. Хозяйственные операции в аналитических регистрах отражаются в денежном и натуральном выражении. Для ведения аналитического учета могут применяться регистры, в которых учет строится отдельно от синтетического, параллельно синтетическому (инвентарная карточка учета объектов основных средств), совмещено с синтетическим (журнал-ордер № 6 по счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»). Итоговые записи синтетических и аналитических регистров в конце месяца сверяются путем составления оборотных ведомостей или иным способом.

В *комбинированных регистрах* совмещается синтетический и ана-

литический учет. Например, журнал-ордер № 6 ведется по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В нем организуется аналитический и синтетический учет всех операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками. Журнал-ордер № 6 состоит из двух разделов: 1) оборот по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (синтетический учет) для записи данных в Главную книгу; 2) аналитические данные по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (аналитический учет ведется отдельно по каждому поставщику и подрядчику). В журнале-ордере № 7 в результате применения линейно-позиционного способа записей совмещен аналитический и синтетический учет расчетов с подотчетными лицами.

По внешней форме они делятся на бухгалтерские книги, карточки, ведомости (свободные листы), машинограммы. *Бухгалтерские книги* представляют собой скрепленные переплетом графленные учетные таблицы (листы бумаги), кассовые книги, книги складского учета, журнал учета движения путевых листов. Листы учетных книг нумеруются, прошнуровываются, скрепляются печатью и подписью «зашнуровано, пронумеровано страниц» с подписями ответственных лиц. Книги применяются для синтетического и аналитического учета. *Карточки* представляют собой отдельные листы, разграфленные для учета, изготовленные из плотной бумаги или неплотного картона. Их открывают на год и хранят в специальных картотеках. Открытые карточки регистрируют в специальном реестре для обеспечения контроля за их сохранностью. Каждая картотека закрепляется за работником бухгалтерии. В основном карточки используются для аналитического учета товарно-материальных ценностей, основных средств, а также расчетов и учета затрат на производство. В бухгалтерском учете наибольшее распространение получили четыре вида карточек: контокоррентные, инвентарные, многоколонные и карточки количественного учета. *Контокоррентные (conto corrente – текущий счет)* имеют колонки «дебет» и «кредит», предназначены для учета расчетов состояния дебиторской и кредиторской задолженности. *Инвентарные карточки* используются для ведения аналитического учета объектов основных средств. Они содержат сведения об объекте основных средств на дату передачи, на дату принятия к бухгалтерскому учету и их переоценки, сведения о приемке, внутренних перемещениях, выбытии (списании), изменении первоначальной стоимости, затратах на ремонт, а также краткую индивидуальную характеристику объекта основных средств. *Многоколонные (многографные)* (содержат несколько колонок) кар-

точки прилагаются для аналитического учета в разрезе статей затрат. Каждая графа предназначена для отражения информации по одной статье затрат. Общая сумма статей определяет затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, которые затем используются для исчисления себестоимости изготавливаемой продукции, выполненных работ, оказанных услуг. *Карточки количественного учета* (имеют графы прихода, расхода, остатка материальных ценностей с указанием их количества и цены за единицу) предназначены для учета товарно-материальных ценностей на складе. Они заполняются материально ответственным лицом на основании первичных документов, в них ведется только количественный учет наличия и движения материалов. После каждой записи исчисляется новый остаток.

Ведомости (свободные листы) представляют собой разновидность карточек, а отличаются от них тем, что изготавливаются из менее плотной бумаги, имеют большой формат и хранятся в папках-регистраторах. К ним относятся свободные листы для ведения журналов-ордеров, ведомостей, машинограмм. Их открывают на месяц и хранят в отдельных папках.

Машинограмма – учетный регистр, выходящий при обработке бухгалтерской информации первичных документов на ПК.

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

Односторонние регистры применяются для аналитического учета товарно-материальных ценностей, денежных средств, расчетов и других операций. В односторонних регистрах обособлены графы, предназначенные для записи по дебету (приход) и кредиту (расход), а остальные реквизиты (дата, номер записи, текст операции) являются общими для дебетовых и кредитовых оборотов. Примером данных регистров являются кассовая книга, карточки складского учета. Учет ведется на одном месте в денежных, натуральных или одновременно в обоих измерителях.

Двусторонние регистры состоят из двух частей и применяются при ведении учета в книгах. Счет открывается на двух развернутых страницах книги: левая – для дебетовых, правая – для кредитовых записей. Двусторонние регистры используются в синтетическом и аналитическом учете при ручном способе учета их заполнения (оборотные ведомости по счетам учета ТМЦ).

Линейные регистры предназначены для отражения аналитического счета только по одной строке, поэтому синтетические счета можно

разделить на большое количество аналитических счетов. Например, в журнале-ордере № 7 аналитический учет ведется по каждому подотчетному лицу (полученные авансы и отчеты по ним отражаются по отдельной строке).

В *шахматных регистрах* суммы записываются на пересечении строки и колонки по дебету одного и кредиту другого взаимосвязанного с ним счета, например, ведение журналов-ордеров № 10, 11 и др., Главной книги.

Формы учетных регистров разрабатываются и утверждаются в разрезе отраслей, министерств, ведомств. Типовые межведомственные формы имеют специальный код – журналы-ордера: 1 – 4 и т. д. На их базе с учетом особенностей конкретной отрасли разрабатываются отраслевые учетные регистры, имеющие дополнительные обозначения отрасли. Например, учетные регистры, используемые в сельскохозяйственных организациях: журнал-ордер № 1-АПК, журнал-ордер № 2-АПК и т. д. Унификация учетной документации способствует внедрению рациональной организации бухгалтерского учета в различных организациях независимо от формы собственности и ведомственной принадлежности.

9.2. Выявление и исправление ошибок в документах и учетных регистрах

При составлении и обработке документов могут быть допущены различные ошибки (неверно указаны корреспондирующие счета, ошибки в разноске (пропуске отдельных документов) и арифметических подсчетов).

В соответствии с характером выявленных ошибок их можно разделить на математические, канцелярские, неверного применения методов и принципов учета, неправильной интерпретации фактов экономического характера и т. д. Для сверки правильности записей в учетных регистрах используют различные приемы. К наиболее распространенным приемам нахождения ошибок относятся последовательная сверка записей с первоисточниками, сплошная, логическая, выборочная проверка.

При *последовательной проверке* записей проверяют правильность разности хозяйственных операций, отраженных в различных учетных регистрах. Например, проверка бухгалтерских проводок по зачислению наличных денежных средств, внесенных на расчетные счета из

кассы, проводится при журнально-ордерной форме учета по следующим учетным регистрам: ведомости № 2 дебет счета 51 «Расчетные счета» и журналу-ордеру № 1 кредит счета 50 «Касса». Возле каждой проверенной суммы ставится знак «V» в целях исключения повторной регистрации документов, записей в учетных регистрах. Отсутствие знака «V» показывает, что оставшиеся суммы еще не проверены.

Арифметические (числовые ошибки) определяют путем *сплошного подсчета итогов* в учетном регистре с последующим обратным вычитанием (если получается разница, то данная величина показывает сумму ошибки).

Логический метод проверки используют, применяя сущность двойной записи и составления оборотной ведомости по счетам синтетического учета, которая должна содержать три пары колонок равенств. Отсутствие равенства итогов по дебету и кредиту счетов означает, что работник бухгалтерии неправильно сделал разноску хозяйственной операции. Ошибка может заключаться в том, что сумма хозяйственной операции была занесена дважды в дебет или кредит одного из корреспондирующих счетов. Для нахождения ошибки необходимо полученную разницу между итогом оборота по дебету и кредиту оборотной ведомости разделить на два и полученный итог сверить с суммой, указанной в документах, приложенных к данному регистру.

Выборочный способ нахождения ошибки используют при выявлении расхождений между данными аналитических счетов и объединяющего их синтетического счета. Для определения ошибки проводится выборка сумм по однородным позициям, имеющим отношение к аналитическим счетам (субсчету) в части остатка, прихода и расхода. Полученные итоги в разрезе аналитических счетов суммируются и сверяются с данными объединяющего их синтетического счета.

Для исправления ошибочных записей в бухгалтерском учете применяются следующие способы: корректурный, дополнительных проводок, «красное сторно».

Корректурный способ заключается в зачеркивании ошибочной записи и написании над зачеркнутым правильного текста или суммы. Он применяется в тех случаях, если ошибка не затрагивает корреспондирующих счетов и обнаружена до выведения итога в регистре и подсчета итогов за месяц. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. Исправление ошибки должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты внесения исправления.

Способ дополнительной проводки используется, если корреспонденция счетов указана правильно, а сумма – в меньшем размере, чем следовало. Для ее исправления составляют дополнительную запись на разность между правильной и преуменьшенной суммами с той же корреспонденцией счетов. Данный способ используется в сельскохозяйственных организациях при составлении корректировочных записей, если нормативно-прогнозная (плановая) себестоимость оприходованной продукции ниже фактической суммы затрат (т. е. при перерасходе).

Например, в течение отчетного периода оприходована продукция по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости на сумму 110 тыс. руб., а фактическая себестоимость продукции составила 120 тыс. руб.

На стоимость оприходованной продукции в течение отчетного периода составляется следующая проводка:

Дебет счета 43 «Готовая продукция» 110 тыс. руб.

Кредит счета 20 «Основное производство» 110 тыс. руб.

На сумму калькуляционной разницы методом дополнительной проводки составляют следующую корреспонденцию счетов.

Дебет счета 43 «Готовая продукция» 10 тыс. руб.

Кредит счета 20 «Основное производство» 10 тыс. руб.

Способ «красное сторно» применяется, если в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов или большая, чем следовало, сумма. Исправительная бухгалтерская запись или сумма записывается в учетные регистры красными чернилами. Цифры, написанные красными чернилами либо взятые в рамку, при подсчете итогов вычитают, в результате чего ошибочная и сторнировочная записи взаимно уничтожаются и остается правильная запись. Например, оприходованы материалы, поступившие от поставщиков на сумму 50 тыс. руб., а фактически оказалось, что материалов поступило на сумму 40 тыс. руб.

Первая бухгалтерская проводка будет иметь следующий вид.

Дебет счета 10 «Материалы» 50 тыс. руб.

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 50 тыс. руб.

На стоимость завышения оприходованных материалов (50 тыс. руб. – 40 тыс. руб. = 10 тыс. руб.) методом «красное сторно» составляется бухгалтерская проводка:

Дебет счета 10 «Материалы» 10 тыс. руб.

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 10 тыс. руб.

Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета, выданном или составленном на бумажном носителе информации, должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты внесения исправления. Указанное исправление влечет за собой идентичное изменение информации в регистрах бухгалтерского учета, а также на машинном носителе информации. В регистрах бухгалтерского учета, составленных в форме электронного документа, исправления не допускаются. Неоговоренные исправления и подчистки в тексте и цифровых данных в учетных регистрах бухгалтерского учета не допускаются.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений.

9.3. Формы бухгалтерского учета

В бухгалтерском учете для регистрации хозяйственных операций используется большое количество разнообразных учетных регистров (книги, карточки, свободные листы и т. д.), записи в них могут производиться в различной последовательности и сочетании, а для учета и обработки могут применяться различные технические средства вычислительной техники.

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

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

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

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

При использовании *мемориально-ордерной формы* учета на каждый первичный документ или на группу однородных документов, т. е. на каждую хозяйственную операцию составляется мемориальный ордер, в котором указываются корреспонденция счетов, его номер, крат-

кое содержание операций, дебет и кредит счетов, сумма операции (форма 9.1).

Форма 9.1. Мемориальный ордер по кассе за июнь 20... г.

Основание (ссылка на документ или содержание)	По дебету счета (номер)	По кредиту счета (номер)	Сумма, тыс. руб.
Выплачены алименты	76	50	2000
Выдана заработная плата работникам	70	50	180 000
Выданы авансы подотчетным лицам	71	50	20 000
Итого...	–	–	202 000

Гл. бухгалтер

Подпись

Дата

Документы, на основании которых составляется мемориальный ордер, прикрепляются к нему и гасятся наложением штампа. Мемориальные ордера после их составления записывают в регистрационном журнале. Регистрационный журнал (форма 9.2) применяется для записи бухгалтерских проводок (мемориальных ордеров), которые регистрируют в хронологическом порядке с указанием номера, даты и суммы. В журнале каждому мемориальному ордеру присваивается постоянный порядковый номер. Нумерация ордеров производится начиная с 1-го числа каждого месяца.

Форма 9.2. Регистрационный журнал за июнь 20... г.

Порядковый номер мемориального ордера	Дата ордера	Сумма
Итого...		

Данные регистрационного журнала используются для записи операций на синтетических счетах в Главной книге (форма 9.3). Она имеет развернутую двустороннюю форму. Для каждого синтетического счета в ней отводится отдельный разворот на двух страницах. В левой стороне отражаются записи по дебету счета, в правой – по кредиту с указанием сумм по корреспондирующим счетам. Данные Главной книги используются для составления оборотной ведомости по счетам синтетического учета, а также для составления баланса. Аналитический учет ведется на карточках или в специальных книгах, записи в которые осуществляются на основании документов, прилагаемых к мемориаль-

ным ордерам. Затем на мемориальных ордерах и приложенных к ним документах делается отметка номера карточки или страницы книги аналитического учета, в которую занесена оформленная операция. По истечении месяца на счетах аналитического учета подписывают итоги сумм оборотов и составляют оборотные ведомости по счетам аналитического учета. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам взаимно сверяются. Обороты по дебету и кредиту синтетических счетов должны соответствовать сумме оборота в журнале регистрации мемориальных ордеров. После сверки составляют бухгалтерский баланс.

Форма 9.3. Главная книга. Счет 51 «Расчетные счета»

Дата	Номер мемориальных ордеров	Кредит счетов			Итого по дебету	Дата	Номер мемориальных ордеров	Дебет счетов		Итого по кредиту
		50 «Касса»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»				50 «Касса»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
		Остаток на 01.06.20... г.								
		Остаток на 01.07.20... г.								

Данная форма учета рассчитана в основном на использование ручного труда при составлении большого количества мемориальных ордеров и практически не приспособлена к автоматизации.

Основным регистром, используемым при журнально-ордерной форме учета, является журнал-ордер. *Журналы-ордера* – бухгалтерские регистры, построенные по шахматному принципу на свободных листах специального разграфления.

Журнально-ордерная форма учета в сельскохозяйственных организациях предполагает использование 15 журналов-ордеров, а также вспомогательных ведомостей, разработочных таблиц (рис. 9.2).

Информация о совершенной хозяйственной операции из первичных учетных документов группируется в накопительной ведомости и после подсчета итоговых данных переносится в соответствующие журналы-ордера (журнал-ордер № 12-АПК, ведомости № 70-АПК).

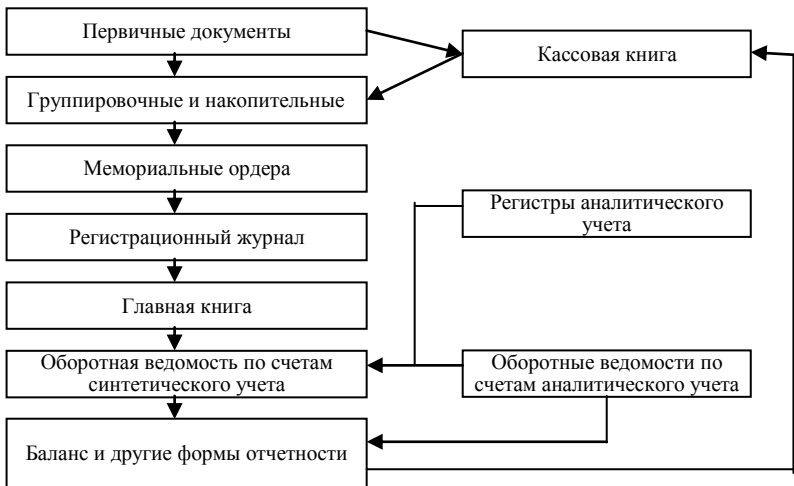


Рис. 9.2. Порядок заполнения форм бухгалтерского учета по мемориально-ордерной форме

Данные первичных документов могут сразу же переноситься в журналы-ордера, в которых также предусматривается типовая корреспонденция счетов и другие показатели, необходимые для отчетности (форма 9.4).

Форма 9.4. Журнал-ордер

Номер строки	Дата (или за какие числа)	Номер и наименование счета					Итого по кредиту
		51 «Расчетные счета»	52 «Валютные счета»	55 «Специальные счета в банках»	57 «Денежные средства в пути»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	

В журналах-ордерах, совмещающих синтетический и аналитический учет (№ 6-АПК, № 7-АПК и др.), предусмотрены соответствующие статьи аналитического учета.

В основу построения журналов-ордеров положен кредитовый признак, поэтому в них делают только кредитовые записи того синтетического счета, операции по которому учитываются в данном журнале. Месячные итоги каждого журнала-ордера показывают общую сумму

кредитового оборота счета и суммы дебетовых оборотов каждого корреспондирующего с ним счета. Кредитовый оборот из журналов-ордеров переносят в Главную книгу, а обороты по дебету записывают в книгу из различных журналов-ордеров по корреспондирующим счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также их сальдо (дебетовое и кредитовое) должны быть равны. Главная книга (форма 9.5) открывается на год, в ней записывают вступительное сальдо, текущие обороты и исходящее сальдо по каждому синтетическому счету. Обороты по кредиту синтетического счета отражаются одной записью, а обороты по дебету – в корреспонденции с кредитуемыми счетами. В Главной книге на каждый счет отводятся один или два листа. При открытии двух листов второй лист используется как вкладной к основному.

Форма 9.5. Главная книга. Счет 50 «Касса»

Период	Обороты по дебету		Итого по дебету	Итого по кредиту	Сальдо	
	С кредита счета 51 «Расчетные счета» по журналу-ордеру № 2	С кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» по журналу-ордеру № 7			Дебет	Кредит

На основании ее данных составляются баланс и другие формы отчетности. Порядок ведения бухгалтерского учета по журнально-ордерной форме приведен на рис. 9.3.

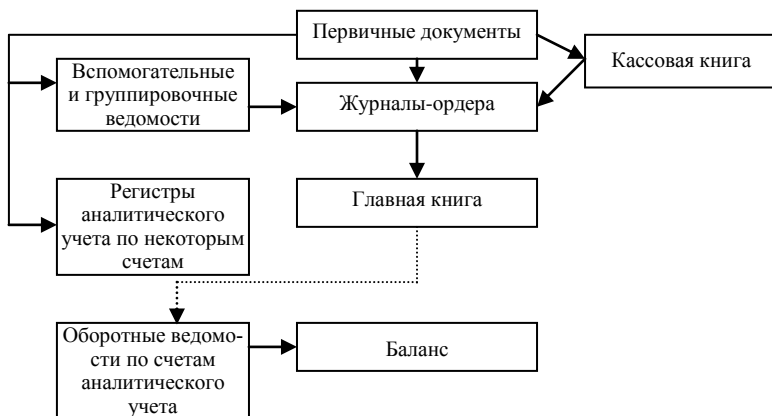


Рис. 9.3. Схема бухгалтерского учета по журнально-ордерной форме

Автоматизированная форма учета основывается на применении и

использовании персональных компьютеров и создании автоматизированных рабочих мест (АРМ) непосредственно в бухгалтерии. Ее особенностью является централизованный сбор и распределение данных между различными подсистемами учета: «Учет основных средств», «Учет производственных запасов», «Учет готовой продукции и ее реализации», «Учет финансово-расчетных операций», «Учет труда и заработной платы», сводный учет и составление отчетности и получения выходной информации – машинограммы, которая по содержанию соответствует регистрам синтетического и аналитического учета.

Автоматизация бухгалтерского учета на основе АРМ бухгалтера путем методологического, информационного и организационного единства ускоряет процесс обработки информации и дает возможность оперативно воздействовать на основе полученной информации на принятие управленческих решений. Порядок ведения бухгалтерского учета по автоматизированной форме представлен на рис. 9.4.

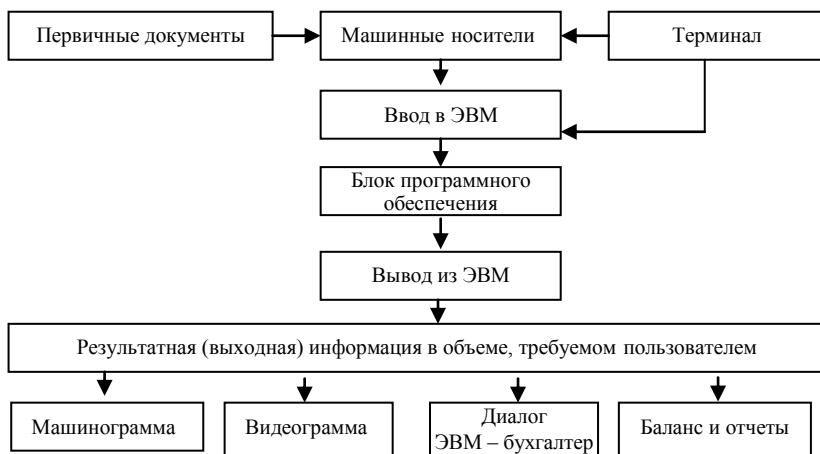


Рис. 9.4. Схема автоматизированной формы бухгалтерского учета

Новый этап в автоматизации бухгалтерского учета связан с появлением версии программ «1С: Бухгалтерия», «Галактика», «Нива». С ее помощью стал возможным многомерный и многоуровневый аналитический учет, обеспечивающий более тесное взаимодействие функциональных и инструментальных подходов.

Из вышеизложенного видно, что при автоматизированной форме

бухгалтерского учета организация может получать бухгалтерскую информацию постоянно в течение рабочего времени с ее детализацией для контроля за сохранностью ТМЦ, а также для оперативного принятия управленческих решений.

Упрощенная форма бухгалтерского учета применяется в организациях малого бизнеса. При использовании данной формы учета из 62 синтетических счетов действующего плана счетов применяются 20 – 25 счетов, а все хозяйственные операции регистрируют в книге учета хозяйственных операций (форма 9.6). Книга учета хозяйственных операций является регистром синтетического и аналитического учета, в ней отражается наличие активов средств и их источников у организации на определенную дату. Показывается также сумма остатков на начало года (месяца) по каждому счету, в хронологическом порядке на основании первичных документов в течение месяца записывается краткое содержание операции, проставляются корреспондирующие счета и сумма по каждой операции. В конце месяца подсчитываются итоговые суммы по дебету и кредиту всех счетов и выводится сальдо по каждому счету на 1-е число следующего месяца.

Форма 9.6. Книга учета хозяйственных операций за июль месяц 20... г.

ОАО «Прометей»
(наименование организации)

№ п/п	Документ		Содержание операций	Сумма	01		02		41		44		60		50		51		И т. д.
	дата	номер			Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	
			Сальдо на 01.05.20... г.																
			Обороты за июль 20... г.																
			Сальдо на 01.07.20... г.																

Кроме книги учета хозяйственных операций могут использоваться кассовая книга, ведомость по начислению заработной платы, а также девять ведомостей учета (производственных запасов и готовой продукции; учета основных средств и амортизации по ним; учета реализации продукции; учета затрат на производство; учета затрат по расчетам с поставщиками и подрядчиками; по расчетам с бюджетом; учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами; учета денежных средств и фондов; ведомости по заработной плате).

Ведомости открываются на месяц, в них отражаются начальное сальдо, дебетовые и кредитовые обороты и выводится конечное сальдо в разрезе синтетических и аналитических счетов. Итоги оборотов за месяц из ведомости формы № В1 – № В8 переносят в оборотную шахматную ведомость формы № В3. Порядок ведения бухгалтерского учета по упрощенной форме представлен на рис. 9.5.

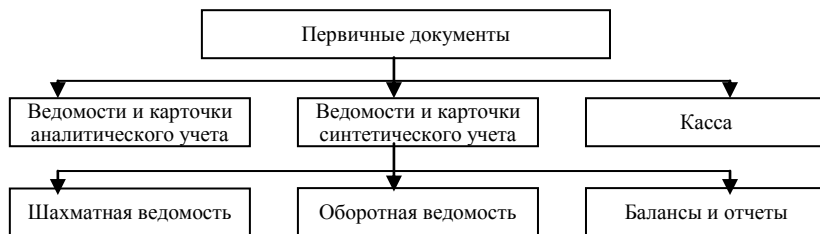


Рис. 9.5. Схема упрощенной формы бухгалтерского учета

Выбор организационной формы зависит от видов деятельности организации, объема документации, количества ПЭВМ и уровня квалификации работников бухгалтерской службы.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение учетному регистру.
2. По каким признакам классифицируются учетные регистры?
3. Охарактеризуйте учетные регистры:
 - а) по характеру записей;
 - б) объему информации;
 - в) внешней форме;
 - г) строению.
4. Какие способы используются для исправления ошибок в учетных записях?
5. Что представляет собой форма бухгалтерского учета?
6. Какова сущность мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета?
7. Каковы основные принципы, положительные и отрицательные стороны журнально-ордерной формы учета?
8. Что собой представляет схема мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета?

9. Дайте характеристику журнально-ордерной форме учета.
10. По какому признаку ведутся журналы-ордера?
11. Что собой представляет схема журнально-ордерной формы бухгалтерского учета?
12. Охарактеризуйте автоматизированную форму бухгалтерского учета.
13. Что собой представляет схема автоматизированной формы бухгалтерского учета?
14. Каков порядок применения упрощенной формы бухгалтерского учета?

Глава 10. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ И ЕЕ МЕСТО В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

10.1. Виды, сущность и задачи инвентаризации

Для обеспечения действительности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств, в ходе которой проверяются и документально оформляются наличие, состояние и оценка активов и обязательств.

Сущность инвентаризации состоит в том, что наличие тех или иных объектов устанавливается с помощью их визуального изучения путем осмотра, обмера, взвешивания и пересчета. При инвентаризации данные наличия хозяйственных средств (активов) фиксируются в инвентаризационных описях и в сличительных ведомостях сверяются с данными бухгалтерского учета с целью установления (выявления) недостач или излишков средств, а также выявления активов и обязательств, частично утративших свое первоначальное назначение (потребительские свойства) и устаревших морально, выявления сверхнормативных и неиспользуемых активов и обязательств с целью учета и последующей реализации или списания.

В ходе инвентаризации производится проверка обязательств с целью правильного формирования доходов и расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, а также достоверности сумм дебиторской и кредиторской задолженностей, образования и использования источников собственных средств, средств целевого финансирования. С помощью инвентаризации устанавливают состояние и правильность оценки имущества в бухгалтерском учете и отчетности. Ин-

вентаризации также подлежат товарно-материальные ценности, учтенные на забалансовых счетах, не принадлежащие организации, как числящиеся на учете, так и не учтенные по каким-либо причинам.

Инвентаризация – это проверка и документальное подтверждение фактического наличия активов и обязательств организации, выявление отклонений от учетных данных и принятие решений по внесению изменения в данные бухгалтерского учета для приведения их в соответствие с действительностью.

Термин «инвентаризация» происходит от латинского слова «инвентарь» (*inventarium* – роспись, опись) и означает опись имущества (вещественных ценностей и расчетов). Однако в последнее время в организациях возникли другие новые объекты бухгалтерского учета, которые не имеют натурально-вещественной формы, но также подлежат инвентаризации. Инвентаризация в современных условиях имеет иной смысл, так как инвентаризации подвергаются не только вещественные ценности и расчеты, но и такие новые объекты бухгалтерского учета, как нематериальные активы, ценные бумаги, финансовые вложения в паи, займы, уставные капиталы других организаций и др.

Основными принципами инвентаризационной работы являются:

полнота, точность и своевременность отражения фактического наличия и состояния активов;

правильность и своевременность выявления результатов проверки активов и их отражение в учете.

Классификация видов инвентаризации в зависимости от признаков и причин, по которым она проводится, представлена на рис. 10.1.

По отношению к плану проведения в соответствии с учетной политикой организации различают плановую и внеплановую инвентаризацию.

Порядок проведения *плановых инвентаризаций* (количество инвентаризаций в отчетном году, сроки их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т. д.) определяется руководителем организации, а также, если их проведение является обязательным, согласно законодательству (например, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности организации и т. д.).

Внеплановые инвентаризации (их проведение не предусмотрено в учетной политике и плане контрольно-ревизионных работ, а также не носит обязательный характер) проводятся внешними аудиторами при проведении аудита (обязательного или инициативного) в данной организации, внутренними ревизорами ревизионной комиссии, аудиторами

аудиторской службы, инвентаризационной комиссией организации при выявлении фактов нарушений законности, по сигналам персонала, при обнаружении сомнительных хозяйственных операций и др. Они проводятся внезапно, сроки их проведения не должны быть известны материально ответственным лицам.

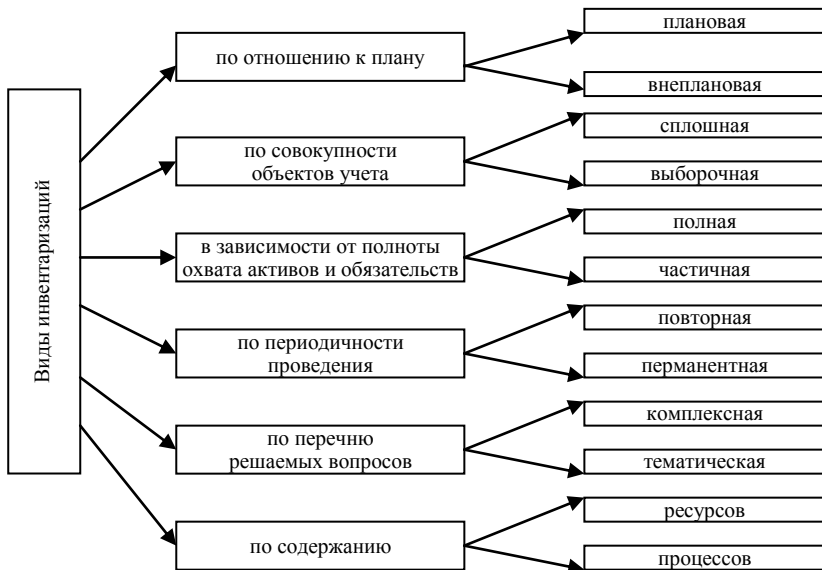


Рис. 10.1. Классификация видов инвентаризации

По совокупности объектов учета выделяют сплошную и выборочную инвентаризацию.

Сплошной считается инвентаризация, в ходе которой подвергаются осмотру, пересчету и т. д. в натуре все объекты данного вида. Сплошной инвентаризации подвергаются денежная наличность в кассе, наличие ценных бумаг, денежных документов, отдельных материально-производственных ценностей.

Выборочной является инвентаризация, в ходе которой подвергаются осмотру, пересчету, взвешиванию части объектов данного вида. Выборочные инвентаризации используют при осмотре объектов фактически выполненных работ для выявления их реальности, установления сохранности отдельных товарно-материальных ценностей. Выбо-

рочные инвентаризации снижают трудоемкость контрольных работ и позволяют сократить время их проведения. Однако они не гарантируют безусловной объективности результатов проверки в натуре, а в случае причинения материального ущерба не позволяют определить полностью размер ущерба. В этих условиях необходимо проводить сплошную инвентаризацию.

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

Полная инвентаризация – это проверка в натуре всех активов, как принадлежащих организации, так и принятых на ответственное хранение, в переработку, а также всех прав и обязательств. Она проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при реорганизации организации. Ее называют *годовой (обязательной)* инвентаризацией.

Частичной инвентаризацией является каждая отдельная проверка в натуре объектов определенных видов, например, инвентаризация материалов на складе, инвентаризация денежных средств в кассе и др.

По периодичности проведения инвентаризации бывают повторные и перманентные (постоянные, непрерывные).

Повторная инвентаризация проводится в случаях нарушения обязательных правил проведения предыдущей инвентаризации. По решению руководителя организации, если при проведении инвентаризации допущены некоторые недостатки в работе комиссии, проводится контрольно-перепроверочная инвентаризация, которая охватывает не менее 10 % уже проверенного имущества.

Перманентная (непрерывная) инвентаризация проводится в соответствии с внутренним планом работы в течение календарного года по отдельным видам имущества на разные даты.

По перечню решаемых вопросов различают *комплексные* и *тематические* инвентаризации.

По содержанию выделяют инвентаризацию ресурсов и инвентаризацию процессов. *Инвентаризация ресурсов* означает проверку в натуре активов организации.

Инвентаризация процессов представляет собой проверку в натуре отдельных моментов процессов кругооборота средств организации. Например, в процессе производства в натуре могут быть проверены выполненные работы, отдельные затраты материалов и т. д. В процессе реализации могут быть осмотрены в натуре расчетно-финансовые, а в процессе снабжения – расчетно-заготовительные операции.

В процессе проведения инвентаризации решаются следующие задачи:

- выявление фактического наличия товарно-материальных ценностей и денежных средств путем составления инвентаризационных описей, актов сверки расчетов;

- проверка обоснованности подбора материально ответственных лиц и правильности заключения с ними договора о материальной ответственности;

- контроль за сохранностью товарно-материальных ценностей и денежных средств путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета, т. е. контроль за работой материально ответственных лиц, что помогает не только вскрывать, но и предупреждать возможные недостатки и растраты;

- выявление товарно-материальных ценностей, частично утративших свое первоначальное качество, а также не соответствующих своим потребительским качествам согласно ГОСТам и ТУ;

- проверка соблюдения лимитов и выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей;

- изучение запасов товарно-материальных ценностей по ассортименту;

- проверка соблюдения правил хранения товарно-материальных ценностей и денежных средств;

- установление состояния складского хозяйства и весового измерительного оборудования.

10.2. Сроки, порядок проведения и оформления инвентаризации

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (ст. 13 «Инвентаризация активов и обязательств организации») и Инструкцией по проведению инвентаризации активов и обязательств проведение инвентаризации обязательно:

- при реорганизации или ликвидации организации;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

- при смене руководителя организации и (или) материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения и (или) порчи активов;

- в случае возникновения непреодолимых сил, т. е. чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств;

- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности необходимо провести инвентаризацию активов и обязательств в следующие сроки:

основных средств, нематериальных активов, незавершенного строительства, сырья, материалов, готовой продукции, товаров для реализации (в том числе товаров на складах, товаров в розничной торговле, тары под товаром и порожней, покупных изделий) – не ранее 1 ноября;

животных на выращивании и откорме (в том числе молодняка животных) – не ранее 1 ноября;

незавершенного производства и полуфабрикатов – не ранее 1 ноября;
денежных средств – не ранее 1 декабря;

обязательств и других активов – не ранее 1 декабря.

Сроки проведения инвентаризаций (годовых, в течение года), перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации.

Инвентаризация активов и обязательств, числящихся на балансе филиалов и представительств, иных обособленных подразделений, выделенных на отдельный баланс, проводится в порядке и сроки, установленные юридическим лицом, их создавшим.

Руководитель организации издает приказ о проведении инвентаризации по следующей форме.

наименование организации

ПРИКАЗ № _____
(постановление, распоряжение)
от _____ 20 ____ г.

Для проведения инвентаризации в _____

Назначается инвентаризационная комиссия (постоянно действующая центральная, рабочая) в составе:

1. Председатель (должность, фамилия, имя, отчество) _____

2. Члены комиссии (должность, фамилия, имя, отчество) _____

Инвентаризации подлежат _____
активы и обязательства

К инвентаризации приступить _____
дата

и окончить _____
дата

Причина инвентаризации _____
контрольная проверка,

смена материально ответственных лиц, переоценка и т. д.

Материалы по инвентаризации сдать в бухгалтерию _____
не позднее _____ г.

Руководитель _____
подпись _____
расшифровка подписи _____

Приказ (постановление, распоряжение) является письменным заданием, конкретизирующим содержание, объем, порядок и сроки проведения инвентаризации проверяемого объекта, сроки представления материалов в бухгалтерию, а также персональный состав инвентаризационной комиссии.

В крупных организациях для проведения инвентаризаций создаются постоянно действующая центральная инвентаризационная комиссия и рабочие инвентаризационные комиссии.

Центральная инвентаризационная комиссия:

оказывает методическую помощь рабочим комиссиям по вопросам проведения инвентаризаций;

проводит контрольные проверки результатов инвентаризаций, выполненных рабочими комиссиями;

рассматривает материалы инвентаризаций, представленные рабочими комиссиями;

готовит предложения по регулированию результатов инвентаризации и представляет их на рассмотрение руководителю организации вместе с материалами инвентаризации.

Центральные инвентаризационные комиссии создаются в составе:

руководителя организации или его заместителя (или начальника структурного подразделения) (председатель комиссии);

главного бухгалтера или его заместителя (руководителя специализированной организации, ведущей бухгалтерский учет);

начальников структурных подразделений (служб);

работников организации.

При большом объеме работ проведение инвентаризации может возлагаться на рабочие инвентаризационные комиссии, которые работают под руководством постоянно действующих комиссий. *Рабочие инвентаризационные комиссии:*

осуществляют инвентаризацию активов и обязательств организации;

оформляют результаты инвентаризации необходимыми документами;

получают от материально ответственных лиц объяснительные записки о причинах выявленных инвентаризацией излишков, недостач, порчи ценностей;

принимают решение по регулированию выявленных ими результатов инвентаризации и представляют его вместе с материалами инвентаризаций на рассмотрение центральной инвентаризационной комиссии.

Рабочие инвентаризационные комиссии создаются в составе: представителя руководителя организации, назначившего инвентаризацию (руководителя или его заместителя, начальника структурного подразделения – председатель комиссии);

специалистов: товароведа, инженера, технолога, механика, производителя работ, экономиста, работника бухгалтерской службы и др.

Члены инвентаризационных комиссий несут ответственность:

за своевременность и соблюдение порядка проведения инвентаризации в соответствии с приказом руководителя организации;

правильность указания в описи отличительных признаков активов (тип, сорт, марка, размер, порядковый номер по прејскуранту, артикул и т. д.), по которым определяют их цены.

Руководитель организации создает условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки.

Инвентаризация проводится при обязательном участии материально ответственных лиц в следующем порядке:

материально ответственные лица к началу инвентаризации сдают в бухгалтерию отчеты о движении продуктов и материалов, скота и птицы на ферме, денежных средств, ценных бумаг с приложением всех первичных документов;

председатель инвентаризационного органа визирует все приходные и расходные документы, приложенные к этим отчетам, с указанием «до инвентаризации на (дату)». После этого работники бухгалтерской службы определяют остатки ценностей к началу инвентаризации по учетным данным, а материально ответственные лица дают расписку о том, что все документы на поступившие и выбывшие материальные ценности сданы в бухгалтерию и неоприходованных или списанных в расход ценностей нет;

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

В соответствии с Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2007 г. № 180, в организациях исполъ-

зуются следующие специализированные формы документов: инвентаризационная опись основных средств (ф. № 1-инв), инвентаризационная опись нематериальных активов (ф. № 2-инв), акт инвентаризации незавершенного капитального строительства (ф. № 3-инв), акт инвентаризации незавершенных работ НИОКР (ф. № 4-инв), инвентаризационный ярлык (ф. № 5-инв), инвентаризационная опись оборотных активов (ф. № 6-инв), акт инвентаризации незаконченных ремонтов (ф. № 7-инв), акт инвентаризации материалов и товаров, находящихся в пути (ф. № 8-инв), акт инвентаризации товаров отгруженных (ф. № 9-инв), инвентаризационная опись активов, принятых (сданных) на ответственное хранение (ф. № 10-инв), акт инвентаризации расходов будущих периодов (ф. № 11-инв), акт инвентаризации наличных денежных средств (ф. № 12-инв), инвентаризационная опись ценных бумаг, бланков строгой отчетности (ф. № 13-инв) и т. д.

Описи заполняют вручную с помощью пишущих машинок или их получают с ЭВМ. Используются шариковые ручки или чернила, писать следует четко и ясно, не допускаются незаполненные строки. Каждая страница описи нумеруется. В конце страницы цифрами и прописью выводится общий итог всех ценностей в натуральных показателях, записанных на страницах, независимо от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, декалитрах и т. д.) эти ценности отражены. Подчистки, помарки и ошибки при заполнении описей не допускаются. Исправления в инвентаризационные описи можно вносить только корректурным способом. Инвентаризационные описи подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии, а также материально ответственным лицом, к ним прилагаются акты обмеров и соответствующие расчеты. В описи материально ответственное лицо дает расписку, подтверждающую проверку комиссией активов в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение. При инвентаризации в случае смены материально ответственных лиц в описях лицо, принявшее ценности, расписывается в их получении, а сдавшее – в их сдаче.

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

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического нали-

чия активов с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

излишки активов в соответствии с решением руководителя организации приходуется по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, а соответствующая денежная сумма относится на увеличение прочих доходов (источников финансирования). Излишки активов (основных средств, производственных запасов, денежных средств) оприходуют бухгалтерской проводкой: дебет счетов 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

недостача активов и их порча в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации списывается на увеличение расходов;

недостача активов, произошедшая сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации покрывается за счет виновных лиц. Выявленная недостача ТМЦ отражается бухгалтерской проводкой: дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», кредит счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 50 «Касса». Сумма недостачи и порчи ТМЦ в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения, т. е. в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и т. д., кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». Недостачи имущества сверх норм естественной убыли, если они произошли по вине материально ответственных лиц, должны возмещаться ими. В бухгалтерском учете по данным операциям на сумму учетной стоимости ТМЦ составляется следующая проводка: дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». На разницу между учетной и рыночной стоимостью составляется бухгалтерская проводка: дебет субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», субсчета 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности. Сумма недостачи, внесенная материально ответственным лицом в кассу, отражается проводкой: дебет счета 50 «Касса», кредит субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Если таковые не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостачи активов и их порчи в соответствии с решением руководителя организации относятся на увеличение расходов. В бухгалтерском учете организации по недостачам краткосрочных активов составляются следующие проводки: дебет субсчета 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»; по недостачам долгосрочных активов – дебет субсчета 91-4 «Прочие расходы», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

Нормы естественной убыли, утвержденные в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, применяются лишь в случаях выявления фактических недостач. При отсутствии таких норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Выявленные при инвентаризации суммы дебиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются на увеличение расходов в дебет счетов 90; 91 с кредита счета 76, а суммы кредиторской задолженности относятся на увеличение доходов в кредит счетов 90; 91 с дебета счета 76.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете в течение 10 дней после ее проведения.

Контрольные вопросы

1. Перечислите виды и задачи инвентаризации.
2. Каковы сроки планирования и проведения инвентаризаций?
3. Опишите порядок проведения и документального оформления инвентаризации.
4. В каких случаях в обязательном порядке проводится инвентаризация?
5. Каков порядок составления инвентаризационных описей?
6. Как отражаются выявленные при проведении инвентаризации излишки, недостачи и потери?
7. Какими бухгалтерскими проводками отражается сумма недостачи и потерь, относимая на материально ответственных лиц?
8. Какие бухгалтерские проводки составляются на списание дебиторской и кредиторской задолженностей, по которым истек срок исковой давности?

Глава 11. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

11.1. Сущность, назначение, состав, порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности

С развитием рыночных отношений в экономике Республики Беларусь преобразуются методы и формы хозяйствования.

В связи с этим возникает необходимость знать новым участникам рынка, с кем из хозяйствующих субъектов соответствующего экономического пространства можно иметь дело. Такую информацию обеспечивает бухгалтерская отчетность. Значимость, которая отводится отчетности как наиболее эффективному и постоянному элементу информационной системы организации, трудно переоценить. Отчетность характеризует хозяйственно-финансовую деятельность и имущественное состояние организации, она используется для внутреннего управления хозяйствующим субъектом, а также предоставляется внешним пользователям информация. Таким образом, *бухгалтерская отчетность* – это система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации, а также иная информация, отражающая финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период.

Бухгалтерская отчетность должна составляться в соответствии с законодательством Республики Беларусь и давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности.

Она составляется на основании данных всех видов учета (бухгалтерского, статистического и оперативно-технического). Организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не предусмотрено законодательством Республики Беларусь. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетности являются промежуточными.

Отчетным периодом для промежуточной отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная отчетность, за исключением случаев создания, реорганизации или ликвидации организации.

При создании организации первым отчетным периодом для годовой отчетности является период с даты ее государственной регистрации по 31 декабря, для промежуточной отчетности – с даты ее госу-

дарственной регистрации по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная отчетность. Отчетность составляется в официальной денежной единице Республики Беларусь.

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 (в соответствии со ст. 14 «Общие требования к отчетности» Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»).

Индивидуальная отчетность составляется:

в организации, не являющейся учредителем унитарных предприятий, основным хозяйственным обществом по отношению к дочерним хозяйственным обществам;

организации, являющейся учредителем унитарных предприятий, основным хозяйственным обществом по отношению к дочерним хозяйственным обществам, – без учета отчетности ее унитарных предприятий, дочерних хозяйственных обществ;

организации, входящей в состав участников хозяйственной группы и (или) холдинга, – без учета отчетности юридических лиц, с которыми организация объединена в хозяйственную группу и (или) холдинг.

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

Порядок составления индивидуальной и консолидированной отчетности устанавливается Министерством финансов Республики Беларусь (для Национального банка Республики Беларусь, банков, банковских групп, банковских холдингов, за исключением индивидуальной отчетности головных организаций банковских холдингов, не являющихся банками, – Национальным банком Республики Беларусь).

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

Порядок составления сводной отчетности устанавливается Министерством финансов Республики Беларусь. Особенности составления и представления отчетности при реорганизации или ликвидации организации устанавливаются Министерством финансов Республики Беларусь (для банков – Национальным банком Республики Беларусь).

Данные отчетности используются внешними пользователями (инвесторами, работодателями, поставщиками, подрядчиками, кредиторами, налоговыми органами и др.) для удовлетворения информационных потребностей определения эффективности деятельности организации. Внутри организации она предназначена для оценки и дальнейшего планирования показателей финансовой устойчивости и др.

При составлении бухгалтерской отчетности должны обеспечиваться:

- полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации имущества и обязательств;
- тождество данных аналитического и синтетического учета за отчетный период, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета;

экономичность, полнота и соответствие международной системе отчетности, международным и национальным стандартам.

Несоблюдение названных условий рассматривается как неправильное составление бухгалтерской отчетности.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (ст. 15 «Состав отчетности») бухгалтерская отчетность представляет собой годовую и промежуточную отчетность (за исключением месячной отчетности) коммерческих организаций, которые состоят:

- из бухгалтерского баланса (прил. 2);
- отчета о прибылях и убытках (прил. 3);
- отчета об изменении собственного капитала (прил. 4);
- отчета о движении денежных средств (прил. 5);
- примечаний к отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Месячная отчетность коммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса.

Годовая и промежуточная отчетности (за исключением месячной отчетности) некоммерческих организаций (за исключением бюджетных организаций, Национального банка Республики Беларусь) состоят:

- из бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- отчета об использовании целевого финансирования (прил. 6);

примечаний к отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Месячная отчетность некоммерческих организаций (за исключением бюджетных организаций, Национального банка Республики Беларусь) состоит из бухгалтерского баланса.

Состав отчетности бюджетных организаций определяется Министерством финансов Республики Беларусь.

Состав годовой отчетности Национального банка Республики Беларусь определяется законодательными актами Республики Беларусь.

**Перечень специализированных форм
бухгалтерской отчетности, представляемых в составе
годового отчета сельскохозяйственной организации**

4-АПК	Недостачи, хищения и порча товарно-материальных ценностей
6-АПК	Валовая продукция и затраты на производство
7-АПК	Реализация продукции
8-АПК	Затраты на основное производство
9-АПК	Производство и себестоимость продукции растениеводства
13-АПК	Производство и себестоимость продукции животноводства
14-АПК	Расход кормов
15-АПК	Баланс продукции
16-АПК	Движение основных сельскохозяйственных машин и оборудования

Каждая форма бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные: наименование формы, указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена отчетность, наименование организации с указанием ее организационно-правовой формы, формы представления числовых показателей.

Изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к отчетному году, так и к предшествовавшим годам (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения.

В случае обнаружения искажения данных бухгалтерской отчетности, относящихся как к отчетному году, так и к предшествовавшим периодам (после ее утверждения), изменения производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором обнаружены искажения.

В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и собственного капитала и обязательств, прибылей и убытков, кроме случаев, если такой зачет предусмотрен правилами, установленными нормативными правовыми актами Министерства финансов Республики Беларусь.

Бухгалтерский баланс является основной формой годового отчета. В нем по состоянию на начало и конец отчетного года находят отражение в обобщенном виде активы и собственный капитал и обязательства организации по их видам и размещению, а также источники их образования.

Активы – это стоимость имущества и долговых прав как результат предыдущих событий, от которых ожидаются предстоящие экономические выгоды организации.

Собственный капитал и обязательства состоят из обязательств организации и ее капитала. **Обязательства** – задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации.

Собственный капитал – активы организации за вычетом ее обязательств.

Баланс составляется на основании данных Главной книги, сверенных и тождественных данных оборотов и остатков с аналитическим учетом на конец отчетного периода.

Он отражает состояние средств организации и источников их формирования на начало (конец предыдущего) и конец отчетного периода.

Баланс организации состоит из пяти разделов.

Актив: I. Долгосрочные активы; II. Краткосрочные активы.

Собственный капитал и обязательства: III. Собственный капитал; IV. Долгосрочные обязательства; V. Краткосрочные обязательства.

В разделе I баланса «Долгосрочные активы» показываются данные о затратах инвестиционного характера, связанные с приобретением или созданием основных средств, нематериальных активов, вложений в долгосрочные активы, а также о долгосрочных финансовых вложениях и долгосрочной дебиторской задолженности, отложенных налоговых активах, прочих долгосрочных активах.

Раздел II «Краткосрочные активы» содержит информацию об остатках запасов, долгосрочных активов, предназначенных для реализации, расходов будущих периодов, о затратах незавершенного производства, краткосрочной дебиторской задолженности, на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам, краткосрочных финансовых вложениях, денежных средствах и их эквивалентах.

В разделе III «Собственный капитал» пассива баланса показываются капитал и резервы организации, сформированные в прошлые и отчетные периоды (уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал), собственные акции (доли в уставном капитале, неоплаченная

часть уставного капитала), суммы нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), чистая прибыль (убыток) отчетного года, целевое финансирование.

В разделе IV «Долгосрочные обязательства» приводится информация об обязательствах, погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты (долгосрочные кредиты и займы, долгосрочные обязательства по лизинговым платежам), а также об отложенных налоговых обязательствах, доходах будущих периодов, резервах предстоящих платежей.

В разделе V «Краткосрочные обязательства» отражаются данные об обязательствах, погашение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты (по кредитам, займам, краткосрочной кредиторской задолженности).

Сводные данные о финансовых результатах деятельности организации (чистой прибыли и данные по налогам и сборам из прибыли) отражаются в *отчете о прибылях и убытках*. В отчете о прибылях и убытках также отражается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также их себестоимость, валовая прибыль, прибыль (убыток) от текущей деятельности, доходы и расходы по инвестиционной деятельности, доходы и расходы по финансовой деятельности, совокупная прибыль (убыток) и т. д.

Отчет об изменении капитала содержит информацию об остатках на начало и конец года капитала и резервов организации, создаваемых в соответствии с законодательством Республики Беларусь и учредительными документами.

В *отчете о движении денежных средств* содержится информация, которая позволяет проанализировать движение потоков денежных средств в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Статьей 16 «Представление и публикация отчетности» Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» предусмотрено, что организации (за исключением бюджетных организаций) представляют **годовую индивидуальную отчетность**:

собственнику имущества (учредителям, участникам организации и иным лицам, уполномоченным на получение годовой индивидуальной отчетности законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации;

государственным органам, иным государственным организациям, подчиненным Правительству Республики Беларусь, если отчитывающиеся организации находятся в их подчинении (входят в их состав) или являются хозяйственными обществами, акции (доли в уставных

фондах) которых принадлежат Республике Беларусь или административно-территориальным единицам и переданы в управление этим органам, организациям;

иным организациям в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Организации (за исключением Национального банка Республики Беларусь, бюджетных организаций, страховых организаций) представляют годовую индивидуальную отчетность не позднее 31 марта года, следующего за отчетным.

Организации (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, бюджетных организаций, страховых организаций) представляют *промежуточную, индивидуальную отчетность* в порядке и сроки, установленные:

собственником имущества (учредителями, участниками) организации и иными лицами, уполномоченными на получение промежуточной индивидуальной отчетности законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации;

государственными органами, иными государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь, если отчитывающиеся организации находятся в их подчинении (входят в их состав) или являются хозяйственными обществами, акции (доли в уставных фондах) которых принадлежат Республике Беларусь или административно-территориальным единицам и переданы в управление этим органам, организациям.

Национальный банк Республики Беларусь представляет годовую отчетность в порядке и сроки, установленные законодательными актами Республики Беларусь.

Банки представляют:

годовую индивидуальную отчетность в порядке, установленном Национальным банком Республики Беларусь;

промежуточную индивидуальную отчетность в порядке и сроки, установленные Национальным банком Республики Беларусь, учредителями (участниками) банков в соответствии с их учредительными документами.

Бюджетные организации, страховые организации представляют годовую и промежуточную индивидуальную отчетность в порядке и сроки, установленные Министерством финансов Республики Беларусь.

Порядок и сроки представления консолидированной отчетности устанавливаются собственником имущества (учредителями, участниками) организации и иными лицами, уполномоченными на получение

консолидированной отчетности законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации (для банковских групп, банковских холдингов – Национальным банком Республики Беларусь).

Порядок и сроки представления сводной отчетности устанавливаются республиканскими органами государственного управления, осуществляющими государственное регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности, и иными лицами, уполномоченными на получение сводной отчетности законодательством Республики Беларусь.

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

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата ее почтового отправления или дата ее фактической передачи по принадлежности.

Выявленные ошибки в бухгалтерской отчетности независимо от периода, к которому они относятся (после их утверждения), необходимо исправить в первом периоде (квартале, с начала года), следующем за отчетным. Исправления осуществляются путем соответствующих оговорок за подписью руководителя и главного бухгалтера с указанием даты.

В соответствии со ст. 17 «Составление, представление и публикация отчетности в соответствии с МСФО» Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» 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. При введении в действие МСФО определяются особенности их применения на территории Республики Беларусь.

Введенные в действие МСФО подлежат официальному опубликованию в соответствии с законодательством Республики Беларусь, а также размещению на официальном сайте Министерства финансов Республики Беларусь в глобальной компьютерной сети Интернет.

Общественно значимые организации (за исключением банков) обязаны составлять за 2016 г. и последующие годы годовую консолидиро-

ванную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь.

К общественно значимым организациям относят открытые акционерные общества, являющиеся учредителями унитарных предприятий и (или) основными хозяйственными обществами по отношению к дочерним хозяйственным обществам, банки и небанковские кредитно-финансовые организации, страховые организации.

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.

11.2. Классификация отчетности

Отчетность служит исходной базой планирования, прогнозирования и контроля использования активов, собственного капитала и обязательств. Она должна обеспечивать сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые отчетные периоды.

В целях упорядочения и облегчения составления представляемую организациями отчетность классифицируют по различным признакам (рис. 11.1).

По видам отчетность делится на оперативную, статистическую, бухгалтерскую и налоговую.

Оперативная отчетность предназначена для оперативного контроля и управления процессами снабжения, производства, реализации продукции (работ, услуг) в момент совершения хозяйственной операции. Она составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения, полученные от подразделений организации за короткие промежутки времени – сутки, пятидневку, неделю, декаду, половину месяца. В ней содержатся сведения о выполнении плана заготовки се-

на, зерна, картофеля, полученных надоях молока, приросте живой массы, соблюдении договоров, финансовом положении организации.

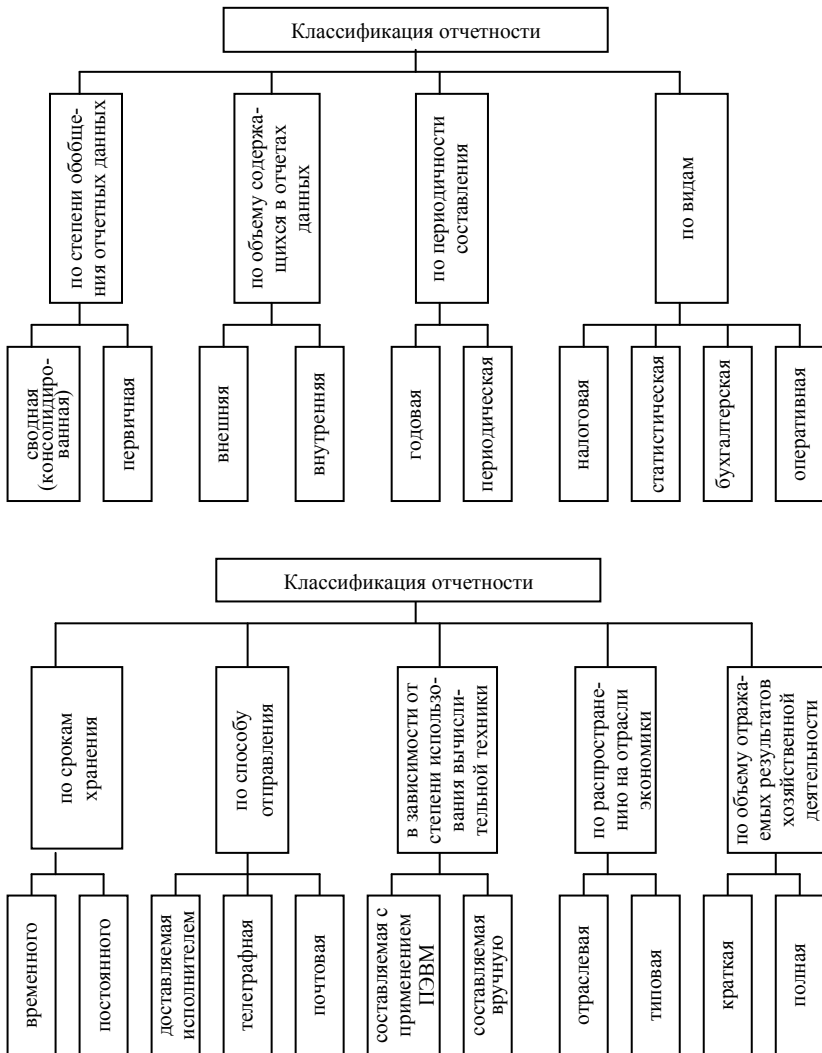


Рис. 11.1. Классификация бухгалтерской отчетности

Статистическая отчетность составляется по данным статистического бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении.

Она используется для изучения общественных явлений, установления закономерностей и тенденций в развитии производства. Наиболее существенная особенность статистической отчетности состоит в том, что она охватывает только важнейшие для данного периода показатели производственной деятельности организации, важнейшие хозяйственные процессы (снабжения, производства, реализации), составляется в сжатые сроки и используется для оперативного воздействия на производственный процесс.

В Республике Беларусь показатели и формы статистической отчетности для сельскохозяйственных организаций определяет Министерство статистики и анализа Республики Беларусь, которое утверждает также перечень отчетности, разрабатывает и издает инструкции по заполнению форм статистической отчетности.

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имуществе, обязательствах, капитале и финансовых результатах по стоимостным показателям. Она составляется на основании данных бухгалтерского учета с соблюдением балансового обобщения учетной информации. Организации составляют бухгалтерские отчеты по единым формам и инструкциям, утвержденным Министерством финансов Республики Беларусь.

Налоговая отчетность отражает показатели, рассчитанные в организации по исчислению налогов, сборов и других отчислений в бюджет и внебюджетные фонды, а также имеющейся задолженности по ним.

По периодичности составления различают периодическую и годовую отчетность. В том случае если отчетность составляется на внутригодовую дату, ее называют *периодической*.

Периодическая отчетность включает отчеты за день, пятидневку, декаду, месяц, квартал и полугодие.

По данному признаку различают бухгалтерскую отчетность квартальную, полугодовую и за девять месяцев. Статистическая и оперативная отчетность по вышеназванному признаку может быть за декаду, месяц, квартал и т. д. Она содержит ограниченное количество форм и показателей, а сроки ее представления более сжатые. *Годовая отчетность* – это отчеты за год. Она характеризует финансово-хозяйственную деятельность организации за год.

По объему содержащихся в отчетах сведений отчетность подразделяют на внутреннюю и внешнюю.

Внутренняя отчетность разрабатывается соответствующими министерствами и ведомствами для собственных целей и утверждается по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь. Составление внутренней отчетности вызывается потребностью системы управления организации, поэтому она предназначена для руководителей, управленческого персонала, менеджеров, специалистов структурных подразделений для осуществления контроля и принятия соответствующих управленческих решений. Она не подлежит публикации и не представляется внешним пользователям.

Внешняя отчетность характеризует финансово-хозяйственную деятельность организации в целом и служит средством информирования внешних пользователей исходя из их интересов: инвесторов – о доходности и риске инвестиций, а также о способности выплачивать акционерам дивиденды; банков – о способности возврата кредитов; поставщиков и подрядчиков – о платежеспособности организации и т. д. Внешняя бухгалтерская отчетность в соответствии с международной практикой обязательно подлежит опубликованию, поэтому ее еще называют «публичной».

По степени обобщения отчетных данных отчетность организации подразделяется на первичную и сводную (консолированную).

Первичные отчеты составляются в конкретной организации по данным текущего учета и характеризуют ее хозяйственно-финансовую деятельность.

Сводную (консолированную) отчетность составляют вышестоящие или материнские организации на основании первичных отчетов подведомственных организаций.

Сводная (консолированная) отчетность составляется по тем же формам, что и отчетность субъектов хозяйствования. Основное количество показателей определяется суммированием соответствующих показателей отчетных форм юридического лица и его подведомственных подразделений. Некоторые показатели определяются расчетным путем.

По объему отражаемых результатов хозяйственной деятельности отчетность может быть *полной* и *краткой (сокращенной)*.

По распространению на отрасли экономики отчетность делят на *типовую* и *отраслевую*.

В первом случае используются типовые формы отчетности, а во

втором – специализированные, отражающие деятельность какой-то одной отрасли.

В зависимости от степени использования вычислительной техники отчетность можно подразделить на *составляемую вручную* и *с применением ПЭВМ*.

По способу отправления отчетность делят на *почтовую, телеграфную* и *доставляемую исполнителем*.

По срокам хранения отчетность подразделяется на *постоянного срока хранения* и *временного срока хранения*.

Общие требования к промежуточной бухгалтерской отчетности, содержание ее составляющих, правила оценки статей определяются Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и Инструкцией по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь.

Организации должны формировать промежуточную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода.

11.3. Содержание и порядок заполнения пояснительной записки

Действующие нормативные акты устанавливают лишь общие требования к содержанию пояснительной записки, не предлагая при этом макета документа и формы подачи информации. Эти вопросы организации решают самостоятельно.

В связи с этим информация в записке может быть представлена в виде отдельных разделов и для целей существенности и полноты отражения показателей содержать таблицы, диаграммы, схемы.

Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, предусматривается составление пояснительной записки.

В ней расшифровываются отдельные статьи баланса и приложений, приводятся данные по показателям, не нашедшим отражения в формах годовой бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке необходимо раскрыть данные статей, по которым в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках отражаются прочие активы, обязательства, капитал, отдельные виды доходов и расходов, прибылей и убытков в случае их существенности в общей сумме итогов баланса и отчета о прибылях и убытках.

В пояснительной записке следует привести краткую характеристику деятельности организации (виды текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, т. е. соответствующую финансовую информацию, необходимую для получения более полной и объективной картины об имущественном и финансовом положении организации.

Кроме того, необходимо привести данные о доходах, расходах и обязательствах, выявленные после даты составления годовой бухгалтерской отчетности до ее представления и существенно влияющие на оценку имущественного и финансового положения организации, включая принятие решения о распределении прибыли.

При изменении вступительного баланса на начало года в пояснительной записке объясняются причины изменений. В ней должны быть раскрыты избранные при формировании учетной политики отличные от предыдущего года способы в ведении бухгалтерского учета.

Обособленному раскрытию подлежат изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователями бухгалтерской отчетности в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным, а также причины этих изменений и оценка их последствий в стоимостном выражении.

Организация, имеющая дочерние и зависимые общества, в пояснительной записке приводит сведения об их наличии, месте нахождения, наименовании и виде деятельности.

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу приводятся показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). При характеристике платежеспособности необходимо учитывать: наличие денежных средств на расчетных счетах в банке и иных кредитных учреждениях, кассе организации; убытки; просроченную дебиторскую и кредиторскую задолженности, не погашенные в срок кредиты и займы; полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет; уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции, неисполнение обязательств перед бюджетом. Также необходимо учитывать положение организации на рынке ценных бумаг, оценку ее финансового положения и причины имевших место негативных явлений.

Кроме того, может быть приведена *оценка деловой активности организации*, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт; репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации; степень выполнения плана; обеспечение заданных темпов роста деловой активности; уровень эффективности использования ресурсов организации.

Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих инвестиций, осуществляемых экономических мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей годовой бухгалтерской отчетности.

При оценке финансового состояния на долгосрочную перспективу приводятся характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и др.

Акционерные общества в пояснительной записке приводят состав (фамилии и должности) членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом описываются все виды выплаченного вознаграждения (заработная плата, премии, комиссионные и иные имущественные льготы и привилегии). Кроме того, необходимо привести дополнительные данные о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но неоплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ; количестве акционеров, зарегистрированных в реестре; сведения о наиболее крупных акционерах; о прибыли, приходящейся на одну акцию.

Организации проводят расшифровку кредиторской задолженности в иностранной валюте с указанием сроков ее погашения согласно договорам, выделив в том числе задолженность по кредитам, полученным под гарантию Правительства Республики Беларусь, а также отражают в пояснительной записке выполнение основных показателей бизнес-плана (всего, в том числе доведенных вышестоящими организациями).

Достоверность информации годовой бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законодательством Республики Беларусь подлежит обязательному аудиту, подтверждается аудитором (аудиторской организацией), имеющим лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

Контрольные вопросы

1. В чем заключаются сущность и назначение бухгалтерской отчетности?
2. Каковы порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности?
3. По каким признакам классифицируется отчетность?
4. Дайте характеристику основным формам годовой бухгалтерской отчетности.
5. С какой целью составляется пояснительная записка?
6. Какая информация отражается в пояснительной записке?
7. Изложите содержание пояснительной записки.
8. Каков порядок заполнения пояснительной записки?
9. Какие организации относятся к общественно значимым?
10. Каков порядок введения в действие МСФО в Республике Беларусь?

Глава 12. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

12.1. Значение и основные предпосылки рациональной организации бухгалтерского учета, организация бухгалтерского аппарата

Организация бухгалтерского учета представляет собой систему условий и элементов построения учетного процесса в целях получения достоверной и своевременной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации и рациональном использовании активов (основных средств, производственных запасов, готовой продукции).

В процессе организации бухгалтерского учета организаций независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности руководствуются законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности, нормативными актами органов государственного управления, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность:

самостоятельно формируют учетную политику исходя из своих структуры и особенностей деятельности;

определяют форму и методы бухгалтерского учета с соблюдением общих методологических принципов, установленных положением по

ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, а также определяют технологию обработки учетной информации, объем и содержание отчетности;

разрабатывают систему внутреннего учета и контроля.

Действие Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» распространяется на организации, которые не освобождены от обязанностей ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Рациональная организация бухгалтерского учета должна обеспечить:

своевременное и достоверное отражение в учете и отчетности всех хозяйственных операций;

оперативный контроль за эффективностью работы организации и ее внутрихозяйственных формирований;

действенный контроль за рациональным и экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов;

своевременное представление достоверной отчетности;

высокую производительность труда учетного персонала и наиболее эффективное использование вычислительной техники.

Следовательно, под *рациональной организацией бухгалтерского учета* следует понимать такое его построение, при котором обеспечиваются своевременное, полное и достоверное отражение в учете и отчетности всех хозяйственных операций и оперативный контроль за рациональным использованием материальных, финансовых и трудовых ресурсов, эффективностью работы организации и ее подразделений (формирований) при оптимальных затратах труда и средств на ведение учета.

Важнейшими предпосылками рациональной организации бухгалтерского учета являются:

высокая общеэкономическая и специальная подготовка работников учетной службы;

установление оптимальных объемов и сроков получения учетной информации, необходимой для оперативного управления производством и составления бухгалтерской и статистической отчетности;

правильное решение вопроса о характере учетных взаимоотношений между структурными подразделениями и центральной бухгалтерией организации;

рациональная организация технологии и управления производством;

планирование организации учетного процесса;

использование в учете современной компьютерной техники и бухгалтерских программ.

Учетные работники кроме специальных знаний должны владеть знаниями действующего законодательства, организации, экономики и технологии производства. Эти знания необходимы для конкретного решения вопросов организации учета на отдельных участках производства, рационального построения документооборота и строгого соблюдения стандартов, положений и инструкций по организации бухгалтерского учета.

Главный бухгалтер совместно с руководителем и специалистами организации обязан определить содержание, объем, сроки и формы представления внутрихозяйственными подразделениями информации, необходимой для оперативного управления производством и составления статистической отчетности. При этом следует исходить из действительной потребности в информации для управления производством и не допускать составления ненужной отчетности. График представления внутрихозяйственными подразделениями оперативной информации утверждается руководителем организации, а в бухгалтерии организации определяются работники, контролирующие ее поступление.

В целях рациональной организации бухгалтерского учета необходимо определить объем и характер работ, выполняемых в подразделениях и бухгалтерии организации.

Важной предпосылкой рационального построения бухгалтерского учета является правильная организация технологии и управления производством. Эти факторы непосредственно влияют на разработку документооборота и организацию аналитического учета.

Планирование организации учетного процесса обеспечивает своевременное, с наименьшими затратами труда и средств получение учетной информации, необходимой для управления процессами производства, контроля за рациональным и экономным использованием хозяйственных ресурсов.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (ст. 7 «Права и обязанности руководителя организации по организации бухгалтерского учета») 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.

Руководитель микроорганизации, товарищества собственников, общественной и религиозной организации (объединения) вправе вести бухгалтерский учет и составлять отчетность лично, если этот руководитель отвечает требованиям, предъявляемым к главному бухгалтеру, указанным в п. 3 ст. 8 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Руководитель организации обязан:

организовать ведение бухгалтерского учета и составление отчетности, а также создать необходимые для этого условия;

обеспечить неукоснительное выполнение работниками организации требований главного бухгалтера, организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, в части соблюдения порядка оформления и представления документов и сведений, необходимых для ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, и иных требований по вопросам, находящимся в их компетенции.

Руководит бухгалтерским учетом в организации *главный бухгалтер*, при отсутствии в штате этой должности – бухгалтер, главный бухгалтер организации, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, или специалист-бухгалтер, являющийся индивидуальным предпринимателем.

На должность главного бухгалтера организации (за исключением общественно значимой организации, Национального банка Республики Беларусь) назначается лицо, отвечающее следующим требованиям:

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.

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

Физическое лицо, сертификат профессионального бухгалтера которого аннулирован, 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.

Организация, оказывающая услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, в зависимости от того, какой организации оказываются услуги, должна обеспечить оказание этих услуг не менее чем одним работником, с которым заключен трудовой договор.

В организации, которая передает ведение бухгалтерского учета в специализированную организацию, ее штат должен иметь специалиста, который осуществляет ведение первичного учета, кассовые и банковские операции, принимает авансовые отчеты, счета-фактуры, накладные поставщиков, акты-сдачи выполненных работ, оказанных услуг и т. д. На основании обработки первичных документов получаем информацию, которая передается в специализированную организацию, а ее сотрудники отражают хозяйственные операции в бухгалтерском учете и на основании их составляют отчетность. Ведение бухгалтерского учета специализированной организацией называется *аутсорсинг*.

Индивидуальный предприниматель, оказывающий услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, в зависимости от того, какой организации оказываются услуги, должен обеспечить оказание этих услуг не менее чем одним работником, с которым заключен трудовой договор.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации.

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

Требования организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, в пределах их компетенции обязательны для всех структурных подразделений и работников организации, которой оказываются услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности.

В обязанности главного бухгалтера организации входят:

формирование учетной политики организации;

постановка и ведение бухгалтерского учета в организации;

составление и своевременное представление отчетности организации;

иные обязанности в области бухгалтерского учета и отчетности.

В случаях возникновения разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером, организацией или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, по вопросам совершения отдельных хозяйственных операций, их оформления первичными учетными документами и отражения в бухгалтерском учете документы по этим хозяйственным операциям должны быть приняты к исполнению главным бухгалтером, организацией или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, по письменному распоряжению руководителя организации. В таких случаях руководитель организации единолично несет ответственность за совершение этих хозяйственных операций, их оформление первичными учетными документами и отражение в бухгалтерском учете.

При функционировании в организации бухгалтерии как самостоятельного структурного подразделения, возглавляемого главным бухгалтером, на нее возлагаются функции по ведению и организации бухгалтерского учета.

Бухгалтерская служба организации – это специализированное подразделение или отдел, который ведет бухгалтерский учет и составляет бухгалтерские отчеты организации. Задачи и компетенция отделов и их работников оформляются должностными инструкциями.

В зависимости от размеров и специализации организации, а также от объема выполняемых учетных работ могут быть выбраны варианты организации бухгалтерской службы в организации.

Бухгалтерский учет по форме организации подразделяется на **централизованный, частично централизованный и децентрализованный**. Он считается полностью *централизованным*, если ведется только в центральной бухгалтерии, а бухгалтерские службы в структурных подразделениях не создаются.

При *частичной централизации* бухгалтерского учета в некоторых структурных подразделениях могут создаваться свои бухгалтерии, функции которых определены ведением учета в подразделении, а также составлением отчетности и представлением ее в центральную бухгалтерию.

При *децентрализации* учет ведется в бухгалтериях структурных подразделений. Мировая практика показывает, что максимальная эффективность ведения учета обеспечивается разумным сочетанием централизованного и децентрализованного подходов.

Степень полной или частичной централизации или децентрализа-

ции определяется конкретными нуждами управления организации, а также возможностями обеспечить рациональное ведение учета, контроль за качеством учетных и отчетных данных и быстрый доступ менеджеров к необходимой информации.

Выбор оптимальной модели построения бухгалтерского учета является определяющим для управления и организации производственными процессами организации. Бухгалтерский учет обеспечивает все звенья организации нужными сведениями для планирования, анализа и контроля.

В Республике Беларусь в целях достижения единообразия ведения учета и составления бухгалтерской отчетности, повышения достоверности и своевременности учетной и отчетной информации проводится государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности.

В ст. 5 «Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности» Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» определено, что государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь, Национальным банком Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь и иными республиканскими органами государственного управления, осуществляющими государственное регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности.

Президент Республики Беларусь определяет единую государственную политику в области бухгалтерского учета и отчетности.

Совет Министров Республики Беларусь:

обеспечивает проведение единой государственной политики в области бухгалтерского учета и отчетности;

координирует и контролирует деятельность республиканских органов государственного управления в области бухгалтерского учета и отчетности;

устанавливает совместно с Национальным банком Республики Беларусь порядок введения в действие на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных правовых актов международных стандартов финансовой отчетности и их разъяснений, принимаемых Фондом международных стандартов финансовой отчетности;

устанавливает порядок проведения аттестации на право получения сертификата профессионального бухгалтера, порядок подтверждения квалификации физическими лицами, имеющими сертификат профессионального бухгалтера;

осуществляет иные полномочия в области бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с Конституцией Республики Беларусь, за-

конами Республики Беларусь и актами Президента Республики Беларусь.

Национальный банк Республики Беларусь:

устанавливает порядок проведения аттестации на право получения сертификата профессионального бухгалтера банка, порядок подтверждения квалификации физическими лицами, имеющими сертификат профессионального бухгалтера банка;

утверждает форму сертификата профессионального бухгалтера банка;

проводит аттестацию на право получения сертификата профессионального бухгалтера банка и подтверждение квалификации физических лиц, имеющих сертификат профессионального бухгалтера банка;

осуществляет иные полномочия в области бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь.

Министерство финансов Республики Беларусь:

реализует единую государственную политику в области бухгалтерского учета и отчетности;

осуществляет общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в организациях (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, банковских групп, банковских холдингов);

утверждает национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности и иные нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности, обязательные для исполнения организациями (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, банковских групп, банковских холдингов);

утверждает форму сертификата профессионального бухгалтера;

проводит аттестацию на право получения сертификата профессионального бухгалтера и подтверждение квалификации физических лиц, имеющих сертификат профессионального бухгалтера;

представляет в пределах своих полномочий Республику Беларусь в международных организациях, занимающихся вопросами бухгалтерского учета и отчетности;

осуществляет иные полномочия в области бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Республиканские органы государственного управления, осуществляющие государственное регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности (за исключением Министерства финансов Республики Беларусь):

участвуют в реализации единой государственной политики в области бухгалтерского учета и отчетности;

осуществляют методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в организациях, осуществляющих соответствующие виды экономической деятельности;

принимают по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь нормативные правовые акты, устанавливающие особенности бухгалтерского учета и отчетности в организациях, осуществляющих соответствующие виды экономической деятельности.

Система государственного нормативного регулирования бухгалтерского учета обеспечивает формирование полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации.

Иерархия государственного регулирования бухгалтерского учета и отчетности представлена на рис. 12.1.

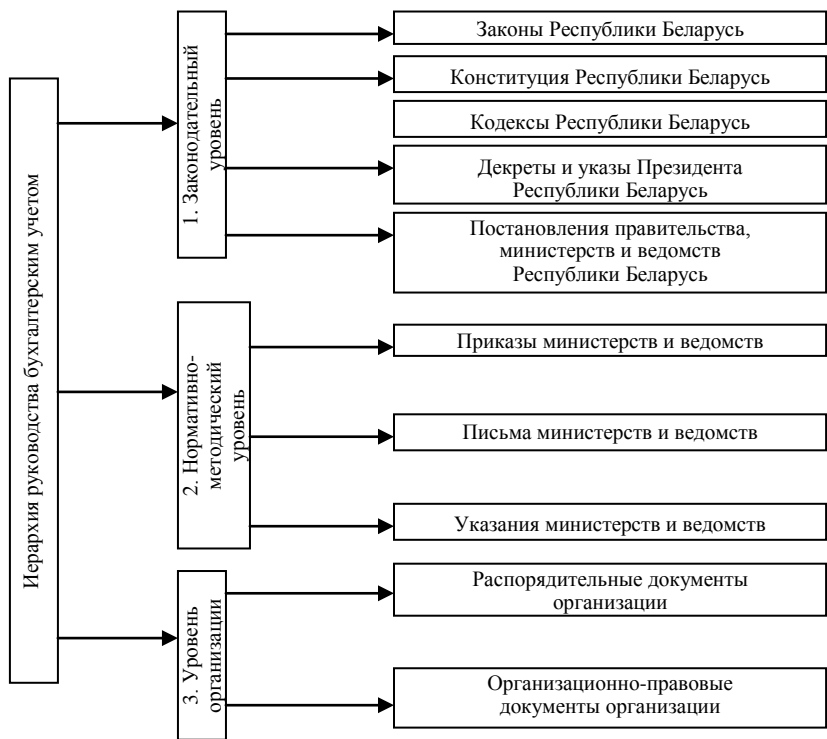


Рис. 12.1. Иерархия руководства бухгалтерским учетом

12.2. Учетная политика организации

Учетная политика – это совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся: группировка и оценка фактов хозяйственной деятельности, погашение стоимости активов, организация документооборота, инвентаризация, применение счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и др.

Статьей 9 «Учетная политика организаций» Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» определено, что организация самостоятельно формирует свою учетную политику и излагает ее в положении об учетной политике, которое подписывается главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждается руководителем организации. Учетная политика основывается на принципах бухгалтерского учета и отчетности, которые отражены в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Учетная политика, утвержденная организацией, обязательна для применения всеми структурными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их месторасположения.

Филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Республики Беларусь, могут формировать учетную политику исходя из правил, установленных в стране их нахождения, если они не противоречат международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности, а также законодательству Республики Беларусь.

Процесс формирования учетной политики организации состоит из следующих последовательных этапов:

- 1) определение объектов бухгалтерского учета, в отношении которых должна быть разработана учетная политика;
- 2) выявление, анализ, оценка и ранжирование факторов, под влиянием которых выбираются способы ведения бухгалтерского учета;
- 3) выбор и обоснование исходных положений построения учетной политики;
- 4) идентификация потенциально пригодных для применения организацией способов ведения бухгалтерского учета по каждому приему метода учета и для каждого объекта учета;

5) отбор способов ведения бухгалтерского учета, пригодных для применения организацией в их взаимосвязи;

б) оформление и утверждение избранной учетной политики.

В этой последовательности перечисленные этапы являются строго необходимыми: каждый предыдущий обеспечивает осуществление последующего.

Бухгалтерский учет в организации ведется согласно учетной политике организации, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

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.

Основные положения учетной политики представлены в табл. 12.1.

При раскрытии учетной политики организации опираются на действующие на текущий момент нормативные документы.

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.

Профессиональное суждение – точка зрения и действие главного бухгалтера организации, руководителя организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, принятые организацией при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, которые излагаются организацией в положении об учетной политике и примечаниях к отчетности.

Положения действующих нормативных документов по отношению к учетной политике делятся на две группы: одновариантные и многовариантные.

Таблица 12.1. **Основные положения учетной политики**

Положения учетной политики	Основные характеристики
Понятие учетной политики	Выбранная организацией из предлагаемых нормативными документами совокупность способов ведения бухгалтерского учета или самостоятельная их разработка, а также установление порядка их применения в конкретной хозяйственной ситуации
Цели учетной политики	Направлены на повышение финансовой устойчивости организации, развитие производства и являются социально ориентированными
Задачи учетной политики	Максимально развернуто отразить производственно-хозяйственную деятельность организации
Предпосылки формирования учетной политики	1. Обособленность учета имущества и обязательств организации от имущества и обязательств других юридических и физических лиц 2. Непрерывность деятельности организации 3. Последовательность применения учетной политики 4. Временная определенность фактов хозяйственной деятельности
Принципы формирования учетной политики	1. Полнота 2. Законность 3. Достоверность 4. Рациональность 5. Осмотрительность 6. Непротиворечивость 7. Приоритет содержания перед формой
Периодичность и сроки подготовки учетной политики	Не регламентированы
Изменения в учетной политике	Вводятся с начала отчетного года
Ответственный за формирование учетной политики	Главный бухгалтер
Ответственный за содержание учетной политики	Руководитель организации
Форма издания учетной политики	Приказ (распоряжение) по предприятию
Начало действия учетной политики	Для ранее действовавших организаций – 1 января Для вновь созданных – до первой бухгалтерской отчетности
Период действия учетной политики	Отчетный год
Периодичность издания приказа	Отсутствует, приказ по организации издается только в случае изменения ранее объявленной учетной политики

Под *одновариантными* предписаниями понимают те случаи, при которых нормативные документы устанавливают однозначный и обязательный к применению порядок учета и налогообложения конкрет-

ных фактов хозяйственной деятельности организаций. Примером может служить порядок списания курсовых разниц.

Многовариантные предписания предполагают несколько вариантов отражения в учете тех или иных фактов хозяйственной жизни. Например, это может быть порядок включения стоимости материальных ресурсов в состав себестоимости продукции (работ, услуг), распределение общепроизводственных затрат.

Исключение составляют случаи, когда нормативные документы не содержат вообще никаких конкретных предписаний относительно каких-либо моментов, касающихся учетной политики. В качестве примера можно привести отсутствие нормативных документов, фиксирующих типовую норму, по которой должна представляться учетная политика. В такой ситуации организация самостоятельно формирует учетную политику, опираясь на общие вопросы бухгалтерского учета и налогообложения.

В любом случае выбор того или иного способа ведения бухгалтерского учета, описание необходимых организационных и технических условий должны найти свое отражение в учетной политике, нормативной базой для основных характеристик которой является Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места нахождения.

Вновь создаваемая организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая такой организацией учетная политика считается применяемой со дня создания (государственной регистрации).

В последнее время законодательством не предусмотрено утверждать отдельную учетную политику в целях налогообложения, выбор организации целесообразно закреплять в единой политике.

Структура формирования учетной политики представлена на рис. 12.2.

Учетная политика должна раскрывать такие аспекты учетного процесса, как методический и организационно-технический.

Методический аспект включает в себя избранные организацией конкретные способы и методы ведения бухгалтерского учета.

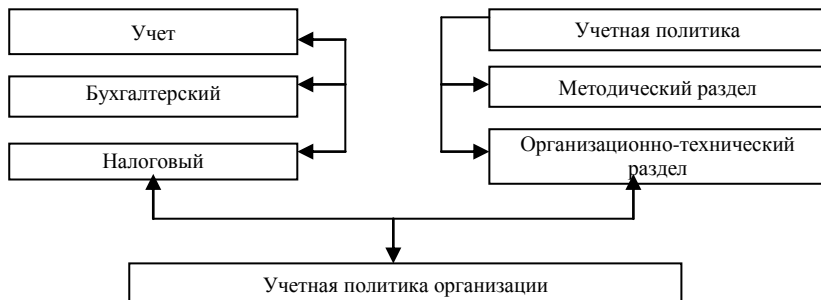


Рис. 12.2. Структура формирования учетной политики

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

Организация должна раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, значительно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. При этом существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания применения которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в составе бухгалтерской отчетности, относятся: погашение стоимости основных средств, нематериальных и иных активов, оценка производственных запасов, товаров незавершенного производства и готовой продукции. Способы начисления амортизации основных средств, нематериальных активов, оценка производственных запасов, а также группировка затрат на производство влияют на конечные финансовые результаты.

Поэтому существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.

Представляемая в течение отчетного года бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации,

если в последней не произошли изменения со времени составления предыдущей годовой бухгалтерской отчетности, раскрывшей учетную политику.

Изменения в учетной политике организации могут иметь место в случаях:

- 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 учетную политику организации вносятся в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности.

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.

Изменения в учетной политике организации в целях обеспечения данных бухгалтерского учета должны вводиться с начала отчетного года и быть обоснованными.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные существенно повлиять на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Изменения учетной политики, повлиявшие на финансовые результаты деятельности организации, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности и объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации. Из вышеизложенного видно, что учетная политика реально влияет на оперативное принятие управленческих решений, а также на формирование конечного финансового результата.

12.3. Международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности

Первые предпосылки создания международных стандартов финансовой отчетности были предприняты в 1904 г. в Сент-Луисе (США), где проходил первый конгресс бухгалтеров. Затем стали проводиться и другие конгрессы: в 1926 г. в Амстердаме, в 1929 г. в Нью-Йорке, в 1933 г. в Лондоне, в 1938 г. в Берлине. По мнению президента США Джона Кеннеди, выступающего на Генеральной Ассамблее ООН в 1960-х гг., для нормального функционирования новых отношений необходим «универсальный язык общения бизнесменов». В качестве такого языка он назвал бухгалтерский учет и финансовую отчетность, доступную и понятную всем заинтересованным лицам, поэтому для обеспечения гармонизации финансовой отчетности на основе соглашения профессиональных организаций бухгалтеров Австралии, Мексики, США, Франции и Японии 29 июня 1973 г. был создан Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета со штабквартирой в Великобритании (далее – КМСБУ). Совет проводит заседания несколько раз в году в различных странах мира. Первоначально целью КМСБУ было формулирование, издание и совершенствование в интересах общества стандартов бухгалтерского учета, а также содействие в их принятии и соблюдении во всех странах. За 27 лет своей деятельности им был выпущен 41 международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ), из которых в последнее время действует 31.

До 2000 г. членами КМСБУ были 153 профессиональные организации бухгалтеров из 112 стран мира. В мае этого же года был принят новый устав, согласно которому индивидуальное членство отменено, а КМСБУ был переименован в Совет по международным стандартам бухгалтерского учета.

Совет по международным стандартам бухгалтерского учета (далее – СМСБУ) – независимая юридическая организация, управляемая 19 доверенными лицами. Рабочим органом СМСБУ является Правление, 14 членом которого представляют Австралию и Новую Зеландию, Великобританию, Германию, Канаду, США, Францию, Южную Африку и Японию.

В соответствии с новым уставом СМСБУ в своей деятельности преследует определенные *цели* (рис. 12.3).

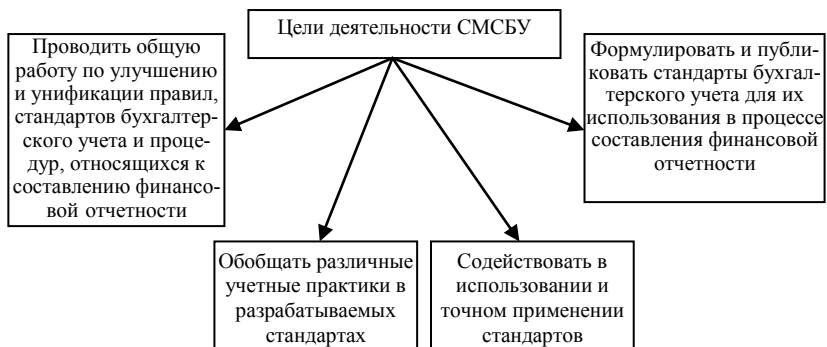


Рис. 12.3. Цели деятельности СМСБУ

Новые цели СМСБУ в большей мере, чем ранее, ориентированы на обеспечение практического применения МСБУ и их слияние (конвергенцию) с национальными системами учета. Цель максимального сближения национальных стандартов финансовой отчетности с международными в данный момент для принятия эффективных экономических решений является одной из наиболее важных. Данная цель не может быть достигнута выпуском некоего набора примитивных правил, потому что МСБУ главным образом определяют методы оценки и подходы к представлению информации в финансовой отчетности заинтересованных стран и бухгалтерских сообществ.

В 2001 г. новое Правление переименовало стандарты из международных стандартов бухгалтерского учета в международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Первый МСФО был утвержден 19 июня 2003 г. и распространяется на финансовую отчетность начиная с 2004 г. Вместе с тем стандарты, выпущенные до этого, сохраняют свое прежнее название (т. е. МСБУ) и будут заменяться МСФО постепенно.

В последнее время опубликовано 8 стандартов:

- 1) «Первоочередное применение МСФО»;
- 2) «Выплаты по акциям и долям»;
- 3) «Объединения организаций»;
- 4) «Договоры страхования»;
- 5) «Внеоборотные активы, удерживаемые для дальнейшей перепродажи, и прекращающиеся операции»;
- 7) «Финансовые инструменты»;

6, 8) «Функционирующие сегменты».

Международные стандарты финансовой отчетности не являются доминирующими законодательными актами, которые регулируют составление финансовой отчетности в определенной стране, поэтому введение МСФО осуществляется прежде всего усилиями членов СМСБУ на местах при помощи убеждения правительственных органов, осуществляющих контроль национальных финансовых рынков, придерживаться международных стандартов при составлении финансовой отчетности.

В последнее время МСФО используются:

как основа национальных требований к бухгалтерскому учету многими странами мира;

как международный базовый подход теми странами, которые разрабатывают свои собственные требования;

фондовыми биржами и регулирующими органами, которые требуют или позволяют иностранным эмитентам подавать финансовые отчеты в соответствии с МСФО;

наднациональными органами, такими, как Европейская комиссия;

Мировым банком, который требует от заемщиков представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Международные стандарты приняты многими фондовыми биржами, в том числе Лондонской, Римской, Амстердамской, Гонконгской, Цюрихской.

Практика свидетельствует, что принятие и использование МСФО обеспечивает:

уменьшение риска для кредиторов и инвесторов;

снижение расходов каждой страны на разработку собственных стандартов;

углубление международной кооперации в области бухгалтерского учета;

однозначное понимание финансовой отчетности и рост доверия к ее показателям во всем мире.

Международные стандарты учета и финансовой отчетности представлены в табл. 12.2.

Таблица 12.2. **Международные стандарты учета и финансовой отчетности**

Номер стандарта	Стандарт
МСБУ-1	Представление финансовой отчетности
МСБУ-2	Запасы
МСБУ-7	Отчеты о движении денежных средств
МСБУ-8	Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
МСБУ-10	События после отчетной даты
МСБУ-11	Договоры подряда
МСБУ-12	Налоги на прибыль
МСБУ-16	Основные средства
МСБУ-17	Аренда
МСБУ-18	Выручка
МСБУ-19	Вознаграждения работникам
МСБУ-20	Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи
МСБУ-21	Влияние изменений валютных курсов
МСБУ-23	Затраты по займам
МСБУ-24	Раскрытие информации о связанных сторонах
МСБУ-26	Учет и отчетность по пенсионным планам
МСБУ-27	Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность
МСБУ-28	Учет инвестиций в ассоциированные компании
МСБУ-29	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции
МСБУ-31	Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности
МСБУ-32	Финансовые инструменты – представление
МСБУ-33	Прибыль на акцию
МСБУ-34	Промежуточная финансовая отчетность
МСБУ-36	Обесценение активов
МСБУ-37	Резервы, условные обязательства и условные активы
МСБУ-38	Нематериальные активы
МСБУ-39	Финансовые инструменты: признание и оценка
МСБУ-40	Инвестиционная собственность
МСБУ-41	Сельское хозяйство
МСФО-1	Первое применение МСФО
МСФО-2	Выплаты долевыми инструментами
МСФО-3	Объединение бизнеса
МСФО-4	Договоры страхования
МСФО-5	Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность
МСФО-6	Разведка и оценка минеральных ресурсов
МСФО-7	Финансовые инструменты – раскрытие
МСФО-8	Операционные сегменты
МСФО-9	Финансовые инструменты
МСФО-10	Консолидированная финансовая отчетность
МСФО-11	Соглашения о совместной деятельности
МСФО-12	Раскрытие информации о долях участия в других компаниях
МСФО-13	Оценка справедливой стоимости

МСБУ (IAS)
МСФО (IFRS)

Большое влияние на развитие и укрепление престижа бухгалтерской профессии оказывает Международная федерация бухгалтеров, созданная в 1977 г. Цель и задачи данной организации, в состав которой входят представители 76 стран мира, в основном совпадают с целями СМСБУ.

Контрольные вопросы

1. Перечислите основные предпосылки рациональной организации бухгалтерского учета.
2. Каковы обязанности главного бухгалтера?
3. Что должен обеспечить руководитель организации?
4. Кто назначается на должность главного бухгалтера?
5. Кто осуществляет руководство бухгалтерским учетом?
6. Какие существуют отличия в организации децентрализованного учета по сравнению с централизованным?
7. Каков порядок формирования учетной политики организации?
8. Что включает в себя учетная политика организации?
9. Какие аспекты учетного процесса раскрывает учетная политика?
10. В каких случаях может изменяться учетная политика?
11. Каковы цели деятельности Совета по международным стандартам бухгалтерского учета?

ТЕСТЫ ДЛЯ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ

Понятие о хозяйственном учете

1. Хозяйственный учет – это:
 - а) бухгалтерский учет, статистический учет;
 - б) бухгалтерский учет, оперативный учет;
 - в) система наблюдения, измерения, регистрации, контроля за наличием и движением всех видов хозяйственных средств, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов, а также за ходом и результатами хозяйственных процессов;
 - г) система наблюдения, изменения и контроля за хозяйственной деятельностью организации.
2. Количественные отражения хозяйственных операций в хозяйственном учете обеспечиваются применением следующих измерителей:

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

3. Информация о хозяйственной деятельности организации собирается с помощью следующих видов учета:

- а) бухгалтерского;
- б) бухгалтерского, статистического, оперативного;
- в) статистического, оперативного;
- г) бухгалтерского, оперативного.

4. Функции управления организации реализуются с помощью информации, полученной в системе следующего учета:

- а) статистического;
- б) оперативного;
- в) статистического, оперативного;
- г) бухгалтерского.

5. Бухгалтерский учет – это:

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

б) система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении, задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций;

в) система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах организации на отчетную дату;

г) система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении о финансовом положении организации на отчетную дату.

6. Построение бухгалтерского учета основывается на следующих базовых принципах:

- а) непрерывность деятельности, обособленность;
- б) соответствие доходов и расходов, осмотрительность;
- в) сопоставимость, понятность;
- г) все ответы верны.

7. Управленческий учет относится к следующему виду хозяйственного учета:

- а) статистическому;

- б) бухгалтерскому;
- в) оперативному;
- г) бухгалтерскому, статистическому.

8. К внешним пользователям, имеющим прямой финансовый интерес к учетной информации организации (о ликвидности, платежеспособности, денежных потоках и т. д.) относятся:

- а) аудиторские и консалтинговые фирмы;
- б) налоговые органы;
- в) инвесторы, поставщики;
- г) все ответы верны.

9. К внешним пользователям, не имеющим прямого финансового интереса к учетной информации организации, относятся:

- а) органы статистики, органы по управлению экономикой;
- б) покупатели и заказчики;
- в) собственники;
- г) менеджеры.

10. Основные задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом:

а) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах;

б) обеспечение информации, необходимой внутренним и внешним пользователям, об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами;

в) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации, выявление ресурсов ее финансовой устойчивости;

г) все ответы верны.

11. Пользователями бухгалтерской информации являются:

- а) лица, работающие в аппарате управления организации;
- б) лица, не работающие в организации, но имеющие прямой финансовый интерес к деятельности организации;
- в) внутренние и внешние пользователи;
- г) все ответы верны.

12. Финансовый и управленческий учеты различают по следующим признакам:

- а) потребители информации;
- б) степень детализации данных;
- в) степень регламентации учетных процедур;
- г) все ответы верны.

Предмет и метод бухгалтерского учета

1. Объектами бухгалтерского учета являются:
 - а) счета, двойная запись;
 - б) отчетность, баланс;
 - в) хозяйственные средства, собственный капитал и обязательства, производство, реализация продукции (работ, услуг);
 - г) все ответы верны.
2. Активы – это:
 - а) имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод;
 - б) задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций;
 - в) средства, отражающие финансовое положение организации;
 - г) все ответы верны.
3. Долгосрочные активы включают:
 - а) краткосрочные финансовые вложения;
 - б) семена и посадочный материал, топливо, запасные части;
 - в) основные средства, нематериальные активы, доходы, вложения в материальные активы;
 - г) молодняк животных, средства защиты животных, медикаменты.
4. Долгосрочные активы включают:
 - а) долгосрочные финансовые вложения;
 - б) оборудование к установке и строительные материалы, долгосрочную дебиторскую задолженность;
 - в) вложения в долгосрочные активы;
 - г) все ответы верны.
5. К основным средствам относятся:
 - а) корма, удобрения, семена и посадочный материал;
 - б) товары, готовая продукция;
 - в) здания, машины и оборудование, сооружения;
 - г) все ответы верны.
6. Основные средства – это:
 - а) активы, имеющие материально-вещественную форму, предназначенные для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев; предполагается получение экономических выгод от их использования; не предполагается их отчуждение в течение 12 месяцев;

б) активы, не имеющие материально-вещественной формы, идентифицируемые и предназначенные для использования в деятельности организации;

в) активы, по которым не начисляется амортизация;

г) все ответы верны.

7. К нематериальным активам относятся имущественные права:

а) на долгосрочные финансовые вложения;

б) на долгосрочную дебиторскую задолженность;

в) в отношении объектов интеллектуальной собственности, объектов авторского права, объектов права промышленной собственности;

г) на доходные вложения в материальные ценности.

8. Долгосрочные финансовые вложения – это:

а) вложения в нематериальные активы;

б) доходные вложения в материальные ценности;

в) вложения в ценные бумаги других организаций, облигации государственного и местных займов;

г) все ответы верны.

9. Хозяйственные средства (активы) по способу и функциональной роли в процессе производства классифицируются на следующие виды:

а) собственные и заемные (привлеченные);

б) основные и дополнительные;

в) собственные в сфере производства, обращения;

г) долгосрочные и краткосрочные.

10. Краткосрочные активы включают:

а) денежные средства (в кассе, расчетных, валютных и специальных счетах в банках);

б) краткосрочные финансовые вложения сроком погашения до 12 месяцев;

в) краткосрочную дебиторскую задолженность сроком погашения до 12 месяцев;

г) все ответы верны.

11. Источники формирования имущества классифицируются на следующие виды:

а) капитал и резервы, обязательства;

б) денежные средства в кассе, расчетные, валютные и специальные счета в банке;

в) долгосрочные и краткосрочные активы;

г) долгосрочная дебиторская задолженность.

12. Собственные источники формирования активов включают:

- а) краткосрочные обязательства по расчетам;
- б) долгосрочные кредиты и займы;
- в) денежные средства в кассе, на расчетном, валютном, специальных счетах в банке;
- г) уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенную прибыль.

13. Краткосрочные обязательства по расчетам включают:

- а) кредиты банков сроком погашения до 12 месяцев;
- б) кредиты банков сроком погашения по истечении 12 месяцев;
- в) кредиторскую задолженность бюджету, фонду социальной защиты населения;
- г) дебиторскую задолженность покупателей, заказчиков.

14. Дебиторы – это:

- а) юридические и физические лица, перед которыми организация имеет задолженность;
- б) юридические и физические лица, которые имеют задолженность перед организацией;
- в) юридические и физические лица, с которыми у организации отсутствуют расчетные взаимоотношения;
- г) все ответы верны.

15. Кредиторы – это:

- а) юридические и физические лица, перед которыми организация имеет задолженность;
- б) юридические и физические лица, которые имеют задолженность перед организацией;
- в) юридические и физические лица, вступившие в договорные отношения;
- г) нет правильных ответов.

16. Элементом метода бухгалтерского учета, определяющим первичное наблюдение объектов бухгалтерского учета, является:

- а) оценка;
- б) балансовое обобщение;
- в) документация;
- г) отчетность.

17. К приемам, связанным с организацией бухгалтерского измерения, относятся:

- а) документация, инвентаризация;
- б) счета, двойная запись;
- в) баланс, отчетность;

г) оценка, калькуляция.

18. Для отражения приемов, связанных с группировкой объектов бухгалтерского учета, применяются:

- а) счета, двойная запись;
- б) оценка, калькуляция;
- в) баланс, отчетность;
- г) документация, инвентаризация.

19. К приемам, связанным с обобщением бухгалтерского учета, относятся:

- а) счета, двойная запись;
- б) оценка, калькуляция;
- в) баланс, отчетность;
- г) документация, инвентаризация.

20. Задолженности поставщикам и подрядчикам, подотчетным лицам относятся к следующему виду задолженности:

- а) кредиторская;
- б) дебиторская;
- в) дебиторская и кредиторская;
- г) оперативная.

21. В денежном выражении хозяйственные операции отражаются с помощью следующего элемента метода бухгалтерского учета:

- а) двойная запись;
- б) инвентаризация;
- в) калькуляция;
- г) учетная оценка.

22. К элементам метода бухгалтерского учета не относятся:

- а) двойная запись;
- б) учетная оценка;
- в) отчетность;
- г) регистрация.

23. Двойная запись – это:

а) способ экономической группировки и текущего отражения хозяйственных средств в денежной оценке;

б) способ экономической группировки источников формирования, составленный в денежной оценке;

в) способ взаимосвязанного отражения и контроля хозяйственных операций, при котором изменения происходят одновременно на двух счетах, открытых на эти объекты в одной и той же сумме;

г) способ экономических показателей при помощи денежной оценки, определяющий финансовое положение организации.

Бухгалтерский баланс

1. Актив бухгалтерского баланса состоит из следующих разделов:
 - а) текущие активы, долгосрочные активы;
 - б) краткосрочные активы, долгосрочные активы;
 - в) среднесрочные активы, долгосрочные активы;
 - г) текущие активы, краткосрочные активы, долгосрочные активы.
2. Собственный капитал и обязательства состоят из следующих разделов:
 - а) собственный капитал, долгосрочные обязательства, краткосрочные обязательства;
 - б) собственный капитал, долгосрочные активы;
 - в) собственный капитал, краткосрочные активы;
 - г) долгосрочные обязательства, краткосрочные активы.
3. Источники формирования средств организации:
 - а) отражаются за балансом;
 - б) отражаются в активе баланса;
 - в) отражаются в собственном капитале и обязательствах;
 - г) не отражаются в балансе.
4. хозяйственная операция «С расчетного счета погашена задолженность бюджету по налогам и сборам» вызывает следующий тип изменений в балансе:
 - а) первый;
 - б) второй;
 - в) третий;
 - г) четвертый.
5. хозяйственная операция «Поступили материалы от поставщиков (расчеты не произведены)» вызывает следующий тип изменений в балансе:
 - а) первый;
 - б) второй;
 - в) третий;
 - г) четвертый.
6. хозяйственная операция «Погашена задолженность поставщикам за счет краткосрочного кредита банка» вызывает следующий тип изменений в балансе:
 - а) первый;
 - б) второй;
 - в) третий;

г) четвертый.

7. Хозяйственная операция «В кассу поступили деньги с расчетного счета для выдачи заработной платы» вызывает следующий тип изменений в балансе:

- а) первый;
- б) второй;
- в) третий;
- г) четвертый.

8. Хозяйственная операция «Нераспределенная прибыль направлена на формирование уставного капитала» вызывает следующий тип изменений в балансе:

- а) первый;
- б) второй;
- в) третий;
- г) четвертый.

9. К долгосрочным обязательствам относятся:

- а) уставный капитал, резервный капитал;
- б) долгосрочные финансовые вложения;
- в) долгосрочные кредиты банков, долгосрочные займы;
- г) кредиторская задолженность поставщикам.

10. Валюта баланса – это:

- а) итог по разделам «Долгосрочные активы», «Собственный капитал»;
- б) пересчет иностранной валюты в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь;
- в) итог актива и собственного капитала и обязательств;
- г) итог собственного капитала и обязательств.

11. Статьи «Резервный капитал», «Добавочный капитал» содержатся в следующем разделе бухгалтерского баланса:

- а) I;
- б) II;
- в) III;
- г) IV.

12. Бухгалтерский баланс – это:

- а) проверка фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- б) способ денежного отражения хозяйственных операций;
- в) способ экономической группировки и обобщенного отражения имущества организации по их функциональной роли в процессе про-

изводства и по источникам их формирования, составленного на определенную дату в денежном выражении;

г) способ экономического отражения источников формирования хозяйственных средств.

13. К обязательствам организации не относятся:

а) займы;

б) дебиторская задолженность;

в) долгосрочные кредиты;

г) кредиторская задолженность.

14. К долгосрочной кредиторской задолженности относится:

а) задолженность покупателей и заказчиков, срок погашения которой наступает по истечении 12 месяцев;

б) задолженность поставщиков и подрядчиков, срок погашения которой наступает по истечении 12 месяцев;

в) задолженность покупателей и заказчиков, срок погашения которой наступает до истечения 12 месяцев;

г) задолженность поставщиков и подрядчиков, срок погашения которой наступает до истечения 12 месяцев;

15. К дебиторской задолженности относится:

а) задолженность покупателей;

б) задолженность перед подотчетными лицами;

в) задолженность перед поставщиками;

г) задолженность перед подрядчиками.

16. Незавершенное производство относится к следующему виду активов:

а) запасы;

б) финансовые вложения;

в) затраты;

г) вложения в долгосрочные активы.

17. Задолженность по долгосрочным кредитам банка отражается в следующем разделе бухгалтерского баланса:

а) I;

б) III;

в) IV;

г) V.

18. Хозяйственная операция «Удержан подоходный налог из заработной платы» вызывает следующий тип изменений в балансе:

а) первый;

б) второй;

- в) третий;
- г) четвертый.

19. Определить стоимость активов бухгалтерского баланса, если на конец отчетного периода имеются следующие остатки по счетам: основные средства – 200 тыс. руб.; материалы – 25 тыс. руб.; уставный капитал – 70 тыс. руб.; расчетные счета – 5 тыс. руб.; нематериальные активы – 10 тыс. руб.; незавершенное производство – 30 тыс. руб.; кредиторская задолженность – 200 тыс. руб.:

- а) 340 тыс. руб.;
- б) 540 тыс. руб.;
- в) 270 тыс. руб.;
- г) 470 тыс. руб.

20. Определить стоимость собственного капитала и обязательств, если на конец отчетного периода имеются следующие остатки по счетам: основные средства – 200 тыс. руб.; материалы – 25 тыс. руб.; уставный капитал – 70 тыс. руб.; расчетные счета – 5 тыс. руб.; нематериальные активы – 10 тыс. руб.; незавершенное производство – 20 тыс. руб.; дебиторская задолженность – 10 тыс. руб.; долгосрочные кредиты банка – 20 тыс. руб.; краткосрочные кредиты банка – 30 тыс. руб.; задолженность поставщикам – 50 тыс. руб.; задолженность по бюджету – 50 тыс. руб.; задолженность по оплате труда – 50 тыс. руб.:

- а) 340 тыс. руб.;
- б) 540 тыс. руб.;
- в) 270 тыс. руб.;
- г) 470 тыс. руб.

21. хозяйственная операция «Выделена заработная плата из кассы» вызывает следующий тип изменений в балансе:

- а) первый;
- б) второй;
- в) третий;
- г) четвертый.

22. В собственном капитале и обязательствах баланса отражаются:

- а) средства организаций;
- б) финансовые вложения;
- в) денежные средства;
- г) источники образования средств организации.

23. хозяйственная операция «Выданы наличные денежные средства на командировочные расходы подотчетному лицу» вызывает следующий тип изменений в балансе:

- а) первый;
- б) второй;
- в) третий;
- г) четвертый.

24. Хозяйственная операция «Погашена задолженность банку по полученному долгосрочному кредиту» вызывает следующий тип изменений в балансе:

- а) первый;
- б) второй;
- в) третий;
- г) четвертый.

25. Дебиторская и кредиторская задолженности отражаются соответственно на следующих сторонах баланса:

- а) только в активе;
- б) только в собственном капитале и обязательствах;
- в) за балансом;
- г) в активе и собственном капитале и обязательствах.

26. Уставный капитал и денежные средства на расчетных счетах отражаются соответственно на следующих сторонах баланса:

- а) только в собственном капитале и обязательствах;
- б) только в активе;
- в) в собственном капитале и обязательствах и активе;
- г) за балансом.

27. Хозяйственная операция «Оприходованы на склад поступившие основные средства» вызывает следующий тип изменений в балансе:

- а) статей актива баланса;
- б) статей актива и собственного капитала и обязательств в сторону увеличения;
- в) статей актива и собственного капитала и обязательств в сторону уменьшения;
- г) статей собственного капитала и обязательств.

28. В состав собственного капитала и обязательств входят следующие источники:

- а) кредиторская задолженность, денежные средства на расчетных счетах;
- б) долгосрочные кредиты банков и долгосрочные финансовые вложения;
- в) уставный капитал, нераспределенная прибыль, задолженность по заработной плате;
- г) дебиторская задолженность, денежные средства в кассе.

29. Баланс-брутто отличается от баланса-нетто тем, что он:
- а) включает регулирующие статьи;
 - б) не включает регулирующие статьи;
 - в) имеет вертикальную форму;
 - г) имеет горизонтальную форму.
30. В бухгалтерском балансе отражается следующий вид прибыли:
- а) валовая;
 - б) от реализации;
 - в) нераспределенная;
 - г) налогооблагаемая.
31. Данные, приведенные в бухгалтерском балансе, дают возможность сделать анализ:
- а) структуры полученной выручки;
 - б) структуры расходов организации;
 - в) структуры расходования денежных средств;
 - г) степени обеспеченности собственными оборотными средствами.
32. Особенностью балансового метода является:
- а) группировка балансового капитала и обязательств;
 - б) классификация хозяйственных средств по составу и размещению;
 - в) равенство сумм актива и собственного капитала и обязательств;
 - г) группировка активных счетов.
33. Хозяйственная операция – это:
- а) действие или событие, подлежащее отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящее к изменению ее активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов;
 - б) совокупность однородных операций;
 - в) отражение кругооборота собственного капитала и обязательств;
 - г) отражение изменения в объеме средств организации по составу и размещению.
34. Задолженность подотчетных лиц является:
- а) кредиторской;
 - б) дебиторской;
 - в) долгосрочными обязательствами;
 - г) краткосрочными обязательствами.
35. Нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе по следующему виду стоимости:
- а) амортизируемая;
 - б) рыночная;
 - в) первоначальная;
 - г) остаточная.

Система счетов и двойная запись

1. Счета бухгалтерского учета предназначены:
 - а) для первичного учета и регистрации данных;
 - б) регистрации хозяйственных операций в двух регистрах одновременно;
 - в) регистрации состояния и изменений, происходящих с объектами учета;
 - г) подсчета сумм хозяйственных операций.
2. Конечный остаток (сальдо) по активным счетам определяется следующим образом:
 - а) прибавить к начальному сальдо по дебету оборот по дебету и вычесть оборот по кредиту;
 - б) прибавить к начальному сальдо по кредиту оборот по кредиту и вычесть оборот по дебету;
 - в) прибавить к начальному сальдо по дебету оборот по кредиту и вычесть оборот по дебету;
 - г) отнять от начального сальдо по дебету оборот по дебету и оборот по кредиту.
3. Конечный остаток (сальдо) по пассивным счетам определяется следующим образом:
 - а) прибавить к начальному сальдо по дебету оборот по дебету и вычесть оборот по кредиту;
 - б) прибавить к начальному сальдо по кредиту оборот по кредиту и вычесть оборот по дебету;
 - в) прибавить к начальному сальдо по дебету оборот по кредиту и вычесть оборот по дебету;
 - г) отнять от начального сальдо по кредиту оборот по кредиту и оборот по дебету.
4. Активные счета предназначены для учета:
 - а) кредитов и займов;
 - б) уставного капитала, нераспределенной прибыли;
 - в) кредиторской задолженности;
 - г) долгосрочных и краткосрочных активов.
5. Пассивные счета предназначены для учета:
 - а) собственного капитала и обязательств;
 - б) долгосрочных финансовых вложений;
 - в) долгосрочных и краткосрочных активов;
 - г) дебиторской задолженности.

6. К активным счетам относятся:
- а) 01 «Основные средства», 50 «Касса», 10 «Материалы»;
 - б) 80 «Уставный капитал»; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
 - в) 68 «Расчеты по налогам и сборам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
 - г) 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 98 «Доходы будущих периодов».
7. К пассивным счетам относятся:
- а) 01 «Основные средства», 50 «Касса», 10 «Материалы»;
 - б) 80 «Уставный капитал», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
 - в) 04 «Нематериальные активы», 43 «Готовая продукция», 51 «Расчетные счета»;
 - г) 52 «Валютные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 11 «Животные на выращивании и откорме».
8. Аналитический учет – это:
- а) детализация забалансовых счетов;
 - б) детализация и обобщение информации субъектов;
 - в) детализированное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов на аналитических счетах.
 - г) обобщенная характеристика объектов учета.
9. Аналитические счета предназначены:
- а) для обобщения информации субсчетов;
 - б) обобщения информации забалансовых счетов;
 - в) обобщения информации синтетических счетов;
 - г) детализации счетов синтетического учета.
10. Субсчет – это:
- а) промежуточное звено между синтетическими и аналитическими счетами;
 - б) счет, на котором учет ведется в обобщенном виде;
 - в) счет, который детализирует аналитические счета;
 - г) счет, на котором учет ведется в натуральном выражении.
11. К активно-пассивным счетам относятся:
- а) 01 «Основные средства»;
 - б) 10 «Материалы»;
 - в) 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
 - г) 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».
12. Правильность записей на синтетических счетах проверяется:

- а) шахматной оборотной ведомостью;
- б) сальдовой ведомостью;
- в) тремя парами равенств колонок оборотной ведомости;
- г) оборотной ведомостью по аналитическим счетам.

Классификация и план счетов бухгалтерского учета

1. План счетов бухгалтерского учета представляет собой:
 - а) совокупность синтетических и аналитических счетов;
 - б) совокупность синтетических, аналитических счетов и субсчетов;
 - в) совокупность аналитических, синтетических счетов и забалансовых счетов;
 - г) совокупность синтетических счетов, субсчетов и забалансовых счетов.
2. Счета 10 «Материалы» и 43 «Готовая продукция» относятся:
 - а) к неинвентарным;
 - б) денежным;
 - в) расчетным;
 - г) инвентарным.
3. Счета 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты» относятся:
 - а) к калькуляционным;
 - б) собирательно-распределительным;
 - в) сопоставляющим;
 - г) счетам капитала.
4. Счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» относятся:
 - а) к сопоставляющим;
 - б) распределительным;
 - в) калькуляционным;
 - г) контрарным.
5. Счета 80 «Уставный капитал» и 82 «Резервный капитал» относятся:
 - а) к денежным;
 - б) расчетным;
 - в) счетам капитала;
 - г) сопоставляющим.
6. Счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» относятся:

- а) к расчетным;
- б) счетам капитала;
- в) денежным;
- г) калькуляционным.

7. Счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы» относятся:

- а) к отчетно-распределительным;
- б) собирательно-распределительным;
- в) операционно-результатным;
- г) контрарным.

8. К счетам учета показателей имущества по составу и размещению активов относятся следующие счета:

- а) учета основных средств, нематериальных активов, готовой продукции, товаров, денежных средств, финансовых вложений, расчетов;
- б) капитала и резервов;
- в) финансовых результатов хозяйственных процессов;
- г) источников формирования заемных средств.

9. Синтетическим счетам присвоены коды:

- а) однозначные;
- б) двухзначные;
- в) трехзначные;
- г) однозначные и двухзначные.

10. Забалансовым счетам присвоены коды:

- а) однозначные;
- б) двухзначные;
- в) трехзначные;
- г) однозначные и двухзначные.

11. В четвертом разделе плана счетов находят отражения счета:

- а) 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 57 «Денежные средства в пути»;
- б) 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на реализацию»;
- в) 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств»; 04 «Нематериальные активы»;
- г) 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 43 «Готовая продукция».

12. В пятом разделе плана счетов находят отражения счета:

- а) 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 28 «Брак в производстве»;

б) 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 57 «Денежные средства в пути»;

в) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

г) 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 86 «Целевое финансирование», 83 «Добавочный капитал».

13. Во втором разделе плана счетов находят отражение счета:

а) 09 «Отложенные налоговые активы», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материалов»;

б) 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»;

в) 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы», 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»; 96 «Резервы предстоящих платежей»;

г) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам».

14. Счета 04 «Нематериальные активы» и 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» относятся к следующему разделу плана счетов:

а) производственные запасы;

б) расчеты;

в) готовая продукция и товары;

г) долгосрочные активы.

15. Счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы» относятся к следующему разделу плана счетов:

а) собственный капитал;

б) расчеты;

в) финансовые результаты;

г) денежные средства и краткосрочные финансовые вложения.

16. В VII разделе плана счетов находят отражение счета:

а) 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 57 «Денежные средства в пути»;

б) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

в) 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавоч-

ный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
г) 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме»,
15 «Заготовление и приобретение материалов».

17. Счета бухгалтерского учета классифицируются по следующим принципам:

- а) строение счетов;
- б) методика подсчета остатков на счетах;
- в) счета для учета активов и собственного капитала и обязательств;
- г) назначение и структура, экономическое содержание счета.

18. Счет 01 «Основные средства» по назначению и структуре является:

- а) основным;
- б) операционным;
- в) калькуляционным;
- г) забалансовым.

19. Товарно-материальные ценности, не принадлежащие данной организации, но находящиеся на сохранности и в ее распоряжении, учитывают на следующих счетах:

- а) основных;
- б) забалансовых;
- в) калькуляционных;
- г) регулирующих.

20. К неинвентарным счетам относят:

- а) 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»;
- б) 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»;
- в) 04 «Нематериальные активы», 06 «Долгосрочные финансовые вложения»;
- г) 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

21. Кредиторская задолженность организаций поставщикам, подрядчикам отражается на следующих счетах:

- а) регулирующих;
- б) денежных;
- в) контрарных;
- г) счетах учета средств в расчетах.

22. Для учета активов, не используемых в хозяйственном процессе, предназначены следующие счета:

- а) учета обязательств по расчетам;
- б) учета средств в расчетах;

в) учета долгосрочных активов;

г) учета отвлеченных активов.

23. По отношению к балансу счета подразделяются на следующие виды:

а) основные и дополнительные;

б) балансовые и забалансовые;

в) операционные и калькуляционные;

г) регулирующие и распределительные.

24. Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» является:

а) инвентарным;

б) регулирующим;

в) калькуляционным;

г) финансово-результатным.

25. Счета учета денежных средств являются:

а) активными;

б) пассивными;

в) активно-пассивными;

г) забалансовыми.

26. Счета 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал» являются:

а) активными;

б) пассивными;

в) активно-пассивными;

г) забалансовыми.

27. Счета учета производственных запасов являются:

а) активными;

б) пассивными;

в) активно-пассивными;

г) забалансовыми.

28. К счетам учета привлеченных (заемных) источников формирования имущества (счета обязательств) относятся:

а) 80 «Уставный капитал», 83 «Добавочный капитал»;

б) 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»;

в) 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

г) 98 «Доходы будущих периодов», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

29. К регулирующим счетам относятся:

- а) калькуляционные;
- б) сопоставляющие;
- в) дополнительные;
- г) собирательно-распределительные.

30. К активным счетам относятся:

- а) 01 «Основные средства», 80 «Уставный капитал»;
- б) 10 «Материалы», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- в) 11 «Животные на выращивании и откорме», 43 «Готовая продукция»;
- г) 50 «Касса», 99 «Прибыли и убытки».

Принципы учета хозяйственных процессов

1. Фактическая себестоимость заготовления товарно-материальных ценностей (ТМЦ) складывается из следующих показателей:

- а) затраты, связанные с их закупкой;
- б) покупная стоимость (включая НДС);
- в) покупная стоимость (цена поставщиков, включая НДС) и затраты, связанные с их доставкой (транспортно-заготовительные расходы);
- г) объем заготовленных ТМЦ.

2. Для текущего учета заготовления ТМЦ по учетным ценам предназначены счета:

- а) 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты»;
- б) 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 06 «Долгосрочные финансовые вложения»;
- в) 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»;
- г) 15 «Заготовление и приобретение материалов»; 16 «Отклонение в стоимости материалов».

3. Хозяйственная операция заготовления ТМЦ по фактической себестоимости приобретения отражается бухгалтерской записью:

- а) дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- б) дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»,

кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

в) дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материалов», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;

г) дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

4. Сумма разницы между покупной и учетной ценой поступивших и оприходованных ТМЦ, а также сумма ТЗР отражается бухгалтерской записью:

а) дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материалов», кредит счета 10 «Материалы»;

б) дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материалов»;

в) дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материалов», кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материалов»;

г) дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материалов».

5. Затраты по приобретению основных средств и оборудования, не требующего монтажа, отражаются бухгалтерской записью:

а) дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;

б) 08 «Вложения в долгосрочные активы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

в) дебет счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

г) дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»; дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

6. Для учета затрат на производство предназначен счет:

а) 10 «Материалы»;

б) 01 «Основные средства»;

в) 08 «Вложения в долгосрочные активы»;

г) 20 «Основное производство».

7. По способу включения в себестоимость затраты подразделяются:
- а) на основные и накладные;
 - б) переменные, постоянные, смешанные;
 - в) прямые, косвенные;
 - г) элементные и комплексные.
8. В зависимости от особенностей технологического производственного процесса затраты подразделяются:
- а) на прямые, косвенные;
 - б) элементные и комплексные;
 - в) переменные, постоянные, смешанные;
 - г) основные, накладные.
9. По отношению к объему выпускаемой продукции и оказываемых услуг затраты подразделяются:
- а) на переменные, постоянные, смешанные;
 - б) элементные, комплексные;
 - в) основные, накладные;
 - г) прямые, косвенные.
10. Затраты производства в зависимости от их состава подразделяются:
- а) на основные и накладные;
 - б) прямые, косвенные;
 - в) элементные и комплексные;
 - г) переменные, постоянные, смешанные.
11. Хозяйственная операция «Израсходованы материалы на изготовление готовой продукции» отражается бухгалтерской записью:
- а) дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты», кредит счета 10 «Материалы»;
 - б) дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты», кредит счета 10 «Материалы»;
 - в) дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы», кредит счета 10 «Материалы»;
 - г) дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 10 «Материалы».
12. Бухгалтерская запись «Дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражает хозяйственную операцию:
- а) начислена заработная плата общепроизводственному персоналу;
 - б) начислена заработная плата общехозяйственному персоналу;
 - в) начислена заработная плата работникам основного производства;
 - г) начислена заработная плата работникам вспомогательных производств.

13. На сумму начисленной заработной платы произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение, составляется бухгалтерская запись:

а) дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

б) дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

в) дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

г) дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

14. На сумму начисленной амортизации по основным средствам общепромышленного назначения составляется бухгалтерская запись:

а) дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 02 «Амортизация основных средств»;

б) дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 02 «Амортизация основных средств»;

в) дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты», кредит счета 02 «Амортизация основных средств»;

г) дебет счета 02 «Амортизация основных средств», кредит счета 01 «Основные средства».

15. Бухгалтерская запись «Дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражает хозяйственную операцию:

а) списана задолженность подотчетных лиц;

б) на издержки общепромышленного производства отнесена стоимость услуг сторонних организаций;

в) принят к оплате счет сторонней организации за услуги по реализации продукции;

г) произведена оплата поставщикам.

16. Списание общепроизводственных затрат отражается бухгалтерской записью:

а) дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 25 «Общепроизводственные затраты»;

б) дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты», кредит счета 20 «Основное производство»;

в) дебет счета 44 «Расходы на реализацию», кредит счета 25 «Общепроизводственные затраты»;

г) дебет счета 23 «Вспомогательные производства», кредит счета 25 «Общепроизводственные затраты».

17. Оприходование готовой продукции отражается бухгалтерской записью:

а) дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 43 «Готовая продукция»;

б) дебет счета 43 «Готовая продукция», кредит счета 25 «Общепроизводственные затраты»;

в) дебет счета 43 «Готовая продукция», кредит счета 26 «Общехозяйственные затраты»;

г) дебет счета 43 «Готовая продукция», кредит счета 20 «Основное производство».

18. Списание суммы отклонений между нормативно-прогнозной (плановой) и фактической себестоимостью готовой продукции, если фактическая себестоимость меньше нормативно-прогнозной, производится методом:

а) дополнительной записи (перерасход);

б) красное сторно (экономия);

в) комбинированным;

г) униграфической записи.

19. Для учета процесса реализации используются счета:

а) 99 «Прибыли и убытки», 98 «Доходы будущих периодов»;

б) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

в) 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

г) 45 «Товары отгруженные», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

20. Бухгалтерская запись «Дебет счета 44 «Расходы на реализацию», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражает хозяйственную операцию:

а) списаны расходы на реализацию;

б) выдана натуральная заработная плата;

в) начислена заработная плата за погрузочно-разгрузочные работы при реализации продукции;

г) депонирована заработная плата.

21. Бухгалтерская запись «Дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», кредит счета 44 «Расходы на реализацию» отражает хозяйственную операцию:

а) списана калькуляционная разница по реализованной продукции;

б) списаны расходы на реализацию;

в) отражена торговая надбавка на товары;

г) списаны общехозяйственные расходы.

22. Учет расходов по текущей деятельности ведется по дебету счета:

а) 91 «Прочие доходы и расходы»;

б) 98 «Доходы будущих периодов»;

в) 99 «Прибыли и убытки»;

г) 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

23. Учет расходов по инвестиционной деятельности ведется на счете:

а) 99 «Прибыли и убытки»;

б) 91 «Прочие доходы и расходы»;

в) 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

г) 44 «Расходы на реализацию».

24. Учет расходов по финансовой деятельности ведется на счете:

а) 91 «Прочие доходы и расходы»;

б) 99 «Прибыли и убытки»;

в) 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

г) 98 «Доходы будущих периодов».

25. Списание производственной себестоимости реализованной продукции отражается бухгалтерской записью:

а) дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», кредит счета 20 «Основное производство»;

б) дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

в) дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»;

г) дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», кредит счета 43 «Готовая продукция».

26. Бухгалтерская запись «Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражает хозяйственную операцию:

а) начислена задолженность покупателей за реализованную продукцию;

б) перечислена задолженность покупателей за реализованную им продукцию;

в) принят к оплате счет подрядчика;

г) отражен убыток покупателей.

27. Бухгалтерская запись «Дебет счета 51 «Расчетные счета», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» отражает хозяйственную операцию:

- а) полученная прибыль;
- б) принят к оплате счет подрядчика;
- в) поступила выручка на расчетный счет за реализованную продукцию;
- г) с расчетного счета произведена оплата покупателям.

28. Хозяйственная операция «Начислен налог на добавленную стоимость по реализованной продукции» отражается бухгалтерской записью:

а) дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

б) дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый с выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», кредит счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;

в) дебет счета 43 «Готовая продукция», кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом»;

г) дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый с выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом».

29. Списание общехозяйственных затрат на реализованную продукцию отражается бухгалтерской записью:

а) дебет счета 26 «Общехозяйственные затраты», кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;

б) дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 26 «Общехозяйственные затраты»;

в) дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», кредит счета 26 «Общехозяйственные затраты»;

г) кредит счета 26 «Общехозяйственные затраты», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

30. Полученный убыток от реализации продукции отражается бухгалтерской записью:

а) дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности», кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;

б) дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»;

в) дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 43 «Готовая продукция»;

г) дебет счета 43 «Готовая продукция», кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

31. Полученная прибыль от реализации продукции отражается бухгалтерской записью:

а) дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности», кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;

б) дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»;

в) дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 43 «Готовая продукция»;

г) дебет счета 43 «Готовая продукция», кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

32. Финансовый результат (прибыль), полученный от прочих доходов, не связанных с текущей деятельностью организации по инвестиционной и финансовой деятельности, отражается бухгалтерской записью:

а) дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности», кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;

б) дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»;

в) дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 5 «Сальдо прочих доходов и расходов», кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;

г) дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Стоимостное измерение, калькуляция

1. В соответствии со ст. 12 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» для учетной оценки активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации применяются:

а) первоначальная стоимость, инвестиционная стоимость, ликвидационная стоимость;

б) переоцененная стоимость, ликвидационная стоимость, налогооблагаемая стоимость;

в) первоначальная стоимость, приведенная (дисконтированная) стоимость, переоцененная стоимость;

г) чистая реализационная стоимость, приведенная (дисконтированная) стоимость, налогооблагаемая стоимость.

2. В конце отчетного периода готовая продукция оценивается:

а) по фактической производственной себестоимости;

б) амортизационной стоимости;

в) нормативно-прогнозной себестоимости;

г) остаточной стоимости.

3. Остаточная стоимость применяется для оценки:

а) готовой продукции;

б) молодняка животных на выращивании и откорме;

в) производственных запасов;

г) основных средств.

4. Незавершенное производство оценивается:

а) по переоцененной стоимости;

б) учетным ценам;

в) фактической себестоимости;

г) первоначальной стоимости.

5. Затраты, формирующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются:

а) по экономическим элементам;

б) материальным затратам;

в) калькуляционным единицам;

г) прочим затратам.

6. К экономическим элементам, относящимся к затратам, не относятся:

а) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

б) расходы на оплату труда, на социальные нужды;

в) затраты на сырье и материалы;

г) амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности, прочие затраты.

7. В зависимости от времени и порядка составления различают калькуляцию:

а) нормативно-прогнозную, плановую, проектную, провизорскую, отчетную;

- б) нормативно-прогнозную, хозрасчетную, плановую;
- в) нормативно-прогнозную, производственную, хозрасчетную;
- г) плановую, производственную, проектную.

8. В зависимости от места совершения расходов и величины затрат, включаемых в себестоимость продукции, различают калькуляцию:

- а) нормативно-прогнозную, хозрасчетную, плановую;
- б) хозрасчетную, проектную, производственную;
- в) хозрасчетную, производственную, полную (коммерческую);
- г) хозрасчетную, отчетную, плановую.

9. Исходя из периода времени, за который взяты данные для исчисления себестоимости, цикла производства, технологического передела, процесса калькуляции бывают:

- а) месячные, квартальные, хозрасчетные;
- б) хозрасчетные, конкретного технологического передела;
- в) месячные, квартальные, полной коммерческой себестоимости;
- г) месячные, квартальные, годовые, цикла производства, конкретного технологического передела или процесса.

10. По объему включаемых затрат в себестоимость калькуляции подразделяются по затратам:

- а) прямым, месячным, квартальным;
- б) прямым, переменным, месячным, квартальным;
- в) прямым, переменным, совокупным, полной коммерческой себестоимости;
- г) прямым, конкретного технологического передела или процесса, переменным.

Сущность и значение документирования. Классификация бухгалтерских документов

1. Первичный учетный документ – это:

- а) письменное свидетельство, на основании которого обобщается бухгалтерская информация;
- б) письменное свидетельство, подтверждающее факт совершения хозяйственной операции и составленное в момент ее совершения;
- в) письменное свидетельство, позволяющее группировать хозяйственные операции;
- г) письменное свидетельство, составленное ответственным исполнителем.

2. На основании первичного документа:

а) экономически обосновывают совершение хозяйственных операций;

б) составляют квартальную, годовую отчетность;

в) хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета;

г) принимаются управленческие решения.

3. В случае возникновения разногласий между руководителем и главным бухгалтером организации по вопросам совершения отдельных хозяйственных операций, их оформления первичными учетными документами первичные учетные документы:

а) могут быть приняты к исполнению по решению главного экономиста организации;

б) могут быть приняты к исполнению по письменному указанию заместителя руководителя организации по экономическим вопросам;

в) не принимаются к оформлению и учету;

г) могут быть приняты к исполнению по письменному распоряжению руководителя организации.

4. Требования, предъявляемые к составлению первичных учетных документов, определены:

а) в учетной политике организации;

б) Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»;

в) графике документооборота;

г) положении о внутрихозяйственном контроле.

5. Не допускается внесение исправлений в следующие первичные учетные документы:

а) кассовые, по учету основных средств;

б) банковские, по учету производственных запасов;

в) кассовые, банковские, по учету основных средств, производственных запасов;

г) кассовые, банковские, составленные в форме электронного документа.

6. Кем определяется порядок внесения исправлений в первичные учетные документы (за исключением первичных учетных документов, формы которых утверждены Национальным банком Республики Беларусь):

а) главным бухгалтером организации;

б) Министерством финансов Республики Беларусь;

в) руководителем организации;

г) Министерством экономики Республики Беларусь.

7. В случае пропажи, уничтожения первичных документов:

а) руководитель организации назначает приказом комиссию по расследованию причин, повлекших их уничтожение или пропажу;

б) руководитель организации освобождает от обязанностей главного бухгалтера;

в) главный бухгалтер издает распоряжение о проведении инвентаризации;

г) об этом факте уведомляют вышестоящую организацию (управление сельского хозяйства и продовольствия).

8. По назначению бухгалтерские документы подразделяются:

а) на распорядительные, первичные, внутренние, бухгалтерского оформления;

б) распорядительные, сводные, оправдательные, бухгалтерского оформления;

в) распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления, комбинированные;

г) распорядительные, первичные, сводные, оправдательные.

9. Документ, удостоверяющий совершение хозяйственной операции, относится:

а) к распорядительным;

б) комбинированным;

в) бухгалтерского оформления;

г) оправдательным.

10. По порядку формирования (составления) документы бывают:

а) бухгалтерского оформления, сводные, первичные;

б) первичные, сводные;

в) первичные, распорядительные, сводные;

г) распорядительные, оправдательные.

11. Документ, составленный на основании первичных документов, называется:

а) внутренним,

б) внешним;

в) сводным;

г) накопительным.

12. По способу составления и использования первичные документы подразделяются:

а) на разовые, накопительные;

б) разовые, первичные;

- в) разовые, сводные;
- г) разовые, комбинированные.

13. По статусу в системе информационного обеспечения различают:

- а) унифицированные, специализированные документы;
- б) внутренние, внешние документы;
- в) простые документы, документы (бланки) строгой отчетности;
- г) документы (бланки) строгой отчетности, специализированные.

14. К унифицированным документам относятся:

- а) приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, кассовые книги, платежные поручения;
- б) ведомость распределения общепроизводственных затрат, накопительная ведомость учета работы грузового автотранспорта;
- в) приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, ведомость распределения общехозяйственных расходов;
- г) платежные поручения, авансовый отчет, кассовые книги, накопительные ведомости работы машинотракторного парка.

15. По экономическому содержанию документы подразделяются:

- а) на денежные, расчетные, специализированные;
- б) денежные, расчетные, внутренние;
- в) денежные, материальные, специализированные;
- г) денежные, расчетные, материальные.

16. Проверка документов, по существу, направлена на проверку:

- а) правильности бухгалтерских записей;
- б) законности и экономической целесообразности зафиксированной хозяйственной операции;
- в) правильности заполнения всех реквизитов;
- г) подлинности подписи должностных лиц.

17. Проверка документов по форме (т. е. формальная) направлена на проверку:

- а) полноты и правильности заполнения реквизитов;
- б) правильности бухгалтерских записей;
- в) законности совершения хозяйственных операций;
- г) экономической целесообразности совершения хозяйственной операции.

18. Арифметическая проверка направлена на проверку:

- а) правильности арифметических расчетов, бухгалтерской грамотности, правильности оформления документов;
- б) правильности арифметических расчетов, результатов таксировки, неисправности вычислительной техники;
- в) правильности арифметических расчетов, результатов таксиров-

ки, отражения количественных показателей;

г) правильности арифметических расчетов, отражения количественных показателей.

19. Проведенные и принятые документы подвергаются бухгалтерской обработке:

а) группировке, разноске;

б) контировке, группировке;

в) разноске;

г) группировке, таксировке, контировке.

20. Первичный учетный документ должен составляться:

а) в течение трех дней после совершения хозяйственной операции;

б) не позднее двух дней после совершения хозяйственной операции;

в) непосредственно в момент совершения хозяйственной операции, а при отсутствии такой возможности – сразу после ее окончания;

г) только в день осуществления хозяйственной операции.

21. Документооборот – это движение документов от момента их составления или получения от других организаций до момента:

а) принятия их к учету;

б) поступления их к обработке (таксировка, контировка, группировка);

в) передачи их в архив;

г) передачи их главному бухгалтеру.

22. Ответственность за сохранность первичных документов несет:

а) руководитель организации;

б) начальник отдела кадров;

в) кассир;

г) главный бухгалтер.

23. Ответственным за организацию документооборота в бухгалтерии является:

а) руководитель организации;

б) начальник отдела кадров;

в) архивариус;

г) главный бухгалтер.

24. Проверка поступивших в бухгалтерию первичных документов путем подсчета, пересчета всех сумм называется:

а) проверка по форме;

б) экономическая проверка;

в) арифметическая проверка;

г) проверка по содержанию.

25. Ошибки при заполнении первичных документов, вызывающие автоматические ошибки в нескольких местах, называются:

- а) локальными;
- б) транзитными;
- в) экономическими;
- г) техническими.

26. Исправление ошибок в корреспондирующих счетах производят с помощью:

- а) способа дополнительных записей;
- б) корректурного способа;
- в) способа сторнировочных записей;
- г) корректурного способа и способа сторнировочных записей.

27. Совершена хозяйственная операция: списаны материалы на ремонт вспомогательных производств. В бухгалтерии организации на данную хозяйственную операцию составлена бухгалтерская запись дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 10 «Материалы» на сумму 30 тыс. руб. Данную ошибку исправляют:

- а) зачеркиванием;
- б) способом дополнительной записи;
- в) корректурным способом;
- г) способ сторнировочных записей.

28. Для исправления ошибок в первичных документах не используется:

- а) способ сторнировочных записей;
- б) способ дополнительных записей;
- в) способ экономических записей;
- г) корректурный способ.

29. Способ дополнительных записей используется для исправления ошибок в первичных документах, если:

- а) при отражении хозяйственной операции при правильной корреспонденции счетов сумма операции завышена;
- б) бухгалтерская запись составлена неправильно;
- в) при отражении хозяйственной операции при правильной корреспонденции счетов сумма операции занижена;
- г) нет верных ответов.

30. Совершена хозяйственная операция: в конце отчетного периода нормативно-прогнозная себестоимость продукции доводится до фактической: фактическая себестоимость продукции – 25 тыс. руб.; нор-

мативно-прогнозная – 30 тыс. руб. Данную калькуляционную разницу корректируют следующим способом:

- а) корректурным;
- б) способом дополнительной записи;
- в) методом «красное сторно»;
- г) зачеркиванием.

31. На основании расходного кассового ордера составляется бухгалтерская запись:

- а) дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», кредит счета 50 «Касса»;
- б) дебет счета 50 «Касса», кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- в) дебет счета 50 «Касса», кредит счета 70 «Расчеты по оплате труда»;
- г) дебет счета 25 «Общепроизводственные затраты», кредит счета 50 «Касса».

Учетные регистры и формы бухгалтерского учета

1. Учетный регистр бухгалтерского учета – это:

- а) документ для регистрации хозяйственной операции;
- б) документ (таблица) для регистрации, накопления и систематизации учетной информации, содержащейся в первичных документах;
- в) документ (таблица), содержащий итоги финансовой хозяйственной деятельности организации;
- г) документ (таблица) для регистрации и отражения аналитических данных.

2. Документом, в котором определено, какие сведения должны содержать регистры бухгалтерского учета, являются:

- а) Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- б) инструкции Министерства финансов Республики Беларусь;
- в) инструкции Министерства экономики Республики Беларусь;
- г) инструкции Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.

3. Таблицы специальной формы, предназначенные для регистрации хозяйственной операции, – это:

- а) отчет;
- б) бухгалтерские книги;

в) журналы-ордера;

г) учетный регистр.

4. Регистры бухгалтерского учета предназначены:

а) для обобщения информации о финансовой деятельности организации;

б) обобщения информации о хозяйственной деятельности организации

в) регистрации, накопления и систематизации учетной информации, содержащейся в первичных учетных документах, в натуральных и стоимостных показателях;

г) регистрации, накопления информации о финансово-хозяйственной деятельности организации.

5. По характеру записей учетные регистры подразделяются:

а) на хронологические, синтетические, аналитические;

б) хронологические, систематические, синтетические;

в) хронологические, систематические, комбинированные;

г) хронологические, систематические, шахматные.

6. К хронологическим регистрам относится:

а) журнал-ордер № 7;

б) инвентаризационная опись оборотных активов (ф. 6-инв)

в) кассовая книга;

г) журнал регистрации хозяйственных операций.

7. К систематическим регистрам относится:

а) Главная книга;

б) кассовая книга;

в) Главная книга, кассовая книга;

г) журнал регистрации хозяйственных операций.

8. К комбинированным регистрам относятся:

а) кассовая книга;

б) журнал регистрации хозяйственных операций;

в) журнал регистрации выданных доверенностей;

г) оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам.

9. По объему содержания информации учетные регистры подразделяются:

а) на хронологические, синтетические, аналитические;

б) синтетические, систематические, аналитические;

в) синтетические, систематические, хронологические;

г) синтетические, аналитические, комбинированные.

10. К учетным регистрам синтетического учета относится:

- а) отчет кассира;
- б) Главная книга;
- в) книга складского учета;
- г) оборотная ведомость.

11. К учетным регистрам аналитического учета относится:

- а) Главная книга;
- б) журнал-ордер № 1 по счету 50 «Касса»;
- в) карточка складского учета;
- г) кассовая книга.

12. К комбинированным регистрам, совмещающим синтетический и аналитический учет, относится:

- а) карточка складского учета;
- б) кассовая книга;
- в) журнал-ордер № 6 по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

г) Главная книга.

13. По внешней форме учетные регистры подразделяются:

- а) на односторонние, двусторонние, шахматные;
- б) бухгалтерские книги, карточки, односторонние;
- в) бухгалтерские книги, карточки, шахматные, линейные;
- г) бухгалтерские книги, карточки, ведомости, машинограммы.

14. В бухгалтерском учете используются следующие виды карточек:

- а) инвентарные, многографные, шахматные;
- б) контокоррентные, многографные, шахматные;
- в) контокоррентные, инвентарные, многографные, количественного учета;
- г) инвентарные, количественного учета, линейные.

15. По строению (форме графления) учетные регистры подразделяются:

- а) на хронологические, комбинированные;
- б) односторонние, двусторонние, шахматные;
- в) синтетические, аналитические;
- г) бухгалтерские книги, карточки.

16. Способы записей в учетные регистры по характеру подразделяются:

- а) на хронологические, систематические, сторнировочные;
- б) сторнировочные, дополнительные;
- в) униграфические, хронологические;
- г) униграфические, диаграфические.

17. Униграфическая запись отражает хозяйственную операцию:
- а) по дебету и кредиту взаимосвязанных счетов;
 - б) по дебету нескольких счетов и кредиту одного счета;
 - в) по дебету одного счета и кредиту нескольких счетов;
 - г) только по дебету или кредиту счета.
18. При использовании сторнировочной записи:
- а) вычитается указанная сумма из итога;
 - б) добавляется указанная сумма к итогу;
 - в) записывается указанная сумма в дебет счета;
 - г) записывается указанная сумма в кредит счета.
19. При использовании хронологической записи:
- а) вычитается указанная сумма из итога;
 - б) добавляется указанная сумма к итогу;
 - в) записывается указанная сумма по мере совершения хозяйственной операции;
 - г) записывается указанная сумма в дебет счета.
20. Способ дополнительной проводки используется при исправлении ошибок в регистрах в случае если:
- а) бухгалтерская запись сделана на меньшую сумму;
 - б) бухгалтерская запись сделана на большую сумму;
 - в) неверно составлена бухгалтерская запись;
 - г) не указаны корреспондирующие счета.
21. Для исправления ошибок, не затрагивающих корреспондирующих счетов и обнаруженных до введения итога в регистре и подсчетов итогов за месяц, используется:
- а) способ дополнительной проводки;
 - б) способ «красное сторно»;
 - в) униграфическая запись;
 - г) корректурный способ.
22. Когда в регистрах отражена сумма меньше фактической для исправления ошибки используется:
- а) способ дополнительной проводки;
 - б) способ «красное сторно»;
 - в) униграфическая запись;
 - г) корректурный способ.
23. Способ исправления выявленных в учетных записях ошибок путем зачеркивания ошибочной записи и написания над зачеркнутым правильного текста или суммы называется:
- а) сторнировочный;
 - б) дополнительных бухгалтерских проводок;

- в) корректурный;
- г) униграфический.

24. Запись хозяйственной операции с первичных документов в регистры называется:

- а) группировкой;
- б) разноской;
- в) контировкой;
- г) таксировкой.

25. Форма бухгалтерского учета – это:

- а) совокупность учетных регистров;
- б) подведение итогов в учетных регистрах;
- в) обобщение записей на счетах бухгалтерского учета и совокупность регистров бухгалтерского учета, в которых производят такие записи;
- г) состав бухгалтерской отчетности.

26. При журнально-ордерной форме регистрация хозяйственных операций в журналах-ордерах осуществляется:

- а) по дебетовому признаку;
- б) кредитовому признаку;
- в) дебетовому и кредитовому признакам одновременно;
- г) в учетной политике организации.

27. Основным регистром журнально-ордерной формы бухгалтерского учета является:

- а) книга учета хозяйственных операций;
- б) мемориальный ордер;
- в) журнал-главная;
- г) журнал-ордер.

28. Основным регистром упрощенной формы бухгалтерского учета является:

- а) мемориальный ордер;
- б) журнал-ордер;
- в) книга учета хозяйственных операций;
- г) Главная книга.

29. Не являются формами бухгалтерского учета:

- а) мемориально-ордерная, журнально-ордерная;
- б) автоматизированная;
- в) упрощенная;
- г) журнал учета хозяйственных операций.

30. Основным признаком, отличающим каждую из форм бухгалтерского учета от другой, является:

- а) количество применяемых первичных документов;
- б) количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид;
- в) количество применяемых счетов, субсчетов;
- г) порядок регистрации хозяйственных операций.

31. В какой форме бухгалтерского учета синтетический учет ведется в двух регистрах – в регистрационной и Главной книге:

- а) журнально-ордерной;
- б) упрощенной;
- в) мемориально-ордерной;
- г) автоматизированной.

32. При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета баланс заполняется на основании данных, отраженных:

- а) в Главной книге;
- б) кассовой книге;
- в) журналах-ордерах;
- г) оборотных ведомостях.

Инвентаризация и ее место в бухгалтерском учете

1. Инвентаризация – это:

- а) проверка и документальное подтверждение фактического наличия активов и обязательств организации, выявление отклонений от учетных данных;
- б) описание имущества при проверке материально ответственных лиц;
- в) проверка и документальное составление инвентаризационных описей;
- г) проверка правильности отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

2. Обязательное проведение инвентаризации активов и обязательств определено в следующем документе:

- а) Инструкция Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь;
- б) Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- в) положения о бухгалтерском учете и отчетности;
- г) аудиторские стандарты.

3. Проведение инвентаризации не обязательно в следующем случае:

- а) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
 - б) при реорганизации или ликвидации организации, при смене материально ответственных лиц;
 - в) при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества, при возникновении чрезвычайных ситуаций;
 - г) перед составлением ежемесячных отчетов.
4. Сроки проведения инвентаризации в организации определяет:
- а) главный бухгалтер;
 - б) вышестоящая организация;
 - в) руководитель организации;
 - г) ревизионная комиссия.
5. Инвентаризационная комиссия формируется на основании приказа, изданного:
- а) главным бухгалтером;
 - б) ревизором;
 - в) материально ответственным лицом;
 - г) руководителем организации.
6. Материально ответственное лицо перед началом проведения инвентаризации обязано:
- а) составить материальные отчеты и сдать их в бухгалтерию с приложением всех первичных документов;
 - б) составить материальные отчеты и сдать их руководителю организации с приложением всех первичных документов;
 - в) составить материальные отчеты и передать их председателю инвентаризационной комиссии;
 - г) пересчитать все активы, находящиеся на учете.
7. Присутствие материально ответственных лиц при проведении инвентаризации:
- а) не обязательно;
 - б) по требованию руководителя организации;
 - в) по требованию главного бухгалтера;
 - г) обязательно.
8. Фактическое наличие имущества инвентаризационная комиссия отражает в следующем документе:
- а) книга складского учета;
 - б) отчет о движении продуктов и материалов;
 - в) инвентаризационные описи;
 - г) справка.
9. Инвентаризационные описи подписываются:
- а) руководителем организации;

- б) главным бухгалтером;
- в) руководителем организации и членами инвентаризационной комиссии;

г) членами инвентаризационной комиссии.

10. По данным инвентаризационных описей по выявленным расходам (излишкам или недостаткам) составляются:

- а) оборотные ведомости;
- б) сальдовые ведомости;
- в) сличительные ведомости;
- г) аналитические таблицы.

11. При проведении инвентаризации выдача материальных ценностей, а также при поступлении на склад их оприходование:

- а) не допускается;
- б) допускается по распоряжению главного бухгалтера;
- в) допускается по распоряжению председателя инвентаризационной комиссии;
- г) допускается по распоряжению руководителя организации.

12. К результатам инвентаризации относятся:

- а) излишки и пересортица, которые отражаются в сличительной ведомости;
- б) пересортица, отражаемая в сличительной ведомости;
- в) недостача, излишек, отражаемые в акте по результатам инвентаризации;
- г) недостача, излишек, отражаемые в приказе руководителя организации.

13. Инвентаризация в организации проводится:

- а) комиссией, назначаемой приказом руководителя организации;
- б) работниками бухгалтерии;
- в) работниками бухгалтерии совместно с материально ответственными лицами;
- г) работниками бухгалтерии совместно с экологической службой.

14. После завершения инвентаризации рабочие комиссии должны:

- а) оприходовать излишки;
- б) списать недостачи;
- в) сделать взаимозачет по пересортице;
- г) предоставить инвентаризационные описи в бухгалтерию.

15. Обязательная инвентаризация проводится:

- а) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- б) перед составлением ежеквартальных бухгалтерских отчетов;
- в) перед сменой главного агронома, зоотехника;

г) перед проверкой вышестоящей организации.

16. По объекту совокупности объектов учета выделяют следующие виды инвентаризаций:

- а) плановые и внеплановые;
- б) полные и частичные;
- в) сплошные и выборочные;
- г) повторные и перманентные.

17. По отношению к плану проведения инвентаризации подразделяют:

- а) на полные и частичные;
- б) плановые и внеплановые;
- в) сплошные и выборочные;
- г) контрольные и внеплановые.

18. В зависимости от полноты охвата активов и обязательств различают следующие виды инвентаризаций:

- а) контрольные и внеплановые;
- б) сплошные и выборочные;
- в) выборочные и плановые;
- г) полные и частичные.

19. В зависимости от периодичности проведения инвентаризации подразделяются:

- а) на полные и частичные;
- б) перманентные и повторные;
- в) сплошные и выборочные;
- г) плановые и внеплановые.

20. Излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при инвентаризации, приходятся:

- а) по учетным ценам;
- б) нормативно-прогнозной себестоимости;
- в) рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации;
- г) фактической себестоимости.

21. Суммы излишков готовой продукции, выявленные в результате проведения инвентаризации, отражаются бухгалтерской записью:

- а) дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;
- б) дебет счета 43 «Готовая продукция», кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;
- в) дебет счета 43 «Готовая продукция», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;

г) дебет счета 43 «Готовая продукция», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

22. Суммы излишков денежных средств, выявленных в кассе в результате проведения инвентаризации, отражаются бухгалтерской записью:

а) дебет счета 50 «Касса», кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;

б) дебет счета 50 «Касса», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;

в) дебет счета 50 «Касса», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

г) дебет счета 50 «Касса», кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

23. Суммы недостачи готовой продукции растениеводства, выявленные в результате проведения инвентаризации, отражаются бухгалтерскими записями:

а) дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», кредит счета 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Растениеводство»;

б) дебет счета 43 «Готовая продукция», субсчет 1 «Растениеводство», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;

в) дебет счета 10 «Материалы», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;

г) дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», кредит счета 10 «Материалы».

24. На сумму списания недостачи готовой продукции в пределах нормируемых потерь (продукция реализована), утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, составляется бухгалтерская запись:

а) дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 43 «Готовая продукция»;

б) дебет счета 99 «Прибыли и убытки», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;

в) дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;

г) дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

25. Суммы недостачи сверх норм естественной убыли относятся:

а) на затраты производства;

б) виновных лиц;

в) издержки обращения;

г) расходы на реализацию.

26. На сумму недостачи, отнесенную на материально ответственное лицо, составляется бухгалтерская запись:

а) дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит счета 43 «Готовая продукция»;

б) дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;

в) дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

г) дебет счета 43 «Готовая продукция», кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

27. Удержание суммы недостачи у материально ответственного лица из заработной платы отражается бухгалтерской записью:

а) дебет счета 50 «Касса», кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

б) дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»;

в) дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

г) дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Бухгалтерская отчетность

1. Бухгалтерская отчетность – это:

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

б) двойственное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в денежном выражении;

в) последний календарный день отчетного периода;

г) система данных об активах и финансовом положении организации.

2. В состав бухгалтерской отчетности входит:
- а) журнал-ордер;
 - б) оборотная ведомость;
 - в) бухгалтерский баланс;
 - г) мемориальный ордер.
3. Внутренними пользователями бухгалтерской отчетности являются:
- а) покупатели и заказчики;
 - б) поставщики;
 - в) инвесторы;
 - г) менеджеры.
4. Внешними пользователями бухгалтерской отчетности являются:
- а) главный экономист;
 - б) руководитель организации;
 - в) менеджеры;
 - г) налоговые органы.
5. Отчетность составляется только по данным:
- а) бухгалтерского учета;
 - б) оперативного, статистического и бухгалтерского учета;
 - в) бухгалтерского и налогового учета;
 - г) бухгалтерского и статистического учета.
6. В соответствии со ст. 14 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» отчетность организации подписывается (утверждается):
- а) руководителем организации и (или) иными лицами, уполномоченными на то законодательством Республики Беларусь;
 - б) главным бухгалтером организации и (или) иными лицами, уполномоченными на то законодательством Республики Беларусь;
 - в) руководителем организации и аудитором;
 - г) главным бухгалтером и главным экономистом.
7. Порядок составления индивидуальной и консолидированной отчетности устанавливается:
- а) руководителем организации;
 - б) руководителем организации и главным бухгалтером;
 - в) Министерством финансов Республики Беларусь;
 - г) Министерством экономики Республики Беларусь.
8. Месячная отчетность некоммерческих организаций состоит:
- а) из бухгалтерского баланса;
 - б) отчета о прибылях и убытках;
 - в) отчета о движении денежных средств;

г) отчета об изменении собственного капитала.

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

- а) в Министерство экономики Республики Беларусь;
- б) Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь;
- в) Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь;
- г) Министерство финансов Республики Беларусь.

10. По видам отчетность подразделяется на следующие виды:

- а) отраслевая, типовая;
- б) годовая, периодическая;
- в) оперативная, статистическая, бухгалтерская, налоговая;
- г) консолидированная, промежуточная.

11. Отчетность, характеризующая общественные явления, устанавливающая закономерности и тенденции развития производства, общества:

- а) бухгалтерская;
- б) статистическая;
- в) оперативная;
- г) налоговая.

12. Отчетность, отражающая показатели, характеризующие полностью расчетов по исчислению налогов, сборов и других отчислений в бюджет, называется:

- а) бухгалтерская;
- б) статистическая;
- в) оперативная;
- г) налоговая.

13. По периодичности составления различают следующие виды отчетности:

- а) бухгалтерская;
- б) внутренняя и внешняя;
- в) периодическая и годовая;
- г) типовая и годовая.

14. По объему содержащихся в отчетах сведений отчетность подразделяется:

- а) на первичную и сводную (консолидированную);
- б) внутреннюю и внешнюю;
- в) периодическую и годовую;

г) оперативную и статистическую.

15. По степени обобщения отчетных данных отчетность подразделяется:

а) на первичную и сводную (консолидированную);

б) внутреннюю и внешнюю;

в) периодическую и годовую;

г) оперативную и статистическую.

16. По распространению на отрасли экономики отчетность подразделяется:

а) на первичную и сводную (консолидированную);

б) внутреннюю и внешнюю;

в) типовую и отраслевую;

г) постоянного и временного сроков хранения.

17. Отчетность, характеризующая финансово-хозяйственную деятельность организации за отчетный год, называется:

а) сводная;

б) типовая;

в) годовая;

г) индивидуальная.

18. Требование, предъявляемое к отчетности, предполагающее ее представление в установленные законодательством сроки:

а) обязательность;

б) достоверность;

в) сопоставимость;

г) своевременность.

19. Требование, предъявляемое к отчетности, для сравнения отчетных показателей во времени и в пространстве:

а) обязательность;

б) достоверность;

в) сопоставимость;

г) своевременность.

20. Требование, предъявляемое к отчетности, предполагающее соблюдение постоянства в содержании и формах отчетности от одного отчетного периода к другому:

а) достоверность;

б) последовательность;

в) публичность;

г) сопоставимость.

21. Требование, предъявляемое к отчетности, предполагающее раз-

мещение на сайте организации в глобальной компьютерной сети Интернета, а также публикацию годовой бухгалтерской отчетности в средствах массовой информации:

- а) публичность;
- б) сопоставимость;
- в) достоверность;
- г) последовательность.

22. Требование, предъявляемое к отчетности и являющееся обязательным по ее составлению для всех субъектов хозяйствования:

- а) публичность;
- б) полнота;
- в) обязательность;
- г) достоверность.

23. Организации составляют типовую бухгалтерскую отчетность по формам и инструкциям:

- а) разработанным органами государственной статистики;
- б) утвержденным Министерством экономики Республики Беларусь;
- в) утвержденным Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь по единой форме;
- г) утвержденным Министерством финансов Республики Беларусь по единой форме.

24. Годовая индивидуальная отчетность представляется в срок:

- а) не позднее 31 марта года, следующего за отчетным;
- б) до 1 марта года, следующего за отчетным;
- в) до 30 апреля года, следующего за отчетным;
- г) до 1 мая года, следующего за отчетным.

25. Достоверность информации годовой бухгалтерской отчетности подтверждается:

- а) данными синтетического и аналитического учета;
- б) результатами проверки вышестоящих контролирующих органов;
- в) результатами инвентаризации;
- г) справками бухгалтерии.

26. Месячная отчетность коммерческих организаций состоит:

- а) из отчета о прибылях и убытках, примечаний к отчетности;
- б) примечаний к отчетности;
- в) бухгалтерского баланса;
- г) отчета о прибылях и убытках.

27. К типовым формам годовой и промежуточной отчетности коммерческих организаций относится:

- а) отчет расхода кормов, отчет о балансе продукции;

- б) отчет о валовой продукции и затратах на производство;
- в) отчет о реализации продукции, отчет о себестоимости продукции;
- г) отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств.

28. К типовым формам годовой и промежуточной отчетности коммерческих организаций относится:

- а) отчет об изменении собственного капитала;
- б) отчет о недостатке, хищениях и порче товарно-материальных ценностей;
- в) отчет по труду;
- г) отчет о производстве и себестоимости продукции.

29. Принципом отчетности, предполагающим, что бухгалтерская отчетность должна удовлетворять экономические интересы всех групп пользователей, является:

- а) осмотрительность;
- б) обособленность имущества;
- в) приоритет содержания перед формой;
- г) нейтральность.

30. Принципом отчетности, предполагающим, что обязательства организации существуют отдельно от имущества и обязательств собственников этой организации, является:

- а) непрерывность;
- б) осмотрительность;
- в) обособленность имущества;
- г) принцип начислений.

Основы организации бухгалтерского учета

1. Единую государственную политику в области бухгалтерского учета и отчетности определяет:

- а) Институт профессиональных бухгалтеров;
- б) Президент Республики Беларусь;
- в) Совет Министров Республики Беларусь;
- г) Министерство финансов Республики Беларусь.

2. Реализует единую государственную политику, осуществляет общее методологическое руководство, утверждает стандарты бухгалтерского учета и отчетности:

- а) Президент Республики Беларусь;

- б) Институт профессиональных бухгалтеров;
- в) Совет Министров Республики Беларусь;
- г) Министерство финансов Республики Беларусь.

3. Проводит аттестацию на право получения сертификата профессионального бухгалтера:

- а) Институт профессиональных бухгалтеров;
- б) Совет Министров Республики Беларусь;
- в) Министерство финансов Республики Беларусь;
- г) Министерство экономики Республики Беларусь.

4. Основным нормативно-правовым документом, определяющим организацию бухгалтерского учета, является:

- а) учетная политика организации;
- б) Закон «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- в) Закон «Об аудиторской деятельности»;
- г) Закон «О бюджете».

5. Отраслевые особенности бухгалтерского учета в агропромышленном комплексе Республики Беларусь регулирует:

- а) Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь;
- б) Министерство финансов Республики Беларусь;
- в) Министерство экономики Республики Беларусь;
- г) Институт профессиональных бухгалтеров.

6. Инструкцию о порядке ведения кассовых операций и порядке расчета наличными денежными средствами разрабатывает и утверждает:

- а) Министерство экономики Республики Беларусь;
- б) Министерство финансов Республики Беларусь;
- в) Национальный банк Республики Беларусь;
- г) Институт профессиональных бухгалтеров.

7. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности – это:

- а) нормативный правовой акт, определяющий требования к составлению бухгалтерских документов;
- б) нормативный правовой акт, определяющий принципы бухгалтерского учета;
- в) нормативный правовой акт, определяющий принципы бухгалтерской отчетности;
- г) нормативный правовой акт, определяющий правила бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации и раскрытия информации в отчетности.

8. Общественно значимыми организациями являются:

а) юридические лица Республики Беларусь, их филиалы, представительства и иные обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс;

б) юридические лица Республики Беларусь, а также представительства иностранных международных организаций, хозяйственные группы;

в) открытые акционерные общества, являющиеся учредителями унитарных предприятий и (или) основными хозяйственными обществами по отношению к дочерним обществам, банки и небанковские кредитно-финансовые организации, страховые организации;

г) юридические лица Республики Беларусь, их филиалы, представительства, хозяйственные группы, холдинги, простые товарищества (участники договора о совместной деятельности), имеющие отдельный баланс.

9. Профессиональное суждение – это:

а) точка зрения и действие главного экономиста и руководителя организации в случае, предусмотренном п. 2 ст. 7 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности», принятые организацией при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности;

б) точка зрения и действие руководителя организации, принятые организацией при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности;

в) точка зрения и действие юриста организации, принятые организацией при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности;

г) точка зрения и действие главного бухгалтера, руководителя организации в случае, предусмотренном п. 2 ст. 7 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности», принятые организацией при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, которые излагаются организацией в положении об учетной политике и примечаниях к отчетности.

10. За организацию ведения бухгалтерского учета, составление отчетности и создание необходимых для этого условий ответственность несет:

а) руководитель организации;

б) главный бухгалтер;

в) юрист;

г) главный экономист.

11. Руководство бухгалтерским учетом в организации осуществляют:

а) главный экономист;

б) юрист, главный бухгалтер;

в) главный экономист или индивидуальный предприниматель, оказывающий услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности;

г) главный бухгалтер или индивидуальный предприниматель, оказывающий услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности.

12. На должность главного бухгалтера организации (за исключением общественно значимой организации) назначается лицо, отвечающее следующим требованиям:

а) наличие высшего или среднего специального образования, предоставляющего право работать по специальности бухгалтера, и стажа работы по специальности бухгалтера не менее трех лет, отсутствие судимости за совершенные преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности;

б) наличие высшего образования, предоставляющего право работать по специальности бухгалтера, и стажа работы один год;

в) наличие высшего образования, предоставляющего право работать по специальности бухгалтера, отсутствие судимости за совершенные преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности;

г) наличие высшего образования, предоставляющего право работать по специальности, и стажа работы не менее двух лет.

13. На должность главного бухгалтера общественно значимой организации назначается лицо, отвечающее следующим требованиям:

а) наличие высшего образования и стажа работы по специальности бухгалтера не менее пяти лет;

б) наличие сертификата профессионального бухгалтера, отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности;

в) наличие высшего или среднего специального образования и стажа работы по специальности бухгалтера не менее четырех лет;

г) наличие высшего образования и стажа работы по специальности бухгалтера не менее четырех лет.

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

а) наличие высшего или среднего специального образования, дающего 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;

б) наличие высшего или среднего специального образования, дающего право работать по специальности бухгалтера, и стажа работы не менее пяти лет по специальности бухгалтера;

в) наличие высшего образования, дающего 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;

г) наличие высшего образования и стажа работы не менее пяти лет, отсутствие судимости за экономические преступления.

15. В обязанности главного бухгалтера не входят:

а) формирование учетной политики;

б) постановка и ведение бухгалтерского учета;

в) составление и своевременное предоставление отчетности организации;

г) передача по договору ведения бухгалтерского учета индивидуальному предпринимателю.

16. Началом ведения бухгалтерского учета организации является дата:

а) проведения учредительского собрания;

б) назначения главного бухгалтера;

в) регистрации устава организации;

г) назначения руководителя организации.

17. Учетная политика – это:

а) правила, регулирующие порядок бухгалтерского учета организации;

б) совокупность, способ организации и ведения бухгалтерского учета, принятые организацией;

в) разработанный организацией план счетов и правила его использования;

г) разработанные формы первичных документов.

18. Изменения в учетную политику организации могут быть внесены в случае:

а) изменения способов ведения бухгалтерского учета, применение которых приводит к повышению правдивости и уместности содержащейся в отчетности организации информации;

б) смены руководителя организации;

в) смены главного бухгалтера организации;

г) смены материально ответственных лиц.

19. Изменения в учетную политику организации могут быть внесены в случае:

а) смены руководителя организации;

б) смены главного бухгалтера;

в) принятия решения о реорганизации или ликвидации организации;

г) выявления ревизионными органами злоупотреблений экономического характера в организации.

20. Учетная политика формируется:

а) экономистом;

б) главным бухгалтером или индивидуальным предпринимателем, оказывающим услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности;

в) юристом;

г) руководителем организации.

21. Учетная политика должна раскрывать следующие аспекты учетного процесса:

а) погашение стоимости основных средств, нематериальных активов, оценка производственных запасов;

б) методологическое обеспечение бухгалтерского учета;

в) техническое обеспечение бухгалтерского учета;

г) методическое, организационно-техническое обеспечение бухгалтерского учета.

22. Вновь создаваемая организация применяет избранную учетную политику с даты:

а) открытия расчетных счетов;

б) образования уставного капитала;

в) государственной регистрации;

г) постановки на учет в инспекцию по налогам и сборам, фонда социальной защиты населения.

23. Изменения в учетной политике, повлиявшие на финансовые результаты деятельности организации, подлежат:

а) передаче внешним пользователям;

б) передаче внутренним пользователям;

в) раскрытию в бухгалтерской отчетности и пояснительной записке;

г) раскрытию в пояснительной записке налоговым органам.

24. Обязательным приложением к разработанной учетной политике не относится:

- а) график расчетов с дебиторами и кредиторами;
- б) рабочий план счетов;
- в) график документооборота;
- г) график проведения инвентаризации.

25. К отличительным признакам бухгалтерского учета не относится:

- а) документальное обоснование;
- б) непрерывность во времени, охват всех хозяйственных операций, происходящих в деятельности организации;
- в) специфические приемы обработки информации (бухгалтерские счета, двойная запись, баланс);
- г) обязательное использование натуральных трудовых измерителей.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Бабаев, Ю. А. Теория бухгалтерского учета / Ю. А. Бабаев. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 304 с.
2. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г., № 50 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2012. – № 8/24697.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов: утв. постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 25 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: утв. постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 26 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
6. История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: конспект лекций / сост. А. Н. Соболевская. – Минск: Информпресс, 2006. – 104 с.
7. Кравченко, Г. Н. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Г. Н. Кравченко. – Москва: Феникс, 2008. – 351 с.
8. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М. И. Кутер. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
9. Лишеленко, А. В. Теория бухгалтерского учета: учебник / А. В. Лишеленко. – Киев: Центр учебной литературы, 2008. – 235 с.
10. Нечитайло, А. И. Теория бухгалтерского учета / А. И. Нечитайло, И. А. Нечитайло, И. Н. Томашевская, под ред. А. И. Нечитайло. – Ростов н/Д: Феникс, 2015. – 398 с.
11. Новодворский, В. Д. Об объекте, предмете и принципах бухгалтерского учета / В. Д. Новодворский, А. Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 1. – С. 37–43.
12. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., №57-3 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
13. О реформировании национальной системы бухгалтерского учета и отчетности сектора государственного управления: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 9 фев. 2019 г., № 82 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
14. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», внесении дополнения и изменений в постановление М-ва финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 и признании утратившими силу постановления М-ва финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 111 и отдельных структурных элементов некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2016 г., № 104 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
15. Об утверждении Инструкции по инвентаризации активов и обязательств и признании утратившим силу нормативного правового акта М-ва финансов Республики Беларусь: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 нояб. 2007 г., № 180 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр»,

Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

16. Палий, В. Ф. Классификация счетов бухгалтерского учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 5. – С. 51–54.

17. Папковская, П. Я. Теоретические основы бухгалтерского учета: учеб. пособие / П. Я. Папковская. – Минск: БГЭУ, 2018. – 215 с.

18. Пачоли, Лука. Трактат о счетах и записях / Лука Пачоли. – Москва: Финансы и статистика, 1983. – 246 с.

19. Рябова, М. А. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / М. А. Рябова, Н. А. Богданова. – Ульяновск: Ул ГТУ, 2009. – 158 с.

20. Снитко, М. А. Теория бухгалтерского учета: учебник / М. А. Снитко. – Москва: Интерпрессервис, 2005. – 205 с.

21. Совершенствование классификации счетов бухгалтерского учета в сельском хозяйстве / Ю. Н. Селюков [и др.]. – Минск: Ин-т сист. исслед. в АПК НАН Беларуси, 2008. – 68 с.

22. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета: учеб. пособие / Я. В. Соколов. – Москва: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

23. Стражев, В. И. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализ: учебник / В. И. Стражев [и др.]. – Минск: Вышэйш. шк., 2016. – 319 с.

24. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен; под ред. Я. В. Соколова; пер. с англ. – Москва: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

УТВЕРЖДЕНО
Постановлением М-ва финансов
Республики Беларусь 29.06.2011 г. № 50

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)
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	

1	2	3
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	

1	2	3
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	

1	2	3
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	

1	2	3
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 3. Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг 4. Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг 5. Управленческие расходы

1	2	3
		6. Расходы на реализацию 7. Прочие доходы по текущей деятельности 8. Прочие расходы по текущей деятельности 11. Прибыль (убыток) от текущей деятельности
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Налог на добавленную стоимость 3. Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов 4. Прочие расходы 5. Сальдо прочих доходов и расходов
	92	
Страховые взносы (премии)	93	
Недостачи и потери от порчи имущества	94	
Страховые резервы	95	
Резервы предстоящих платежей	96	По видам резервов предстоящих платежей
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов будущих периодов
Доходы будущих периодов	98	По видам доходов будущих периодов
Прибыли и убытки	99	
ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА		
Наименование счета		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 до- мовладении		016
Именные приватизационные чеки «Имущество»		017

Приложение 2

Приложение к Постановлению М-ва финансов
Республики Беларусь от 12.12.2016 г. № 104

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

на _____ 20__ г.

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

Дата утверждения	
Дата отправки	
Дата принятия	

Активы	Код строки	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
1	2	3	4
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Основные средства	110		
Нематериальные активы	120		
Доходные вложения в материальные активы	130		
В том числе:			
инвестиционная недвижимость	131		
предметы финансовой аренды (лизинга)	132		
прочие доходные вложения в материальные активы	133		
Вложения в долгосрочные активы	140		
Долгосрочные финансовые вложения	150		
Отложенные налоговые активы	160		
Долгосрочная дебиторская задолженность	170		
Прочие долгосрочные активы	180		
ИТОГО по разделу I	190		
II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210		
В том числе:			
материалы	211		

Продолжение прил. 2

1	2	3	4
животные на выращивании и откорме	212		
незавершенное производство	213		
готовая продукция и товары	214		
товары отгруженные	215		
прочие запасы	216		
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	220		
Расходы будущих периодов	230		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	240		
Краткосрочная дебиторская задолженность	250		
Краткосрочные финансовые вложения	260		
Денежные средства и эквиваленты денежных средств	270		
Прочие краткосрочные активы	280		
ИТОГО по разделу II	290		
БАЛАНС	300		

Собственный капитал и обязательства	Код строки	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
1	2	3	4
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ			
Уставный капитал	410		
Неоплаченная часть уставного капитала	420		
Собственные акции (доли в уставном капитале)	430		
Резервный капитал	440		
Добавочный капитал	450		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	460		
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	470		
Целевое финансирование	480		
ИТОГО по разделу III	490		
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Долгосрочные кредиты и займы	510		
Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам	520		
Отложенные налоговые обязательства	530		
Доходы будущих периодов	540		
Резервы предстоящих платежей	550		
Прочие долгосрочные обязательства	560		
ИТОГО по разделу IV	590		

V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
1	2	3	4
Краткосрочные кредиты и займы	610		
Краткосрочная часть долгосрочных обязательств	620		
Краткосрочная кредиторская задолженность	630		
В том числе:			
поставщикам, подрядчикам, исполнителям	631		
по авансам полученным	632		
по налогам и сборам	633		
по социальному страхованию и обеспечению	634		
по оплате труда	635		
по лизинговым платежам	636		
собственнику имущества (учредителям, участникам)	637		
прочим кредиторам	638		
Обязательства, предназначенные для реализации	640		
Доходы будущих периодов	650		
Резервы предстоящих платежей	660		
Прочие краткосрочные обязательства	670		
ИТОГО по разделу V	690		
БАЛАНС	700		

Руководитель _____

подпись

инициалы, фамилия

Главный бухгалтер _____

подпись

инициалы, фамилия

__ _____ 20__ г.

Приложение 3

Приложение к Постановлению М-ва финансов
Республики Беларусь от 12.12.2016 г. № 104

Отчет
о прибылях и убытках
за _____ 20__ г.

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

Наименование показателей	Код строки	За _____ 20__ г.	За _____ 20__ г.
1	2	3	4
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг	010		
Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг	020		
Валовая прибыль	030		
Управленческие расходы	040		
Расходы на реализацию	050		
Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг	060		
Прочие доходы по текущей деятельности	070		
Прочие расходы по текущей деятельности	080		
Прибыль (убыток) от текущей деятельности	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 уставных капиталах 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		

Окончание прил. 3

1	2	3	4
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		
Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности	140		
Прибыль (убыток) до налогообложения	150		
Налог на прибыль	160		
Изменение отложенных налоговых активов	170		
Изменение отложенных налоговых обязательств	180		
Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли (дохода)	190		
Прочие платежи, исчисляемые из прибыли (дохода)	200		
Чистая прибыль (убыток)	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)	240		
Базовая прибыль (убыток) на акцию	250		
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	260		

Руководитель _____

подпись

инициалы, фамилия

Главный бухгалтер _____

подпись

инициалы, фамилия

_____ 20__ г.

Приложение 4

Приложение к Постановлению М-ва финансов
Республики Беларусь от 12.12.2016 г. № 104

Отчет
об изменении собственного капитала
за _____ 20__ г.

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__ г. 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								

Продолжение прил. 4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
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 операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток)	063								
уменьшение номинальной стоимости акций	064								
выкуп акций (долей в уставном капитале)	065								
дивиденды и другие доходы от участия в уставном капитале организации	066								
реорганизация	067								
	068								
	069								
Изменение уставного капитала	070								
Изменение резервного капитала	080								
Изменение добавочного капитала	090								
Остаток на ___ 20__ г.	100								
Остаток на 31.12.20__ г.	110								

Продолжение прил. 4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Корректировки в связи с изменением учетной политики	120								
Корректировки в связи с исправлением ошибок	130								
Скорректированный остаток на 31.12.20__ г.	140								
За _____ 20__ г. Увеличение собственного капитала – всего	150								
В том числе: чистая прибыль	151								
переоценка долгосрочных активов	152								
доходы от прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток)	153								
выпуск дополнительных акций	154								
увеличение номинальной стоимости акций	155								
вклады собственника имущества (учредителей, участников)	156								
реорганизация	157								
	158								
	159								
Уменьшение собственного капитала – всего	160								
В том числе: убыток	161								
переоценка долгосрочных активов	162								
расходы от прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток)	163								
уменьшение номинальной стоимости акций	164								
выкуп акций (долей в уставном капитале)	165								

Окончание прил. 4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
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__ г.	200								

Руководитель _____

подпись

инициалы, фамилия

Главный бухгалтер _____

подпись

инициалы, фамилия

__ _____ 20__ г.

Приложение 5

Приложение к Постановлению М-ва финансов
Республики Беларусь от 12.12.2016 г. № 104

Отчет
о движении денежных средств
за _____ 20__ г.

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

Наименование показателей	Код строки	За _____	За _____
		20__ г.	20__ г.
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		
Результат движения денежных средств по текущей деятельности	040		
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 уставных капиталах 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		

1	2	3	4
на предоставление займов	062		
на вклады в уставный капитал других организаций	063		
прочие выплаты	064		
Результат движения денежных средств по инвестиционной деятельности (050–060)	070		
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		
Результат движения денежных средств по финансовой деятельности	100		
Результат движения денежных средств по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности	110		
Остаток денежных средств и эквивалентов денежных средств на 31.12.20__ г.	120		
Остаток денежных средств и эквивалентов денежных средств на 20__ г.	130		
Влияние изменений курса иностранных валют	140		

Руководитель _____

подпись

инициалы, фамилия

Главный бухгалтер _____

подпись

инициалы, фамилия

__ _____ 20__ г.

Приложение 6

Приложение к Постановлению М-ва финансов
Республики Беларусь от 12.12.2016 г. № 104

ОТЧЕТ
об использовании целевого финансирования
за _____ 20__ г.

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

Наименование показателей	Код строки	За	
		20__ г.	20__ г.
Остаток средств на 31.12.20__ г.	100		
Поступило средств	200		
В том числе: вступительные взносы	210		
членские взносы	220		
целевые взносы	230		
безвозмездная (спонсорская) помощь	240		
прочие поступления	250		
Использовано средств	300		
В том числе: на целевые мероприятия	310		
в том числе: безвозмездная (спонсорская) помощь	311		
представительские и иные аналогичные мероприятия	312		
иные мероприятия	313		
на содержание аппарата управления	320		
в том числе: на оплату труда	321		
на служебные командировки	322		
содержание основных средств и иного имущества	323		
ремонт основных средств и иного имущества	324		
амортизация основных средств и иного имущества	325		
прочие	326		
на иные цели	330		
Остаток средств на 31.12.20__ г.	400		

Руководитель _____

подпись

инициалы, фамилия

Главный бухгалтер _____

подпись

инициалы, фамилия

_____ 20__ г.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
Глава 1. ПОНЯТИЕ О ХОЗЯЙСТВЕННОМ УЧЕТЕ	4
1.1. Общие понятия о хозяйственном учете и его измерители	4
1.2. Виды учета и их характеристика	6
1.3. Пользователи бухгалтерской информации	11
Глава 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	14
2.1. Понятие о предмете и объектах бухгалтерского учета	14
2.2. Общая характеристика метода бухгалтерского учета	26
Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС	30
3.1. Понятие, содержание и структура бухгалтерского баланса	30
3.2. Изменения в балансе, вызываемые хозяйственными операциями	34
3.3. Классификация бухгалтерских балансов	38
Глава 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ	45
4.1. Понятие о счетах бухгалтерского учета и их строение	45
4.2. Двойная запись операций на счетах, ее контрольное значение	51
4.3. Счета синтетического и аналитического учета	65
4.4. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам, их построение и назначение	69
Глава 5. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	75
5.1. Принципы классификации счетов, ее формирование и содержание	75
5.2. Классификация счетов по назначению и структуре	76
5.3. Классификация счетов по экономическому содержанию	85
5.4. План счетов бухгалтерского учета	90
Глава 6. ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ	94
6.1. Учет процесса заготовления	94
6.2. Учет процесса производства	101
6.3. Учет процесса реализации и формирования финансовых результатов хозяйственной деятельности организации	121
Глава 7. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ, КАЛЬКУЛЯЦИЯ	134
7.1. Учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов	134
7.2. Калькуляция, ее виды и содержание	139
Глава 8. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ, КЛАССИФИКАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКИХ ДОКУМЕНТОВ	143
8.1. Бухгалтерские документы, их назначение и классификация	143
8.2. Документооборот и его роль в организации бухгалтерского учета	152
Глава 9. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	158
9.1. Учетные регистры, их классификация, виды и содержание	158
9.2. Выявление и исправление ошибок в документах и учетных регистрах	164
9.3. Формы бухгалтерского учета	167
Глава 10. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ И ЕЕ МЕСТО В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	175
10.1. Виды, сущность и задачи инвентаризации	175
10.2. Сроки, порядок проведения и оформления инвентаризации	179
Глава 11. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	186
11.1. Сущность, назначение, состав, порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности	186
11.2. Классификация отчетности	194

11.3. Содержание и порядок заполнения пояснительной записки	198
Глава 12. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	201
12.1. Значение и основные предпосылки рациональной организации бухгалтерского учета, организация бухгалтерского аппарата.....	201
12.2. Учетная политика организации.....	211
12.3. Международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности	217
ТЕСТЫ ДЛЯ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ.....	221
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	278
ПРИЛОЖЕНИЯ	280

Учебное издание

Чечёткин Александр Сергеевич

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

В двух частях

Часть 1

**ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
И АУДИТА**

Учебно-методическое пособие

Редактор *О. Г. Толмачёва*

Технический редактор *Н. Л. Якубовская*

Подписано в печать 10.11.2020. Формат 60×84¹/₁₆. Бумага офсетная.
Ризография. Гарнитура «Таймс». Усл. печ. л. 17,44. Уч.-изд. л. 15,33.

Тираж 60 экз. Заказ .

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».

Свидетельство о ГРИИРПИ № 1/52 от 09.10.2013.

Ул. Мичурина, 13, 213407, г. Горки.

Отпечатано в УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».

Ул. Мичурина, 5, 213407, г. Горки.