

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ -  
полные тексты

На сайте электронной библиотеки  
[www.учебники.информ2000.рф](http://www.учебники.информ2000.рф)

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:

1. Диссертации и научные работы
2. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...
3. Школьные задания

Онлайн-консультации

ЛЮБАЯ тематика, в том числе ТЕХНИКА

Приглашаем авторов

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебник



# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

*Утверждено Министерством образования Республики Беларусь  
в качестве учебника для учащихся учреждений образования,  
реализующих образовательные программы среднего специального  
образования по специальностям «Маркетинг», «Коммерческая  
деятельность (по направлениям)», «Банковское дело»,  
«Экономика и организация производства», «Розничные услуги в банке»*

Под редакцией доктора экономических наук,  
профессора *П. Я. Папковской*

2-е издание, исправленное и дополненное



УДК 657(075.32)  
ББК 65.052.2я723  
Б94

Авторы:

д-р экон. наук, проф. *П. Я. Папковская* (гл. 1, § 1.1, 1.2; 2–7; 8, § 8.3–8.9; 15, § 15.2–15.4; 16; 17); канд. экон. наук, доц. *А. Н. Соболевская* (гл. 10; 11; 18; 19); канд. экон. наук *Д. В. Папковская* (гл. 8, § 8.1, 8.2; 9); канд. экон. наук, доц. *А. В. Федоркевич* (гл. 12); канд. экон. наук, доц. *О. М. Смолякова* (гл. 13); канд. экон. наук, доц. *О. П. Алешкевич* (гл. 1, § 1.3; 14; 15, § 15.1).

Рецензенты:

цикловая комиссия банковских дисциплин и бухгалтерского учета филиала  
УО «Белорусский государственный экономический университет»  
«Минский финансово-экономический колледж» (*И. Н. Янецкая*);  
профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита  
УО «Могилевский государственный университет продовольствия»,  
кандидат экономических наук, доцент *Т. И. Сушко*.

*Все права на данное издание защищены. Воспроизведение всей книги или любой ее части не может быть осуществлено без разрешения издательства.*

*Выпуск издания осуществлен при финансовой поддержке Министерства образования Республики Беларусь.*

**Бухгалтерский** учет : учеб. / П. Я. Папковская [и др.] ; под ред. Б94 П. Я. Папковской. — 2-е изд., испр. и доп. — Минск : РИПО, 2019. — 375 с.  
ISBN 978-985-503-858-1.

Первое издание вышло в 2016 г.

Рассматриваются основы бухгалтерского учета: его предмет и метод, содержание баланса, системы счетов бухгалтерского учета и их классификация, первичное наблюдение и документация, регистры и учетные записи. Раскрывается содержание всех тем основного курса бухгалтерского учета: учета денежных средств и расчетов, производственных запасов, труда и заработной платы, основных средств, затрат на производство готовой продукции и ее реализацию, финансовых результатов и собственных источников, а также порядок составления отчетности и основные положения учетной политики организации.

Предназначено для учащихся учреждений среднего специального образования, может быть полезно для студентов вузов, специалистов.

**УДК 657(075.32)**  
**ББК 65.052.2я723**

**ISBN 978-985-503-858-1**

© Оформление. Республиканский институт профессионального образования, 2019

# **1. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА**

---

## **1.1. ОБЩЕЕ ПОНЯТИЕ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА**

Понятие хозяйственного учета неразрывно связано с хозяйственной деятельностью, которая не может осуществляться без организованной системы управления ею. Управление хозяйственными процессами предполагает получение информации, принятие решений и контроль за их выполнением, оценку полученных результатов. Информация о хозяйственной деятельности формируется в процессе хозяйственного учета, выполняющего функции наблюдения, измерения и регистрации фактов и явлений этой деятельности.

Наблюдение фактов и явлений деятельности организации является начальным этапом хозяйственного учета. Оно осуществляется для целенаправленного восприятия объектов и определения их качественных характеристик.

Наряду с наблюдением фактов и явлений хозяйственной деятельности хозяйственный учет предполагает измерение, т. е. установление их количественных характеристик. Единство наблюдения и измерения фактов и явлений хозяйственной деятельности позволяет эффективно управлять полученными сведениями об объектах учета.

Для использования в процессе управления информации о деятельности организации на протяжении разных временных периодов ее следует отражать путем регистрации сведений о качественных и количественных характеристиках фактов и явлений. Следовательно, наблюдение, измерение и регистрация фактов и явлений хозяйственной деятельности в своем единстве представляют собой хозяйственный учет.

Для принятия необходимых управленческих решений информация, полученная в процессе наблюдения, измерения и регистрации, должна быть преобразована путем накопления, группировки, формирования сводных показателей, их классификации и сравнения. Преобразованная информация включает качественные и количественные характеристики фактов и

## 1. Сущность и значение хозяйственного учета

---

явлений и удовлетворяет потребности организации в информации для управления деятельностью.

Таким образом, **хозяйственный учет** представляет собой систему наблюдения, измерения, регистрации, преобразования и передачи информации о фактах хозяйственной деятельности экономического субъекта. Он является основой управленческой деятельности.

Как уже отмечалось, в процессе наблюдения устанавливаются качественные характеристики (параметры) объекта наблюдения. К ним относятся сведения о поставках материальных ценностей, запасах готовой продукции, погашении задолженности, финансовом положении и другие показатели. Сами по себе качественные показатели не могут быть использованы для принятия необходимых управленческих решений. Они должны быть представлены в количественном выражении. В учетной практике для количественного выражения хозяйственных операций используются три вида измерителей: натуральный, трудовой, денежный.

**Натуральные измерители** используются для характеристики учитываемого объекта в натуре, т. е. по данным взвешивания, измерения и пересчета. Учет в таких единицах измерения называют *натуральным*. Отличительной чертой натуральных измерителей является использование их только для характеристики однородных предметов. Можно подсчитать количество полученной продукции какого-либо вида во всех подразделениях организации, но в то же время нельзя суммировать разнородные виды продукции. К натуральным измерителям относят меры массы, объема, длины, площади, времени и др.

В отдельных отраслях экономики применяются специфические условно-натуральные измерители, такие как машино-день, норма-смена, тонно-километры, эталонные гектары, кормовые единицы и др.

С помощью натуральных измерителей осуществляется количественный учет товарно-материальных ценностей, готовой продукции, выполненных работ, услуг. В качестве обобщающих показателей их применять нельзя.

## 1.2. Виды учета, их сущность и взаимосвязь

---

**Трудовой измеритель** используется для подсчета количества затраченного труда и выражается в единицах времени – рабочих днях, часах, минутах. В необходимых случаях трудовые измерители применяются в сочетании с натуральными. Например, подсчитывается количество изготовленной продукции в единицу времени. В отличие от натуральных трудовой измеритель в отдельных случаях позволяет сравнить между собой некоторые разнородные величины. Так, исчисление показателей нормированного времени используется для определения величины затрат труда на производство различных видов продукции. Однако трудовой измеритель, как и натуральные, невозможно использовать в качестве обобщающего измерителя хозяйственной деятельности организации в целом.

**Денежный измеритель** применяется в качестве обобщающего для отражения различных фактов и явлений хозяйственной деятельности в денежном выражении. В Республике Беларусь денежным измерителем является рубль. В нем обобщаются натуральные и трудовые измерители состояния имущества, прав и обязательств организации, составляются бизнес-планы и прогнозы развития, сметы, задания, отчеты. Денежный измеритель отражает финансовое состояние организации (затраты, прибыль, убыток), характеризует расчетную дисциплину с работниками организации и государством (бюджетом, фондом социальной защиты населения и др.). Значение денежного измерителя в период перехода к регулируемым рыночным отношениям возрастает.

## 1.2. Виды учета, их сущность и взаимосвязь

Информационное обеспечение управления деятельностью организаций на общегосударственном уровне осуществляется благодаря функционированию системы хозяйственного учета, которая включает следующие его виды: оперативный, статистический и бухгалтерский.

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

## 1. Сущность и значение хозяйственного учета

---

их совершении. Отличительной чертой его является быстрота получения и использования данных для управления. Оперативный учет не требует обязательного подтверждения каждой записи документами. Для передачи информации может быть использована телефонная, модемная и другие виды связи.

Основными измерителями, используемыми в оперативном учете, являются натуральные и трудовой, так как в них отражаются отдельные факты и хозяйственные операции без их обобщения. Но вместе с тем в необходимых случаях используется и денежный измеритель.

В системе оперативного учета формируются в основном показатели технологического процесса, используемые для текущего контроля на отдельных его стадиях. Сведения оперативного учета могут быть представлены в виде сигнальных информаций, справок, графиков, таблиц и др. Значение таких сведений, как правило, ограничено во времени и требования к их получению упрощены. Быстрое получение сведений позволяет оперативно управлять процессом хозяйственной деятельности: контролировать исполнение договоров с поставщиками и покупателями, количество и качество изготавливаемой продукции, процесс ее реализации и т. д. В торговых организациях показатели оперативного учета позволяют следить за ассортиментом товаров и товарооборотом. Сельскохозяйственные организации, характеризующиеся сезонностью выполнения работ, с помощью данных оперативного учета контролируют ход полевых работ, уборки урожая и т. д.

**Статистический учет** (статистика) представляет собой систему изучения процессов развития национальной экономики и общественной жизни, характеризующуюся специальными методами и приемами. Являясь составной частью хозяйственного учета, статистический учет формирует количественные показатели экономических процессов в единстве с их качественным содержанием. Обобщающие статистические показатели характеризуют структуру, динамику и взаимосвязь отдельных составляющих элементов в сфере материального производства (объем производства, экспорта, импорта; занятость трудовых ресурсов и использование рабочего времени; уровень инфляции и изменение потребительского бюджета и т. д.). Объектом

## 1.2. Виды учета, их сущность и взаимосвязь

---

исследования данного вида учета являются как отдельные организации, так и в целом экономика государства.

В статистическом учете находят отражение количественные и качественные стороны массовых явлений и закономерности их развития. К ним относятся численность населения и его социально-демографический состав, уровень развития образования, культуры, политической активности и др.

Для получения сведений в статистическом учете используются данные оперативного и бухгалтерского учета, а также данные, определенные специальными, присущими только ему, приемами и способами (наблюдение, группировка, сравнение, индексы, средние величины). Изучение социально-демографического состояния населения производится на основании данных его переписи.

Показатели статистического учета представляются всеми видами измерителей – натуральными, трудовыми и денежными – в зависимости от содержания, целей и объектов исследования. Данные статистического учета раскрывают закономерности развития экономики страны и отдельных ее отраслей, направления ее совершенствования на основе текущего и перспективного прогнозирования.

**Бухгалтерский учет** занимает центральное место в системе хозяйственного учета и имеет ряд отличающих его особенностей от других видов учета. В бухгалтерском учете должно быть обеспечено идентификационное отражение всех хозяйственных операций, фактов и явлений, позволяющее получить полную характеристику результатов деятельности организаций. При этом каждая бухгалтерская запись (отражение хозяйственной операции в учете) должна быть подтверждена документом. Следовательно, все данные бухгалтерского учета имеют доказательную силу. Объективность получаемой в бухгалтерском учете информации обеспечивается непрерывностью регистрации фактов и явлений деятельности организаций, которая заключается в постоянном их наблюдении и отражении в документах и регистрах. Все факты и явления хозяйственной деятельности взаимозависимы и обусловлены друг другом. Это предопределяет систематическую взаимосвязанность отражения хозяйственной деятельности в бухгалтер-



## 1. Сущность и значение хозяйственного учета

---

ском учете на основе использования специфических, присущих только ему, способов и приемов.

В бухгалтерском учете используются все три вида измерителей, но денежный имеет первостепенное значение, так как обеспечивает получение обобщенных показателей результативности деятельности организации (наличие активов и обязательств, балансовая прибыль, величина финансовых вложений, состояние расчетов с бюджетом и др.). Бухгалтерский учет формирует сводные показатели хозяйственной деятельности в виде отдельных форм отчетности, которые используются внутренними и внешними пользователями для обоснования и принятия управленческих решений.

**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 и отчетности.

Таким образом, бухгалтерский учет представляет собой систему сплошного, непрерывного взаимосвязанного документального отражения информации о деятельности организаций, ее обработки, обобщения и представления соответствующим пользователям для обоснования и принятия решений.

Формирование полной и объективной информации обеспечивается благодаря функционированию трех видов хозяйственного учета. Каждому из них отведена определенная роль в этом процессе, и выполнить ее они могут только во взаимодействии друг с другом, так как показатели одного вида учета отражают лишь его отдельные стороны и могут быть использованы в других его видах и наоборот. Такое взаимодействие обуславливает единство системы хозяйственного учета.

### 1.3. Роль и задачи бухгалтерского учета

Роль и значение бухгалтерского учета определяются экономическими процессами в обществе, имеющими тенденцию к изменению. В частности, получают развитие элементы ры-

ночной экономики, реформируется собственность, развиваются различные ее формы. В этих условиях бухгалтерский учет должен охватить все многообразие хозяйственных форм и одновременно обеспечить единообразное построение его во всех организациях. Рамки его значительно расширены в последние годы, так как видоизменилась сфера вложения капитала, в том числе с привлечением иностранных инвестиций. Вследствие этого возникла необходимость использовать опыт международной учетной практики в целях унификации методологических основ учета и его единообразного построения в нашей республике.

Современные условия развития экономических отношений требуют повышения самостоятельности и ответственности всех организаций независимо от форм собственности. В этой связи значительно возрастает роль бухгалтерского учета, так как он формирует информацию о результатах и состоянии всех сфер их деятельности. Данная информация используется для принятия обоснованных управленческих решений самой организацией и внешними пользователями, к которым относятся настоящие и потенциальные инвесторы, проверяющие органы, органы управления. Принятие управленческих решений включает планирование цели действий, контроль за их выполнением и оценку принятых решений. Содержание учетной информации оказывает влияние на принятие управленческих решений, так как ее анализ дает возможность выбрать наилучший путь для достижения определенной цели, иметь обратную связь с источником ее получения. Таким образом, **информационная функция** бухгалтерского учета заключается в обеспечении учетно-экономической информацией принятия решений на различных ступенях управления хозяйственной деятельностью.

Как уже отмечалось, одним из этапов управленческой деятельности является контроль за выполнением принимаемых решений. Контроль неотделим от учета, так как учет формирует достоверную и своевременную информацию по широкому кругу обобщающих экономических показателей. Достоверность показателей достигается документальным подтверждением регистрации всех фактов и явлений хозяйственной деятельности,

## 1. Сущность и значение хозяйственного учета

---

а своевременность – их регистрацией немедленно после момента совершения.

Контроль невозможен без обеспечения сопоставимости показателей бизнес-планов, прогнозов и учета, а также соответствия учетной информации требованиям нормативных документов. Из этого следует, что **контрольная функция** бухгалтерского учета выражается в системном наблюдении и проверке соответствия хозяйственной деятельности принятым управленческим решениям, в выявлении результатов управленческих воздействий на деятельность организаций.

Таким образом, цель информационной функции бухгалтерского учета – дать адекватное представление о деятельности организации по целому ряду параметров, а цель контрольной функции – убедиться в достоверности.

В современных условиях хозяйствования *основными задачами бухгалтерского учета* являются:

- своевременное формирование полной и достоверной информации о деятельности организаций, их имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах. Информация используется внутренними и внешними пользователями в зависимости от целей принимаемых решений и уровней управления;

- обеспечение формирования учетной информации о наличии и движении имущества и обязательств, а также об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов согласно утвержденным нормам, нормативам и сметам. Этим самым обеспечивается государственное регулирование инициативы организаций в рамках действующего законодательства;

- своевременное предотвращение отрицательных результатов хозяйствования на основе установления целесообразности совершаемых хозяйственных операций;

- выявление резервов хозяйственной деятельности организаций и их эффективное использование для обеспечения финансовой устойчивости. Использование всех видов ресурсов в хозяйственной деятельности должно соответствовать установленным нормативам и сметам;

– обеспечение информацией, необходимой для контроля за исполнением налоговой политики, формирования налогооблагаемой базы.

?

### **Контрольные вопросы**

---

1. В чем сущность и роль хозяйственного учета?
2. Какие виды измерителей применяются в учетной практике? Охарактеризуйте их.
3. Чем обеспечивается единство системы хозяйственного учета?
4. Охарактеризуйте виды хозяйственного учета. Чем обусловлено их функционирование?
5. Раскройте сущность бухгалтерского учета и его роль в управленческой деятельности.
6. Какие задачи стоят перед бухгалтерским учетом в современных условиях хозяйствования?
7. Охарактеризуйте основные функции бухгалтерского учета.

## 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

---

### 2.1. ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕГО ОБЪЕКТЫ

Бухгалтерский учет развивается как средство обобщающего отражения хозяйственной деятельности, для осуществления которой организация должна располагать необходимым имуществом (активами, средствами).

**Активками** организации является имущество (к которому относятся также имущественные права организации и исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности), от которого организация предполагает получение экономических выгод. Состав и величина его зависят от характера и объемов производственной программы организации. Источники получения этого имущества определяются в первую очередь формой собственности, а также длительностью срока его использования. Хозяйственная деятельность представляет собой постоянное движение имущества в процессе совершения многочисленных и разнообразных хозяйственных операций, которые находят свое отражение в бухгалтерском учете в составе определенных хозяйственных процессов. Следовательно, содержание предмета бухгалтерского учета зависит от сущности учитываемых объектов, а состав объектов – от форм собственности и особенностей отраслей экономики. Свои особенности имеют объекты учета промышленности, сельского хозяйства, строительства, торговли, транспорта и других отраслей.

*Объектами бухгалтерского учета* являются:

- активы (имущество, хозяйственные средства);
- пассивы (источники формирования имущества – обязательства и капитал организации);
- хозяйственные процессы.

Основой построения системы учета имущества (активов, средств) является его классификация по функциональной роли в процессе хозяйственной деятельности и источникам формирования.

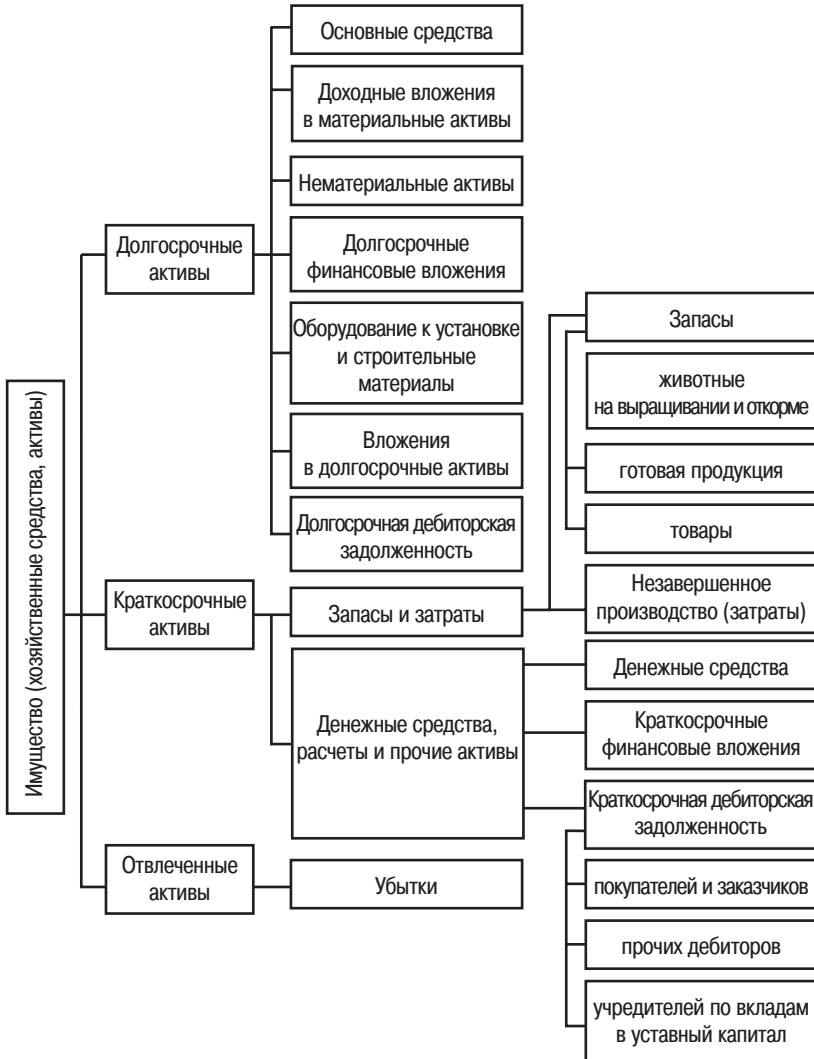
По функциональной роли в процессе деятельности различают активы (имущество):

- долгосрочные;
- краткосрочные;
- отвлеченные.

## 2.1. ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕГО ОБЪЕКТЫ

Рассмотрим группировку активов (имущества) в соответствии с данной классификацией.

### **Классификация активов (имущества, хозяйственных средств) по их функциональной роли в хозяйственной деятельности**



## 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

---

К **долгосрчным активам** относятся основные средства, в том числе долгосрочно арендуемые, доходные вложения в материальные активы, нематериальные активы, оборудование к установке и строительные материалы, вложения в долгосрочные активы, долгосрочная дебиторская задолженность.

**Основные средства** — это совокупность различных материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда в сфере материального производства и непродушественной сфере. К ним относятся здания, сооружения, передаточные устройства, силовые и рабочие машины, оборудование, транспортные средства, вычислительная техника, инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения и другое имущество, служащее более года. Эти средства участвуют в хозяйственной деятельности многократно, сохраняя при этом свою натурально-вещественную форму. Их стоимость переносится на создаваемый продукт частями в виде амортизационных отчислений и включается в цену реализации.

По принадлежности основные средства делятся на собственные и арендованные (в лизинге).

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

К **нематериальным активам** относятся затраты долгосрочного пользования, не имеющие материально-вещественной субстанции, приносящие доход и выраженные в стоимостной оценке. К ним относятся приобретенные лицензии, сертификаты, патенты на изобретения, торговые мики, права пользования.

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

**Оборудование к установке и строительные материалы** — это оборудование, требующее монтажа и вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или несущим опорам. Строительные материалы — это материалы заказчика для выполнения строительных работ.

## 2.1. ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕГО ОБЪЕКТЫ

---

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

**Долгосрочная дебиторская задолженность** характеризуется тем, что ее погашение предусмотрено по истечении 12 месяцев.

**Краткосрочные активы** завершают свой оборот в течение одного производственного цикла и возмещаются за счет выручки от реализации произведенной продукции. Краткосрочные активы подразделяются на следующие группы:

- запасы и затраты;
- краткосрочная задолженность;
- денежные средства и прочие активы.

В свою очередь, запасы делятся на запасы в сфере производства и запасы в сфере обращения. К **запасам в сфере производства** относятся различные материалы: сырье, запасные части, топливо, комплектующие изделия, тара, семена, корма, удобрения, медикаменты и др. К материалам относятся также инвентарь и хозяйственные принадлежности, которые представляют собой имущество (предметы труда), служащее менее года. К такому имуществу относятся также орудия лова, бензотопорные пилы, специальные инструменты, специальная одежда и обувь.

**Запасы в сфере обращения** – это готовая продукция собственного производства, товары и товары, отгруженные покупателям.

**Животные на выращивании и откорме** составляют особую группу текущих активов, являясь оборотными средствами процесса воспроизводства.

Затраты, связанные с хозяйственной деятельностью, можно разделить на затраты в сфере производства и затраты в сфере обращения. К **затратам в сфере производства** относятся незавершенное производство и расходы будущих периодов. **Незавершенное производство** представляет собой расход материально-денежных ценностей под выпуск (под урожай) готовой продукции. **Затратами в сфере обращения** являются расходы по реализации продукции, товаров (издержки обращения).



## 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

---

Вторая группа краткосрочных активов подразделяется на следующие подгруппы:

- краткосрочная дебиторская задолженность;
- краткосрочные финансовые вложения;
- денежные средства.

**Краткосрочная дебиторская задолженность** — это средства данной организации, временно находящиеся у других организаций и физических лиц и подлежащие возврату до истечения 12 месяцев. Дебиторы — должники организации. Ими могут быть покупатели, не оплатившие вовремя отгруженную им продукцию (товары), выполненные работы, оказанные услуги, а также подотчетные лица — работники организации, получившие под отчет наличные деньги из кассы на хозяйственные расходы и служебные командировки. Дебиторами могут быть другие организации и лица, обязанные возвратить организации средства (излишне уплаченные суммы в бюджет и целевые бюджетные фонды, выданные авансы другим организациям, излишне выплаченные суммы по заработной плате и др.). **Задолженность учредителей** (акционеров) организации означает их обязательства по формированию уставного капитала в соответствии с уставом организации.

К **краткосрочным финансовым вложениям** относятся приобретенные ценные бумаги других организаций, предоставленные другим организациям займы и другие виды вложений средств при получении доходов по ним менее 12 месяцев.

К **денежным средствам** относятся наличные деньги в кассе, денежные документы, остатки денег на расчетных и валютных счетах, денежные средства в пути.

**Убытки** являются результатом неэффективного хозяйствования и представляют собой уменьшение активов (имущества, хозяйственных средств), участвующих в текущей деятельности.

Рассмотренная выше классификация активов (имущества, хозяйственных средств) по функциональной роли является основой для системного их отражения на счетах бухгалтерского учета. Она построена по принципу возрастания степени ликвидности, что находит отражение в активе баланса отечественных организаций. **Ликвидность** представляет собой способность ак-

## 2.1. Предмет бухгалтерского учета и его объекты

---

тивов превращаться в деньги. Наиболее ликвидными являются денежные средства, краткосрочные финансовые вложения.

Источниками формирования активов (имущества, хозяйственных средств) являются *пассивы*, которые включают капитал организации и обязательства. **Обязательства** – задолженность организации в результате хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации. В зависимости от формы права собственности на имущество источники его формирования подразделяются на две группы:

- собственные источники (капитал);
- заемные (привлеченные) источники (обязательства).

К **собственным источникам формирования имущества** (хозяйственных средств) относятся: уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль, целевое финансирование.

**Собственные источники** (капитал) – это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и его обязательствами.

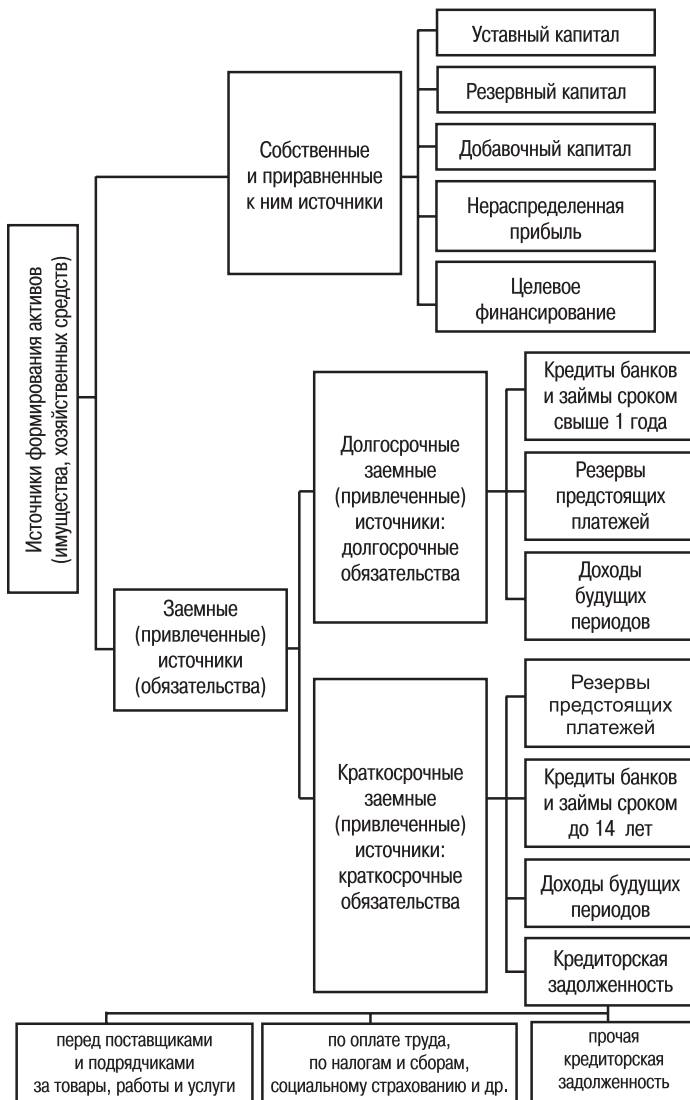
**Уставный капитал** представляет собой совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) в денежном выражении собственников (учредителей, участников) в имущество организации для осуществления хозяйственной деятельности. Изменение этой совокупности допускается только после внесения соответствующих данных в реестр государственной регистрации. Для государственных организаций уставный капитал представляет собой денежное выражение всех средств, полученных ими из общегосударственного фонда при их организации.

**Резервный капитал** образуется в соответствии с законодательством и учредительными документами (учетной политикой организации).

К **добавочному капиталу** относятся создаваемые за счет прибыли организации источники инвестирования вложений в долгосрочные активы. В составе добавочного капитала находятся суммы переоценки основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов в соответствии с законодательством.

2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

**Классификация источников формирования имущества  
(пассивов — капитала организации и обязательств)**



## 2.1. Предмет бухгалтерского учета и его объекты

---

**Прибыль** является конечным финансовым результатом хозяйственной деятельности, который выявляется в процессе реализации продукции (работ, услуг), товаров и других материальных ценностей (основных средств, материалов, ценных бумаг и т. д.) как разница между выручкой от реализации и себестоимостью этой продукции (других материальных ценностей).

Одна часть полученной прибыли направляется на уплату налогов, вносимых в государственный бюджет, другая – на формирование специальных резервов, выплату дивидендов и прочего, третья часть – остается нераспределенной. Порядок распределения полученной прибыли регулируется учредительными документами.

**Целевое финансирование** является источником, из которого организации получают дополнительные средства для осуществления и расширения своей хозяйственной деятельности. Такими источниками поступлений средств являются бюджет и целевые бюджетные фонды. Средства из данных источников носят целевой характер использования и приравниваются к собственным.

Кроме собственных источников образования активов (имущества, хозяйственных средств) каждая организация привлекает заемные (привлеченные) источники, используемые в процессе хозяйственной деятельности наравне с собственными. В зависимости от сроков привлечения заемные источники подразделяются на долгосрочные и краткосрочные обязательства.

К **долгосрочным заемным источникам** (обязательствам) относятся кредиты банков и займы юридических и физических лиц сроком погашения более 1 года. Займы могут быть осуществлены путем выпуска облигаций. К данным обязательствам относятся и задолженность по лизинговым платежам, доходы будущих периодов, резервы предстоящих платежей.

**Доходы будущих периодов** представляют собой платежи, полученные авансом от получателей в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, т. е. погашение задолженности по ним в виде отпуска продукции или выполнения работ и услуг предполагается в будущем.

**Резервы предстоящих платежей** образуются в установленном порядке путем равномерного их включения в состав издер-

## 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

---

жек производства или обращения. Этим самым за счет ресурсов организации создается источник покрытия (финансирования) отдельных видов будущих расходов. К ним относятся резервы:

- предстоящей оплаты отпусков работников;
- предстоящих платежей по гарантийному ремонту и обслуживанию;
- по затратам на реструктуризацию организации;
- по обременительным договорам;
- по выводу основных средств из эксплуатации.

**Краткосрочные заемные (привлеченные) источники** (обязательства) формируются за счет кредитов банков и займов сроком погашения до 1 года, а также за счет кредиторской задолженности, резервов предстоящих платежей, доходов будущих периодов.

**Краткосрочная кредиторская задолженность** состоит из задолженности поставщикам за поставленные материальные ценности, подрядчикам за выполненные работы и оказанные услуги и из задолженности другим кредиторам. Задолженность кредиторам подтверждается документально и представляет собой долги организации в пользу других организаций. Кредиторская задолженность в качестве источника активов (имущества, хозяйственных средств) выступает ограниченный срок – с момента получения материальных ценностей (услуг) до момента их оплаты.

К краткосрочной кредиторской задолженности относится также задолженность организации перед бюджетом, целевыми бюджетными фондами, фондом социальной защиты населения, работниками по оплате труда и по приравненным к ней платежам, перед учредителями по дивидендам. Такие обязательства появляются вследствие того, что момент их возникновения не совпадает со сроком погашения (уплаты). Они образуются в процессе начисления по окончании определенного отчетного периода согласно действующим нормативным положениям.

Таким образом, активы (имущество, хозяйственные средства) и источники их формирования (капитал и обязательства) представляют собой объекты бухгалтерского учета, обеспечивающие деятельность организации. Данные объекты бухгалтерского учета находятся во взаимосвязи в процессе совершения хозяйственных операций, которые образуют основу деятельно-

## 2.1. Предмет бухгалтерского учета и его объекты

сти организаций. **Хозяйственная операция** — это действие или событие, которое ведет к изменению объема, состава, размещения и использования активов и (или) пассивов организации, подлежащее отражению организацией в бухгалтерском учете. Основное содержание бухгалтерского учета заключается в отражении хозяйственных операций. Хозяйственную операцию характеризуют признаки и показатели. **Признаки** характеризуют различные операции качественно и позволяют группировать их по общим чертам. К признакам хозяйственных операций относятся время и место их совершения, порядковые номера операций, вещественные элементы — цены, нормы, расценки. **Показатели** отражают количественную характеристику хозяйственных операций в натуральном, трудовом и денежном измерителях.

В бухгалтерском учете отражаются завершённые хозяйственные операции и совершившиеся события (факты хозяйственной деятельности). Это значит, что первичной единицей бухгалтерского наблюдения выступает хозяйственная операция в том случае, когда она приводит к изменению активов организации и их источников формирования, к изменению и прекращению хозяйственно-правовых отношений. Вместе с тем хозяйственная операция не отражает всего многообразия явлений, которые выступают первичными единицами бухгалтерского наблюдения. Потери от стихийных бедствий, амортизация основных средств, недостачи и другие подобные события не могут быть отнесены к хозяйственным операциям. Поэтому используется понятие «*факт хозяйственной деятельности*», которое охватывает все без исключения объекты и явления первичного бухгалтерского наблюдения. Хозяйственная операция может рассматриваться как частный случай факта хозяйственной деятельности, хотя и наиболее распространенный. Все многообразие хозяйственных операций, совершающихся в процессе деятельности организации, классифицируется по принципу их однородности. Следовательно, одна совокупность однородных хозяйственных операций будет отличаться от другой. Практика хозяйственной деятельности определила три такие совокупности — это хозяйственные операции:

- по заготовлению производственных запасов;
- производству продукции (работ, услуг);
- реализации продукции (работ, услуг).

## 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

---

Каждая из приведенных совокупностей образует отдельный хозяйственный процесс. Следовательно, вся хозяйственная деятельность базируется на трех процессах: заготовления (снабжения), производства, реализации.

В процессе заготовления (снабжения) организация формирует производственные запасы, приобретая необходимые для осуществления хозяйственной деятельности сырье, материалы, товары, средства труда. Денежные средства обмениваются на конкретные материальные ценности. С учетом денежных расходов по их приобретению формируется фактическая себестоимость производственных запасов.

Процесс производства характеризуется тем, что в нем происходит взаимодействие рабочей силы, заготовленных материальных ценностей и средств труда, направленное на изготовление нового вида продукта. Хозяйственные операции данного процесса отражают использование материальных и трудовых ресурсов, денежное выражение которого образует фактическую себестоимость произведенной продукции. Фактическая себестоимость продукции является одним из основных показателей, характеризующих уровень хозяйствования и оказывающих влияние на его конечный результат.

Процесс реализации позволяет превратить готовую продукцию (работы, услуги, товары) в денежную форму в возросшей сумме. **Реализация** – совокупность хозяйственных операций по сбыту и продаже продукции. В процессе ее ритмичного осуществления товаропроизводителем возвращаются в денежной форме затраты, связанные с производством и сбытом продукции, и определенная сумма прибыли. Полная себестоимость реализованной продукции включает производственную себестоимость и расходы по ее реализации.

Таким образом, в процессе заготовления, производства и реализации продукции происходит последовательное движение (превращение) активов (имущества, хозяйственных средств) из одной формы в другую и переход из одного процесса в другой, между которыми не должно быть перерывов. Для обеспечения ритмичности деятельности организация должна иметь средства в каждом процессе, т. е. запасы, незавершенное производство, готовую продукцию для реализации. Следовательно, рациональная организация хозяйственной деятельности предполагает

## 2.2. Метод бухгалтерского учета и его основные элементы

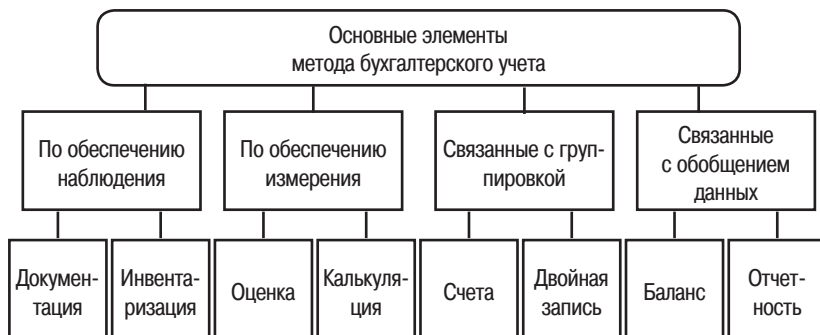
ет наличие у организации в каждый отдельный момент времени средств в денежной, производительной и товарной формах в размерах, обусловленных объемом этой деятельности.

### 2.2. МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕГО ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ

Все явления в природе и обществе взаимосвязаны и взаимообусловлены. Это в полной мере относится к рассмотренным выше объектам бухгалтерского учета, которые находят отражение во взаимной связи и постоянном движении. Возможность получить показатели, взаимосвязано отражающие величину активов (имущества, хозяйственных средств) и их движение в процессе деятельности организации, обеспечивает **метод бухгалтерского учета**. Следовательно, метод обеспечивает познание предмета. Для метода бухгалтерского учета характерным является использование целого ряда приемов и способов, каждый из которых дает возможность получить информацию об отдельных сторонах изучаемого предмета, а в совокупности обеспечивают его сплошное и непрерывное отражение.

Элементы метода бухгалтерского учета различаются по назначению: одни обеспечивают проведение наблюдения за объектами, другие – их измерение, группировку и обобщение учетных данных.

#### Классификация элементов бухгалтерского учета





## 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

---

Приведем характеристику каждого элемента метода бухгалтерского учета.

**Документация.** В процессе хозяйственной деятельности совершаются многочисленные операции по движению имущества (активов, хозяйственных средств) и источников их формирования. Сплошное и непрерывное наблюдение за этим движением можно осуществить только с помощью документов, так как каждая хозяйственная операция оформляется документами. Наблюдение за объектом фиксируется в виде документа, в котором указываются его наименование, содержание совершаемой операции, дата совершения, единица измерения. Документ имеет юридическую силу, так как содержит подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции. *Документация* — это средство оформления хозяйственных операций.

**Инвентаризация.** Документы, оформленные в соответствии с предъявляемыми к ним требованиями, обеспечивают систематический контроль за состоянием и изменением хозяйственных средств (активов) и источников их формирования. Однако в хозяйственной деятельности происходят такие факты и явления, которые в момент их совершения не оформляются документами. К ним относятся естественная убыль товарно-материальных ценностей, недостачи (излишки) в процессе их хранения вследствие допущенных ошибок или преднамеренных действий. С целью выявления разницы между фактическим наличием товарно-материальных ценностей и денежных средств и данными, отраженными в учете, проводится инвентаризация. Данные инвентаризации, отраженные в инвентаризационных описях, свидетельствуют о проведенной проверке средств в натуре путем пересчета, взвешивания и т. д. Следовательно, *инвентаризация* представляет собой способ проверки в натуре активов (имущества, хозяйственных средств) и источников их формирования путем сопоставления фактического наличия с учетными данными.

**Оценка.** Для получения обобщенных показателей об объектах бухгалтерского учета используется оценка, сущность которой заключается в переводе натуральных и трудовых измерителей в денежный. С помощью оценки отражаются затраты по приобретению основных средств, материалов и других цен-

## 2.2. Метод бухгалтерского учета и его основные элементы

---

ностей, изготовлению готовой продукции и т. д. Оценка дает возможность получить итоговые показатели всех хозяйственных процессов. Основными принципами ее формирования являются *реальность и единство*. *Реальность* (или объективность) предполагает отражение всех затрат по приобретению имущества или производству продукции. Реальность подтверждается документально. *Единство* оценки заключается в том, что организации различных форм собственности производят оценку объектов бухгалтерского учета единообразно с соблюдением установленных правил. Таким образом, *оценка* – это способ денежного измерения активов (имущества, хозяйственных средств) и источников их формирования.

**Калькуляция.** Исчисление себестоимости единицы изготовленной продукции (выполненных работ и услуг) или приобретенных товарно-материальных ценностей называется *калькуляцией*. Для этого все произведенные затраты по данному виду производимой продукции (работ, услуг) делятся на полученное ее количество. Оформляется калькуляция в виде расчета, где приводятся фактические расходы по их видам и указывается количество (выход) получаемой продукции (работ, услуг). Правила калькулирования себестоимости продукции определяются нормативными положениями, так как ее уровень влияет на установление цен. Следовательно, калькуляция является основой принятия решений по выпуску прибыльной и конкурентоспособной продукции.

**Счета.** Все многообразие совершаемых хозяйственных операций можно изучить, познать и проконтролировать лишь в том случае, если они будут сгруппированы по экономической однородности. Отраженные в документах хозяйственные операции регистрируются в специальных таблицах – *счетах бухгалтерского учета*. На счетах накапливается и хранится информация. Счета открываются для отдельных видов активов (имущества, хозяйственных средств) или источников их формирования. Например, для учета наличия и движения основных средств открывается счет «Основные средства». Таким образом, *счета бухгалтерского учета* представляют собой способ группировки и текущего отражения изменений в составе

## 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

---

активов (имущества, хозяйственных средств) и источников их формирования.

**Двойная запись.** На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции отражаются *способом двойной записи*, сущность которой заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается дважды: один раз по дебету одного счета и второй раз — по кредиту другого. Двойная запись обусловлена двойственностью самих хозяйственных операций, она раскрывает смысл и их содержание. Двойственность хозяйственных операций означает, что все изменения имеют два аспекта: увеличение и уменьшение, возникновение и исчезновение, которые компенсируют друг друга. Применение двойной записи хозяйственных операций на экономически связанных счетах бухгалтерского учета обеспечивает постоянное балансовое обобщение показателей об объектах бухгалтерского учета.

**Баланс.** Баланс представляет собой способ обобщения показателей о состоянии активов (имущества, хозяйственных средств) и источников их формирования в денежном выражении на определенную дату в виде двусторонней таблицы. На одной стороне таблицы отражаются все активы (имущество, хозяйственные средства), а на другой — источники их формирования (капитал и обязательства). Следовательно, в балансе обеспечивается отражение равенства этих сторон. Бухгалтерский баланс составляется на основании данных об остатках на счетах бухгалтерского учета.

**Отчетность.** Это системное отражение итоговых показателей, характеризующих результаты деятельности организации за определенный период. Бухгалтерский баланс является основной формой отчетности. Однако кроме баланса в состав отчетности входят и другие формы, в которых находят отражение необходимые показатели. *Отчетность* является завершающей стадией учетного процесса за определенный период. Ее данные используются на внутреннем и внешнем уровнях управления хозяйственной деятельностью.

Рассмотренные элементы метода бухгалтерского учета функционируют в организационной связи один с другим. Наблюдение за объектом бухгалтерского учета регистрируется в документах. Данные первичных документов при помощи оценки преобразовываются в единую соизмеримую информационную

## 2.2. Метод бухгалтерского учета и его основные элементы

---

совокупность, которая находит отражение на счетах бухгалтерского учета при помощи двойной записи. Полученные данные на счетах бухгалтерского учета являются основой для определения себестоимости продукции (калькуляции), а также для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности. В свою очередь, калькуляция является базой для оценки, а счета бухгалтерского учета открываются в соответствии со статьями бухгалтерского баланса. Инвентаризация уточняет показатели счетов бухгалтерского учета. Таким образом, взаимосвязанное функционирование всех элементов метода бухгалтерского учета обеспечивает полное и непрерывное, объективное и системное отражение его предмета. Этим и обеспечивается познание его сущности.

?

### Контрольные вопросы

---

1. Что является предметом бухгалтерского учета?
2. Что является объектами бухгалтерского учета? Охарактеризуйте их.
3. Как классифицируются активы (имущество, хозяйственные средства) по функциональной роли в процессе хозяйственной деятельности?
4. Охарактеризуйте долгосрочные активы.
5. Как классифицируются краткосрочные активы?
6. Раскройте сущность дебиторской задолженности, назовите ее виды.
7. Дайте характеристику собственным и заемным источникам формирования активов (имуществу, хозяйственным средствам).
8. Раскройте сущность кредиторской задолженности, назовите ее виды.
9. В чем сущность хозяйственных процессов в качестве объектов бухгалтерского учета?
10. Раскройте понятие хозяйственной операции, факта хозяйственной деятельности и дайте им характеристику.
11. В чем сущность метода бухгалтерского учета?
12. Как классифицируются элементы метода бухгалтерского учета?
13. Охарактеризуйте элементы метода бухгалтерского учета, обеспечивающие первичное наблюдение хозяйственных операций.
14. Какие элементы метода бухгалтерского учета обеспечивают группировку показателей об объектах бухгалтерского учета?

## 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

---

### 3.1. ПОНЯТИЕ, СТРОЕНИЕ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

В любом виде деятельности важное значение имеет соответствие между намеченными к выполнению мероприятиями и теми возможностями, которые для этого существуют. Так, затраты денежных средств для определенных хозяйственных нужд зависят от источников, откуда эти средства берутся. Степень удовлетворения потребности в выпуске определенной продукции зависит от обеспеченности производства соответствующими материалами в нужном количестве, из которых эта продукция должна быть изготовлена.

Таким образом, между потребностями и возможностями их удовлетворения имеется прямая связь: потребности должны уравниваться наличными возможностями, т. е. соответствовать им. Такая обусловленность в широком ее понимании называется *сбалансированностью*. Использование ее является основным содержанием балансового метода. Термин «баланс» латинского происхождения. Дословно: *bis* — дважды, *lanz* — чаша весов, т. е. двучашие весов как символ равновесия.

В сфере учета балансовый метод, или прием балансового обобщения, применяется особенно широко. С помощью балансового обобщения осуществляется постоянный контроль хозяйственных операций, так как показатели, отражающие источники активов и направления их использования, должны быть равны, т. е. сбалансированы.

Выражением приема балансового обобщения в бухгалтерском учете является бухгалтерский баланс. Впервые он был применен в хозяйственной практике еще в первой половине XV в. Бухгалтерский баланс отражает активы (имущество) организации в двух аспектах: с одной стороны, их состав и размещение, с другой — источники формирования и целевое назначение. Все активы группируются и обобщаются в балансе в едином денежном измерении. Для того чтобы показать состояние имуще-

### 3.1. Понятие, строение и содержание бухгалтерского баланса

---

ства (активов), баланс составляется на определенный момент, как правило, на последнее число (месяца, квартала). Так как в балансе показывается только состояние активов (имущества), т. е. показатели содержатся в статике, а не в динамике, то баланс не характеризует их движения и использования. Эти сведения получают из данных текущего бухгалтерского учета, из системы бухгалтерских счетов. Однако показатели состояния активов (имущества, хозяйственных средств) и их источников, сгруппированные и обобщенные в определенном порядке и содержащиеся в бухгалтерском балансе, очень важны для принятия правильных управленческих решений.

Таким образом, **бухгалтерский баланс** является способом обобщенного отражения в денежном измерении активов (имущества) организации и их группировки по составу и размещению, а также по источникам их формирования на определенную дату.

Графически бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, которая делится на две части для отдельного отражения видов активов (имущества) и их источников и имеет две формы: горизонтальную и вертикальную. В учетной практике отечественных организаций используется горизонтальная форма таблицы баланса. В левой ее части показываются активы (имущество) по составу и размещению, а в правой части — по источникам их образования, или упрощенно: в левой части показываются активы, а в правой — их источники (пассивы). Левая часть называется **актив**, правая — **пассив**.

Термины «актив» и «пассив», так же как и баланс, — латинского происхождения. Термин «актив» происходит от латинского *aktivus* — активный, деятельный, действующий. Поэтому в активе отражается имущество (действующие средства). Термин «пассив» происходит от латинского *passivus* — пассивный, недействительный, противоположный активному. В пассиве отражается группировка имущества (хозяйственных средств), показывающая источники их формирования (капитал и обязательства организации за полученные средства).

Каждый отдельный вид имущества в активе или его источник в пассиве называется **статьей баланса**. В активе, например, могут быть такие статьи: «Основные средства», «Запасы и

### 3. Бухгалтерский баланс

затраты», «Денежные средства» и т. п., а в пассиве – «Уставный фонд (капитал)», «Нераспределенная прибыль», «Кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками», «Долгосрочные кредиты и займы» и др. Итоги сумм статей актива и пассива баланса всегда равны между собой, так как в них отражается одно и то же имущество (хозяйственные средства), но в активе оно сгруппировано по составу и размещению, а в пассиве – по источникам формирования.

Общая величина баланса называется его *валютой*.

В качестве примера приведем упрощенную форму баланса организации.

#### Баланс арендного предприятия «Орион» на \_ октября 2\_\_ г.

Актив		Пассив	
Статьи	Сумма, р.	Статьи	Сумма, р.
Основные средства	6400	Уставный фонд (капитал)	7500
Материалы	2500	Добавочный фонд (капитал)	1780
Готовая продукция	1800	Расчеты по краткосрочным кредитам банков	1100
Касса	80	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	2500
Расчетные счета	2100	Баланс	12 880
Баланс	12 880		

В приведенном балансе итоги актива и пассива равны. Это равенство не является случайным. Как уже отмечалось, оно обусловлено тем, что в активе и пассиве баланса показываются одни и те же средства, но сгруппированные по разным признакам: по составу и размещению; по источникам их формирования. Другими словами, сумма активов будет всегда равна сумме обязательств и капитала, так как обязательства и капитал показывают источники формирования имущества, имевшегося в наличии в организации, а активы отражают характер использования этого имущества. Равенство итогов актива и пассива баланса имеет большое контрольное значение. Оно является одним из средств проверки правильности учетных записей, отсутствие равенства свидетельствует об ошибках в записях.

### 3.1. Понятие, строение и содержание бухгалтерского баланса

Балансовое уравнение можно представить в виде схемы.

#### Схема балансового уравнения

Имущество (хозяйственные средства)	=	Капитал + обязательства
Актив		Пассив

Однородные статьи баланса объединяются в группы и разделы. Статьи актива сгруппированы в два раздела: долгосрочные и краткосрочные активы. В пассиве баланса статьи сгруппированы в три раздела: собственный капитал, долгосрочные и краткосрочные обязательства.

В бухгалтерских балансах обязательно указываются название организации и дата, к которой относятся показатели. Следовательно, баланс представляет собой отчет о том, что организация имеет и что должна на конкретную дату. Как правило, бухгалтерские балансы имеют показатели за текущий и предыдущий период для отражения изменения финансового состояния организаций.

В зависимости от объема отражаемой информации балансы могут быть *единичными* и *сводными*. В единичном балансе отражаются показатели только одной организации. В сводных балансах показатели статей актива и пассива представлены соответствующими статьями единичных балансов с суммированием их в итоговой графе.

*Консолидированные* балансы являются разновидностью сводных балансов и объединяют балансы отдельных самостоятельных организаций, финансово-экономически взаимосвязанных между собой.

По способу очистки балансы могут быть балансы-брутто и балансы-нетто.

*Балансы-брутто* включают статьи, которые регулируют показатели других статей баланса, например, такие как «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов», «Торговая наценка». Исключив из баланса-брутто регулирующие статьи, мы получим *баланс-нетто*.

В балансах организаций в основном представлены долгосрочные и краткосрочные активы. *Краткосрочные активы* включают денежные средства, краткосрочные ценные бумаги,



### 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

---

дебиторскую задолженность, запасы готовой продукции и сырья, затраты в незавершенном производстве.

На основании баланса можно рассчитать различные показатели финансового состояния организации. К ним относятся показатели ликвидности, платежеспособности, рентабельности.

Организация считается платежеспособной в случае превышения ее активов над внешними краткосрочными обязательствами. Чем больше величина, на которую активы превышают внешние краткосрочные обязательства, тем выше степень платежеспособности. Организация ликвидна, если ее краткосрочные обязательства покрываются краткосрочными активами.

Для определения степени ликвидности рассчитываются коэффициент текущей ликвидности и коэффициент абсолютной ликвидности. *Коэффициент текущей ликвидности* представляет собой отношение краткосрочных активов к краткосрочным обязательствам (кредиторской задолженности). *Коэффициент абсолютной ликвидности* (на ближайшее время) равен отношению высоколиквидных активов к краткосрочным обязательствам (кредиторской задолженности). Значение коэффициентов ликвидности важно для оценки финансового состояния организации.

### 3.2. ИЗМЕНЕНИЯ В БАЛАНСЕ ПОД ВЛИЯНИЕМ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

В процессе хозяйственной деятельности организаций совершаются десятки тысяч операций в течение отчетного периода, которые приводят к изменению ее активов и источников их формирования. Участвуя в заготовлении, производстве и реализации продукции, средства переходят из одного процесса в другой, превращаются из одной формы в другую, т. е. они находятся в состоянии постоянного движения и изменения. Причем одни формы средств существуют параллельно с другими, что обеспечивает непрерывность всех трех процессов.

Каждая хозяйственная операция вызывает двойное изменение, затрагивающее два вида активов (имущества) (внутри актива баланса) или два вида источников (внутри пассива), или

### 3.2. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

---

один вид активов (имущества) и один вид источников (пассивов) одновременно в сторону увеличения или уменьшения отдельных видов имущества и источников. При этом применение способа балансового обобщения обеспечивает равенство итогов всех видов активов (имущества), с одной стороны, и итогов всех видов источников (пассивов) — с другой. Рассмотрим это на примерах.

*Пример 1.* В кассу с расчетного счета поступило 500 р. В кассе происходит увеличение денежных средств, а на расчетном счете — уменьшение на одну и ту же сумму. «Касса» и «Расчетные счета» являются статьями актива баланса. Валюта (итог) баланса остается прежней.

*Пример 2.* За счет взятого в банке краткосрочного кредита погашена задолженность поставщику в сумме 1200 р. Происходит увеличение задолженности банку по взятой ссуде и одновременно уменьшение задолженности поставщику на одну и ту же сумму. Задолженности банкам по взятым у них кредитам и поставщикам за полученные от них ценности являются статьями пассива баланса. Валюта (итог) баланса не изменяется.

*Пример 3.* От поставщика получены материалы на сумму 1200 р., оплата за которые еще не произведена. В результате этой операции увеличивается стоимость материалов в организации (статья актива баланса) и увеличивается кредиторская задолженность поставщику (статья пассива баланса). Валюта (итог) баланса увеличится на 1200 р., при этом равенство актива и пассива баланса сохранится.

*Пример 4.* С расчетного счета погашена задолженность организации по платежам в бюджет на сумму 5300 р. Произошло уменьшение денег на расчетном счете (статья актива баланса) и уменьшение задолженности перед налоговым органом по бюджетным платежам (статья пассива баланса). Валюта (итог) баланса уменьшится на 5300 р., при этом равенство актива и пассива баланса сохранится.

При всем многообразии хозяйственных операций каждая из них приводит к одному из четырех типов изменений в балансе.

I. Изменения внутри актива баланса, когда одна статья актива баланса увеличивается, а другая — уменьшается. Графически эти изменения можно выразить так: A<sup>+</sup> и A<sup>-</sup> (пример 1).

### 3. Бухгалтерский баланс

---

II. Изменения внутри пассива баланса, которые приводят к увеличению одной статьи пассива за счет уменьшения другой, П+ и П– (пример 2).

III. Одновременное увеличение одной статьи актива и увеличение одной статьи пассива А+ и П+ (пример 3).

IV. Одновременное уменьшение одной статьи актива и одной статьи пассива А– и П– (пример 4).

Первый и второй типы хозяйственных операций не изменяют итога актива и пассива баланса, а третий и четвертый приводят к увеличению или уменьшению итогов актива и пассива баланса на одну и ту же сумму.

Вышеизложенное можно представить в следующем виде.

#### Четыре типа изменений в балансе

Тип операции	Актив	Пассив
I	+ –	
II		+ –
III	+	+
IV	–	–

Таким образом, в результате изменений, происходящих в составе и источниках формирования активов (имущества, хозяйственных средств) под влиянием любой хозяйственной операции, равенство между общей суммой видов активов и общей суммой их источников не нарушается.

?

#### Контрольные вопросы

---

1. В чем состоит сущность и назначение баланса?
2. Чем обосновано равенство актива и пассива баланса?
3. Опишите строение баланса, содержание его разделов и статей.
4. Чем определяется содержание и структура балансов различных организаций?

### 3.2. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

---

5. Почему отсутствует равенство между соответствующими разделами актива и пассива баланса?
6. Как влияют хозяйственные операции на изменение статей и итога баланса? Охарактеризуйте типы изменений.
7. В чем состоит информационное назначение баланса?
8. Какие виды балансов вы знаете? Что такое регулирующие статьи баланса?
9. Как определяется платежеспособность и ликвидность организации? Как рассчитать коэффициенты ликвидности?

## 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

### 4.1. СИСТЕМА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Баланс дает обобщенное выражение имущества и его источников в единой денежной оценке на определенный момент, вне их движения. Организации важно знать наличие имущества в движении за более короткие промежутки времени (ежедневно) как в денежном, так и в натуральном выражении. Такая информация необходима для принятия управленческих решений. Следовательно, она должна накапливаться и храниться.

Средством для ведения текущего учета хозяйственных операций, изменяющих состав имущества и источников его формирования, а также для хранения информации является *система счетов бухгалтерского учета*.

*Счетом* называется способ отражения хозяйственных операций по экономически однородным объектам имущества и его источников на основе носителей информации.

Счет представляет собой двустороннюю таблицу в виде буквы «Т» («Т-счет»). Модель счета включает такие элементы, как название, номер, левую часть – дебет, правую часть – кредит, и выглядит следующим образом.

Счет № \_\_\_\_\_  
(название)

Дебет		Кредит
-------	--	--------

На практике применяется и другая форма строения счета, в которой дебет и кредит расположены рядом. Схема такого счета следующая.

Счет № \_\_\_\_\_  
(название)

Содержание записи	Дебет	Кредит
-------------------	-------	--------

Название счета, как правило, пишется с заглавной буквы.

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

Сумма (итог) записей хозяйственных операций по дебету или кредиту счета за определенный период (как правило, за месяц) без начального сальдо называется **оборотом**.

Наличие активов (средств) или источников на определенную дату представляет собой **сальдо** (остаток) (сокращенно С). Сальдо на счетах на начало месяца называется *начальным*, а на конец месяца — *конечным*. Следовательно, текущий учет на счетах ведется в течение месяца, а затем в конце месяца подсчитываются итоги, т. е. выводятся остатки, которые переносятся на следующий месяц во вновь открываемые счета по объектам учета.

*Открыть счет* — это значит дать ему название, проставить номер (согласно плану счетов бухгалтерского учета) и записать начальное сальдо, если оно есть. Открываются счета по отдельным видам активов и пассивов организаций: денежным средствам в кассе, денежным средствам, находящимся в банке, основным средствам, товарам, материалам, уставному фонду (капиталу), прибыли, дебиторской и кредиторской задолженности и т. д.

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

Схему счета можно проиллюстрировать на примере счета «Касса».

Счет «Касса»			
	Дебет		Кредит
Сальдо	50	3.	80
	1. 250	4.	120
	2. 420		
Обороты	670		200
Сальдо	520		

Из приведенной схемы счета следует, что на начало месяца в кассе остаток составлял 50 р., оборот за месяц по дебету

#### 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

---

равен 670 р., по кредиту — 200 р., сальдо на конец месяца — 520 р. Под номерами 1, 2, 3, 4 по дебету и кредиту счета было отражено движение денег в кассе.

Записи хозяйственных операций на счетах производятся в хронологическом порядке, т. е. по мере их совершения.

### 4.2. ХАРАКТЕРИСТИКА АКТИВНЫХ, ПАССИВНЫХ И АКТИВНО-ПАССИВНЫХ СЧЕТОВ. ВЗАИМОСВЯЗЬ БУХГАЛТЕРСКИХ СЧЕТОВ И БАЛАНСА

В текущем бухгалтерском учете хозяйственные операции группируются по однородным экономическим признакам. Счета, на которых осуществляется бухгалтерский учет имущества (хозяйственных средств, активов, ресурсов), называются **активными**. Остатки по таким счетам отражаются в активе баланса.

В активных счетах начальное сальдо (остаток) записывается по дебету, увеличение имущества (активов) отражается по дебету, уменьшение — по кредиту. Чтобы подсчитать конечное сальдо в активном счете, следует к начальному сальдо по дебету прибавить оборот по дебету и вычесть оборот по кредиту. Сальдо в активных счетах может быть только дебетовым или равным нулю. Из этого следует, что сумма оборота по кредиту счета не может быть больше суммы начального остатка и суммы оборота по дебету счета.

Таким образом, для учета имущества (активов, хозяйственных средств, ресурсов) используются активные счета. Так, для учета основных средств используется активный счет «Основные средства», для учета производственных запасов — счет «Материалы», для учета товарных запасов — счет «Товары». Денежные средства учитываются на счетах «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета». На указанных счетах отражается информация первичных документов лишь по тем хозяйственным операциям, для которых данный счет предназначен.

Следовательно, все операции по поступлению и выбытию основных средств систематизируются и учитываются на счете «Основные средства», поступление и расход материальных цен-

#### 4.2. Характеристика активных, пассивных и активно-пассивных счетов

---

ностей — на счете «Материалы», получение и выдача денег из кассы — на счете «Касса» и т. д.

Записи на счетах производятся при помощи различных измерителей (денежного, натурального, трудового) в зависимости от содержания хозяйственных операций и учитываемых объектов.

Счета, предназначенные для учета собственных и заемных источников формирования имущества (хозяйственных средств, активов), называются *пассивными* и остатки по ним отражаются в пассиве баланса.

В пассивных счетах по кредитовой стороне отражаются начальные остатки, хозяйственные операции по увеличению источника формирования имущества и конечные остатки. По дебету пассивного счета показывается уменьшение источника. Для определения конечного сальдо (остатка) необходимо к начальному остатку прибавить оборот по кредиту, вычесть оборот по дебету и полученный результат отразить на кредитовой стороне счета. Сальдо в пассивных счетах может быть только кредитовым или равным нулю. Следовательно, сумма начального остатка (сальдо) и оборота по кредиту счета должна быть больше суммы дебетового оборота или равной ей.

На пассивных счетах учитываются такие источники формирования имущества, как капитал, резервы, обязательства по кредитам, задолженность перед кредиторами и др.

Деление счетов на активные и пассивные увязывается с балансом, в котором в активе сгруппированы активы организаций, а в пассиве — их источники формирования (пассивы).

Остатки по активным счетам отражаются в активе баланса, а остатки по пассивным счетам — в пассиве.

Кроме активных и пассивных счетов в бухгалтерском учете имеется группа счетов, обладающих свойствами активных и пассивных счетов.

Схематически порядок записей на активных и пассивных счетах можно представить следующим образом.



#### 4. Система счетов и порядок отражения в них хозяйственных операций

##### Схема активного счета

Счет \_\_\_\_\_  
(название)

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало месяца	
Запись операций, связанных с увеличением имущества (активов) (+)	Запись операций, связанных с уменьшением имущества (активов) (-)
Оборот по дебету счета (сумма всех хозяйственных операций)	Оборот по кредиту счета (сумма всех хозяйственных операций)
Остаток (сальдо) на конец месяца	

##### Схема пассивного счета

Счет \_\_\_\_\_  
(название)

Дебет	Кредит
	Остаток (сальдо) на начало месяца
Запись операций, связанных с уменьшением источников (пассивов) (-)	Запись операций, связанных с увеличением источников (пассивов) (+)
Оборот по дебету счета (сумма всех хозяйственных операций)	Оборот по кредиту счета (сумма всех хозяйственных операций)
	Остаток (сальдо) на конец месяца

В зависимости от характера совершаемых хозяйственных операций на счетах этой группы остатки могут быть либо по дебету, либо по кредиту или одновременно дебетовыми и кредитовыми. Следовательно, остатки по таким счетам могут быть отражены в активе или в пассиве баланса. Такие счета называются **активно-пассивными**. К ним относятся счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», «Расчеты с учредителями», «Внутрихозяйственные расчеты».

Например, в счете «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отражаются суммы дебиторской задолженности по дебету, а суммы кредиторской задолженности – по кредиту.

Для определения сальдо в активно-пассивных счетах необходимо использовать данные аналитического учета, которые свидетельствуют о состоянии расчетов с каждым дебитором и каждым кредитором. Сальдо выводится по каждому дебитору и кредитору, а затем определяется итоговый остаток дебиторской и кредиторской задолженности.

#### 4.2. Характеристика активных, пассивных и активно-пассивных счетов

Схематически порядок записей на активно-пассивных счетах можно представить следующим образом.

##### Схема активно-пассивного счета

Счет \_\_\_\_\_  
(название)

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало месяца дебиторской задолженности	Остаток (сальдо) на начало месяца кредиторской задолженности
Запись операций, связанных с увеличением дебиторской задолженности или уменьшением кредиторской задолженности	Запись операций, связанных с увеличением кредиторской задолженности или уменьшением дебиторской задолженности
Остаток (сальдо) на конец месяца дебиторской задолженности	Остаток (сальдо) на конец месяца кредиторской задолженности

Таким образом, активно-пассивные счета носят смешанный характер, однако записи хозяйственных операций на них соответствуют общему правилу деления счетов на активные и пассивные.

На начало отчетного периода счета открываются на основании бухгалтерского баланса (если отчетному периоду предшествовала хозяйственная деятельность). Суммы, числящиеся в активе баланса, — балансовые остатки (сальдо) имущества (активов) — записываются на дебетовой стороне счетов, а суммы, числящиеся в пассиве баланса, — балансовые остатки (сальдо) источников имущества (пассивов) — на кредитовой стороне счетов.

В течение месяца записи хозяйственных операций на счетах производятся на основании документов, в которых они зафиксированы. После записи всех хозяйственных операций за отчетный период (как правило, за месяц) в хронологическом порядке на счетах подсчитываются обороты по дебету и кредиту и выводятся остатки (сальдо) на конец месяца, которые являются основанием для составления нового баланса. При этом сальдо по дебету счетов отражается в активе баланса, а сальдо счетов по кредиту — в пассиве баланса. В этом проявляется тесная связь счетов бухгалтерского учета с документацией и балансом.

#### 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

---

Таким образом, система счетов бухгалтерского учета включает активные, пассивные и активно-пассивные счета, которые формируют данные о предмете бухгалтерского учета, т. е. о составе, размещении и использовании имущества (активов) и источниках их формирования (пассивов).

### 4.3. ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ НА СЧЕТАХ, ЕЕ СУЩНОСТЬ И КОНТРОЛЬНОЕ ЗНАЧЕНИЕ

Принцип двойного отражения хозяйственных операций означает, что все экономические явления имеют два аспекта: увеличение и уменьшение, возникновение и исчезновение, которые компенсируют друг друга. Изменения, вызываемые хозяйственными операциями, носят двойственный характер и происходят в двух взаимосвязанных объектах бухгалтерского учета. Это обуславливает необходимость применения двойной записи, сущность которой состоит в том, что каждый факт хозяйственной жизни должен быть зарегистрирован как минимум дважды: по дебету одного и кредиту другого счета таким образом, чтобы общая сумма по дебету уравновешивала общую сумму по кредиту.

Хозяйственные операции всегда вызывают взаимосвязанные, одновременные и равновеликие изменения в отдельных объектах бухгалтерского учета, которые обуславливаются самой их сущностью. Поэтому при использовании счетов бухгалтерского учета для отражения хозяйственной деятельности организаций всегда поддерживается баланс.

Для постоянного балансового обобщения показателей, отражающих состояние объектов бухгалтерского учета, необходимо применение двойной записи (диграфическая запись).

Двойная запись на счетах тесно связана с противоположностью значения актива и пассива баланса, где группируются сальдо активных и пассивных счетов. Так как дебетовый остаток (сальдо) представляет собой разницу записей дебета и кредита, а кредитовый остаток (сальдо) — разницу записей кредита и дебета, то каждая статья баланса является результатом это-

#### 4.3. Двойная запись хозяйственных операций на счетах, ее сущность

го соотношения. Таким образом, **двойная запись** представляет собой элемент метода бухгалтерского учета, обеспечивающий двойственность отражения каждой хозяйственной операции по дебету и кредиту разных экономически связанных счетов.

Двойственность отражения хозяйственных операций, как указывалось выше, предполагает равновеликие суммы по дебету и кредиту счетов. Записи на счетах производятся таким образом, что дебет одного счета взаимосвязан с кредитом одного или нескольких счетов и наоборот, кредит одного счета — с дебетом одного или нескольких счетов. Взаимосвязь счетов обуславливается их экономической общностью и характером отражаемых хозяйственных операций.

Взаимосвязь между счетами, возникающая в результате отражения на них хозяйственных операций при помощи двойной записи, называется **корреспонденцией счетов**, а счета — **корреспондирующими**.

Для правильного отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций необходимо понимать экономическое значение бухгалтерских счетов. Это позволит точно определить их корреспонденцию.

Запись операций на корреспондирующих счетах называется **бухгалтерской проводкой**. Бухгалтерские проводки (записи) бывают простые и сложные. При простой бухгалтерской проводке затрагиваются только два счета, на одном из которых сумма отражается по дебету, а на втором — по кредиту. Например, в кассу организации поступило с расчетного счета в банке 400 р. Данная операция привела к увеличению денег в кассе и уменьшению их на расчетном счете. Запись данной хозяйственной операции на счетах будет следующей:

Д-т сч. «Касса»	400 р.
К-т сч. «Расчетные счета»	400 р.

Счета «Касса» и «Расчетные счета» являются активными, в которых по дебету отражается увеличение, а по кредиту — уменьшение, следовательно, приведенная хозяйственная операция отражается по дебету счета «Касса» и кредиту счета «Расчетные счета».

#### 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Экономическая сущность указанной операции состоит в изменении размещения денежных средств, т. е. произошло их уменьшение на расчетном счете в банке и увеличение в кассе организации.

В сложной бухгалтерской проводке (записи) дебет одного счета может быть связан с кредитами нескольких счетов или кредит одного счета — с дебетами нескольких счетов. При этом сумма записей по дебету и кредиту разных счетов должна быть равна. Например, подотчетное лицо в момент представления им документов о приобретении материальных ценностей производит возврат остатка выданного ему под отчет аванса денежных средств. Запись на счетах будет следующей:

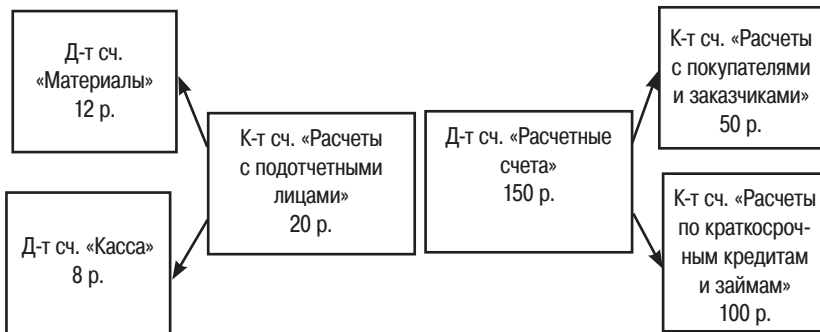
Д-т сч. «Материалы»	12 р.
Д-т сч. «Касса»	8 р.
К-т сч. «Расчеты с подотчетными лицами»	20 р.

При поступлении денежных средств на расчетный счет от покупателей и краткосрочного займа от другой организации будет произведена запись на счетах следующим образом:

Д-т сч. «Расчетные счета»	150 р.
К-т сч. «Расчеты с покупателями и заказчиками»	50 р.
К-т сч. «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	100 р.

Вышеприведенные примеры сложных бухгалтерских проводок можно представить в виде схемы.

#### Схема сложных бухгалтерских проводок



#### 4.3. Двойная запись хозяйственных операций на счетах, ее сущность

В учетной практике организаций (предприятий) сложные бухгалтерские записи находят широкое применение.

Правильное определение корреспонденции счетов при отражении хозяйственных операций является необходимым условием правильного учета хозяйственной деятельности. Поэтому установление корреспонденции счетов по отдельным операциям производится в следующем порядке:

- исходя из содержания хозяйственной операции определяются объекты учета, которые она затрагивает;
- определяется вид счета по отношению к балансу (активный или пассивный);
- устанавливается характер изменения на счетах (увеличение или уменьшение) в результате данной хозяйственной операции;
- исходя из схем записей на активных и пассивных счетах устанавливается корреспонденция счетов.

Двойная запись хозяйственных операций на счетах тесно связана с двойственным отражением изменений в балансе, следовательно, закономерности, установленные для четырех типов хозяйственных операций, распространяются и на счета. Записи первого типа хозяйственных операций производятся по дебету и кредиту активных счетов, операции второго типа — по дебету и кредиту пассивных счетов, операции третьего типа — по дебету активного и кредиту пассивного счетов, а операции четвертого типа — по дебету пассивного и кредиту активного счетов. Схематически корреспонденцию счетов бухгалтерского учета при помощи двойной записи можно представить следующим образом.

Активный счет		Пассивный счет	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо			Сальдо
I тип операций (+)	IV тип операций (-)	IV тип операций (-)	II тип операций (+)

Активный счет		Пассивный счет	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
Сальдо			Сальдо
III тип операций (+)	I тип операций (-)	II тип операций (-)	III тип операций (+)

#### 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Для уяснения сущности двойной записи и порядка отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета обратимся к следующему примеру.

##### **Баланс организации на начало отчетного периода, р.**

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	48 050	Уставный фонд (капитал)	88 000
Касса	2180	Нераспределенная прибыль	4030
Расчетные счета	5020	Расчеты с учредителями	1125
Материалы	18 000	Краткосрочные кредиты банков	3080
Готовая продукция	4320	Расчеты с кредиторами:	
Расчеты с дебиторами:		с поставщиками и подрядчиками	1620
с подотчетными лицами	35	с бюджетом по налогам	1630
с покупателями и заказчиками	24 000	по оплате труда	2120
Баланс	101 605	Баланс	101 605

За отчетный период в организации совершены следующие хозяйственные операции.

*Операция 1.* С расчетного счета в кассу поступили деньги для выплаты заработной платы в сумме 2120 р. В результате этой операции уменьшилась сумма денежных средств на расчетном счете в банке и увеличилась в кассе организации. Так как оба эти счета активные, то на расчетном счете уменьшение денежных средств записывается по кредиту счета «Расчетные счета», а увеличение денег в кассе — по дебету счета «Касса». Бухгалтерская запись (проводка) по этой операции будет следующей:

Д-т сч. «Касса» 2120 р.

К-т сч. «Расчетные счета» 2120 р.

*Операция 2.* С расчетного счета перечислены денежные средства в сумме 2000 р. на погашение краткосрочного кредита банка. В результате данной операции уменьшаются денежные средства на расчетном счете организации и одновременно уменьшается задолженность организации перед банком по взятой сумме кредита. Так как счет «Расчетные счета» является активным, то уменьшение денег на расчетном счете отражается

#### 4.3. Двойная запись хозяйственных операций на счетах, ее сущность

по кредиту этого счета, а счет «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» является пассивным, следовательно, уменьшение по данному счету записывается по дебету. Бухгалтерская запись операции будет иметь следующий вид:

Д-т сч. «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	2000 р.
К-т сч. «Расчетные счета»	2000 р.

*Операция 3.* От поставщиков поступили материалы для нужд производственной деятельности организации на сумму 7550 р. В результате этой операции увеличиваются остатки материалов у организации и одновременно увеличивается задолженность поставщикам. Так как счет «Материалы» является активным, то увеличение на нем записывается по дебету, а счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – пассивный, следовательно, увеличение записывается по кредиту.

Бухгалтерская запись (проводка) данной операции будет следующей:

Д-т сч. «Материалы»	7550 р.
К-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	7550 р.

*Операция 4.* За счет средств нераспределенной прибыли работникам начислен доход по результатам работы организации в сумме 930 р. В результате этой операции уменьшилась сумма нераспределенной прибыли и увеличилась задолженность работникам. Счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» является пассивным, следовательно, уменьшение на нем отражается по дебету. Счет «Расчеты с персоналом по оплате труда» является также пассивным, по кредиту этого счета отражается задолженность организации перед работниками по начисленной им сумме дохода. Значит, увеличение на счете отражается по кредиту.

Бухгалтерская запись операции будет следующей:

Д-т сч. «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	930 р.
К-т сч. «Расчеты с персоналом по оплате труда»	930 р.

*Операция 5.* На расчетный счет организации поступили денежные средства от покупателей в сумме 11 500 р. Данная хозяйственная операция затрагивает два активных счета: «Рас-



#### 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

---

четные счета» и «Расчеты с покупателями и заказчиками», поскольку средства организации из формы дебиторской задолженности приняли форму денежных средств на расчетном счете. Бухгалтерская запись будет иметь вид:

Дт сч. «Расчетные счета»	11 500 р.
К-т сч. «Расчеты с покупателями и заказчиками»	11 500 р.

*Операция 6.* Из кассы выдано в счет оплаты труда работникам 2080 р. Данная операция затрагивает активный счет «Касса» и пассивный счет «Расчеты с персоналом по оплате труда». Уменьшилось количество денег в кассе и одновременно уменьшилась задолженность по оплате труда перед работниками. На счетах данная операция отражается следующим образом:

Д-т сч. «Расчеты с персоналом по оплате труда»	2080 р.
К-т сч. «Касса»	2080 р.

*Операция 7.* С расчетного счета перечислено (уплачено) поставщикам за поставленные организации материалы 1570 р., перечислены в бюджет налоговые платежи в сумме 1630 р. Приведенная хозяйственная операция затрагивает один активный счет «Расчетные счета» и два пассивных счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и «Расчеты по налогам и сборам», по кредиту которых отражена кредиторская задолженность организации.

Запись операции на счетах представлена сложной проводкой и имеет следующий вид:

Д-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1570 р.
Д-т сч. «Расчеты по налогам и сборам»	1630 р.
К-т сч. «Расчетные счета»	3200 р.

*Операция 8.* От подотчетного лица поступил возврат остатка выданных ему под отчет денежных средств на сумму 35 р. Данная хозяйственная операция привела к увеличению суммы денег в кассе организации и к уменьшению задолженности работника по выданной ему сумме денежных средств. Бухгалтерская запись (проводка) отражается на двух активных счетах и имеет вид:

Д-т сч. «Касса»	35 р.
К-т сч. «Расчеты с подотчетными лицами»	35 р.

#### 4.3. Двойная запись хозяйственных операций на счетах, ее сущность

*Операция 9.* Со склада организации для производства собственной продукции отпущены материалы в сумме 6400 р., а также начислена заработная плата работникам, занятым производством продукции, в сумме 1130 р. Данная операция затрагивает два активных счета: «Основное производство» и «Материалы» и один пассивный счет «Расчеты с персоналом по оплате труда». В результате этой операции увеличиваются затраты (расходы) на изготовление продукции, что отражается по дебету активного счета «Основное производство», уменьшается количество материальных ценностей на складе и увеличивается задолженность организации перед работниками по оплате труда за выполнение работы по производству продукции. Бухгалтерская запись (проводка) представлена следующим образом:

Д-т сч. «Основное производство»	7530 р.
К-т сч. «Материалы»	6400 р.
К-т сч. «Расчеты с персоналом по оплате труда»	1130 р.

*Операция 10.* Из кассы организации выдано работнику под отчет 20 р. на приобретение канцелярских товаров. Эта хозяйственная операция будет представлена в следующем виде:

Д-т сч. «Расчеты с подотчетными лицами»	20 р.
К-т сч. «Касса»	20 р.

*Операция 11.* Реализована готовая продукция, фактическая себестоимость которой составляет 4320 р. В результате этой операции уменьшается объем продукции на складе организации и увеличиваются затраты в процессе реализации. Данная операция находит следующее отражение на счетах:

Д-т сч. «Доходы и расходы по текущей деятельности»	4320 р.
К-т сч. «Готовая продукция»	4320 р.

*Операция 12.* Покупателям отгружена продукция по ценам реализации на сумму 8350 р. Задолженность покупателей отражается как увеличение средств в расчетах по дебету счета «Расчеты с покупателями и заказчиками» и одновременно на эту же сумму отражается выручка организации за реализованную продукцию. Бухгалтерская запись данной операции имеет следующий вид:

4. Система счетов и порядок отражения в них хозяйственных операций

Д-т сч. «Расчеты с покупателями и заказчиками» 8350 р.  
 К-т сч. «Доходы и расходы по текущей деятельности» 8350 р.

*Операция 13.* Отражается финансовый результат от реализации продукции в сумме 4030 р. (прибыль). Финансовый результат от реализации продукции выявляется путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету «Доходы и расходы по текущей деятельности». По дебету данного счета реализованная продукция отражается по фактической себестоимости, а по кредиту — по цене реализации. Превышение кредитового оборота над дебетовым свидетельствует о полученной организацией прибыли от реализации продукции. Запись на счетах будет следующей:

Д-т сч. «Доходы и расходы по текущей деятельности» 4030 р.  
 К-т сч. «Прибыли и убытки» 4030 р.

Произведенные хозяйственные операции можно представить в виде таблицы.

**Хозяйственные операции**

Номер операции	Содержание финансовой операции	Корреспондирующие счета		Сумма, р.
		Дебет	Кредит	
1	В кассу с расчетного счета поступили деньги	Касса	Расчетные счета	2120
2	Перечислена с расчетного счета сумма денежных средств на погашение краткосрочного кредита	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	Расчетные счета	2000
3	Приобретены материалы у поставщика	Материалы	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	7550
4	Начислен доход работникам за счет средств нераспределенной прибыли	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Расчетные счета	930
5	На расчетный счет поступили деньги от покупателей	Расчетные счета	Расчеты с покупателями и заказчиками	11 500

4.3. Двойная запись хозяйственных операций на счетах, ее сущность

Окончание таблицы

Номер операции	Содержание финансовой операции	Корреспондирующие счета		Сумма, р.
		Дебет	Кредит	
6	Из кассы выдана заработная плата работникам	Расчеты с персоналом по оплате труда	Касса	2080
7	С расчетного счета перечислены (уплачены суммы):			
	поставщику за материалы	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Расчетные счета	1570
	налоговые платежи в бюджет	Расчеты по налогам и сборам	Расчетные счета	1630
8	От подотчетного лица поступил остаток неизрасходованной подотчетной суммы денежных средств	Касса	Расчеты с подотчетными лицами	35
9	На производство продукции:			
	отпущены со склада материалы	Основное производство	Материалы	6400
	начислена заработная плата работникам	Основное производство	Расчеты с персоналом по оплате труда	1130
10	Из кассы выдана работнику сумма денежных средств под отчет	Расчеты с подотчетными лицами	Касса	20
11	Реализована продукция	Доходы и расходы по текущей деятельности	Готовая продукция	4320
12	Отражается задолженность покупателей на сумму выручки	Расчеты с покупателями и заказчиками	Доходы и расходы по текущей деятельности	8350
13	Отражается результат (прибыль) от реализации продукции	Доходы и расходы по текущей деятельности	Прибыли и убытки	4030

Запись хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета на основании проверенных документов, свидетельствующих об их совершении, называется **разноской**.

4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Исходя из содержания баланса организации на начало отчетного периода, необходимо открыть соответствующие счета бухгалтерского учета, сделать по ним разноску хозяйственных операций с использованием способа двойной записи, определить оборот по дебету и кредиту каждого счета, вывести остатки по счетам бухгалтерского учета, на которых были отражены хозяйственные операции, составить баланс на конец отчетного периода.

Каждая хозяйственная операция, отраженная на счетах, имеет свой номер в порядке ее совершения.

**Счет «Касса»**

(активный)

Д-т	К-т
С 2180	6) 2080
1) 2120	10) 20
8) 35	
Обороты 2155	2100
С 2235	

**Счет «Расчетные счета»**

(активный)

Д-т	К-т
С 5020	1) 2120
5) 11 500	2) 2000
	7) 3200
Обороты 11 500	7320
С 9200	

**Счет «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»**

(пассивный)

Д-т	К-т
2) 2000	С 3080
Обороты 2000	—
	С 1080

**Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

(пассивный)

Д-т	К-т
7) 1570	С 1620
	3) 7550
Обороты 1570	7550
	С 7600

**Счет «Материалы»**

(активный)

Д-т	К-т
С 18 000	9) 6400
3) 7550	
Обороты 7550	6400
С 19 150	

**Счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»**

(пассивный)

Д-т	К-т
4) 930	С 4030
Обороты 930	—
	С 3100

4.3. Двойная запись хозяйственных операций на счетах, ее сущность

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

Д-т	К-т
6) 2080	С 2120
	4) 930
	9) 1130
Обороты 2080	2060
С 2100	

**Счет «Расчеты с покупателями и заказчиками»**  
(активный)

Д-т	К-т
С 24 000	5) 11 500
12) 8350	
Обороты 8350	11 500
С 20 850	

**Счет «Расчеты по налогам и сборам»**  
(пассивный)

Д-т	К-т
7) 1630	С 1630
Обороты 1630	
	С —

**Счет «Основное производство»**  
(активный)

Д-т	К-т
9) 7530	
Обороты 7530	—
С 7530	

**Счет «Расчеты с подотчетными лицами»**  
(активный)

Д-т	К-т
С 35	8) 35
10) 20	
Обороты 20	35
С 20	

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

Д-т	К-т
11) 4320	12) 8350
13) 4030	
Обороты 8350	8350
С —	—

**Счет «Готовая продукция»**  
(активный)

Д-т	К-т
С 4320	11) 4320
Обороты	4320
С —	

**Счет «Прибыли и убытки»**  
(активно-пассивный)

Д-т	К-т
	13) 4030
Обороты	4030
	С 4030

На основании остатков по счетам на конец месяца составляется баланс. Остатки по счетам, на которых не были отраже-

#### 4. Система счетов и порядок отражения в них хозяйственных операций

ны хозяйственные операции, переносятся из баланса на начало отчетного периода.

##### **Баланс организации на конец отчетного периода, р.**

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	48 050	Уставный фонд (капитал)	88 000
Касса	2235	Нераспределенная прибыль	3100
Расчетные счета	9200	Расчеты с учредителями	1125
Материалы	19 150	Прибыль	4030
Незавершенное производство (основное производство)	7530	Расчеты по краткосрочным кредитам банков	1080
Расчеты с дебиторами:		Расчеты с кредиторами:	
с покупателями и заказчиками	20 850	с поставщиками и подрядчиками	7600
с подотчетными лицами	20	по оплате труда	2100
Баланс	107 035	Баланс	107 035

Таким образом, на основании приведенного примера отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета можно сделать вывод о контрольном и познавательном значении двойной записи.

**Контрольное значение** двойной записи состоит в равенстве итоговых записей по дебету всех счетов и кредиту всех счетов вследствие того, что все хозяйственные операции, отраженные на дебете счетов, обязательно фиксируются на кредите корреспондирующих счетов. Поэтому итоги дебетовых и кредитовых оборотов, а также остатков по счетам (дебетовых и кредитовых) должны быть равными. Отсутствие такого равенства свидетельствует о допущенных ошибках в записях на счетах, т. е. о нарушении принципа двойной записи. Ошибки следует найти до составления бухгалтерского баланса.

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

Сравнивая полученный баланс на конец отчетного периода с начальным балансом, можно установить, что в резуль-

#### 4.4. Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимосвязь

тате хозяйственных операций общая сумма (валюта) баланса увеличилась на 5430 р., однако равенство актива и пассива не нарушено, так как все хозяйственные операции отражались на счетах способом двойной записи.

### 4.4. СЧЕТА СИНТЕТИЧЕСКОГО И АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА, ИХ НАЗНАЧЕНИЕ И ВЗАИМОСВЯЗЬ

Запись хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета производится в соответствии с проверенными документами, подтверждающими факт их совершения. При отражении операций на счетах документы группируются в хронологической последовательности, поэтому записи хозяйственных операций на счетах в порядке их совершения называются **хронологическими**.

В практике учетной работы хронологические записи производятся в журнале (книге) регистрации хозяйственных операций, где указываются номера, даты, содержание хозяйственных операций, корреспондирующие счета и суммы. Такие регистры (журналы, книги) применяются, как правило, организациями при небольшом объеме хозяйственных операций. Журнал позволяет осуществлять контроль за полнотой отражения хозяйственных операций и сохранностью документов.

#### Форма журнала регистрации хозяйственных операций

Номер п/п	Документ		Содержание операции	Сумма	Счет	
	дата	№			дебет	кредит

Для учета имущества и источников его формирования необходима системная регистрация информации, которая представляет собой ее группировку по экономическому содержанию на счетах бухгалтерского учета в соответствии с разработанной системой счетов. Поэтому записи, позволяющие группировать информацию по экономическому содержанию, т. е. по одно-



#### 4. Система счетов и порядок отражения в них хозяйственных операций

---

родным объектам, называются **систематическими**. В практике учетной работы систематические записи производятся в карточках, журналах-ордерах, ведомостях, Главной книге. Чтобы избежать дублирования учетных записей, совмещают хронологические и систематические записи в одном регистре.

На счетах бухгалтерского учета накапливается информация о состоянии имущества и источниках его формирования как в целом по видам, так и по отдельным его частям. Для принятия управленческих решений в одних случаях необходимы обобщенные в денежном выражении данные об объектах бухгалтерского учета, в других — детализированные, выраженные не только в денежном, но и в натуральных показателях.

Например, на счете «Готовая продукция» должны быть сформированы данные об общей сумме произведенной продукции, ее поступлении и выбытии. Одновременно на данном счете формируется информация по отдельным видам и сортам готовой продукции по количеству и сумме. На счете «Расчеты с подотчетными лицами» систематизируются показатели состояния расчетов с работниками по выданным им под отчет денежным средствам в целом по организации и по каждому лицу в отдельности.

Таким образом, по характеру формирования информации об объектах бухгалтерского учета счета делятся на **синтетические** и **аналитические**.

Счета, на которых осуществляется учет имущества, источников его формирования, хозяйственных процессов только в обобщенном виде, без дополнительной детализации по составным частям, называются **синтетическими**. Регистрация хозяйственных операций на таких счетах представляет собой **синтетический учет**. Синтетические счета называются счетами первого порядка. Показатели на них приводятся только в денежном выражении, как и в балансе.

Однако для оперативного руководства хозяйственной деятельностью организации необходимо располагать конкретными, детализированными сведениями об учитываемых объектах. Поэтому для полной детализации записей, контроля за отдельными видами материальных ценностей и расчетов с отдельными дебиторами и кредиторами открываются и ведутся анали-

#### 4.4. Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимосвязь

---

тические счета. Так, на счете «Основные средства» учитываются не вообще основные средства, а самые разные конкретные объекты (оборудование, здания, транспортные средства и др.), информация о которых нужна для управления.

На аналитических счетах, предназначенных для учета товарно-материальных ценностей, записи ведутся не только в денежном, но и в натуральных измерителях по каждому их виду.

На счете «Расчеты с персоналом по оплате труда» должна быть учтена информация по каждому работнику о начисленной ему заработной плате, произведенных из нее удержаниях и причитающейся сумме к выплате.

Таким образом, счета на которых детализируется информация, обобщенная на синтетических счетах, называются **аналитическими**, а процесс отражения на них информации об учитываемых объектах — **аналитическим учетом**.

**Аналитический учет** — детализированное отображение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации на аналитических счетах бухгалтерского учета.

Показатели, в которых детализируется информация на аналитических счетах, могут быть представлены денежными, натуральными или денежными и натуральными измерителями.

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

Рассмотрим на примере счета «Расчеты с покупателями и заказчиками» взаимосвязь данных синтетического и аналитического учета, используя для этого условные показатели предприятия «Орион».

*Пример 1.* На 1-е число отчетного месяца на счете «Расчеты с покупателями и заказчиками» значилось дебетовое сальдо в сумме 24 000 р., в том числе по гормолзаводу № 1 — 4800 р., мясокомбинату — 12 200 р., комбинату хлебопродуктов — 7000 р. За отчетный период поступили денежные средства от

#### 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

гормолзавода № 1 в сумме 3500 р. и от мясокомбината — 8000 р. За этот же период отгружена (реализована) продукция гормолзаводу на сумму 6050 р. и комбинату хлебопродуктов — на сумму 2300 р.

В бухгалтерском учете приведенные хозяйственные операции отражены следующим образом:

1. Поступили денежные средства на расчетный счет предприятия «Орион»:

Д-т сч. «Расчетные счета» 11 500 р.  
К-т сч. «Расчеты с покупателями и заказчиками» 11 500 р.

в том числе:

от гормолзавода № 1 — 3500 р.;

от мясокомбината — 8000 р.

2. Реализована покупателям продукция:

Д-т сч. «Расчеты с покупателями и заказчиками» 8350 р.

в том числе:

гормолзаводу № 1 — 6050 р.;

комбинату хлебопродуктов — 2300 р.

К-т сч. «Доходы и расходы по текущей деятельности» 8350 р.

На счетах бухгалтерского учета это будет отражено следующим образом (в р.).

##### В синтетическом учете Счет «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Д-т			К-т
С	24 000	1)	11 500
2)	8350		
Обороты	8350		11 500
С	20850		

##### Счет «Гормолзавод № 1»

Д-т			К-т
С	4800	1)	3500
2)	6050		
Обороты	6050		3500
С	7350		

##### В аналитическом учете Счет «Мясокомбинат»

Д-т			К-т
С	12 200	1)	8000
Обороты	—		8000
С	4200		

##### Счет «Комбинат хлебопродуктов»

Д-т			К-т
С	7000		
2)	2300		
Обороты	2300		
С	9300		

#### 4.4. Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимосвязь

Для проверки правильности записей и соответствия аналитического учета синтетическому необходимо сопоставить остатки и обороты по синтетическому счету с суммами остатков и оборотов по аналитическим счетам.

По синтетическому счету «Расчеты с покупателями и заказчиками» сальдо на начало месяца 24 000 р. равно сумме остатков на начало отчетного периода по аналитическим счетам (4800 + 12 200 + 7000). Соответственно оборот по дебету синтетического счета 8350 р. равен сумме дебетовых оборотов по аналитическим счетам (6050 + 2300) и оборот по кредиту синтетического счета 11 500 р. равен сумме оборотов по кредиту аналитических счетов (3500 + 8000).

*Пример 2.* На синтетическом счете «Материалы» имеется дебетовый остаток на начало отчетного периода в размере 18 000 р., расшифрованный на аналитических счетах: «Материал «А» в количестве 8 т стоимостью 8000 р., «Материал «Б» — 6 т на сумму 4800 р. и «Материал «В» — 4 т на сумму 5200 р.

За отчетный период произошли следующие хозяйственные операции:

1. Поступили материалы от поставщика:

материал «А» — 5 т на сумму 5000 р.;

материал «В» — 3 т на сумму 2550 р.

2. Списаны материалы для производства продукции:

материал «Б» — 3 т на сумму 2400 р.;

материал «А» — 4 т на сумму 4000 р.

Приведенные операции будут отражены на счетах бухгалтерского учета следующим образом (р.).

##### В синтетическом учете

##### Счет «Материалы»

Д-т		К-т
С	18000	2) 6400
1)	7550	
Обороты	7550	6400
С	19150	

4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

**В аналитическом учете**

**Счет «Материал “А”»**

Дата	Номер доку-мента	Содержание операции	Ед. изм.	Приход		Расход		Остаток	
				к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма
02.03	25	Остаток на начало месяца	т					8	8000
12.03	38	Поступило от поставщика	т	5	5000				
		Списано на производство	т			4	4000		
		Оборот		5	5000	4	4000	9	9000

**Счет «Материал “Б”»**

Дата	Номер доку-мента	Содержание операции	Ед. изм.	Приход		Расход		Остаток	
				к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма
12.03	38	Остаток на начало месяца	т					6	4800
		Списано на производство	т			3	2400		
		Оборот				3	2400	3	2400

**Счет «Материал “В”»**

Дата	Номер доку-мента	Содержание операции	Ед. изм.	Приход		Расход		Остаток	
				к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма
02.03	25	Остаток на начало месяца	т					4	5200
		Поступило от поставщика	т	3	2550				
		Оборот		3	2550			7	7750

Таким образом, на основе приведенных примеров можно сделать вывод о неразрывной связи между данными синтетического и аналитического учета, которая заключается в следующем.

Остатки (сальдо) начальные и конечные по синтетическому счету должны быть равны суммам соответствующих остатков аналитических счетов. Это следует из того, что аналитические счета лишь детализируют данные синтетического счета, раскрывают составные части учитываемых объектов, отраженных на синтетическом счете в обобщенном виде.

Обороты по дебету и кредиту синтетического счета должны быть равны суммам записей по дебету и кредиту аналитических счетов данной группы счетов. Это равенство обусловлено тем, что на аналитических счетах записываются те же операции и на ту же сторону, что и на синтетическом.

#### 4.5. Проверка и обобщение данных бухгалтерского учета

---

Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами обуславливает необходимость сверки информации, отраженной на них.

Аналитические счета показывают, какие объекты учета объединяются на синтетическом счете. Большое количество аналитических счетов затрудняет получение необходимой информации об отдельных однородных группах учитываемых объектов. Поэтому для получения дополнительных показателей аналитические счета объединяются в промежуточные группы, которые называются **субсчетами** и являются счетами второго порядка. Субсчета открываются к синтетическим счетам.

Так, для получения дополнительных данных в обобщенном отражении по отдельным группам материальных ценностей к счету «Материалы» открывается более десяти субсчетов: «Сырье и материалы», «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия», «Топливо», «Тара и тарные материалы», «Запасные части», «Прочие материалы» и др. К синтетическому счету «Товары» могут быть открыты следующие субсчета: «Товары на складах», «Товары в розничной торговле», «Тара под товаром и порожня», «Покупные изделия» и др.

Следовательно, **субсчета** являются промежуточными между синтетическими и аналитическими счетами. Данные их имеют важное значение для принятия правильных управленческих решений.

#### 4.5. ПРОВЕРКА И ОБОБЩЕНИЕ ДАННЫХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Для получения сводных данных о состоянии имущества и источниках его формирования в целом за отчетный период заполняются оборотные ведомости. Они составляются по счетам синтетического и аналитического учета. Оборотные ведомости представляют собой таблицы для обобщения данных текущего учета, где отражаются остатки и итоги оборотов по счетам за месяц.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам составляется на основании остатков и оборотов, исчисленных по каждому синтетическому счету.

#### 4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Составим оборотную ведомость по синтетическим счетам на основании данных приведенного выше примера отражения хозяйственных операций в учете.

В оборотной ведомости по синтетическим счетам должно присутствовать равенство трех пар итогов. Первая пара – равенство итогов остатков (сальдо) на начало месяца по дебету и кредиту счетов (графы 3 и 4). Это равенство обусловлено тем, что данные остатки указаны в балансе на начало отчетного периода: дебетовые остатки (сальдо) по счетам отражены в активе, а кредитовые – в пассиве баланса.

#### Оборотная ведомость по синтетическим счетам, р.

Номер п/п	Наименование счетов	Остаток на начало месяца		Обороты за месяц		Остаток на конец месяца	
		Дебет 3	Кредит 4	Дебет 5	Кредит 6	Дебет 7	Кредит 8
1	Основные средства	48 050				48 050	
2	Касса	2180		2155	2100	2235	
3	Расчетные счета	5020		11 500	7320	9200	
4	Материалы	18 000		7550	6400	19 150	
5	Готовая продукция	4320			4320		
6	Расчеты с подотчетными лицами	35		20	35	20	
7	Расчеты с покупателями и заказчиками	24 000		8350	11 500	20 850	
8	Уставный капитал		88 000				88 000
9	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		4030	930			3100
10	Расчеты с учредителями		1125				1125
11	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам		3080	2000			1080
12	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		1620	1570	7550		7600
13	Расчеты по налогам и сборам		1630	1630			
14	Расчеты с персоналом по оплате труда		2120	2080	2060		2100
15	Основное производство			7530		7530	
16	Доходы и расходы по текущей деятельности			8350	8350		
17	Прибыли и убытки				4030		4030
	<b>Итого</b>	101 605	101 605	53 665	53 665	107 035	107 035

#### 4.5. Проверка и обобщение данных бухгалтерского учета

---

Равенство второй пары итогов (графы 5 и 6) представляет равенство итогов оборотов по дебету и кредиту счетов, которое вытекает из применения двойной записи хозяйственных операций на счетах.

Третья пара итогов оборотной ведомости (графы 7 и 8) представляет собой равенство итогов остатков (сальдо) по дебету и кредиту счетов на конец месяца, которое обусловлено равенствами первой и второй пары итогов. Данные остатки представляют собой баланс на начало следующего отчетного периода.

Таким образом, оборотная ведомость составляется для обобщения данных синтетических счетов и взаимной проверки правильности записей на них. С ее помощью обнаруживаются ошибки в записях на счетах, которые нарушают принцип двойной записи. Неравенство итогов свидетельствует о допущенных ошибках при подсчете итогов, выведении сальдо или при записи хозяйственных операций на счетах. Однако оборотная ведомость не позволяет обнаружить ошибки, которые не нарушают принципа двойной записи. Например, если сумма является правильной, но корреспонденция счетов установлена неверно, или по дебету и кредиту счетов отражена неправильная сумма, или же запись операции вообще отсутствует. Для обнаружения таких ошибок производят сверку итогов оборотной ведомости с итогами регистрационного журнала хозяйственных операций и оборотными ведомостями по аналитическим счетам.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам бывают двух видов: по счетам расчетов (расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками, подотчетными лицами и др.) и по счетам для отражения материальных ценностей.

В оборотных ведомостях по аналитическим счетам нет парного равенства, как в оборотных ведомостях по синтетическим счетам. По счетам расчетов оборотные ведомости аналитического учета ведутся только в суммовом выражении. Приведем пример оборотной ведомости по аналитическим счетам к синтетическому счету «Расчеты с покупателями и заказчиками» (по данным примера 1).



4. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В НИХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

**Оборотная ведомость по счетам аналитического учета  
к счету «Расчеты с покупателями и заказчиками», р.**

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.,  
(месяц)

Номер п/п	Наименование счетов	Остаток на начало месяца		Обороты за месяц		Остаток на конец месяца	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
1	Гормолзавод	4800		6050	3500	7350	
2	Мясокомбинат	12 200			8000	4200	
3	Комбинат хлебопродуктов	7000		2300		9300	
	<b>Итого</b>	24000		8350	11 500	20 850	

В оборотных ведомостях по аналитическим счетам к счетам учета товарно-материальных ценностей показатели приводятся не только в стоимостном выражении, но и в натуральных измерителях. Итоги по таким ведомостям подсчитываются только в суммовом выражении для сравнения с соответствующими показателями синтетического учета.

Приведем пример оборотной ведомости по аналитическим счетам к счету «Материалы» на основе данных примера 2 записей хозяйственных операций по аналитическим счетам (см. с. 59–60).

**Оборотная ведомость по счетам аналитического учета  
к счету «Материалы», р.**

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.,  
(месяц)

Наименование аналитических счетов	Ед. изм.	Остаток на начало месяца		Обороты за месяц				Остаток на конец месяца	
				приход		расход			
		к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма
Материал «А»	т	8	8000	5	5000	4	4000	9	9000
Материал «Б»	т	6	4800			3	2400	3	2400
Материал «В»	т	4	5200	3	2550			7	7750
<b>Итого</b>			18 000		7550		6400		19 150

#### 4.5. Проверка и обобщение данных бухгалтерского учета

Итоги приведенной оборотной ведомости по остатку на начало месяца, оборотам за месяц и конечному остатку равны соответствующим суммам счета «Материалы» (№ 4) в оборотной ведомости по синтетическим счетам (см. с. 62).

Оборотные ведомости по аналитическим счетам имеют контрольное и оперативное значение, так как по данным этих ведомостей осуществляется контроль за остатками, поступлением и расходованием материальных ценностей, а также за состоянием расчетов.

В настоящее время в практике учетной работы вместо оборотных ведомостей по счетам материальных ценностей составляются сальдовые ведомости, в которых отражаются только остатки (сальдо) на начало и конец месяца, а обороты не фиксируются. Учет движения (приход, расход) ценностей осуществляется на складе в карточках или книге складского учета.

Оборотные ведомости ограничены в использовании, поскольку в них отражены только итоги по счетам. Для получения сведений об оборотах активов и пассивов используются шахматные оборотные ведомости, на основе которых раскрывается содержание и устанавливается правильность корреспонденции счетов.

На основе примера записей хозяйственных операций (см. с. 50–51) составим шахматную оборотную ведомость, которая показывает корреспонденцию счетов на пересечении строк и колонок. Например, пересечение строки дебета счета «Материалы» с графой 6 счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» свидетельствует о том, что хозяйственная операция по приобретению материалов у поставщиков была отражена следующим образом:

Д-т сч. «Материалы»	7550 р.
К-т сч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	7550 р.

Следовательно, на пересечении строки и графы в оборотной ведомости записывается итог сумм записей по одной корреспонденции счетов.

Равенство сумм на пересечении итоговой строки по кредиту и итоговой графы по дебету свидетельствует о правильности составления шахматной ведомости.

### Шахматная оборотная ведомость

Дебетуемые счета	Кредитуемые счета (р.)										
	Материалы	Готовая продукция	Доходы и расходы по текущей деятельности	Касса	Расчетные счета	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Расчеты с покупателями и заказчиками	Расчеты с персоналом по оплате труда	Расчеты с подотчетными лицами	Прибыли и убытки	Итого по дебету
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Материалы						7550					7550
Касса					2120				35		2155
Расчетные счета							11 500				11 500
Основное производство	6400							1130			7530
Доходы и расходы по текущей деятельности		4320								4030	8350
Расчеты с поставщиками и подрядчиками					1570						1570
Расчеты с покупателями и заказчиками			8350								8350
Расчеты с подотчетными лицами				20							20
Расчеты по налогам и сборам					1630						1630
Расчеты с персоналом по оплате труда				2080							2080
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)								930			930
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам					2000						2000
Итого по кредиту	6400	4320	8350	2100	7320	7550	11 500	2060	35	4030	53 665

4. Система счетов и порядок отражения в них хозяйственных операций

Шахматная оборотная ведомость в учетной практике многих организаций используется в качестве вспомогательной рабочей таблицы, так как в ней обобщаются обороты по корреспондирующим счетам и раскрывается их содержание.

?

### **Контрольные вопросы**

---

1. Каково назначение бухгалтерского счета?
2. Как построен бухгалтерский счет? Что такое дебет и кредит?
3. Охарактеризуйте строение и содержание активных и пассивных счетов.
4. Что такое оборот и как определяется сальдо на счетах?
5. На чем основано применение двойной записи на счетах?
6. В чем состоит контрольное и информационное значение двойной записи на счетах?
7. Как определяется корреспонденция счетов?
8. Для чего предназначены счета аналитического и синтетического учета?
9. Как взаимосвязаны счета аналитического и синтетического учета?
10. Каково назначение субсчетов?
11. Для чего составляют оборотные ведомости? Опишите их виды и особенности.
12. Как взаимосвязаны счета бухгалтерского учета и баланса?

## 5. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

---

### 5.1. ПРИНЦИПЫ КЛАССИФИКАЦИИ СЧЕТОВ

В процессе хозяйственной деятельности совершается множество операций по движению средств и источников их формирования, которые подлежат систематизированному отражению на счетах бухгалтерского учета. В этой связи в бухгалтерском учете используется достаточно большое количество счетов.

Для правильного применения счетов в учетной практике, понимания их содержания и особенностей существует классификация, которая представляет собой разделение счетов на группы и подгруппы по однородным существенным признакам сходства или различия. Она позволяет установить, какая информация может быть сформирована на отдельных счетах по тем или иным объектам учета. Следовательно, классификация является основой построения плана счетов бухгалтерского учета. Главными признаками, по которым классифицируются все счета бухгалтерского учета, являются экономическое содержание счета, его назначение и структура.

**Экономическое содержание счета** определяется однородностью хозяйственных операций, учитываемых на данном счете и группе счетов. Например, экономическим содержанием счета «Материалы» являются материальные ценности, все хозяйственные операции по их движению. Следовательно, экономическое содержание счета определяется содержанием учитываемого на нем объекта.

**Назначение счета** свидетельствует о содержании дебета и кредита, характере отражаемых на них операций, остатка (сальдо) на счете и его отражении в балансе. Назначение счетов определяет их структуру, т. е. порядок построения для отражения записей по дебету и кредиту. Например, на счете «Касса» по дебету отражаются операции по увеличению денежных средств в кассе, а остаток (сальдо) свидетельствует об их наличии в кассе, по кредиту показывается расход денег. Характер

## 5.2. Классификация счетов по назначению и структуре

---

операций по дебету и кредиту определяет и структуру счета «Касса»: он является активным.

Таким образом, классификации счетов, имущества и источников его формирования основываются на одних и тех же принципах. Поэтому классификация имущества и источников его формирования определяет и классификацию счетов. Отнесение счетов к той или иной классификационной группе зависит от содержания отражаемых на них операций.

### 5.2. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ ПО НАЗНАЧЕНИЮ И СТРУКТУРЕ

Классификация счетов по назначению и структуре позволяет определить, какая информация по учитываемым объектам формируется на тех или иных счетах и по какому типу построены эти счета, т. е. являются они активными или пассивными. Согласно данной классификации все счета бухгалтерского учета делятся на следующие группы:

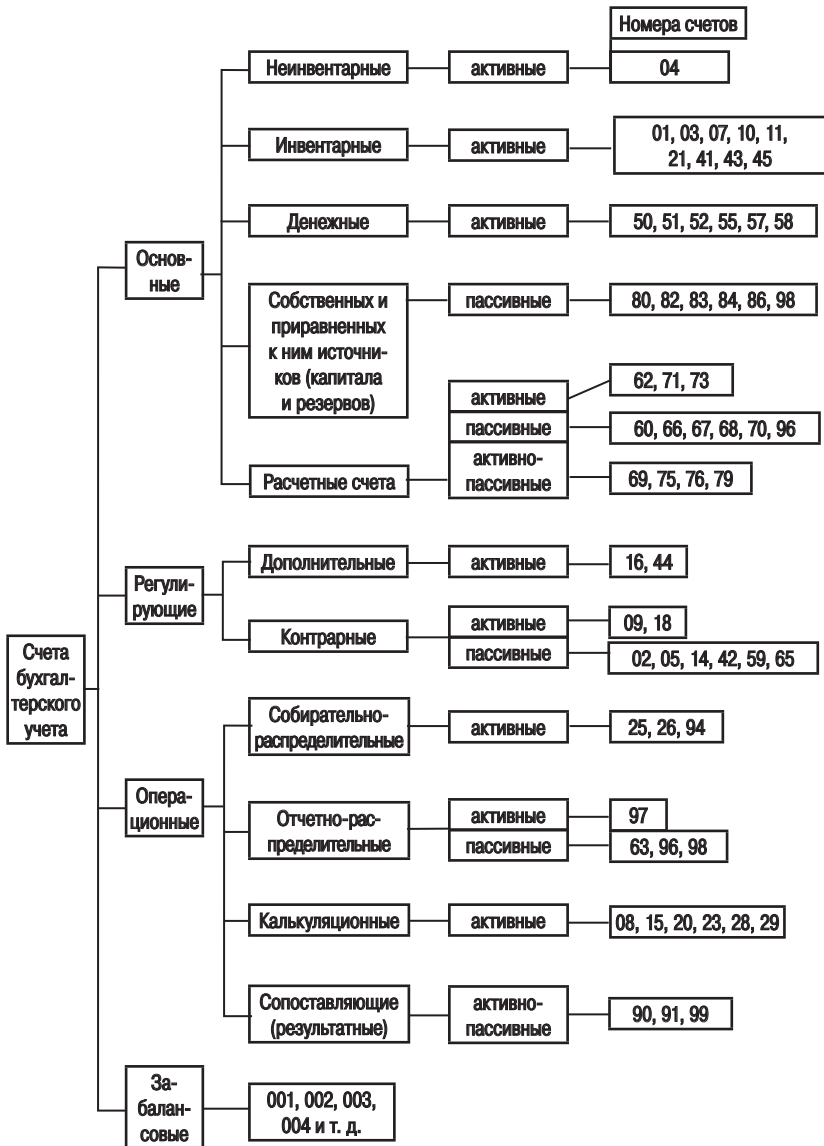
- основные счета;
- регулирующие счета;
- операционные счета;
- забалансовые счета.

**Основные счета** содержат данные о составе и размещении имущества (активов, хозяйственных средств) организации и источников его формирования. Они характеризуют имущественное состояние организации и его изменение, т. е. его основу, что и определяет их название. Основными видами имущества каждой организации являются материальные ценности, денежные средства, средства в расчетах (дебиторская задолженность), а источниками формирования — собственные и заемные (привлеченные) источники (капитал, резервы и кредиторская задолженность). В этой связи для формирования показателей по названным объектам учета основные счета подразделяются на подгруппы: инвентарные счета; неинвентарные счета; денежные счета; счета собственного капитала и резервов; счета расчетов.

Названия приведенных подгрупп счетов свидетельствуют об их назначении. По структуре (типу строения) они могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.

## 5. Классификация счетов бухгалтерского учета

### Классификация счетов по назначению и структуре



**Инвентарные счета** предназначены для учета материальных ценностей (материальные счета). К ним относятся основные счета: «Основные средства», «Оборудование к установке и строительные материалы», «Материалы», «Животные на выращивании и откорме», «Готовая продукция», «Товары».

Все перечисленные основные счета по учету материальных ресурсов по отношению к балансу являются активными. Остатки (сальдо) по этим счетам могут быть только дебетовыми и отражаются в статьях актива баланса. хозяйственные операции на этих счетах отражаются в денежном и натуральных измерителях, достоверность остатков (сальдо) подтверждается в результате проведения инвентаризации (поэтому счета называются инвентарными).

К **неинвентарным счетам** относится счет «Нематериальные активы», где учитываются приобретенные права (лицензии на определенные виды деятельности, патенты, авторские права), торговые марки, торговые знаки, иные нематериальные активы.

К **счетам для учета денежных средств (денежные счета)** относятся счета «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета», «Специальные счета в банках», «Денежные средства в пути», «Краткосрочные финансовые вложения». Эти счета являются активными, учет на них ведется только в денежном выражении.

Подгруппа **счетов для учета собственного капитала** включает счета «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», «Целевое финансирование». По кредиту перечисленных счетов отражается увеличение источников, а по дебету — использование (уменьшение). Сальдо по этим счетам может быть только кредитовым (за исключением счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в части непокрытого убытка), которое отражается в пассиве баланса. Следовательно, эти счета по отношению к балансу являются пассивными, остатки по ним отражаются в пассиве баланса.

**Счета для учета расчетных операций** отражают состояние дебиторской и кредиторской задолженности организации. Поэтому счета этой подгруппы могут быть по структуре активными, пассивными и активно-пассивными.



## 5. Классификация счетов бухгалтерского учета

---

Дебиторская задолженность учитывается на таких активных счетах, как «Расчеты с покупателями и заказчиками», «Расчеты с подотчетными лицами», «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Основное назначение перечисленных счетов — отражение дебиторской задолженности, следовательно, они должны быть активными счетами. Однако в отдельных случаях эти счета могут выступать в качестве пассивных или активно-пассивных. Это зависит от того, какие виды задолженности (дебиторская или кредиторская) должны быть отражены в результате хозяйственных операций с указанными юридическими и физическими лицами. Например, кредиторская задолженность подотчетному лицу по произведенным им расходам на служебную командировку без выдачи аванса. В качестве примера можно привести и кредиторскую задолженность по авансам, полученным от покупателей за будущую поставку продукции (товара), выполнение работ.

На пассивных счетах расчетов отражается кредиторская задолженность. К таким счетам относятся счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты по налогам и сборам», «Расчеты с персоналом по оплате труда». Основным назначением перечисленных счетов является отражение кредиторской задолженности. Это и определяет их структуру как пассивных счетов. Однако отдельные хозяйственные операции с указанными на счетах юридическими и физическими лицами могут привести к появлению дебиторской задолженности. В этом случае перечисленные счета будут выполнять роль активных счетов. Например, дебетовый остаток (сальдо) по счету «Расчеты с персоналом по оплате труда» говорит о выплаченных наперед суммах работникам до выполнения ими работ и о возникновении их задолженности перед организацией. Излишне перечисленные суммы в бюджет или целевые фонды приводят к дебетовым остаткам (сальдо) на соответствующих счетах и свидетельствуют о дебиторской задолженности с их стороны организациям (предприятиям). Дебиторская задолженность, отраженная в качестве выданных поставщикам авансов под будущие поставки материальных ценностей, находит отражение в дебете счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Это

## 5.2. Классификация счетов по назначению и структуре

---

свидетельствует о том, что данный счет также может быть активным.

Отдельные счета расчетов изначально предназначены для одновременного отражения дебиторской и кредиторской задолженности, что является их основным назначением. По структуре такие счета являются активно-пассивными и могут иметь развернутое сальдо (дебетовый и кредитовый остаток). К таким счетам относятся «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», «Расчеты с учредителями», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», «Внутрихозяйственные расчеты». Необходимость применения таких счетов обусловлена изменением характера отношений во взаиморасчетах между организациями, что приводит к появлению то дебиторской, то кредиторской задолженности между ними или одновременно и той и другой.

Таким образом, рассмотренные основные счета могут быть активными, пассивными и активно-пассивными. Однако основные счета не в полной мере дают характеристику имущественного состояния организаций. В хозяйственной деятельности появляется необходимость регулирования (уточнения) оценки имущества и его источников. Такая информация может быть получена на **регулирующих счетах**, которые открываются и ведутся в качестве дополнения к основным счетам, раскрывают их содержание. Самостоятельное значение данные счета имеют для анализа изменяющейся оценки средств или части какого-либо источника средств. Регулирующие счета подразделяются на дополнительные и контрарные.

**Дополнительные счета** увеличивают оценку имущества путем суммирования показателей основного и дополнительного счета. Примером такого счета является активный счет «Отклонение в стоимости материалов», который регулирует (уточняет) счет «Материалы» путем прибавления суммы транспортно-заготовительных расходов к учетной стоимости приобретенных материалов, в результате определяется фактическая себестоимость их заготовления. В качестве дополнительного может выступать счет «Расходы на реализацию», так как расходы на реализацию увеличивают себестоимость реализованной продукции.

## 5. Классификация счетов бухгалтерского учета

---

**Контрарными счетами** являются такие счета, которые позволяют определить действительную стоимость (сумму) объекта учета путем вычитания из суммы основного счета регулирующей суммы. Контрарные счета подразделяются на контрактивные и контрпассивные.

**Контрактивные счета** противостоят основным активным счетам и являются по структуре пассивными. Например, счет «Амортизация основных средств» является контрактивным регулирующим счетом по отношению к счету «Основные средства» и характеризует уменьшение первоначальной стоимости основных средств по мере их эксплуатации. На данном счете отражается сумма амортизации основных средств, а первоначальная стоимость основных средств учитывается на счете «Основные средства». Вычитая сумму начисленной амортизации из первоначальной стоимости, определяют их остаточную стоимость, которая включается в итог баланса. К контрактивным регулирующим счетам относятся также счета «Амортизация нематериальных активов», «Торговая наценка».

**Контрпассивные счета** уточняют соответствующий показатель на пассивных счетах, поэтому по структуре такие счета являются активными. Примером такого счета является счет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», который регулирует счет «Расчеты по налогам и сборам». Вычитая из оборота по счету «Расчеты по налогам и сборам» сумму налога на добавленную стоимость, уплаченную поставщикам при приобретении материальных ценностей, определяют фактический размер подлежащего уплате в бюджет налога на добавленную стоимость.

Следующая группа — **операционные счета**, предназначенные для учета хозяйственных процессов и выявления их результатов. Хозяйственные процессы заготовления (снабжения), производства и реализации состоят из множества различных хозяйственных операций, поэтому счета для их отражения называются операционными.

Операционные счета делятся на следующие подгруппы: сибирательно-распределительные; отчетно-распределительные; калькуляционные; сопоставляющие (результатные).

## 5.2. Классификация счетов по назначению и структуре

**Собирательно-распределительные счета** предназначены для отражения в отчетном периоде (как правило, за месяц) таких затрат, которые имеют общий характер и не могут быть отнесены на один конкретный объект, а подлежат распределению между отдельными объектами учета. По структуре собирательно-распределительные счета являются активными. Эти счета закрываются ежемесячно. Примером такого счета является счет «Общепроизводственные затраты», по дебету которого собираются все затраты обслуживающего и управленческого характера, которые распределяются с кредита этого счета и включаются пропорционально в определенной доле в себестоимость отдельных видов производимой продукции, услуг и др. К этой подгруппе относится также счет «Общехозяйственные затраты».

**Отчетно-распределительные счета** применяются для равномерного распределения затрат (расходов), которые относятся к разным отчетным периодам, а также для включения их в себестоимость продукции того периода, к которому они относятся. Эти счета могут быть активными и пассивными. Примером активного счета может служить счет «Расходы будущих периодов», на дебете которого собираются затраты, произведенные в данном периоде, но фактически относящиеся к будущим периодам и включаемые в себестоимость продукции (услуг, реализованных товаров и т. д.) в течение ряда месяцев. Например, уплаченная вперед сумма подписки на газеты и журналы, расходы на аренду помещений, по освоению производства новых видов продукции, затраты на ремонт, производимый неравномерно в течение года. По кредиту данного счета произведенные вперед расходы постепенно списываются при наступлении соответствующих периодов в дебет счетов «Основное производство», «Общехозяйственные затраты», «Расходы на реализацию» и др. Сальдо на этом счете может быть только дебетовым, означающим нераспределенную сумму произведенных затрат, оно отражается в активе баланса в составе незавершенного производства.

Примером пассивного отчетно-распределительного счета является счет «Резервы предстоящих платежей», по кредиту которого отражается сумма начисленного резерва для осуществ-

## 5. Классификация счетов бухгалтерского учета

---

вления расходов, относящихся к данному периоду, но которые будут произведены в последующих периодах. Формирование такого резерва производится по кредиту данного счета равномерными долями в корреспонденции со счетами по учету затрат основного производства и др. Примерами таких резервов являются суммы предстоящей оплаты отпусков работников, предстоящих затрат по гарантийному ремонту и обслуживанию основных средств и пр. Фактически произведенные расходы и платежи отражаются по дебету этого счета в корреспонденции со счетами «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Основное производство» и др. Этим самым происходит уменьшение зарезервированной суммы. Сальдо по этому счету может быть только кредитовым, отражающим включенные в состав затрат расходы (или за счет других источников), которые организация произведет в следующих отчетных периодах. К отчетно-распределительным счетам относятся также счета «Доходы будущих периодов» и «Резервы по сомнительным долгам».

К основным операционным счетам относятся **калькуляционные счета**. Примерами таких счетов являются счета «Вложения в долгосрочные активы», «Основное производство», «Вспомогательные производства». По дебету этих счетов отражаются произведенные затраты на производство продукции, работ, услуг, возведение или приобретение основных средств, на основе которых определяется себестоимость единицы. Исчисление себестоимости единицы произведенной продукции, услуг называется калькуляцией, отсюда и счета получили название калькуляционных.

На калькуляционных счетах аналитический учет ведется по отдельным объектам калькуляции и установленным статьям затрат. По структуре данные счета являются активными, так как по их дебету учитываются все фактические расходы по производству продукции, работ, услуг, а по кредиту отражается списание этих расходов, относящихся к готовой продукции, выполненным работам, услугам, т. е. отражается их фактическая себестоимость в корреспонденции с дебетом счета «Готовая продукция» или другими счетами.

Остаток (сальдо) по калькуляционным счетам может быть только дебетовым, свидетельствующим о наличии незавершен-

## 5.2. Классификация счетов по назначению и структуре

ного производства. Фактическая себестоимость произведенной готовой продукции (работ, услуг) определяется в следующем порядке: к фактическим расходам, отраженным на дебете этого счета за месяц, прибавляется сумма (остаток) незавершенного производства на начало месяца (отчетного периода) и вычитается остаток незавершенного производства на конец месяца. Остатки (сальдо) по калькуляционным счетам отражаются в активе баланса.

**Сопоставляющие (результатные) счета** используются для отражения хозяйственных процессов и выявления их результата путем сопоставления сумм оборотов дебета и кредита, отраженных в разных оценках. Поэтому данные счета и имеют такое название. Сопоставляющим (результатным) является, например, счет «Доходы и расходы по текущей деятельности». По его дебету отражается реализованная продукция в оценке по фактической себестоимости, а по кредиту – сумма выручки за эту продукцию в корреспонденции со счетом «Расчетные счета» или «Расчеты с покупателями и заказчиками». Следовательно, по кредиту данного счета отражается та же реализованная продукция, что и по дебету, только выраженная в продажных ценах. Сравнение сумм, записанных по дебету и кредиту этого счета, показывает результат от реализации, который может быть прибылью или убытком. Превышение кредитового оборота над дебетовым свидетельствует о полученной прибыли в процессе реализации, а превышение дебетового оборота над кредитовым отражает полученный убыток.

В конце месяца полученный на счете «Доходы и расходы по текущей деятельности» результат списывается на финансово-результатный счет «Прибыли и убытки». Дебетовый остаток (убыток) списывается с кредита счета «Доходы и расходы по текущей деятельности» в дебет счета «Прибыли и убытки», а кредитовый остаток (прибыль от реализации) отражается, наоборот, по дебету счета «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета «Прибыли и убытки». В результате таких записей счет «Доходы и расходы по текущей деятельности» закрывается и в балансе сальдо не отражается.

Сопоставляющим (результатным) счетом является также счет «Прочие доходы и расходы».

## 5. Классификация счетов бухгалтерского учета

---

Счет «Прибыли и убытки» также относится к данной группе счетов, только он является *финансово-результатным*, так как на нем отражается финансовый результат всей хозяйственной деятельности организации. По кредиту данного счета отражается прибыль, полученная от реализации продукции (работ, услуг), в корреспонденции с дебетом счета «Доходы и расходы по текущей деятельности», а также превышение прочих доходов над расходами по другим хозяйственным операциям, а по дебету — убытки от реализации продукции (работ, услуг) и превышение прочих расходов над доходами. По счету «Прибыли и убытки» на конец отчетного периода выводится остаток (сальдо). Дебетовый остаток по данному счету свидетельствует о полученном организацией убытке, а кредитовый — показывает прибыль отчетного периода, которая отражается в пассиве баланса.

Все рассмотренные выше группы счетов используются для отражения имущества, источников его формирования и хозяйственных процессов. Поэтому отраженные на этих счетах показатели, характеризующие объекты учета прямо или косвенно, представлены в балансе. Этим обусловлено и название этих счетов — *балансовые*.

В бухгалтерском учете применяются также счета, остатки по которым не включаются в баланс, так как на них отражается имущество (хозяйственные средства, активы), временно находящееся в организации и не принадлежащее ей. К такому имуществу относятся взятые в краткосрочную аренду (или лизинг) основные средства; материальные ценности, принятые на ответственное хранение; товары, принятые на комиссию; оборудование, принятое для монтажа; дебиторская задолженность, списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов и др.

Необходимость обособленного учета ценностей, не принадлежащих данной организации, на забалансовых счетах обосновывается тем, что в балансе должны отражаться только принадлежащее ей имущество и источники, которые его формируют. Отражение на забалансовых счетах не собственного имущества производится для того, чтобы не преувеличить размер имущества, находящегося в собственности организации. В противном случае оно было бы отражено в балансе два раза: один раз у

### 5.3. Классификация счетов по экономическому содержанию

---

собственника и второй — в организации, где оно находится во временном пользовании и которому оно не принадлежит.

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

### 5.3. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ ПО ЭКОНОМИЧЕСКОМУ СОДЕРЖАНИЮ

Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию предусматривает группировку имущества и процессов производства, а также источников его формирования по их экономической роли в производственно-финансовой деятельности организаций. Группировка счетов по экономическому содержанию позволяет выяснить, что учитывается на отдельных счетах, для получения каких показателей предусмотрен каждый счет.

Счета бухгалтерского учета по их экономическому содержанию подразделяются на три группы:

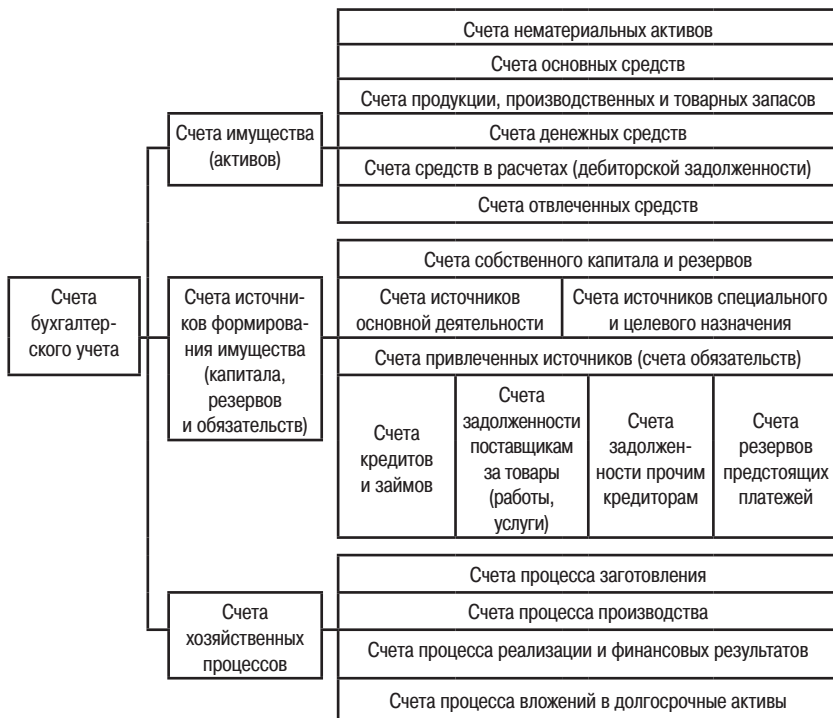
- счета для учета имущества (активов);
- счета источников формирования имущества (капитала, резервов и обязательств);
- счета хозяйственных процессов.

Следовательно, счета по экономическому содержанию делятся на активные и пассивные, так как имущество и его целевое использование в процессах хозяйственной деятельности учитывается на активных счетах, а источники его формирования — на пассивных.



## 5. Классификация счетов бухгалтерского учета

### Классификация счетов по экономическому содержанию



**Счета для учета имущества** (активов), формирующие данные об отдельных его группах, в свою очередь, делятся на счета:

- нематериальных активов;
- основных средств;
- продукции, производственных и товарных запасов;
- денежных средств;
- средств в расчетах (дебиторской задолженности);
- отвлеченных средств.

Счет «Нематериальные активы» используется для отражения информации о наличии и движении нематериальных активов.

Для получения информации об основных средствах используются счета «Основные средства» и «Доходные вложения в материальные активы», на которых отражаются их состояние

### 5.3. Классификация счетов по экономическому содержанию

---

и движение по первоначальной стоимости. По дебету данных счетов показывается поступление основных средств, а по кредиту — выбытие. Дебетовый остаток (сальдо) по счетам свидетельствует о наличии основных средств в оценке по их первоначальной стоимости.

Для учета продукции, произведенной организацией при осуществлении хозяйственной деятельности, предназначены счета «Полуфабрикаты собственного производства», «Готовая продукция». По дебету этих счетов отражается произведенная продукция (или полуфабрикат) в оценке по фактической себестоимости изготовления (производства), а по кредиту — их использование (выбытие).

Производственные запасы отражаются на счетах «Материалы», «Животные на выращивании и откорме» в оценке по фактической себестоимости их заготовления (выращивания животных). Дебетовое сальдо на этих счетах показывает наличие тех или иных запасов.

Данные о наличии и движении товарных запасов формируются на счетах «Товары» и «Товары отгруженные», сальдо — на счетах дебетовое.

Денежные средства организаций в той или иной форме учитываются на таких счетах, как «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета», «Специальные счета в банках», «Денежные средства в пути», «Краткосрочные финансовые вложения». Остаток (сальдо) на указанных счетах — дебетовый, который означает наличие тех или иных денежных средств.

Для учета средств в расчетах (дебиторской задолженности) используются такие счета, как «Расчеты с покупателями и заказчиками», «Расчеты с подотчетными лицами», «Расчеты с персоналом по прочим операциям», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (в части дебиторов). Указанные счета позволяют получать данные о средствах организации, находящихся в незаконченных расчетах с другими юридическими и физическими лицами (дебиторами). Следовательно, счета для учета расчетов с дебиторами могут иметь только дебетовый остаток (сальдо), который означает не полученную еще от дебитора сумму долга в той или иной форме, т. е. сумму не погашенной дебиторской задолженности.

## 5. Классификация счетов бухгалтерского учета

---

Для учета отвлеченных средств организаций применяются счета «Недостачи и потери от порчи ценностей», «Резервы по сомнительным долгам», а также счет «Прибыли и убытки» (в части дебетового сальдо). На указанных счетах отражается изъятое из оборота хозяйственной деятельности имущество, которое списывается (погашается) за счет прибыли или других источников.

**Счета** для получения показателей об объеме, составе и изменениях **источников формирования имущества** подразделяются на счета собственных источников (счета капитала) и счета привлеченных (заемных) источников (счета обязательств).

В свою очередь, счета собственного капитала делятся на счета источников имущества основной деятельности и счета источников имущества специального и целевого назначения.

К счетам собственных источников имущества основной деятельности относятся счета «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Прибыли и убытки» (в части прибыли), «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (в части прибыли).

Для учета собственных источников имущества специального и целевого назначения используются счета «Резервный капитал», «Доходы будущих периодов».

К счетам, на которых учитываются привлеченные (заемные) источники формирования имущества (счета обязательств), относятся счета «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (в части кредиторов), «Расчеты по налогам и сборам», «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты с учредителями». К данной группе счетов относится счет «Резервы предстоящих платежей».

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

**Счета, предназначенные для учета хозяйственных процессов**, подразделяются на счета: заготовления, производства, реализации и финансовых результатов.

Для учета процесса заготовления материальных ценностей предназначены счета «Материалы», «Заготовление и приобрете-

### 5.3. Классификация счетов по экономическому содержанию

---

ние материалов» и «Отклонение в стоимости материалов». По дебету указанных счетов отражается покупная стоимость производственных запасов, сальдо на счетах может быть только дебетовым.

Процесс производства отражается на таких счетах, как «Основное производство», «Вспомогательные производства», «Общепроизводственные затраты», «Общехозяйственные затраты», «Брак в производстве», «Обслуживающие производства и хозяйства», «Расходы будущих периодов». При помощи этих счетов учитываются затраты хозяйственной деятельности организаций. По дебету данных счетов собираются затраты соответствующих производств, а по кредиту – списываются по назначению. Дебетовое сальдо означает произведенные, но еще не списанные по назначению затраты.

Наряду с уставной хозяйственной деятельностью организации осуществляют **вложения в долгосрочные активы**, которые представляют собой целенаправленную систему восстановления и развития их материально-технической базы. Для учета капитальных вложений предназначен счет «Вложения в долгосрочные активы», по дебету которого учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, приобретению основных средств, нематериальных активов и другие расходы капитальных вложений. По кредиту этого счета производится списание затрат по объектам, принятым в эксплуатацию, а также приобретенным за плату, в дебет счетов «Основные средства», «Нематериальные активы», «Доходные вложения в материальные активы». По дебету счета «Вложения в долгосрочные активы» формируется фактическая себестоимость основных средств, нематериальных активов и доходных вложений в материальные активы. Дебетовый остаток (сальдо) по данному счету представляет сумму затрат незаконченных до готовности вложений в долгосрочные активы.

Процесс реализации отражается на счетах «Доходы и расходы по текущей деятельности», «Расходы на реализацию». По дебету этих счетов отражаются фактическая себестоимость реализуемой продукции, товаров, других ценностей и расходы по их реализации; по кредиту – списание расходов и отражение выручки за реализованные ценности. На счетах реализации выявляется результат хозяйственной деятельности.

## 5. Классификация счетов бухгалтерского учета

---

Для выявления финансового результата по прочим хозяйственным операциям предназначен счет «Прочие доходы и расходы». Конечный финансовый результат определяется на счете «Прибыли и убытки».

### 5.4. ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Для обеспечения систематизированного построения бухгалтерского учета, при котором отчетные данные всех организаций основываются на применении единообразных методов учета, устанавливается план счетов.

**План счетов** коммерческих организаций представляет собой систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета с указанием их наименований и номеров. Он определяет построение всей системы бухгалтерского учета организаций независимо от формы собственности и организационных форм функционирования (кроме банков и бюджетных организаций). План счетов позволяет правильно отражать в учете экономическое содержание отдельных хозяйственных операций и предусматривает такую их группировку, которая дает возможность контролировать деятельность организаций.

В плане счетов указываются наименование синтетических счетов (счета первого порядка), их номера, а также номера и названия субсчетов, открываемых к отдельным синтетическим счетам. Для кодирования синтетических счетов используются двузначные номера с 01 по 99 серийно-порядковой системы нумерации. Эта система нумерации устанавливает серию порядковых номеров для группы однородных счетов, объединенных в отдельные разделы плана. В каждом разделе имеются свободные номера на случай дополнительного введения счетов. Нумерация субсчетов осуществляется в пределах каждого синтетического счета по порядку. Нумерация субсчетов однозначная, а забалансовых счетов – трехзначная.

Типовой план счетов бухгалтерского учета для организаций и инструкция по его применению, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50.

В соответствии с установленной системой план счетов включает следующие 8 разделов:

1. Долгосрочные активы.
2. Производственные запасы.
3. Затраты на производство.
4. Готовая продукция и товары.
5. Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения.
6. Расчеты.
7. Собственный капитал.
8. Финансовые результаты.

В целях правильного и единообразного применения счетов разрабатывается и утверждается инструкция, в которой приводятся характеристика хозяйственных операций по каждому счету и порядок отражения в учете, а также даны указания по организации аналитического учета и приведена типовая корреспонденция каждого счета с другими счетами.

В учетной практике возникают хозяйственные операции, для которых в инструкции не даны рекомендации по корреспонденции счетов. Поэтому субъекты хозяйствования разрабатывают на основе типового плана счетов с учетом отраслевых особенностей хозяйственной деятельности план счетов бухгалтерского учета организации.

**?**

### **Контрольные вопросы**

---

1. Каково назначение классификации счетов бухгалтерского учета?
2. По каким признакам строится классификация счетов?
3. Чем определяется экономическое содержание счета?
4. Как классифицируются счета по назначению?
5. Что такое структура счета?
6. Для чего предназначены основные счета, какова их структура?
7. Раскройте характерные особенности регулирующих счетов.
8. Объясните назначение и сущность собирательно-распределительных счетов.
9. Каковы особенности назначения и строения калькуляционных счетов?
10. Для чего нужны сопоставляющие (результатные) счета?
11. В чем состоит специфика назначения и строения забалансовых счетов?
12. Какова структура типового плана счетов бухгалтерского учета?

## 6. ПЕРВИЧНЫЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

---

### 6.1. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ В УЧЕТЕ. ВИДЫ БУХГАЛТЕРСКИХ ДОКУМЕНТОВ

**Наблюдение** — это один из способов познания действительности, основанный на непосредственном восприятии явлений. Для отражения объектов в учете необходимо прежде всего их наблюдать, т. е. иметь о них первичное непосредственное представление.

В процессе первичного наблюдения фактов хозяйственной деятельности для регистрации отбираются данные, после обработки которых получают необходимые учетные показатели. Фиксируемые данные должны поддаваться дальнейшей обработке в системе учета. Не должно фиксироваться то, что не будет обрабатываться в дальнейшем. Поэтому необходима рациональная программа первичного наблюдения и регистрации данных, которая предполагает:

- оценку и отбор данных о фактах хозяйственной деятельности в соответствии с целями и задачами учета;
- однозначное и полное описание отобранных для учета свойств объектов и фактов;
- своевременное отражение и передачу данных для дальнейшей обработки.

**Первичное наблюдение** — это информационное обеспечение системы бухгалтерского учета. Оно направлено на описание и регистрацию данных о хозяйственных операциях.

Основным способом первичного отражения и контроля всех хозяйственных операций является **документация**. Составление первичных документов является начальной стадией бухгалтерского учета. Все дальнейшие записи в учетных регистрах производятся на основе правильно оформленных первичных документов.

**Документ** (от лат. *documentum* — свидетельство, доказательство) — это письменное свидетельство на правосозершение или подтверждение действительного осуществления хозяйственной операции, в котором заполнены необходимые реквизиты.

## 6.1. Первичное наблюдение в учете. Виды бухгалтерских документов

---

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

Первичный учетный документ составляется в момент совершения или непосредственно после совершения хозяйственной операции и предназначен для отражения ее результата на счетах бухгалтерского учета.

**Бланк документа** — это носитель информации с нанесенными на него постоянными сведениями. Кроме бланков документов носителями учетной информации служат USB-флеш-накопители, диски при их обработке на персональном компьютере (ПК). Они используются в зависимости от средств автоматизации, которые применяются в организации. В условиях автоматизированной подготовки документов и их обработки необходимо изготавливать копии документов на бумажном носителе. Бухгалтерские документы необходимы для обоснования непрерывно совершающихся хозяйственных операций, а также для достоверности, объективности и точности получаемых в учете показателей. Они являются важным средством контроля за сохранностью и правильным использованием ресурсов. С помощью документов наблюдают за действиями материально ответственных лиц, выявляют и предупреждают потери и недостачи, непроизводительные расходы, хищение и бесхозяйственность. Документация — основа для проведения документальных ревизий.

Бухгалтерские документы имеют юридическую доказательную силу, приобретают важное правовое значение при решении споров между организациями и лицами.

Условно документ можно разделить на части, основными из которых являются: заголовочная, содержательная, оформляющая. В каждой из частей документа отражаются соответствующие *реквизиты* (от лат. *requisitum* — нужное, требуемое, необходимое). **Реквизиты** — это отдельные показатели (сведения), отражаемые в документе и имеющие самостоятельное значение.

Главный реквизит заголовочной части — это название документа (акт приема-передачи основных средств, приходный кассовый ордер, лимитно-заборная карта и др.), которое печатается на бланке.



## 6. Первичный бухгалтерский учет, документация и инвентаризация

---

Содержательная часть документа бывает табличной или текстовой. К табличной относятся реквизиты-признаки и реквизиты-основания. Реквизиты-признаки включают заголовки таблиц, граф и строк и предназначены для характеристики описываемого объекта. Реквизиты-основания предназначены для количественной характеристики объекта учета. Реквизиты-признаки могут быть постоянными, переменными и смешанными (состоящими из постоянной и переменной частей). Постоянные печатаются при изготовлении бланков документов, а переменные фиксируются на бланке в процессе его заполнения. Графы таблиц нумеруются. Для контроля в таблично-содержательной части отводятся специальные графы для записи контрольных чисел. В содержательной части отражается сущность документа.

В оформляющей части документа отражается дата составления документа, утверждения, согласования, визы, наименование должностных лиц, подписавших документы, личные подписи и их расшифровка, при необходимости печать. Предусматривается место для записи основания исправления ошибок, допущенных при заполнении документа.

Каждый бухгалтерский документ должен иметь следующие обязательные реквизиты:

- название (наименование) и номер документа;
- дату и место составления документа;
- наименование организации, где и от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции и основание для ее совершения;
- измерители операции (единицы измерения), применяемые в учете;
- должности, подписи лиц, ответственных за совершение операции и оформление документа, и их расшифровку.

При выписке документов на компьютере подписи могут быть заменены личными кодами (электронные подписи). Машинные носители информации должны содержать отличительный знак для идентификации лиц, оформивших эти подписи.

Все документы денежного, материального, имущественного, расчетно-кредитного характера должны быть подписаны руководителем организации и главным бухгалтером. Документы, оформляющие прием и выдачу материальных ценностей и

## 6.1. Первичное наблюдение в учете. Виды бухгалтерских документов

---

денежных средств (кассовые ордера, лимитно-заборные карты, товарные и товарно-транспортные накладные и др.), должны содержать должности, подписи лиц, расшифровки подписи получивших и отпустивших эти ценности.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, согласовывается с главным бухгалтером.

Учетные документы составляются от руки или автоматизированным способом на специально заготовленных бланках. Бланки документов печатаются типографским способом и содержат графы, в которые заносят сведения о хозяйственных операциях.

К составлению документов предъявляются определенные требования. Все документы должны оформляться своевременно, в момент совершения операции (или непосредственно после ее совершения), качественно, содержать достоверные данные и обязательные реквизиты, аккуратно, разборчиво, без подчисток, помарок и неоговоренных исправлений. Свободные строки в первичных документах обязательно прочеркиваются. Выписывать документы разрешается чернилами или шариковыми пастами синего, фиолетового или черного цвета вручную, на пишущих устройствах, ПК. Дата составления указывается: число — цифрой, а месяц — прописью. В денежных банковских документах сумма указывается цифрами и прописью с заглавной буквы. *Отдельные документы в соответствии с действующими нормативными положениями относятся к бланкам с определенной степенью защиты.* Такие формы (бланки) документов изготавливаются типографским способом с обязательным проставлением номера и серии. К ним относятся товарно-транспортные накладные, товарные накладные и др. Учет таких бланков ведется в приходно-расходной книге, которая нумеруется, скрепляется печатью и подписывается руководителем и главным бухгалтером.

Регистрация хозяйственных операций обязательно оформляется соответствующими документами. Организации имеют право самостоятельно разрабатывать и утверждать первичные учетные документы, которые должны содержать обязательные реквизиты. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные документы можно внести исправления лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что заверяется подписями тех же лиц.

## 6. Первичный бухгалтерский учет, документация и инвентаризация

---

Ответственность за достоверность содержащихся в документах данных, а также за качественное их составление и передачу в установленные сроки для дальнейшей обработки несут должностные лица, подписавшие этот документ.

Для облегчения изучения и использования первичные бухгалтерские документы классифицируются по следующим признакам:

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

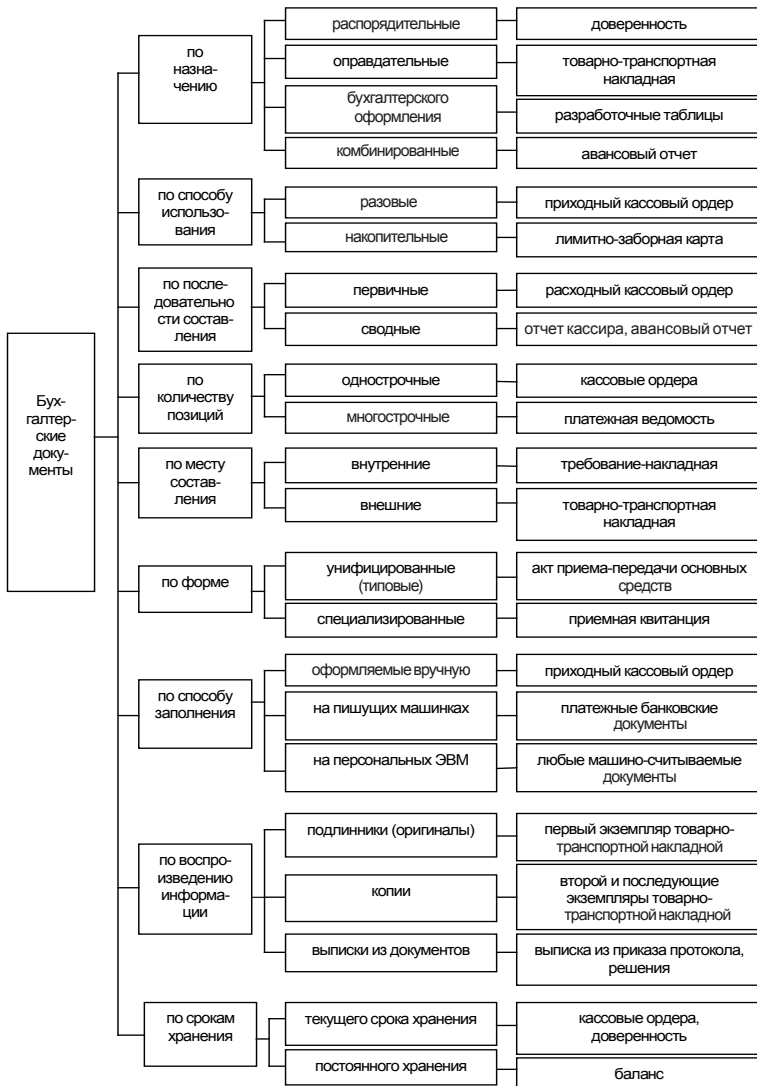
*По назначению* документы подразделяются на распорядительные, оправдательные (исполнительные), бухгалтерского оформления, комбинированные.

**Распорядительные** — это документы, которые содержат распоряжения на выполнение той или иной операции. Назначение этих документов — передача указаний руководящих работников непосредственным исполнителям. К ним относятся: приказы и записки о приеме на работу, об увольнении, отпуске; доверенности на получение материальных ценностей; путевые листы на перевозку грузов; хозяйственные договоры и др. Эти документы подписываются руководящими лицами. Они имеют важное значение, но не подтверждают факт совершения операции, поэтому не служат основанием для отражения ее в учете.

**Исполнительные** (оправдательные) документы удостоверяют факт совершения операции, подтверждают их выполнение. К ним относятся: акты приема-передачи основных средств, их ликвидации; товарные и товарно-транспортные накладные на отпуск товаров; отчеты материально ответственных лиц и другие, подтверждающие произведенные расходы. Эти документы, как правило, составляются в момент совершения операции и используются для первичной ее регистрации и поэтому служат основанием для учетных записей.

6.1. Первичное наблюдение в учете. Виды бухгалтерских документов

**Классификация бухгалтерских документов**



## 6. Первичный бухгалтерский учет, документация и инвентаризация

---

Документы **бухгалтерского оформления** создаются внутри бухгалтерии для упрощения и ускорения учетных записей. Это различного рода группировочные и накопительные ведомости поступления и расхода материалов, расчеты себестоимости продукции, разработочные таблицы распределения заработной платы, расчеты амортизации основных средств и нематериальных активов, листки-расшифровки произведенных расходов, справки об исправлении ошибок и др.

**Комбинированные** документы объединяют признаки порядительных, оправдательных и частично документов бухгалтерского оформления. Они содержат распоряжение на оформление операций и подтверждают ее выполнение. Эти документы находят широкое распространение, так как объединение признаков ряда документов сокращает их поток, что упрощает работу бухгалтерского аппарата. Большинство кассовых и банковских документов является комбинированным. К ним относятся: приходные и расходные кассовые ордера, платежные требования и поручения, наряды на сдельную работу, лимитно-заборные карты, авансовые отчеты подотчетных лиц и др.

По *способу использования* (степени охвата операций) документы классифицируются на разовые и накопительные.

В **разовых** документах отражаются одна или несколько однородных операций (кассовые ордера, акты, товарные накладные). В **накопительных** документах отражаются однородные хозяйственные операции в течение определенного периода (дня, декады, месяца). К ним относятся месячные лимитно-заборные карты, наряды на сдельную работу. Применение накопительных документов предпочтительно, так как при этом сокращается количество документов и расход бланков.

По *последовательности (времени) составления* различают первичные, сводные, производные и промежуточные документы.

**Первичные** документы (исполнительные, комбинированные) содержат исходную информацию, они составляются в момент совершения операции. **Сводные** составляются позже на основе первичных, например, авансовый отчет об израсходовании суммы, ранее полученной под отчет.

По *количеству позиций (строк) в документе* различают однострочные и многострочные.

В **однострочном** документе содержится только одна позиция (одно наименование материала, продукции), а в **многострочных** — отражается несколько наименований. Первые выгодно

применять при ручной обработке информации, а вторые – при использовании вычислительной техники. Однострочные документы удобнее группировать вручную.

По *месту составления* документы делятся на внутренние и внешние.

**Внутренние** документы составляются в организации (приходные и расходные кассовые ордера, лимитно-заборные карты, наряды на сдельную работу, документы бухгалтерского оформления и др.); **внешние** – поступают извне. Это приемо-сдаточные акты, платежные требования, авизо (извещения), счета-фактуры поставщиков, товарные и товарно-транспортные накладные.

По *форме* документы бывают типовыми (унифицированными) и специализированными. **Типовые** применяются во всех отраслях экономики республики, а **специализированные** – в отдельных отраслях (путевые листы строительных машин, в сельском хозяйстве – карточка учета надоя молока и др.).

Для оформления многочисленных хозяйственных операций, совершаемых в организациях, выписывается большое число документов, обработка которых требует больших затрат труда бухгалтерских работников.

По *способу заполнения* различают документы, оформленные вручную, на пишущих машинках, ПК.

По *воспроизведению* информации документы подразделяются на подлинники (оригиналы), копии и выписки из документов.

**Подлинник** – это оформленный и подписанный соответствующим образом документ в окончательной редакции. **Копия** – это воспроизведение всех реквизитов документа-подлинника, а **выписка** – копия части документа.

По *срокам хранения* различают документы текущего срока хранения (от 1 до 5 лет) и постоянного хранения.

Представленная классификация документов является основой формирования системы первичного учета в организации.

## 6.2. ОРГАНИЗАЦИЯ ДОКУМЕНТООБОРОТА

Основой организации бухгалтерского учета в организации является соответствующая технологическому процессу (харак-

## 6. Первичный бухгалтерский учет, документация и инвентаризация

---

теру хозяйственной деятельности) схема движения документов. Документирование хозяйственных операций заключается в восприятии данных об операции (подсчет, измерение) и занесении полученных данных в документ (заполнение его реквизитов). Создание совокупности первичных документов представляет собой первичный учет.

**Первичный учет** — это комплекс приемов по восприятию исходной информации и регистрации ее в документах, которые являются при этом не только средством оформления всех хозяйственных операций, но одновременно и материальными носителями первичной информации. Сбор исходных первичных данных и заполнение документов — трудоемкий процесс. На первичный учет приходится от 40 до 60 % объема всей учетно-экономической работы. Как уже отмечалось выше, первичный учет может осуществляться ручным и автоматизированным способом. Программы кодирования, идентификации и обработки данных первичных документов на машинных носителях должны храниться в организации в течение срока, установленного для хранения первичных документов, и обладать системой защиты. По требованию участников хозяйственных операций и контролирующих органов организация обязана обеспечить визуальный просмотр машинных документов, а также при необходимости сделать заверенные бумажные копии.

Состояние (т. е. достоверность, своевременность) первичного учета зависит от обеспеченности организации разнообразными техническими средствами подсчета и измерения количественных величин (компьютеры, приборы и устройства, счетчики, весы, мерная тара, линейки и т. д.).

Таким образом, *первичный учет* — это организованная система наблюдения, измерения и регистрации данных о хозяйственных операциях и других фактах хозяйственной деятельности организаций, используемая для принятия управленческих решений.

Для обеспечения рационального ведения учета требуется не только правильное оформление всех хозяйственных операций, но и своевременное представление документов в бухгалтерию организации. Необходима такая система их выписки и обработки, которая способствует максимальному ускорению документооборота.

**Документооборот** – это движение документа от момента его составления через все стадии учетной обработки до передачи на хранение.

С целью рациональной организации бухгалтерского учета в организации должен разрабатываться план-график документооборота, который утверждается ее руководителем и является обязательным для всех работников, связанных с оформлением документов. В плане-графике указываются наименование каждой формы документа, сроки сдачи в бухгалтерию, обработки их в бухгалтерии, записи в учетные регистры и др. Таким образом план-график документооборота предусматривает необходимый порядок движения документов и равномерную нагрузку не только учетного аппарата, но и всех других работников, связанных с первичным учетом.

Правильная организация документооборота имеет большое значение для всей бухгалтерской работы. Преобладающая часть документов в организациях составляется в подразделениях (цехах, участках), и лица, оформляющие документы, иногда не имеют достаточной специальной подготовки. Поэтому важную роль играет инструктаж работников о порядке составления и прохождения документов. План-график документооборота составляет главный бухгалтер, и контроль за его выполнением также возлагается на главного бухгалтера.

### Пример плана-графика документооборота

Наименование документа	Создание документа				
	Количество экземпляров	Ответственный за выпуск	Ответственный за оформление	Ответственный за исполнение	Срок исполнения
Требование	2	Цех	Бухгалтерия	Склад	Ежедневно

Ответственный за проверку	Проверка документа			Обработка документа		Передача в архив	
	Кто представляет	Порядок представления	Срок представления	Кто исполняет	Срок исполнения	Кто исполняет	Срок передачи
Бухгалтерия	1 экз. – цех, 2 экз. – склад	При отчете	Ежедневно	Бухгалтерия	Ежедневно	Бухгалтерия	Ежедневно



## 6. Первичный бухгалтерский учет, документация и инвентаризация

---

Учетная обработка документов в бухгалтерии осуществляется следующим образом. Поступившие в бухгалтерию документы должны быть всесторонне проверены с трех позиций:

1) по форме, т. е. в отношении правильности и полноты заполнения реквизитов. Эта проверка заключается в выяснении бухгалтером подлинности подписей лиц, составивших документ; установлении наличия всех требуемых в форме документа реквизитов; выявлении подчисток и неоговоренных или неправильно сделанных исправлений и т. д.;

2) по существу, что значит выяснить соответствие хозяйственных операций, указанных в документах, действующему законодательству, т. е. их законность и хозяйственную целесообразность. Например, при проверке авансового отчета по командировке надо знать порядок и нормы оплаты суточных, расходов по найму жилья, проезда и т. д.;

3) по точности вычислений, т. е. проверить правильность подсчетов, выведения итогов, вычисления процентов.

Неправильно или неполно составленные документы возвращаются для выяснения, дополнительного оформления или пересоставления. В случае обнаружения подделки каких-либо реквизитов или других злоупотреблений эти документы не возвращаются представившим их работникам, а оставляются в бухгалтерии для выяснения и привлечения виновных к ответственности. Все факты злоупотреблений и нарушений в оформлении документов главный бухгалтер обязан доводить до сведения руководителя организации.

Проверенные и принятые бухгалтерией документы подвергаются обработке, которая состоит из трех этапов: таксировки, группировки, контировки (проставление корреспонденции счетов).

**Таксировка** — это определение денежной оценки хозяйственных операций, зафиксированных в документе. Многие поступившие в бухгалтерию документы имеют только натуральные показатели, поэтому их необходимо перевести в денежный измеритель.

**Группировка** — это объединение документов по однородным признакам и за определенный период. Ее целью является подготовка сводных данных за какой-либо период. Например, кас-

совые документы группируются за каждый день по приходу и расходу, что находит отражение в отчете кассира.

**Конттировка** — это указание в документе взаимосвязи между счетами, она обозначается на самих документах проставлением корреспонденции счетов исходя из содержания хозяйственных операций. После проставления корреспонденции счетов документы используются для записи операций по счетам в учетные регистры.

Внедрение в практику учетной работы организаций персональных компьютеров вносит соответствующие изменения в организацию их документооборота. Компьютерная технология формирования, обработки и передачи учетной информации позволяет обеспечить на каждом этапе документооборота не только текущий и последующий ее контроль, но и предварительный, что очень важно. Документооборот в условиях применения ПК позволяет расширить возможности использования учетной информации и обеспечить их надлежащую сохранность.

После составления бухгалтерской отчетности первичные документы передаются на хранение. Время хранения документов определено специальным перечнем, в котором по конкретным видам документов установлены сроки хранения. Так, годовые бухгалтерские отчеты хранятся постоянно, лицевые счета работников по начислению заработной платы — 75 лет, кассовые и банковские документы, а также наряды, таблицы, акты — 3 года и т. д.

Документы постоянного хранения (годовые балансы и отчеты, Главная книга, лицевые счета рабочих и служащих, паспорта-зданий, сооружений, оборудования) передаются в ведомственные и государственные архивы.

В случаях реорганизации или ликвидации организации государственной формы собственности ее документы переходят к правопреемнику, а если его нет — документы сдаются на государственное хранение. При ликвидации или банкротстве организации негосударственной формы собственности сохран-

## 6. Первичный бухгалтерский учет, документация и инвентаризация

---

ность ее документов должна быть обеспечена органом, зарегистрировавшим ее устав.

Изъятие документов у организации может производиться только на основании постановлений органов дознания и судов. Изъятие оформляется актом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу организации. С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, главный бухгалтер (или другое должностное лицо) может снять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия.

Обеспечение сохранности документов и форм отчетности, а также документооборота возложено на руководителя организации.

### 6.3. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ, ЕЕ РОЛЬ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Одним из важнейших требований, предъявляемых к учету, является требование реальности и точности его показателей. Однако при ведении учетных записей могут возникнуть расхождения между показателями учета и фактическим состоянием имущества и финансовых обязательств. Причинами расхождений и несоответствия учетных данных фактическому наличию имущества и финансовых обязательств могут быть:

- естественные изменения в имуществе (усушка, утреска, распыливание, выветривание и т. д.);
- ошибки, допускаемые при приеме и отпуске имущества (излишки, недостачи, пересортица и т. д.);
- ошибки в учете (арифметические ошибки в подсчетах, описки в документах, неправильные записи и т. д.);
- злоупотребления материально ответственных лиц.

Поэтому необходима сверка фактического наличия имущества с учетными данными, которая производится при помощи инвентаризации.

**Инвентаризация** — это один из элементов метода бухгалтерского учета, обеспечивающий достоверность учетных данных путем сверки и документального подтверждения фактического наличия имущества (активов) и обязательств, выявления от-

### 6.3. Инвентаризация, ее роль в бухгалтерском учете

---

клонений от учетных данных и принятия решений по внесению изменений в данные бухгалтерского учета.

Проведение инвентаризации регулируется законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г. № 57-З и Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 № 180.

Инвентаризация имеет очень важное контрольное значение, ее целью является установление:

- фактического наличия денежных средств и материальных ценностей у всех ответственных за их сохранность лиц;
- наличия неполноценного и ненужного организации имущества, что дает возможность своевременно принять меры к его реализации, оценке и т. п.;
- условий, организации и состояния сохранности денежной наличности, основных средств, продукции и материальных ценностей и т. п.;
- недостатков в постановке первичного и организации бухгалтерского учета имущества предприятия, а также состояния внутреннего контроля за его сохранностью и наличием;
- ошибок и злоупотреблений, имевших место в документах по движению имущества и в учетных регистрах;
- реальности сумм, учтенных по статьям баланса;
- обоснованности подбора материально ответственных лиц и наличия с ними договора о полной материальной ответственности.

Инвентаризацию проводят все организации в соответствии с действующими методическими указаниями. Ее проведение обязательно в следующих случаях:

- при передаче активов государственного унитарного предприятия в аренду, их купле-продаже;
- при смене собственника или реорганизации организации;
- при ликвидации организации;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене руководителя организации или другого материально ответственного лица;

## 6. Первичный бухгалтерский учет, документация и инвентаризация

---

- при установлении фактов хищений, других злоупотреблений имущественного характера, порчи, утраты имущества или по иным причинам (пожар, стихийное бедствие);
- по решению контролирующих, судебных и иных уполномоченных на то органов.

Проведение инвентаризации должно обязательно соответствовать следующим требованиям:

- комиссионность проведения (инвентаризация проводится специально назначенной комиссией);
- внезапность проведения (для проверяемых инвентаризация должна быть неожиданной);
- действительность проведения (все инвентаризируемое имущество подлежит обязательному обмеру, подсчету, взвешиванию и т. д.);
- непрерывность проведения (инвентаризация не должна прерываться). Если ее нельзя закончить в течение одного дня, то в этом случае на время перерывов в работе (обед, ночное время и т. д.) складские помещения опечатываются.

### 6.4. Виды инвентаризации. Порядок проведения и оформления инвентаризации

В теории и практике инвентаризации подразделяются на следующие виды: полная, частичная, сплошная, выборочная, плановая, внеплановая, необходимая, повторная, контрольно-перепроверочная, перманентная.

**Полная инвентаризация** охватывает все имущество, как принадлежащее организации, так и принятое на ответственное хранение, в переработку или с другими целями, а также все права и обязательства организации. Такую инвентаризацию проводят один раз в год перед составлением годового отчета. Ее называют *годовой (обязательной) инвентаризацией*.

**Частичная** – это инвентаризация, охватывающая отдельные виды имущества организации: основные средства, продукцию, материалы, денежные средства и т. п.

#### 6.4. Виды инвентаризации. Порядок проведения и оформления инвентаризации

---

**Сплошная** инвентаризация охватывает проверку всего без исключения наличного имущества, предъявленного конкретным материально ответственным лицом.

**Выборочная** — это инвентаризация, при которой проверяют только некоторые (на выборку) ценности у конкретного материально ответственного лица.

**Плановая** — это инвентаризация, проводимая в соответствии с планом работы бухгалтерии организации.

**Внеплановая** — это инвентаризация, которую проводят внезапно, без предварительного плана, по инициативе администрации организации, по сигналам работников (или граждан) о злоупотреблении материально ответственного лица и т. п.

**Необходимая** инвентаризация проводится при смене материально ответственных лиц, после стихийных бедствий, кражи, при переоценке материальных ценностей.

**Повторная** инвентаризация проводится в случае, когда возникли сомнения не только в качестве проведенной инвентаризации, но и в том, что материально ответственное лицо заранее знало срок начала инвентаризации и подготовилось к ней.

**Контрольно-перепроверочная** инвентаризация проводится в период инвентаризации или сразу же после ее окончания. Она охватывает не менее 10 % проверенных ценностей. В случае выявления расхождений руководитель организации требует письменные объяснения от лиц, проводивших ранее инвентаризацию, и от материально ответственного лица. При выявлении фактов приписок, пропусков ценностей или же других злоупотреблений руководитель распускает прежнюю комиссию и ставит вопрос о привлечении виновных к ответственности. Немедленно назначается новая инвентаризационная комиссия для проведения повторной инвентаризации.

**Перманентная** (непрерывная) инвентаризация проводится в соответствии с внутренним планом работы бухгалтерии в течение календарного года по отдельным видам имущества, на различные даты.

Порядок инвентаризации определяется организацией в ее учетной политике.

Количество инвентаризаций в году, а также конкретные даты их проведения устанавливаются в календарном плане инвентаризационной работы, ежегодно составляемом главным

## 6. Первичный бухгалтерский учет, документация и инвентаризация

---

бухгалтером и утверждаемом руководителем организации. Эти сведения не подлежат разглашению.

В организациях создаются постоянно действующие инвентаризационные комиссии в составе:

- руководителя организации (его заместителя);
- главного бухгалтера;
- руководителей подразделений;
- главных специалистов;
- представителей службы внутреннего аудита, независимых аудиторских организаций.

При большом объеме работ проведение инвентаризаций возлагается, как правило, на рабочие инвентаризационные комиссии, которые выполняют возложенные обязанности под руководством постоянно действующих комиссий.

Условно инвентаризацию можно разделить на три этапа: подготовительный, основной (рабочий), заключительный.

Инвентаризация проводится в присутствии материально ответственного лица в следующем порядке:

1. Перед началом инвентаризации членам рабочих комиссий вручается приказ о проведении инвентаризации, а председателям комиссий — контрольный пломбир (печать). В приказе установлены сроки начала и окончания инвентаризации. Инвентаризационные комиссии должны работать в полном составе.

2. Комиссия составляет оперативный план проведения инвентаризации. Для этого она предварительно решает, какие виды имущества необходимо проверить в натуре, у каких материально ответственных лиц, кого из специалистов организации необходимо привлечь к проведению инвентаризации.

3. Председатель комиссии проводит инструктаж с лицами, привлеченными для проведения инвентаризации, по вопросам порядка и техники ее проведения, оформления результатов, сроков начала и окончания.

4. На местах инвентаризации члены комиссии предлагают материально ответственным лицам разнести в книги (карточки) складского учета все приходные и расходные документы и составить отчет с выведением остатков на момент инвентаризации. На отчете и приложенных к нему документах председатель

#### 6.4. Виды инвентаризации. Порядок проведения и оформления инвентаризации

---

комиссии делает надпись «До инвентаризации» и ставит свою подпись и дату.

5. Комиссия проверяет состояние измерительных приборов, берет у материально ответственного лица расписку о том, что им предъявлены все документы по операциям с инвентаризируемыми ценностями. В расписке обязательно указывается, что к началу инвентаризации все приходные и расходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все поступившие ценности оприходованы, а выбывшие – списаны в расход.

6. Основной этап инвентаризации заключается в фактическом снятии остатков. Члены комиссии закрывают и опечатывают все места хранения ценностей, подлежащих инвентаризации. Затем приступают к проверке их путем взвешивания, измерения, пересчета и т. п. Выявление, подсчет и описание имущества в натуре называется **снятием остатков**. Если проверяемые ценности находятся на различных складах, то все складские помещения, за исключением того, где в данный момент производится инвентаризация, запираются, опечатываются или пломбируются. Члены комиссии несут ответственность за правильный подсчет остатков имущества.

7. Результаты снятия натуральных остатков обобщают в инвентаризационных описях, составляемых не менее чем в двух экземплярах. Ошибки и неправильные записи в них исправляют путем зачеркивания неправильного и написания правильного текста (цифры). Исправления удостоверяются подписями всех участников инвентаризации и материально ответственных лиц.

8. Каждая страница описи нумеруется. В конце страницы цифрами и прописью выводится общий итог натуральных единиц, записанных по странице, независимо от единиц измерения ценностей. После окончания записей прописью указывается количество заполненных строк, т. е. число порядковых номеров внесенных наименований товарно-материальных ценностей. Описи подписываются всеми участниками инвентаризации, в том числе материально ответственными лицами. К инвентаризационным описям прилагаются акты обмеров и расчеты.



## 6. Первичный бухгалтерский учет, документация и инвентаризация

---

В инвентаризационных описях не допускается оставлять незаполненные строки. В последних листах описей незаполненные строки прочеркиваются. На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи. В конце описи материально ответственное лицо дает расписку в том, что предъявлены для проверки все ценности, что инвентаризация проведена в его присутствии правильно, претензий к инвентаризационной комиссии у него нет и перечисленное в описи имущество принято на ответственное хранение.

9. Правильно оформленные данные инвентаризации передаются в бухгалтерию организации для выведения окончательных результатов.

### 6.5. ВЫЯВЛЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ И ИХ ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ

По поступившим инвентаризационным описям в бухгалтерии составляются сличительные ведомости, в которые записывают только те ценности, по которым выявлены расхождения. Сличительные ведомости должны быть подписаны членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

О всех выявленных расхождениях материально ответственные лица дают инвентаризационной комиссии подробные письменные объяснения (срок 2–3 дня). На основании этих объяснений комиссия определяет порядок и способы регулирования обнаруженных расхождений.

Решение инвентаризационной комиссии фиксируют в протоколе, где приводят подробные сведения о причинах и виновниках недостатков и потерь и указывают меры взыскания по отношению к виновным лицам. Протокол заседания инвентаризационной комиссии утверждает руководитель организации, который выносит окончательное решение.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете.

#### 6.5. Выявление результатов инвентаризации и их отражение в учете

---

На основании документов инвентаризационной комиссии, утвержденных руководством организации, выявленные инвентаризацией расхождения против данных бухгалтерского учета (излишки, недостача) регулируются в следующем порядке:

- излишки активов отражаются по дебету счетов, которые предназначены для их учета, и по кредиту счета «Доходы и расходы по текущей деятельности» как прочие доходы;
- биологические потери имущества (продукции, товаров) в результате хранения в пределах норм естественной убыли учитывают по направлениям его использования, т. е. в издержках производства или обращения;
- недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли взыскивается с виновных лиц или возмещается за счет других источников.

Невозмещенные недостачи списываются в дебет счетов «Доходы и расходы по текущей деятельности» и «Прочие доходы и расходы» в соответствии с Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50. При этом для списания недостач и порчи сверх норм естественной убыли необходимо иметь решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, или отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, или документ о факте порчи ценностей, полученный от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций.

Возмещение причиненного ущерба производится виновными лицами не по тем ценам, по которым они учитываются в текущем учете, а по действующим продажным ценам. Поэтому сумма, подлежащая взысканию с виновных лиц, всегда будет больше той, по которой имущество отражено в учете.

Следует отметить, что взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, по товарно-материальным ценностям одного и того же наименования в равных количе-

## 6. Первичный бухгалтерский учет, документация и инвентаризация

---

ствах. Выявленные недостатки и потери от порчи ценностей учитываются на счете «Недостачи и потери от порчи имущества».

?

### **Контрольные вопросы**

---

1. В чем состоит сущность и назначение бухгалтерских документов?
2. Назовите обязательные реквизиты документа.
3. Назовите признаки классификации первичных документов.
4. Как делятся по назначению бухгалтерские документы?
5. Приведите примеры документов бухгалтерского оформления. Для чего они создаются?
6. Укажите порядок и сроки хранения бухгалтерских документов.
7. Назовите особенности документов с определенной степенью защиты. Каков порядок их учета?
8. Что такое документооборот и как обеспечивается его рациональная организация?
9. В чем сущность инвентаризации и каковы ее цели?
10. Назовите виды инвентаризаций, их особенности.
11. Опишите этапы и порядок проведения инвентаризации.
12. В каких случаях проведение инвентаризации обязательно?
13. Каков порядок оформления результатов инвентаризации?
14. Как отражаются результаты инвентаризации на счетах бухгалтерского учета?

## 7. РЕГИСТРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И УЧЕТНЫЕ ЗАПИСИ

---

### 7.1. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ, ИХ СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ, ВИДЫ И ФОРМЫ

Хозяйственные операции после их совершения должны быть отражены в бухгалтерском учете. Чтобы получить необходимые сведения о хозяйственной деятельности следует все данные, содержащиеся в первичных документах, сгруппировать в соответствии с их экономическим содержанием по счетам. Такая запись по счетам осуществляется в учетных регистрах.

Отражение хозяйственных операций в учетных регистрах является вторым этапом учетных работ.

**Учетные регистры** – это документ в виде специальных таблиц (бланков) для отражения в них хозяйственных операций, зафиксированных в первичных учетных документах. Они предназначены для систематизации и накопления информации принятых к учету первичных учетных документов в денежном и (или) количественном выражении. Таблицы могут быть представлены в виде книг, ведомостей (листов), карточек, машинограмм.

Регистры предназначены для накапливания, группировки и систематизации по счетам однородных хозяйственных операций, содержащихся в первичных учетных документах, служат целям контроля, управления и анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций и используются для составления установленных форм отчетности. Поэтому они должны содержать название; наименование организации; период (начало и окончание) регистрации хозяйственных операций, их группировку (хронологическую, систематическую) и их оценку в натуральных и стоимостных показателях (или стоимостных), должности, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за их ведение.

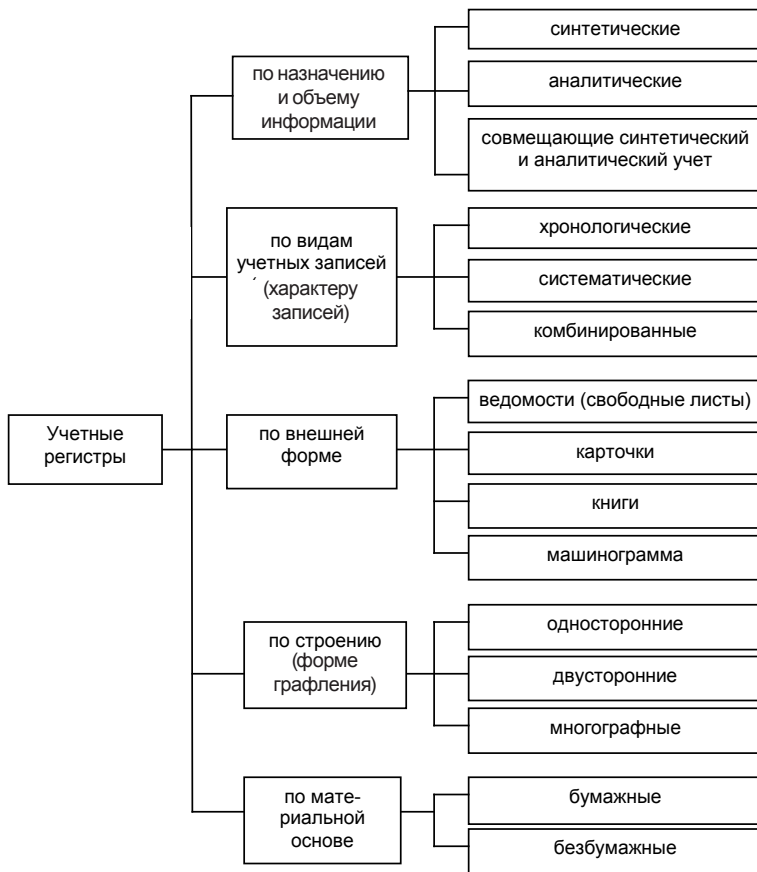
Все многообразие учетных регистров классифицируется по следующим признакам:

- по назначению и объему информации (объему содержания);
- видам учетных записей;

## 7. Регистры бухгалтерского учета и учетные записи

- внешней форме;
- строению (форме графления);
- материальной основе.

### Классификация учетных регистров



*По назначению и объему содержащейся информации* учетные регистры подразделяются на синтетические, аналитические, совмещающие синтетический и аналитический учет.

**Регистры синтетического учета** предназначены для записи хозяйственных операций по синтетическим счетам. Записи в

## 7.1. Учетные регистры, их сущность и значение, виды и формы

---

этих регистрах ведутся без пояснительного текста, в обобщенном виде и только в денежном выражении. К ним относятся главная книга, журналы-ордера, оборотные ведомости по синтетическим счетам, машинограммы по синтетическим счетам и др.

**Регистры аналитического учета** предназначены и используются для отражения однородных операций по отдельным аналитическим счетам. Каждая операция записывается достаточно полно не только в денежном, но и в натуральном выражении. К аналитическим регистрам относятся карточки учета основных средств, материалов, сальдовые ведомости, производственные отчеты, кассовая книга, машинограммы аналитического учета и др.

**Регистры, совмещающие синтетический и аналитический учет**, повышают достоверность и наглядность учета. В этих регистрах отдельные строчки предназначены для аналитического учета, а итоговые данные всех записей являются показателями синтетического учета. Это журнал-ордер № 6 по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», журнал-ордер № 7 по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

*По видам учетных записей* регистры подразделяются на хронологические, систематические, комбинированные.

**Хронологические регистры** используются для записей операций в хронологическом порядке, т. е. в порядке их совершения (чаще всего в порядке поступления документов в бухгалтерию) без группировки их по счетам. Они имеют контрольное значение для проверки полноты отражаемых операций, выявления общего оборота за месяц и сохранности документов. К ним относятся кассовая книга, реестр товарно-транспортных накладных, журнал регистрации платежных поручений, приходно-расходная книга по учету бланков строгой отчетности и др.

**В систематических регистрах** однородные хозяйственные операции систематизируются по счетам синтетического и аналитического учета. Отражение хозяйственных операций в системе счетов бухгалтерского учета называется систематическими записями. Примером является Главная книга, в которой регистрируются обороты по всем синтетическим счетам с указанием корреспондирующих счетов. Главная книга есть совокупность бухгалтерских счетов, используемых в организации в течение отчетного периода. К этим регистрам относятся также

## 7. Регистры бухгалтерского учета и учетные записи

---

книги, карточки, машинограммы или ведомости синтетического и аналитического учета, инвентаризационные описи и др.

**Комбинированные регистры** совмещают в себе хронологическую и систематическую запись. Это дает возможность получать данные синтетического и аналитического учета в один рабочий прием, что значительно сокращает объем работы. Примерами комбинированных регистров являются журнал-ордер № 1, ведомость № 1 к счету 50 «Касса», книга учета хозяйственных операций.

Существует *правило Мендеса*, в соответствии с которым итог оборотов по журналу (дебет и кредит хронологических регистров) будет равным итогу дебетовых и кредитовых оборотов, отраженных в систематических регистрах (Главной книге). Например, сумма прихода и расхода в отчете кассира (кассовой книге) равна сумме по дебету счета 50 «Касса» (ведомость № 1) и по кредиту счета 50 «Касса» (журнал-ордер № 1).

*По внешней форме* учетные регистры классифицируются на свободные листы, карточки, книги, машинограммы.

**Свободные листы** (ведомости) представляют собой отдельные листы или несколько скрепленных листов. Это журналы-ордера или ведомости. Они открываются на месяц. Некоторые из них имеют вкладыши. Хранятся в папках.

**Карточки** — это тоже свободные листы, но не скрепленные между собой. Они изготавливаются из бумаги или тонкого картона и хранятся в ящиках в определенной системе. Совокупность однородных по назначению карточек называется *картотекой*. Построение картотеки определяется спецификой учитываемых объектов. Карточки по учету материалов группируются по видам материалов, а внутри групп — по наименованиям, сортам, маркам. В картотеке по учету основных средств выделяются структурные подразделения организации, внутри которых карточки группируются по видам основных средств (здания, сооружения, машины и оборудования и т. д.). Для обеспечения сохранности карточек их регистрируют в специальном реестре (описи). Номер порядковой записи в реестре (описи) одновременно является и номером карточки.

**Бухгалтерские книги** используются для регистрации хозяйственных операций как по синтетическим, так и по аналитическим счетам. В бухгалтерских книгах все листы прошнуро-

## 7.1. Учетные регистры, их сущность и значение, виды и формы

ваны, пронумерованы, скреплены печатью и подписью. Среди бухгалтерских книг наиболее значима Главная книга. В ней должно быть оглавление размещенных в ней счетов. Книга оформляется в начале года и ведется до его окончания.

**Машинограмма** – учетный регистр, получаемый при обработке документов на ПК. Формы их разнообразны и зависят от назначения и содержания учитываемых в них объектов.

**По строению** (по форме графления) регистры подразделяются на односторонние, двусторонние, многографные.

**Односторонние** регистры применяются для аналитического учета материалов, денежных средств и расчетов. Примером таких регистров являются кассовая книга, карточки складского учета материалов, контокоррентные карточки (карточки по учету расчетов) и др. **Контокоррентный счет** – это счет, открываемый для учета расчетов. Отсюда и название регистра – контокоррентная карточка. Контокоррентные карточки могут применяться для учета расчетов с подотчетными лицами, дебиторами и кредиторами, финансовыми органами, с банками по ссуде и т. д.

В односторонних регистрах обособлены только графы, предназначенные для записи по дебету и кредиту счета, а остальные реквизиты (дата, номер записи, текст операции) – общие для дебетовых и кредитовых оборотов (чего нет в двусторонних регистрах). Односторонним регистр называется потому, что графа прихода (дебет) и графа расхода (кредит) расположены на одной стороне.

### Форма одностороннего регистра (контокоррентная карточка)

Запись		Содержание операции	Дебет	Кредит
дата	номер			

**Двусторонние регистры** состоят из двух частей: левая сторона развернутого листа предназначена для дебетовых, а правая – для кредитовых записей. Например, оборотная ведомость по материальным счетам и др.

**Многографные регистры** применяются для детализации дебетовых или кредитовых оборотов. В них отводится много граф для дебетовых оборотов и одна – для кредитовых или



## 7. Регистры бухгалтерского учета и учетные записи

---

наоборот (много граф для кредитовых и одна для дебетовых), что обеспечивает расчленение общей суммы оборотов на однородные слагаемые. Примерами являются Главная книга, журналы-ордера.

В зависимости от материальной основы различают *бумажные* и *безбумажные регистры*. К безбумажным регистрам относятся видеogramмы на экранах (дисплеях) компьютеров, сформированные в оперативной памяти или на магнитных носителях. При необходимости такие регистры распечатываются на бумаге.

### 7.2. Учетные записи, их классификация

Важным этапом в формировании достоверной учетной информации является техника учетной регистрации хозяйственных операций. Отражение хозяйственных операций в учетных регистрах должно осуществляться в определенном порядке на основании оформленных и обработанных документов.

Запись хозяйственных операций в регистры называется *разноской операций*. Разноска производится на основании представленной корреспонденции счетов на документах (контрировка (разметка) документов).

О разноске операций в учетные регистры обязательно делается отметка в документах в виде знака «V». Это делается в целях исключения повторной регистрации документов в учетных регистрах.

Теория и практика бухгалтерского учета выработала определенные способы ведения учетных записей, которые можно классифицировать по следующим признакам:

- по характеру записи;
- характеру систематизации;
- форме изображения;
- числу экземпляров;
- способу заполнения.

По характеру записи делятся на униграфические и диграфические.

*Униграфическая запись* является лишь односторонней записью, т. е. хозяйственная операция отражается только по дебету или только по кредиту счета (одинарная запись). Униграфиче-

ские записи используются для ведения учета на забалансовых счетах, на которых отражается временно находящееся в организации имущество и не принадлежащее ей.

**Диграфическая запись** характеризуется тем, что каждая хозяйственная операция отражается по дебету одних и кредиту других счетов (двойная запись). В учетной практике диграфические записи в зависимости от взаимосвязи корреспондирующих счетов подразделяются на простые, сложные, сторнировочные и обратные записи.

**Простые учетные записи** характеризуются тем, что по дебету одного счета и кредиту другого счета отражается хозяйственная операция в одинаковой сумме (см. тему 4.3).

В **сложной учетной записи** дебет одного счета может корреспондировать с кредитами нескольких счетов или, наоборот, кредит одного счета — с дебетами нескольких счетов. При этом сумма записей по дебету и кредиту разных счетов должна быть равна.

**Сторнировочные записи** являются исправительными записями, производимыми методом «красное сторно». Они предполагают вычитание отраженных на счетах сумм путем воспроизведения данных сумм красными чернилами или очерчиванием их рамкой, после чего делается запись правильной суммы по корреспондирующим счетам. Сторнировочные записи применяются для корректировки неправильно указанной корреспонденции счетов и для уменьшения отраженных в учетных регистрах завышенных сумм хозяйственных операций. Сторнировочные записи широко используются в учетной практике в отличие от обратных записей.

**Обратные записи** применяются для исправления неверно указанной корреспонденции счетов путем перемены мест дебета и кредита. Например, начисленная амортизация по основным средствам была ошибочно отражена по дебету счета «Основное производство» и кредиту счета «Амортизация основных средств» на сумму 2500 р. Используя обратную запись, можно исправить допущенную ошибку. Исправление будет зафиксировано по дебету счета «Амортизация основных средств» и кредиту счета «Основное производство» на сумму 2500 р. Однако на практике такие записи не находят широкого применения, так как завышают обороты по счетам.



Изображение счетной записи на счетах в виде матрицы позволяет выполнить ее одновременно в дебет и кредит корреспондирующих счетов. Матрица будет иметь следующий вид.

Кредитуемые счета	Дебетуемые счета
51	50
2200	2200

По числу экземпляров записи в учетные регистры могут быть простые (одноразовые), копировальные (многократные).

В зависимости от количества оттисков, получаемых при одновременной записи, они делятся на простые и копировальные.

**Простые (одноразовые) записи** дают один оттиск, они получаются только в одном учетном регистре. Такие записи ведутся в Главной книге, в карточках аналитического учета и др.

**Копировальные записи** дают одновременно оттиск в двух и больше учетных регистрах. Записи эти делаются при помощи копировальной бумаги. Эти записи широко используются при выписке учетных документов. Копирование исключает возможность ошибок, экономит время, повышает производительность. Например, под копировальную бумагу ведется кассовая книга. В ней второй экземпляр является отрывным и служит отчетом кассира. В настоящее время стали широко использоваться документы, выполненные на самокопирующей бумаге. Это упрощает процесс копирования.

Использование в учетном процессе возможностей факсимильной техники и модемной связи позволяет значительно ускорить копирование документов и осуществлять их передачу на расстоянии. Это очень важно при выписке счетов к оплате.

В зависимости от *способа заполнения* различают записи ручные и машинные.

**Ручные записи** производятся от руки, разборчиво, четко, без подчисток и помарок, чернилами. Не разрешаются приписки между строками и в пробелах между записями, пропуски строк.

**Машинные записи** в учетные регистры производят при помощи пишущих устройств, компьютеров. Это дает значитель-

## 7. Регистры бухгалтерского учета и учетные записи

ную экономию труда, ускоряет учетную регистрацию, улучшает ее качество.

В учетной практике широко используются шахматный и линейно-позиционный способы записи.

**Шахматная запись** характерна тем, что хозяйственные операции записываются один раз и отражаются одновременно по дебету и кредиту соответствующего счета. Эта запись дает возможность видеть корреспонденцию счетов, что очень важно для контроля и сокращения объема работы.

Примером шахматной записи является журнал-ордер № 10 к счету 20 «Основное производство».

### Шахматная запись к счету 20 «Основное производство»

Дебет счетов	Кредит счетов			
	10 «Материалы»	71 «Расчет с подотчетными лицами»	и т. д.	Итого
Счет 20 «Основное производство»	80	5		85
Счет 25 «Общепроизводственные затраты» и т. д.	5	1		6
<b>Итого</b>	<b>85</b>	<b>6</b>		<b>91</b>

**Линейно-позиционная запись** характеризуется тем, что дебетовые и кредитовые обороты отражаются в одну линию, что обеспечивает наблюдение за своевременным истребованием дебиторской и погашением кредиторской задолженности. Примером является журнал-ордер № 7 по расчетам с подотчетными лицами.

К ведению учетных регистров предъявляются требования документальности, своевременности, краткости, ясности. Записи в учетные регистры должны производиться только на основе проверенных документов, а бухгалтерские отчеты и балансы должны составляться на основе достоверных записей в учетных регистрах, подтвержденных оправдательными документами. До составления баланса должна быть обязательно проведена сверка записей в аналитических счетах с записями в синтетических счетах (по счетам Главной книги) на первое число месяца.

Записи хозяйственных операций в регистры синтетического и аналитического учета производятся в определенной после-

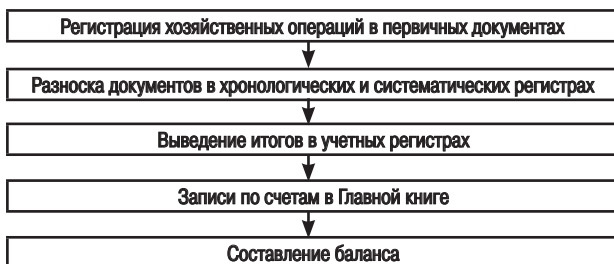
### 7.3. Ошибки в учетных записях. Способы их выявления и исправления

довательности. Иногда операции отражают сначала в регистрах синтетического, а затем – аналитического учета. Нередко применяется другой порядок.

По истечении отчетного периода (месяца, квартала, года) учетные регистры закрываются (закрываются) путем подведения итогов по каждому счету и выведения остатков. В следующем отчетном периоде учетные регистры открываются в соответствии с данными остатков, выведенными в регистрах за истекший период, т. е. информационную основу нового отчетного периода составляют данные регистров предшествующего периода.

Таким образом, процедура бухгалтерского учета в организации представляет собой последовательность действий учетных работников по отражению информации в процессе наблюдения, регистрации, накопления и обработки данных для того, чтобы сформировать отчетность о результатах деятельности. Последовательность выполнения учетных работ показана на схеме.

#### Последовательность выполнения учетных работ



### 7.3. ОШИБКИ В УЧЕТНЫХ ЗАПИСЯХ. СПОСОБЫ ИХ ВЫЯВЛЕНИЯ И ИСПРАВЛЕНИЯ

При записи хозяйственных операций в учетные регистры могут быть допущены ошибки: описки в цифрах, неправильный подсчет итогов, неверно составленная бухгалтерская запись (проводка) и т. д. Для сверки правильности записей в учетных

## 7. Регистры бухгалтерского учета и учетные записи

---

регистрах используются различные приемы и способы. Так, проверить полноту и правильность записей по каждому синтетическому счету можно подсчетом итогов соответствующих документов и сверкой их с оборотами по счету. Это есть **сплошная последовательная сверка** записей с первоисточниками.

Правильность записей по счетам аналитического учета проверяется по взаимосвязи между счетами синтетического и аналитического учета. При этом совпадение оборотов и сальдо аналитического счета с оборотом и сальдо синтетического счета подтверждает правильность учетных записей. Такой прием нахождения ошибок называется **логической сверкой**.

Для исправления допущенных ошибок в записях по счетам применяются следующие способы:

- корректурный;
- дополнительная запись;
- «красное сторно».

Применение того или иного способа зависит от характера ошибки и времени ее обнаружения.

**Корректурный способ** применяется тогда, когда ошибка обнаружена до выведения итога в регистре и подсчета оборота за данный месяц. В этом случае ошибочная запись зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было ее прочитать, а правильная сумма надписывается сверху. Исправление оговаривается и заверяется подписью лица, внесшего исправление.

**Способ дополнительной записи** применяется тогда, когда корреспонденция счетов указана правильно, но запись сделана на меньшую сумму, чем следовало. Для исправления ошибки делается дополнительная запись той же корреспонденцией счетов.

**Способом «красное сторно»** пользуются для исправления ошибок, допущенных в корреспонденции счетов. При этом способе неправильная запись повторяется красными чернилами. Вместо красных чернил можно применять обычные чернила, но в этом случае исключаемая сумма берется в рамку. При подсчете оборотов по счетам запись отрицательными числами вычитается и таким образом ошибка исправляется. Способ «красное сторно» используется и в тех случаях, когда корреспонденция счетов указана правильно, но сумма завышена.

Например, сделана запись:

Д-тсч. «Материалы»

К-тсч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Сумма 12 000 р.

Впоследствии оказалось, что запись была завышена на 2000 р. В этом случае следует отсторнировать только 2000 р., излишне записанную по счетам сумму ( $12\ 000 - 2000 = 10\ 000$ ). Запись производится на тех же счетах способом «красное сторно»:

Д-тсч. «Материалы»

К-тсч. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Сумма 2000 р.

На практике иногда учетные работники вместо сторнировочных записей используют *обратные записи*, при которых неправильно указанные в корреспонденции счета меняются местами. Этим самым производится корректировка оборотов. Обратные записи приводят к завышению реальных оборотов, поэтому они не рекомендуются к использованию в учетной работе.

После подсчета итогов в регистре, но до внесения их в Главную книгу, исправление производится в предусмотренных для этого после итогов свободных строках или графах с указанием даты внесения исправления и подтверждением подписью лица, внесшего исправление.

После перенесения итогов в Главную книгу никакие исправления в учетных регистрах не допускаются. Необходимое исправление оформляется специально составляемой бухгалтерской справкой. Данные такой справки заносятся в Главную книгу обособленно.

## 7.4. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Бухгалтерский учет хозяйственных операций в организациях требует разнообразных учетных регистров. Для учетной регистрации используются в разных сочетаниях книги, карточки, ведомости, записи в которых могут производиться в различной последовательности. В зависимости от способов учетной регистрации применяются как ручные записи, так и



## 7. Регистры бухгалтерского учета и учетные записи

---

записи при помощи технических устройств. Возможность различного сочетания технических средств для учетной регистрации приводит к образованию разных форм бухгалтерского учета.

Под **формой бухгалтерского учета** понимается порядок осуществления и обобщения записей на счетах бухгалтерского учета и совокупность взаимосвязанных учетных регистров, а также последовательность и способы ведения учетных записей в них.

Признаками, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой, являются: количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид, сочетание и взаимосвязь регистров синтетического и аналитического учета, последовательность и способы ведения записей в учетные регистры, степень использования средств вычислительной техники, связь учетных показателей регистров с отчетностью.

Развитие и рационализация бухгалтерского учета характеризуются совершенствованием применяемых форм учета. Необходимость перехода от одной формы бухгалтерского учета к другим, более совершенным, обуславливается развитием организации. Чем сложнее и разнообразнее выполняемые организацией операции, тем совершеннее должна быть форма бухгалтерского учета.

В настоящее время организации применяют упрощенную, мемориально-ордерную, журнально-ордерную и автоматизированную формы бухгалтерского учета.

**Упрощенная форма бухгалтерского учета** применяется в организациях, где совершается небольшое количество хозяйственных операций, независимо от сферы деятельности. Основным регистром данной формы бухгалтерского учета является *книга учета хозяйственных операций*, в которой каждая отдельная хозяйственная операция отражается одной строкой. Причем сумма по отдельной хозяйственной операции отражается в качестве контрольной в графе «Сумма» и равна сумме, записанной в этой же строке по дебету одного счета и кредиту другого в соответствии с установленной корреспонденцией. Книга учета хозяйственных операций совмещает аналитический и синтетический учет, а также хронологическую и систематическую записи хозяйственных операций.

### Книга учета хозяйственных операций за апрель 20\_\_ г.

(наименование организации)

Номер п/п	Документ		Содержание операций	Сумма	01		02		41		44		45		50		51		60		90		и Т. Д.
	дата	номер			д-т	к-т	д-т	к-т	д-т	к-т	д-т	к-т	д-т	к-т	д-т	к-т	д-т	к-т	д-т	к-т	д-т	к-т	
			Сальдо на 01.04.20 г.		30									7		3		15					
1	05.04	006318	Поступили от постав- щика	8					8											8			
			и т. д.																				
			Обороты за апрель 20 г.																				
			Сальдо на 01.05.20 г.																				

## 7. Регистры бухгалтерского учета и учетные записи

В тех случаях, когда упрощенная форма учета применяется в организациях производственной сферы деятельности, наряду с книгой учета хозяйственных операций рекомендуется использовать следующие формы ведомостей:

- ведомость учета основных средств, начисленного износа – ф. В-1;
- ведомость учета производственных запасов и готовой продукции – ф. В-2;
- ведомость учета затрат на производство – ф. В-3;
- ведомость учета денежных средств и фондов – ф. В-4;
- ведомость учета расчетов и прочих операций – ф. В-5;
- ведомость учета реализации – ф. В-6;
- ведомость учета расчетов с поставщиками – ф. В-7;
- ведомость учета заработной платы – ф. В-8;
- ведомость «шахматная» – ф. В-9.

Итоговые данные по счетам в книге учета хозяйственных операций являются основанием для составления оборотного баланса (оборотной ведомости по счетам).

Сущность **мемориально-ордерной формы учета** состоит в том, что на основе документов, сгруппированных в накопительных ведомостях, составляются мемориальные ордера, в которых указывается корреспонденция счетов. К мемориальному ордеру прилагаются все документы, на основании которых он составляется.

Для сокращения учетной работы целесообразно применять накопительные ведомости. Когда же число однородных документов незначительно, составление группировочной или накопительной ведомости нецелесообразно. В этом случае мемориальный ордер составляется на каждый отдельный документ.

**Мемориальный ордер № \_\_\_\_\_**  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Содержание записей (документ, дата)	Корреспондирующие счета		Сумма
	дебет	кредит	
<b>Всего</b>			

Накопительные ведомости могут составляться как по дебетовому, так и кредитовому признаку. Например, составляется накопительная ведомость приходных кассовых ордеров на поступившие в течение месяца денежные суммы в кассу организации или накопительная ведомость на расходные операции по расчетному счету и т. п. В конце месяца путем суммирования записей в этих ведомостях определяется общая сумма выданных или поступивших денежных средств.

Применение накопительных ведомостей позволяет значительно сократить количество записей в учетных регистрах. При введении таких ведомостей все кассовые операции за месяц отражаются в учете двумя записями (одна по приходу, другая по расходу). При оформлении мемориальными ордерами каждой кассовой операции потребовалось бы составить столько ордеров (следовательно, сделать столько же записей в учетных регистрах), сколько было кассовых документов.

Мемориальные ордера после их составления записываются в регистрационный журнал. При этом на мемориальных ордерах проставляются порядковые номера, под которыми они зарегистрированы в регистрационном журнале. Нумерация ордеров ежемесячно начинается с № 1 и за ними закрепляются постоянные номера.

**Регистрационный журнал**  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Порядковые номера мемориальных ордеров	Даты ордеров	Суммы по мемориальным ордерам
<b>Итого</b>		

Регистрационный журнал предназначен для контроля сохранности мемориальных ордеров путем их порядковой нумерации и для определения общей суммы всех операций за отчетный месяц. Сверка этой суммы с суммой «Итого оборотов» в оборотной ведомости по синтетическим счетам за месяц позволяет убедиться в правильности записей.

7. Регистры бухгалтерского учета и учетные записи

После регистрации бухгалтерских записей в регистрационном журнале производится запись мемориальных ордеров в Главной книге. Для каждого синтетического счета в ней отводится отдельный развернутый лист, в левой стороне которого отражается запись по дебету счета, в правой — по кредиту с указанием в колонках сумм по соответствующим корреспондирующим счетам. Каждый мемориальный ордер отражается в Главной книге дважды: по дебету и кредиту соответствующих счетов.

**Главная книга**

**Счет** \_\_\_\_\_

**Дебет**

**Кредит**

Дата	Номер мемориального ордера	С кредита счетов		Итого по дебету	Дата	Номер мемориального ордера	В дебет счетов		Итого по кредиту
Остаток на 01.01.20__ г.									
Остаток на 01.02.20__ г.									

Итоги дебетовых и кредитовых оборотов переносят из Главной книги в оборотную ведомость синтетических счетов, используемую в дальнейшем для составления баланса на первое число.

Аналитический учет при этой форме учета может быть организован как на карточках, так и в специальных книгах (книга учета расчетов по оплате труда, книга учета расчетов с организациями и др.).

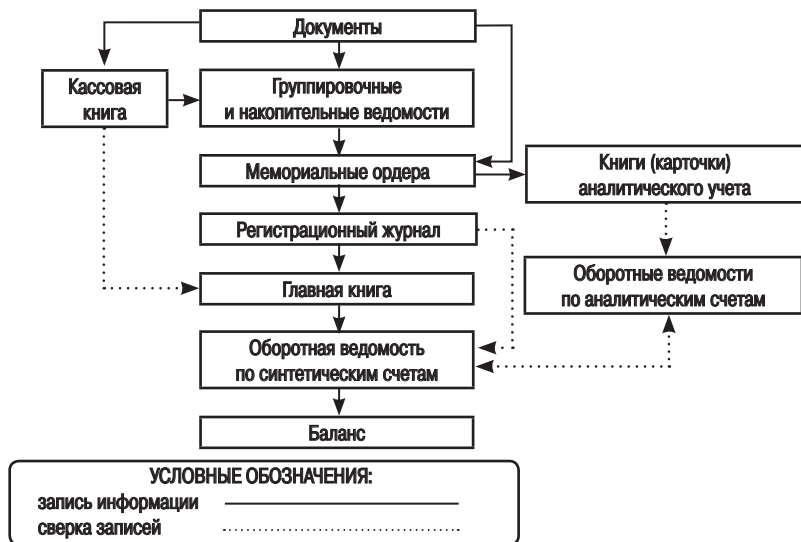
После записи хозяйственных операций в аналитические счета на мемориальных ордерах и приложенных к ним документах отмечается номер карточки или страницы книги аналитического учета, в которую записана оформленная ими операция.

В конце отчетного месяца на основании записей в карточках или книгах составляются оборотные ведомости по счетам аналитического учета. Записи в Главной книге служат основанием для составления оборотной ведомости по счетам синтетического учета. После взаимной сверки оборотных ведомостей

аналитического учета с оборотной ведомостью по счетам синтетического учета (последняя должна быть предварительно сверена с итогом регистрационного журнала) составляется баланс.

Последовательность работы с использованием мемориально-ордерной формы учета наглядно показывает приведенная ниже схема.

### Мемориально-ордерная форма учета



Как видим, в этой форме используются мемориальные ордера, регистрационный журнал, карточки (книги) аналитического учета и Главная книга. Следовательно, характерными особенностями этой формы бухгалтерского учета являются:

- оформление бухгалтерских записей мемориальными ордерами;
- разделение синтетического учета на хронологический (регистрационный журнал) и систематический (Главная книга);
- ведение аналитического учета в основном в книгах и карточках;
- особое построение Главной книги, раскрывающее корреспонденцию счетов, что повышает возможность анализа и контроля правильности записей.

7. Регистры бухгалтерского учета и учетные записи

Недостатком этой формы является то, что необходимо составлять большое количество мемориальных ордеров, неоднократно записывать одни и те же показатели в различные учетные регистры.

**Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета** основана на принципе накапливания данных первичных документов для получения необходимых показателей синтетического и аналитического учета, т. е. ведения группировочных и накопительных ведомостей. Поэтому в синтетические счета записывается не каждая отдельная операция, а итоги однородных операций. Примером таких регистров является ведомость № 1 по дебету счета «Касса».

**Ведомость № 1**  
**по дебету счета 50 «Касса»**  
 за \_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_ г.

\_\_\_\_\_ (организация)

Номер записи	Дата	В дебет счета 50 с кредита счетов				Остаток на начало месяца ____ р.				Итого по дебету счета 50
		51 Рас- четные счета	52 Валют- ные счета	55 Специаль- ные счета в банках	71 Расчеты с подотчетны- ми лицами	90 Доходы и рас- ходы по текущей деятель- ности	И т. д.			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Итого									
						Остаток на конец месяца ____ р.				

Основным регистром журнально-ордерной формы учета является журнал-ордер. В основу построения журналов-ордеров положен кредитовый признак (он способствует осуществлению контроля за использованием товарно-материальных и денежных средств) в корреспонденции с дебетуемыми счетами.

**Журнал-ордер** – это комбинированный регистр хронологической и систематической, а в некоторых случаях и комбинированной записи, так как в нем совмещается синтетический и аналитический учет.

**Журнал-ордер № 1**  
**по кредиту счета 50 «Касса»**  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

(организация) \_\_\_\_\_

Номер записи	Дата	С кредита счета 50 в дебет счетов								Итого по дебету счета 50
		51 Расчетные счета	70 Расчеты с персоналом по оплате труда	71 Расчеты с подотчет- ными лицами	И т. д.					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	<b>Итого</b>									

Этот журнал предназначен для регистрации документов в хронологическом порядке. Вместе с тем он является ордером, так как итоги за месяц по журналу заменяют собой бухгалтерскую запись, которая раньше отражалась в мемориальном ордере.

В журналах-ордерах предусмотрена типовая корреспонденция счетов и перечень показателей, необходимых для отчетности. Некоторые журналы-ордера предназначены для отражения операций по кредиту нескольких счетов. В журналах-ордерах, совмещающих синтетический и аналитический учет, предусмотрены необходимые статьи аналитического учета.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу, которая используется для обобщения их данных, а также для взаимной проверки правильности записи по счетам и для составления баланса.

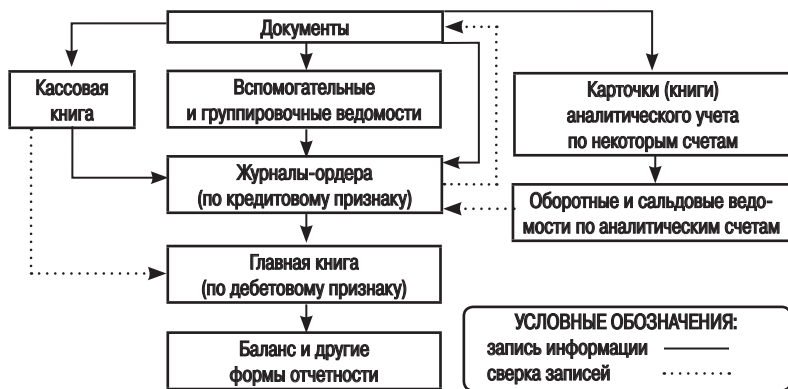
Для каждого счета в Главной книге отводится отдельная таблица (страница), где записывают остатки на начало месяца, оборот по кредиту одной общей суммой из соответствующего журнала-ордера. Обороты по дебету собираются из различных журналов-ордеров, т. е. Главная книга ведется по дебетовому признаку. Сумма дебетовых и кредитовых оборотов и сальдо по дебету и кредиту в ней должны быть равны.

При использовании журнально-ордерной формы учета не требуется составлять оборотную ведомость по синтетическим счетам (эти данные содержатся в Главной книге). В журналах-ордерах максимально используются шахматный и линейно-позиционный способы записей.



7. Регистры бухгалтерского учета и учетные записи

**Журнально-ордерная форма учета**



В качестве примера ниже приведен перечень учетных регистров журнально-ордерной формы учета для организаций агропромышленного комплекса.

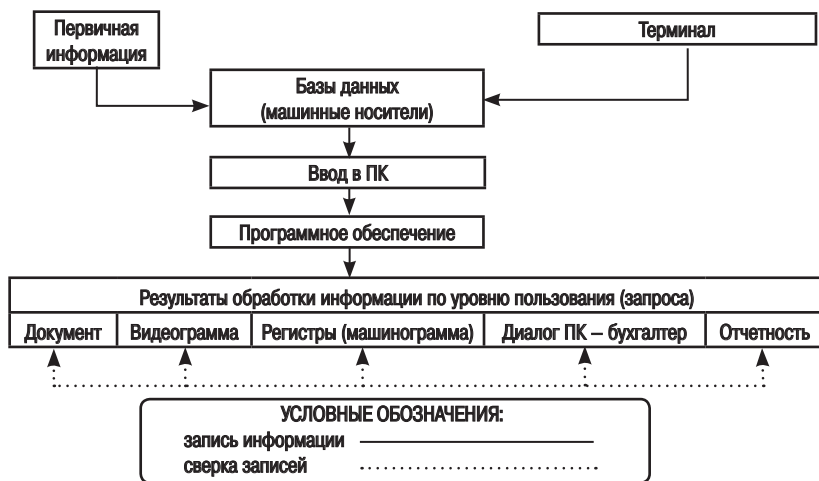
**Регистры журнально-ордерной формы бухгалтерского учета**

№ п/п	Номер журнала-ордера	Счета, к которым открыты указанные регистры
1	1	50
2	2	51, 52
3	3	55, 57, 58
4	4	66, 67
5	6	60
6	7	71
7	8	18, 68
8	9	73, 75, 76, 79
9	10	02, 05, 07, 10, 15, 16, 20, 21, 23, 24, 25, 26, 28, 29, 40, 41, 42, 43, 69, 70, 94, 96, 97
10	11	42, 44, 45, 62, 90, 91, 92
11	12	14, 59, 63, 80, 81, 82, 83, 86
12	13	01, 03, 04
13	14	11
14	15	84, 98, 99
15	16	08, 23/2

Применение персональных компьютеров в учетной работе дает возможность автоматизировать рабочее место бухгалтера, что повышает производительность труда учетных работников, обеспечивает оперативность получения данных.

Возможности современной вычислительной техники позволяют совмещать функции бухгалтерского учета с функциями финансового анализа. Этим самым бухгалтерский учет выполняет функцию управления, создает информационную базу для принятия правильных решений. Использование персональных компьютеров позволяет автоматизировать обработку учетных данных от их ввода до формирования выходных форм. При этом ввод данных производится однократно, а используются они многократно на различных уровнях для разных целей (контроль, управление и др.).

### Последовательность обработки учетной информации на ПК



Современное программное обеспечение автоматизированной обработки учетной информации базируется на методологических положениях, закрепленных в действующих нормативно-правовых актах. Это позволяет осуществлять предварительный контроль вводимых для обработки исходных данных, проме-

## 7. Регистры бухгалтерского учета и учетные записи

---

жуточных и итоговых показателей, которые могут быть представлены в различных формах выходных документов. Такими документами могут быть ведомости, где показатели отражены по форме журналов-ордеров. Следовательно, все используемые в настоящее время программы автоматизированной обработки информации («1С:Бухгалтерия», «Галактика», «Ветразь» и др.) могут отличаться формами выходных документов и приемами ввода первичных данных. Вместе с тем все они функционируют на основе взаимодействия элементов метода бухгалтерского учета: документации, счетов, двойной записи на счетах, баланса, инвентаризации, отчетности, оценки и калькуляции.

Таким образом, каждая отдельно взятая версия автоматизированной обработки учетной информации представляет собой единство методологических основ бухгалтерского учета, возможностей вычислительной техники и логической последовательности (алгоритма решения) обработки информации и получения выходных данных.

?

### Контрольные вопросы

---

1. В чем сущность и назначение учетных регистров?
2. По каким признакам классифицируются учетные регистры?
3. Как различаются регистры по назначению и объему информации?
4. Охарактеризуйте комбинированные учетные регистры.
5. Для чего предназначена Главная книга?
6. Что такое учетные записи, для чего они предназначены?
7. По каким признакам классифицируют учетные записи?
8. Каков порядок заполнения учетных регистров?
9. Какие способы используют для исправления ошибок в учетных записях?
10. Что называют формой бухгалтерского учета, какие их виды применяются в организациях республики?
11. Что является основным регистром упрощенной формы бухгалтерского учета? Какую информацию он содержит?
12. Охарактеризуйте мемориально-ордерную форму учета.
13. Какие записи составляют содержание журнально-ордерной формы учета?
14. Каковы особенности и достоинства автоматизированной обработки учетной информации?

## **8. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, РАСЧЕТНЫХ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

---

### **8.1. УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ**

Кассовые операции в белорусских рублях осуществляются организациями в соответствии с Инструкцией о порядке ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь, утвержденной Правлением Национального банка Республики Беларусь от 29 марта 2011 г. № 107 (с учетом доп. и изм. от 25.05.2018 № 235). Согласно этой инструкции организации должны обеспечить:

- оборудование помещений касс средствами охранной, тревожной и пожарной сигнализации (выборочно);
- хранение наличных денежных средств в металлических шкафах (сейфах), которые по окончании работы кассы должны быть закрыты ключом и опечатаны;
- хранение ключей от сейфов кассирами, а дубликатов ключей – лицами, ответственными за сохранность ценностей.

Хранение в кассе наличных денег, не принадлежащих организации, запрещается. Не допускается хранение в кассах наличных денег, принятых без использования кассовых суммирующих аппаратов, специальных компьютерных систем, билетопечатающих машин, таксометров, зарегистрированных в налоговых органах, или без приходных документов, утвержденных законодательством.

Документальное оформление приема и выдачи наличных денег осуществляется в следующем порядке. Прием наличных денег оформляется приходным кассовым документом ф. КО-1 и другими приходными документами. Сельскохозяйственные организации могут также использовать накладную-приходный ордер ф. РП-4. Прием денежных средств по приходным кассовым документам производится только в день их составления и исправления в них не допускаются. Приходные документы подписываются главным бухгалтером.

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

Прием наличных денег в кассу подтверждается подписью кассира на приходных кассовых документах с выдачей: квитанции к приходному кассовому ордеру ф. КО-1, второго экземпляра накладной-приходного ордера ф. РП-4.

Выдача наличных денег из кассы организации оформляется расходным кассовым ордером ф. КО-2 и платежными или расчетно-платежными ведомостями. Расходный кассовый ордер обязательно подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Никакие исправления при оформлении расходного ордера не допускаются.

К платежной ведомости на выдачу наличных денег должен быть приложен расходный кассовый ордер с указанием общей выплаченной суммы. На титульном листе платежной ведомости должна быть разрешительная надпись о выдаче, удостоверенная подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

В случаях выдачи денег из кассы по доверенности, оформленной в установленном порядке, в расходном кассовом ордере делается запись «По доверенности» и указывается фамилия, имя и отчество лица, которое получает по доверенности деньги. В платежной ведомости перед подписью получателя наличных денег кассир должен сделать запись «По доверенности». Доверенность обязательно прилагается.

Платежная ведомость по истечении срока выдачи наличных денег должна быть оформлена кассиром в следующем порядке. Против фамилий лиц, не получивших денег, делается запись «Депонировано». Затем кассир составляет реестр депонированных сумм, в платежной ведомости указывает фактически выплаченную и депонированную суммы наличных денег и подтверждает их своей подписью. Депонированные суммы наличных денег сдаются в банк для зачисления на счет.

Для выдачи заработной платы может использоваться расчетно-платежная ведомость. Порядок выплаты по расчетно-платежной ведомости аналогичен порядку выдачи денежных средств по платежной ведомости.

Субъекты хозяйствования имеют право принимать иностранную наличную валюту. Осуществление кассовых операций в иностранной валюте регламентируется Правилами ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте на территории Республики Беларусь, которые предусматривают

8.1. Учет кассовых операций

использование соответствующих форм кассовых документов (приходный кассовый ордер ф. КО-1В, расходный кассовый ордер ф. КО-2В), кассовой книги ф. КО-4В.

Приходные и расходные кассовые ордера оформляются в бухгалтерии организации и до передачи в кассу регистрируются в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в белорусских рублях. Расходные кассовые ордера, оформленные к платежным ведомостям, регистрируются в данном журнале только после закрытия ведомости. В процессе регистрации каждому кассовому документу присваивается порядковый номер. Нумерация осуществляется с начала года в порядке возрастания номеров.

Журнал регистрации кассовых ордеров (ф. 1а) позволяет контролировать целевое назначение денежных средств и полностью произведенных кассиром операций. Ниже приведен пример оформления журнала регистрации кассовых ордеров.

(наименование юридического лица, подразделения, инициалы, фамилия индивидуального предпринимателя, инициалы, фамилия частного нотариуса)

**Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров  
в белорусских рублях 20\_\_ год**

Приходный кассовый ордер		Сумма	Инициалы, фамилия лица, указанного в приходном (расходном) ордере	Примечание	Расходный кассовый ордер		Сумма	Инициалы, фамилия лица, указанного в приходном (расходном) ордере	Примечание
Дата	Номер				Дата	Номер			
14.10	115	65		Со счета по чеку	14.10	284	38	Мелешко И.П. Довгар Н.О.	Пособие на ребенка
					14.10	285	21		
15.10	116	7	Краско П.Д.	Возврат суммы	14.10	286	4	Лунина И.А.	На хозяйственные нужды по авансовому отчету

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

В графе «Примечание» указываются основания получения денег в кассу и цель выдачи указанному получателю.

Организации также могут использовать журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров в белорусских рублях ф. 1, который открывается отдельно на приходные и расходные кассовые ордера. Выбор формы журнала определяется руководителем, главным бухгалтером организации. Допускается изменение формы журнала и расширение перечня показателей при возникновении такой необходимости.

Регистрация кассовых ордеров может осуществляться при помощи программно-технических средств.

При приеме и выдаче наличных денег кассовые ордера, платежные ведомости подписываются кассиром, а приложенные к ним документы должны быть погашены штампом или надписью «Оплачено» с указанием даты совершения операции.

Все операции по поступлению и выдаче наличных денег кассир отражает в кассовой книге ф. КО-4, которая должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена печатью. На последней странице кассовой книги указывается количество пронумерованных, прошнурованных листов, дата регистрации, что заверяется подписью руководителя и главного бухгалтера, а также печатью организации. Не ведут кассовую книгу индивидуальные предприниматели – плательщики единого налога независимо от использования ими наемного труда, а также индивидуальные предприниматели – плательщики единого налога независимо от использования ими наемного труда, осуществляющие одновременно деятельность с уплатой налогов и сборов в порядке, установленном законодательством, расчеты по которой проводятся только в безналичном порядке, и индивидуальные предприниматели, открывшие текущие (расчетные) банковские счета и не использующие наемный труд.

В кассовой книге каждый лист состоит из двух равных частей, одна из которых является отрывной. Поэтому обе части листа кассовой книги нумеруются одинаковыми номерами. Отрывная часть листа заполняется через копировальную бумагу и является вторым экземпляром и отчетом кассира. Кассир про-

изводит записи в кассовую книгу по каждому ордеру отдельно сразу же после приема или выдачи денег. До окончания записей за текущий день второй экземпляр кассовой книги (отчет кассира) не отрывается. В строке «В том числе на оплату труда» указывается невыплаченная по платежной ведомости сумма заработной платы. В конце рабочего дня кассир подводит в кассовой книге итоги операций за день и определяет остаток денег в кассе. После этого он передает в бухгалтерию в качестве отчета второй отрывной лист кассовой книги, к которому прилагаются приходные и расходные кассовые документы. Главный бухгалтер проверяет правильность записей сумм по приходу и расходу денежных средств, выведения остатков на конец рабочего дня, что подтверждает своей подписью в двух экземплярах кассовой книги. Он отмечает также прописью количество принятых приходных и расходных кассовых документов.

Кассовую книгу можно вести с использованием технических средств, соблюдая условия обеспечения полной сохранности кассовых документов. Кассовая книга может вестись без копировальной бумаги, в случае если она выполнена на самокопирующей бумаге.

Подчистки и незаверенные исправления в кассовой книге не допускаются. Допущенные исправления должны быть заверены подписями кассира и главного бухгалтера.

В процессе осуществления операций по поступлению денег в кассу следует различать такие учетные категории, как оприходование, неоприходование и несвоевременное оприходование наличных денег. **Оприходование** наличных денег означает документальное оформление их в день приема в кассу и отражение записей в кассовой книге. **Несвоевременное оприходование** — это прием наличных денег в кассу с составлением приходного кассового ордера, но без отражения соответствующей записи в кассовой книге в день совершения операции.



8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

**Пример оформления внутреннего листа  
кассовой книги организации**

Касса за «14» января 20\_\_ года

Лист \_\_\_\_\_

Номер документа	От кого получено или кому выдано	Номер корреспондирующего счета	Приход, р.	Расход, р.
1	2	3	4	5
	Остаток на начало дня		8	
ПКО-115	По чеку №119953	51	65	
РКО-284	Мелешко И.П.	69		38
РКО-285	Довгар Н.О.	69		21
Итого по странице			65	59
Итого за день			65	59
Остаток на конец дня			14	X
в том числе на оплату труда			—	X

Кассир \_\_\_\_\_ и.о. фамилия  
подпись

Записи в кассовой книге проверил и документы  
в количестве \_\_\_\_\_ приходных и \_\_\_\_\_  
расходных получил. прописью прописью

Бухгалтер \_\_\_\_\_ и.о. фамилия  
подпись

В соответствии с законодательством кассир несет ответственность за сохранность денежной наличности и других ценностей, поэтому ему запрещается передоверять выполнение своих обязанностей другим лицам. При приеме его на работу руководитель организации обязан ознакомить его с Инструкцией о порядке ведения кассовых операций (под расписку) и заключить письменный договор о полной материальной ответственности.

В случае болезни кассира либо его отсутствия по иной уважительной причине наличные денежные средства, находящиеся под его отчетом, пересчитываются другим кассиром, которому они передаются, в присутствии руководителя и главного бухгалтера или в присутствии комиссии, назначаемой руководителем или индивидуальным предпринимателем.

В целях контроля за сохранностью денежной наличности в организации должна проводиться внезапная инвентаризация кассы с полным поштучным (по видам купюр) пересчетом наличных денег в кассе. Результаты проверки оформляются актом инвентаризации наличных денег и других ценностей, находящихся в кассе организации. Акт составляется в двух экземплярах, подписывается комиссией и кассиром.

Главный бухгалтер организации осуществляет контроль за ведением кассовых операций.

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе предназначен активный счет 50 «Касса». По его дебету отражается поступление денежных средств в кассу, по кредиту – расходование. Сальдо по счету – только дебетовое.

*Операции по поступлению денежных средств* в кассу отражаются по дебету счета 50 «Касса» в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» – при поступлении денег в кассу со счетов в банках;

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – при получении денежных средств (выручки) от покупателей и заказчиков за реализованные им продукцию, работы, услуги;

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – при поступлении в кассу займов от других организаций и кредитов банков;

68 «Расчеты по налогам и сборам» – при внесении в кассу административного штрафа, сумм подоходного налога;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – при поступлении от работников частичной оплаты стоимости путевок;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – при погашении задолженности работниками организации по оплате труда (возврат излишне полученных сумм);

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – при возврате подотчетными лицами неиспользованных денежных средств; приобретении подотчетными лицами денежных документов;

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – при поступлении денег в возмещение причиненного ущерба; при возврате работниками полученных ранее от организации займов;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – при получении платы родителей за детей в детских учреждениях, квартплаты и др.

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – при поступлении выручки от реализации продукции, работ, услуг; при принятии к учету излишков денег, выявленных при инвентаризации кассы;

91 «Прочие доходы и расходы» – при отражении положительной курсовой разницы при переоценке инвалюты в кассе в связи с ростом валютного курса;

98 «Доходы будущих периодов» – при безвозмездном получении денежных средств.

По кредиту счета 50 «Касса» отражается *расходование (выдача) денежных средств* из кассы в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» – при внесении денежных средств на счета в банках;

57 «Денежные средства в пути» – при внесении выручки в кассы банка, почтовых отделений, инкассаторам для зачисления на счет в банке;

68 «Расчеты по налогам и сборам» – при оплате сумм задолженностей по налогам и сборам;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – при выплате пособий за счет средств социального страхования (при рождении ребенка, по уходу за ребенком, пособия по многодетности и др.);

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – при выдаче заработной платы, премий, поощрений, пособий по временной нетрудоспособности;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – при выдаче денег подотчетным лицам (аванс или возмещение перерасхода по авансовому отчету);

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – при выдаче работникам займов за счет средств организации; при

выплате компенсации за использование личного имущества в служебных целях;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – при выдаче депонированной заработной платы, сумм по исполнительным листам;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – при выдаче материальной помощи, бесплатной выдаче путевок работникам организации;

91 «Прочие доходы и расходы» – при отражении отрицательной курсовой разницы по остатку инвалютных средств в кассе в связи с падением валютного курса;

94 «Недостачи и потери от порчи имущества» – при отражении недостачи наличных денег и денежных документов, выявленной при инвентаризации кассы.

Записи кассовых операций согласно приведенной корреспонденции счетов бухгалтерского учета производятся в учетные регистры по дебету и кредиту счета 50 «Касса» (вручную или с использованием технических средств) на основании отчетов кассира. Записи производятся отдельной строкой, соответствующей дате отчета кассира. Количество строк в учетном регистре (записей) по дебету и кредиту счета будет соответствовать количеству отчетов кассира за месяц.

## 8.2. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА СЧЕТАХ В БАНКЕ

Все расчеты между юридическими лицами, их обособленными подразделениями и индивидуальными предпринимателями осуществляются в безналичной форме со счетов в банках, где размещаются (хранятся) денежные средства организации. Каждая организация имеет право открыть несколько текущих (расчетных) счетов для расчетно-кассового обслуживания в любом банке. Под расчетами в безналичной форме понимаются расчеты между физическими и юридическими лицами либо с их участием, проводимые через банк или небанковскую кредитно-финансовую организацию, его (ее) филиал (отделение) в безналичном порядке.

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

Для открытия счета в банк представляются необходимые для этого документы. К ним относятся:

- заявление на открытие счета;
- копия (без нотариального засвидетельствования) устава (учредительного договора – для коммерческой организации, действующей только на основании учредительного договора), имеющего штамп, свидетельствующий о проведении государственной регистрации, – для юридического лица;
- копия (без нотариального засвидетельствования) свидетельства о государственной регистрации – для индивидуального предпринимателя;
- карточка с образцами подписей должностных лиц юридического лица, имеющих право подписи документов для проведения расчетов, и оттиска печати;

Другие документы для открытия текущих (расчетных) счетов юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в банк, небанковскую кредитно-финансовую организацию не представляются.

По решению организации текущие (расчетные) счета могут быть закрыты. Это решение принимается в следующих случаях:

- по собственному заявлению владельца счета (при ликвидации, переходе на обслуживание в другой банк);
- при непредоставлении банку в месячный срок копий новых учредительных документов, а также свидетельства о государственной регистрации (перерегистрации), новой карточки с образцами подписей лиц, имеющих право распоряжаться денежными средствами со счета, и оттиском печати;
- при отсутствии средств на счете в течение трех месяцев (инициатором закрытия выступает банк с предварительным уведомлением клиента);
- в случаях открытия в отношении владельца банковского счета конкурсного производства;
- в иных случаях.

Банки не имеют права закрывать текущие (расчетные) и иные счета, за исключением счетов, перечень которых определяется законодательными актами Республики Беларусь, без сведений органов Фонда социальной защиты населения (ФСЗН) о наличии либо об отсутствии задолженности плательщика.

На расчетные (текущие) счета организации денежные средства поступают в качестве оплаты от покупателей и заказчиков, из кассы организации, в виде кредитов банков и займов других организаций, кроме того, может быть зачислен возврат сумм налогов из бюджета и др. С расчетных счетов осуществляются различные платежи: за полученные от поставщиков материальные ценности (сырье, материалы, товары), работы и услуги подрядных организаций, уплачиваются налоги и сборы в бюджет, обязательные страховые взносы. С расчетных счетов организация снимает денежные средства в кассу для выдачи заработной платы, пособий, сумм на хозяйственные и командировочные расходы.

Безналичные расчеты со счета в банке осуществляются в соответствии с действующими инструктивными положениями Национального банка Республики Беларусь, которые регламентируют порядок их проведения и документального оформления. Конкретный порядок работы банка с организацией (клиентом) определяется договором, заключаемым между ними на предстоящий календарный год.

Операции по зачислению и списанию денежных средств с текущих (расчетных) счетов оформляются платежными инструкциями установленной формы (платежные поручения, платежные требования), которые представляются в банк в течение десяти календарных дней со дня их выписки. Первый экземпляр платежных инструкций заверяется оттиском печати организации и подписями должностных лиц в соответствии с представленными в банк образцами. Платежные инструкции составляются без помарок и исправлений с указанием обязательных реквизитов, одним из которых является очередность платежа. В тех случаях, когда денежных средств на счете организации недостаточно, банк производит оплату платежных документов в соответствии с установленной очередностью.

Операции с движением наличных денежных средств на расчетных счетах оформляются следующими документами. Прием и зачисление денег на расчетные счета осуществляется по объявлению на взнос наличными, при инкассации – на основании препроводительной ведомости. Получение наличных денежных средств со счета производится по чеку из чековой

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

книжки для получения наличных денег или по заявлению на получение наличных денег. Выписанный чек может быть предъявлен в банк для получения денег в течение 10 дней, не считая дня его выписки. Ошибки, помарки, исправления в чеке не допускаются. Испорченные бланки чеков остаются в чековой книжке.

За каждый день, в который были произведены операции по движению денежных средств, банк выдает клиенту выписку из его расчетных счетов. К ней прилагаются документы, которые подтверждают произведенные операции. В выписке указываются: номер лицевого счета, дата выписки, дата последней работы по счету, входящий остаток, операции по дебету и кредиту и др. Поступление денег на счет в выписке отражается по кредиту, а списание – по дебету, так как денежные средства организаций являются для банка привлеченными. Выписки со счета с приложенными к ним документами выдаются лицам, имеющим право первой и второй подписи по данному счету, и представителям организации, на которых оформлены доверенности.

В бухгалтерии организации выписка банка подлежит обработке. Сверяется остаток денежных средств на начало дня с предыдущей выпиской, прилагаются все платежные инструкции (платежные поручения, платежные требования, ордера и др.) и против каждой суммы проставляется корреспонденция счетов. Выписка представляет собой своего рода аналитический регистр по лицевому счету организации, отражающий в хронологическом порядке зачисление и списание денежных средств. На основании выписок со счета в бухгалтерии производятся записи по счету 51 «Расчетные счета» с указанием начального остатка, записей по дебету и кредиту счета отдельно по каждой дате выписки и конечного остатка денег на счете. Записи производятся построчно: каждая выписка отражается в отдельной строке учетного регистра.

Счет 51 «Расчетные счета» активный, сальдо на счете может быть только дебетовым. Поступление денег на расчетные счета отражается по дебету счета, а списание – по кредиту.

По дебету счета 51 «Расчетные счета» могут быть отражены поступления денежных средств в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

50 «Касса» – при сдаче наличных денег в банк и зачислении их на счет;

55 «Специальные счета в банках» – при зачислении, возврата вкладов по депозитам;

57 «Денежные средства в пути» – при зачислении выручки, сданной в кассы банков, инкассаторам;

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – при поступлении выручки от реализации продукции (работ, услуг);

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;  
67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – при получении кредитов и займов от других организаций;

68 «Расчеты по налогам и сборам» – при возврате излишне уплаченных сумм налогов и сборов;

75 «Расчеты с учредителями» – при поступлении денежных средств от учредителей в качестве вклада в уставный фонд организации;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – при погашении дебиторской задолженности (возмещение претензий, поступление лизинговых платежей и др.);

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – при поступлении выручки от реализации продукции (работ, услуг); при поступлении от других организаций сумм штрафов, пени, неустоек и др.;

91 «Прочие доходы и расходы» – при зачислении сумм процентов по остатку денежных средств на расчетном счете, а также процентов по займам, дивидендов;

По кредиту счета 51 «Расчетные счета» отражается списание денежных средств в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

06 «Долгосрочные финансовые вложения» – при внесении вкладов в уставные фонды других организаций; при предоставлении долгосрочных займов;

50 «Касса» – при поступлении денег в кассу для различных целей;

55 «Специальные счета в банках» – при открытии депозитов;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – при погашении задолженности поставщикам и подрядчикам за полученные от них материальные ценности (работы, услуги);

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;  
67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – при погашении кредитов банков, займов других организаций и процентов за пользование ими;



## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

68 «Расчеты по налогам и сборам» – при уплате налогов и сборов;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – при уплате страховых взносов по обязательному социальному страхованию и обеспечению;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – при перечислении сумм заработной платы на лицевые счета работников в банке (карт-счета);

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – при перечислении аванса подотчетным лицам по месту нахождения в командировке;

75 «Расчеты с учредителями» – при перечислении дивидендов (доходов) учредителям организации; при возврате вкладов в уставный капитал;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – при погашении различных видов кредиторской задолженности (уплата арендной платы, сумм по исполнительным листам, лизинговых платежей и др.);

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – при уплате штрафных санкций по хозяйственным договорам; безвозмездная помощь физическим и юридическим лицам.

Юридические лица Республики Беларусь, а также индивидуальные предприниматели осуществляют хранение свободных денежных средств в иностранной валюте (собственные, заемные) в учреждениях банков, на валютных счетах. Для открытия валютных счетов организациями представляются в банк такие же документы, как для открытия расчетных (текущих) счетов.

Организации имеют право открывать валютные счета в любых банках Республики Беларусь. Порядок совершения и оформления операций по валютным счетам регулируется правилами банков.

Каждый валютный счет ведется только в одной свободно конвертируемой валюте, которая выбирается организацией самостоятельно. Конкретный порядок работы банка с организацией (клиентом) определяется договором, заключаемым между ними на предстоящий календарный год.

Операции по зачислению и списанию денежных средств с валютных счетов отражаются в бухгалтерском учете на основа-

нии выписок банков и оформляются платежными инструкциями установленной формы (платежные поручения, платежные требования) аналогично операциям, совершаемым по расчетному (текущему) счету.

Суммы, числящиеся на валютных счетах, могут быть списаны со счетов в случаях:

- перечисления валюты по целевому назначению;
- продажи валюты и конверсии на валютном рынке;
- снятия валюты для оплаты командировочных расходов и др.

Обобщение информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организаций ведется на активном счете 52 «Валютные счета» в иностранной валюте и в национальной валюте Республики Беларусь по официальному курсу Национального банка. Остаток по данному счету указывает на наличие у организации средств в иностранной валюте. Остаток может быть только дебетовым.

В соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета по дебету счета 52 «Валютные счета» отражается поступление денежных средств в иностранных валютах в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств, расчетов, доходов от реализации товаров, продукции, работ, услуг и других. По кредиту счета 52 «Валютные счета» отражается списание денежных средств с валютных счетов организации в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов и др.

По дебету счета 52 «Валютные счета» могут быть отражены хозяйственные операции в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

50 «Касса» — при сдаче иностранной наличной валюты в банк;

57 «Денежные средства в пути» — при зачислении купленной иностранной валюты;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — при погашении дебиторской задолженности поставщиками, покупателями;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» — при поступлении остатка иностранной валюты от подотчетных лиц;

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — при погашении работниками долга по недостатке валюты;

75 «Расчеты с учредителями» — при поступлении иностранной валюты в счет вклада в уставный капитал;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — при поступлении платежей по предъявленным претензиям;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» — при поступлении выручки; сумм штрафов, пени, неустоек по хозяйственным договорам;

91 «Прочие доходы и расходы» — при отражении положительной курсовой разницы.

По кредиту счета 52 «Валютные счета» отражаются хозяйственные операции в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

06 «Долгосрочные финансовые вложения» — при внесении средств в счет вклада в уставный капитал другой организации; при предоставлении долгосрочных займов;

50 «Касса» — при снятии валютных средств в кассу организации;

57 «Денежные средства в пути» — при списании иностранной валюты для реализации;

58 «Краткосрочные финансовые вложения» — при предоставлении краткосрочных займов;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — при выдаче аванса другим организациям;

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — при возврате ранее полученного аванса;

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»; 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — при погашении кредитов банков и займов других организаций;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — при перечислении сумм заработной платы работникам (иностранным гражданам);

71 «Расчеты с подотчетными лицами» — при выдаче подотчетных сумм;

75 «Расчеты с учредителями» — при перечислении сумм учредителям организации (за границу);

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — при погашении кредиторской задолженности;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – при оплате штрафных санкций;

91 «Прочие доходы и расходы» – при отражении отрицательной курсовой разницы.

Бухгалтерский учет движения средств на специальных счетах ведется на бухгалтерском счете 55 «Специальные счета в банках». В соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в официальной денежной единице Республики Беларусь и в иностранных валютах, о наличии и движении драгоценных металлов и камней на счетах в банке. Порядок осуществления расчетов по данному счету регулируется правилами банков.

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты следующие субсчета:

55-1 «Депозитные счета»;

55-2 «Счета в драгоценных металлах»;

55-3 «Специальный счет средств целевого назначения».

Аналитический учет по счету 55 «Специальные счета в банках» должен быть организован таким образом, чтобы была возможность получения информации о наличии и движении денежных средств для составления бухгалтерской отчетности.

По дебету счета 55 «Специальные счета в банках» отражается зачисление денежных средств, по кредиту счета – их списание. Данный счет является активным, сальдо по нему может быть только дебетовым.

По дебету счета 55 «Специальные счета в банках» отражаются хозяйственные операции в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» – при открытии депозитов;

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – при поступлении средств от покупателей для расчетов с населением за принятую у них продукцию;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – при возврате излишне (неправильно) списанных банком сумм.

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

По кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» отражаются хозяйственные операции в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

50 «Касса» — при получении наличных денег в кассу организации;

51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — при зачислении на счета средств по депозитам.

Для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в официальной денежной единице Республики Беларусь и иностранных валютах в пути предназначен счет 57 «Денежные средства в пути». Типовым планом счетов бухгалтерского учета к нему предусмотрены следующие субсчета:

57-1 «Инкассированные денежные средства»;

57-2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты»;

57-3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации».

Для учета выручки от реализации товаров, продукции, сданной для зачисления на расчетный счет в банке через инкассаторскую службу или через почтовые отделения, применяется субсчет 57-1. По дебету данного субсчета отражается сумма денежных средств (выручка), сданных из кассы организации инкассаторам или для перечисления через почту. По кредиту данного субсчета отражается списание суммы денежных средств, зачисленных на текущие (расчетные) счета организации, ранее сданных инкассаторам или через почтовое отделение.

Сдача денежной наличности, доставленной в вечернюю кассу через инкассаторскую службу, производится по препроводительной ведомости: 1-й экземпляр — препроводительная ведомость с денежной выручкой; 2-й экземпляр — накладная к сумке с денежной выручкой; 3-й экземпляр — копия препроводительной ведомости к сумке с денежной выручкой.

Аналитический учет по субсчету 57-1 ведется по каждой сумме средств, находящихся в пути.

На субсчете 57-2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты» учитывается движение денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты. По дебету этого субсчета отражаются перечисления в

### 8.3. Формы безналичных расчетов, их характеристика

---

белорусских рублях для приобретения иностранной валюты, превышения рублевого эквивалента приобретенной иностранной валюты над суммой в белорусских рублях, списанной с расчетного счета. По кредиту субсчета 57-2 отражаются сумма приобретенной иностранной валюты по курсу покупки на дату зачисления на валютный счет и превышение списанной с расчетного счета суммы в белорусских рублях над рублевым эквивалентом приобретенной иностранной валюты.

На субсчете 57-3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации» учитывается движение денежных средств в иностранных валютах для реализации. По дебету этого субсчета отражаются перечисленные денежные средства в иностранной валюте для реализации, а по кредиту – списание реализованных денежных средств в иностранной валюте.

Записи по кредиту счета 57 «Денежные средства в пути» производят по корреспондирующим счетам на основании выписок банка. Записи по дебету производят в ведомости к счету 57. Остаток средств на счете 57 приводится в ведомости только на начало и конец месяца. На протяжении месяца для оперативных целей используются данные об остатках средств согласно выпискам банка.

### **8.3. ФОРМЫ БЕЗНАЛИЧНЫХ РАСЧЕТОВ, ИХ ХАРАКТЕРИСТИКА. ДЕБИТОРСКАЯ И КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТИ**

Расчетные операции организаций включают расчеты с поставщиками за материалы, топливо, запасные части и другие ценности для осуществления хозяйственной деятельности. Возникают также расчетные взаимоотношения с заказчиками в процессе оказания транспортных услуг, с налоговыми органами по уплате налогов и сборов, с фондом социальной защиты населения по уплате страховых взносов по социальному страхованию и с другими организациями и физическими лицами.

Расчеты между организациями осуществляются, как правило, в безналичной форме посредством перечислений по расчетным (текущим) и валютным счетам клиентов в банках. Использование безналичных расчетов снижает расходы на денеж-

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

ное обращение и обеспечивает сохранность денежных средств. Безналичные формы расчетов используются по товарным и нетоварным операциям. **Товарная операция** представляет собой куплю-продажу материальных ценностей, работ, услуг и др. **Нетоварная расчетная операция** представляет собой расчеты по обязательствам с финансовыми органами, фондом социальной защиты населения и др.

В настоящее время между организациями безналичные расчеты осуществляются посредством:

- платежных поручений;
- платежных требований;
- аккредитивов;
- чеков;
- банковских пластиковых карточек.

Безналичные расчеты осуществляются в соответствии с заключенным договором между банком и организацией. Платежные инструкции могут быть представлены банку в письменной форме или в форме электронного документа.

**Платежное поручение** представляет собой платежную инструкцию, по которой банк по поручению плательщика осуществляет перевод денежных средств лицу, указанному в поручении (бенефициару). Следовательно, платежные поручения осуществляют кредитовый банковский перевод. Они применяются как для международных, так и внутренних банковских переводов денежных средств.

Платежное поручение представляется банку в необходимом количестве, но не менее двух экземпляров. Первый экземпляр платежного поручения заверяется оттиском печати и подписями должностных лиц плательщика в соответствии с заявленными в банке образцами подписей и оттиска печати.

Платежные поручения представляются в банк в течение десяти банковских дней со дня их выписки (день выписки в расчет не принимается).

Платежные поручения содержат следующие обязательные реквизиты:

- наименование расчетного документа;
- дата и номер платежного поручения;

### 8.3. Формы безналичных расчетов, их характеристика

---

- наименование, местонахождение и код банка-отправителя;
- в поле «Сумма и валюта» вписывается сумма (цифрами и прописью) и наименование валюты перевода;
- в поле «Плательщик» — наименование плательщика и его учетный номер;
- в поле «Корреспондент банка-получателя» — наименование банка-корреспондента банка-получателя и номер счета банка-получателя в данном банке-корреспонденте;
- в поле «Банк-получатель» — наименование, местонахождение, код банка-получателя;
- в поле «Бенефициар» — наименование бенефициара, номер его счета;
- в поле «Назначение платежа» — назначение платежа (за товары, работы, услуги); наименования, номера и даты документов, являющихся основанием для платежа, код и срок платежа в бюджет;
- в поле «Расходы по переводу» — банковские комиссионные вознаграждения и телетрансмиссионные (почтовые) расходы по переводу.

Кредитовый перевод с использованием платежных поручений может осуществляться передачей их в банк в электронном виде или на машинном носителе.

Для подтверждения подлинности платежного поручения используются электронная цифровая подпись или тестирующие ключи. Передача платежных поручений в банк в электронном виде осуществляется на основании договора между клиентом и банком. На основании платежного поручения в электронном виде банк распечатывает необходимое количество копий на бумажном носителе, на которых проставляется дата приема платежного поручения и подпись ответственного исполнителя.

Платежные поручения не принимаются банком к исполнению, если имеются исправления и подчистки, не указаны обязательные реквизиты, подписи и оттиск печати не соответствуют заявленным образцам.

При принятии к исполнению платежного поручения на всех экземплярах проставляется штамп банка, дата приема,



## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

подпись ответственного лица. Второй экземпляр платежного поручения выдается плательщику, а первый является основанием для списания средств со счета плательщика.

Дебетовый банковский перевод осуществляется по инициативе бенефициара и оформляется платежными требованиями, чеками.

**Платежное требование** является платежной инструкцией, в которой содержится требование получателя денежных средств (бенефициара) к плательщику об уплате определенной суммы через банк. Обслуживающий поставщика банк принимает от него платежное требование на инкассо, что означает обязательство банка получить денежные средства от плательщика путем предъявления ему платежных документов.

При осуществлении расчетов с использованием платежных требований используется акцептная или безакцептная форма инкассо. *Акцепт* – предварительное согласие на оплату платежных требований с акцептом и платежных требований на прямые дебетовские счета, которое оформляется заявлением на акцепт. Платежное требование представляется в банк в трех экземплярах, первый из которых заверяется подписями должностных лиц и оттиском печати бенефициара согласно заявленным образцам подписей и оттиска печати. Данная инструкция представляется в банк в течение десяти календарных дней со дня его выписки с реестром, оформленным в двух экземплярах. Передача платежного требования в банк может быть осуществлена в электронном виде (электронная почта, факсимильная связь) или на машинном носителе.

Оформленные надлежащим образом платежные требования принимаются банком-получателем и направляются в банк-отправитель не позднее следующего банковского дня. На всех экземплярах инструкции проставляется фактическая дата представления, на первом и втором экземплярах – штамп банка.

Платежное требование исполняется банком-отправителем на основании полученного от плательщика акцепта и при наличии достаточной суммы на его счете, после чего первый экземпляр остается в банке-отправителе, второй – направляется в банк-получатель для выдачи бенефициару, третий – направляется плательщику с выпиской из его счета. На всех экземплярах

### 8.3. Формы безналичных расчетов, их характеристика

---

рах исполненных платежных требований проставляется дата исполнения и подпись ответственного исполнителя, на втором экземпляре – штамп банка-отправителя.

Аккредитивная форма расчетов гарантирует своевременность и полноту платежа поставщику за отгруженные товары или оказанные услуги.

**Аккредитив** – это обязательство, в силу которого банк, действующий по поручению клиента (приказодателя) об открытии аккредитива и в соответствии с его указанием (банк-эмитент), должен провести платежи получателю денежных средств (бенефициару). Открываются аккредитивы на основании заявления на аккредитив приказодателей, в котором при необходимости указывается также его вид (отзывной, безотзывной, подтвержденный, покрытый, непокрытый и др.).

Заявления на аккредитив представляются в банк в четырех экземплярах. Первый экземпляр заверяется подписями приказодателя и оттиском печати. При принятии банком заявления на аккредитив к исполнению второй экземпляр с подписью уполномоченного работника банка выдается приказодателю. Аккредитив может быть открыт частично или полностью за счет предоставляемого клиенту кредита.

**Банковская пластиковая карточка** – персонифицированное либо неперсонифицированное средство проведения безналичных платежей за товары и услуги, получения наличных денег.

Для осуществления операций с использованием карточек клиенту открывается банком карт-счет. Перечисление средств на карт-счет юридического лица производится с его текущего либо со специального счета.

С использованием банковских пластиковых карточек организациями производятся следующие операции:

- получение наличных денежных средств на осуществление расходов по хозяйственной деятельности и служебным командировкам;
- осуществление безналичных расчетов по расходам хозяйственной деятельности и оплате расходов по служебным командировкам.

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

Таким образом, для осуществления расчетных операций организациями используются различные формы безналичных расчетов, что способствует их ускорению и тем самым – оборачиваемости денежных средств.

Часть активов организации, представленная в расчетах с физическими и юридическими лицами, является дебиторской задолженностью. Под дебиторской задолженностью понимается задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации (задолженность заказчиков за оказанные им работы и услуги, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др.).

**Дебиторская задолженность** – эта сумма задолженности дебиторов организации на определенную дату. Юридические и физические лица, которые в результате совершенных хозяйственных операций (прошедших событий) стали должны данной организации определенные суммы денежных средств, их эквивалентов или других активов, называются **дебиторами**.

Дебиторская задолженность признается активом, если существует вероятность получения будущих экономических выгод и ее сумма может быть достоверно определена. Дебиторская задолженность по работам, услугам признается активом одновременно с признанием дохода от их реализации. Дебиторская задолженность за юридическими и физическими лицами может возникнуть и в результате судебного решения как штрафная санкция или компенсация причиненного ущерба. В зависимости от срока погашения дебиторской задолженности с момента ее возникновения она подразделяется на краткосрочную, долгосрочную, просроченную.

К **краткосрочной задолженности** относится задолженность со сроком погашения согласно заключенному договору до одного года (начиная с даты отражения обязательств в бухгалтерском учете), а к **долгосрочной** – со сроком погашения более одного года. **Просроченной** признается задолженность, по которой истекли предусмотренные в договорах сроки ее погашения.

В зависимости от источников своего возникновения и характера совершаемых операций дебиторская задолженность подразделяется на следующие виды:

### 8.3. Формы безналичных расчетов, их характеристика

---

- задолженность заказчиков (покупателей) за выполненные работы и услуги;
- векселя к получению (полученные);
- задолженность учредителей по вкладам в уставный фонд;
- задолженность работников по подотчетным суммам;
- задолженность работников по возмещению материального ущерба;
- задолженность работников по предоставленным им ссудам и займам за счет средств организации;
- задолженность поставщиков по недостающим материальным ценностям, выявленным при их приемке;
- задолженность прочих дебиторов.

Дебиторская задолженность имеет **срок исковой давности**, под которым понимается срок для защиты права по иску (требованию). Общий срок исковой давности устанавливается в три года. Срок исковой давности начинает исчисляться с момента, когда у организации-получателя возникает право предъявить требование об исполнении обязательства (с даты выполнения работ, оказания услуг, перечисления авансов и др.). По истечении срока исковой давности дебиторская задолженность списывается на уменьшение прибыли в качестве прочих расходов по текущей деятельности или за счет созданного резерва по сомнительным долгам. Списанная вследствие неплатежеспособности должников дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна отражаться на забалансовом счете 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников.

**Кредиторская задолженность** представляет собой обязательства организации за поставленные ей товары, работы, услуги, а также другие обязательства в пользу кредиторов, обусловленные прошлыми хозяйственными событиями и сделками. Выполнение обязательств организации влечет за собой использование активов в определенном периоде, т. е. их передачу по требованию кредиторов. Происходит отток экономических ресурсов организации, который обусловлен необходимостью использования существующих обязательств. Следовательно

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

но, кредиторской задолженностью признается существующее на отчетную дату обязательство организации, которое является следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности. Она возникает в силу действия договора или правовой нормы.

В зависимости от происхождения соответствующих обязательств бывает кредиторская задолженность:

- перед поставщиками и подрядчиками;
- по выданным векселям;
- по полученным авансам;
- перед персоналом по оплате труда;
- перед фондом социальной защиты населения;
- перед бюджетом по уплате налогов и сборов;
- перед учредителями по выплате им доходов (дивидендов)

от деятельности организации;

- перед прочими кредиторами.

В зависимости от сроков погашения кредиторская задолженность, так же как и дебиторская, подразделяется на краткосрочную, долгосрочную, просроченную.

Кредиторская задолженность при отражении ее в учете оценивается по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая будет уплачена при ее погашении в процессе деятельности организации.

Погашение кредиторской задолженности осуществляется в следующих формах: перечисление денежных средств, оказание услуг, передача имущества, замена одного вида кредиторской задолженности другим, перевод долга, зачет взаимных требований и др.

Срок исковой давности по краткосрочной задолженности также составляет три года. По его истечении она списывается на финансовые результаты в качестве прочего дохода от текущей деятельности.

Общими критериями учета дебиторской и кредиторской задолженности является наличие оснований для их отражения на счетах бухгалтерского учета (договора, акты выполненных работ, товаросопроводительные документы и др.), систематический контроль за их состоянием и принятие мер к недопущению пропуска сроков исковой давности.

#### 8.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

---

Для учета расчетных операций в 6 разделе Типового плана счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие счета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- 63 «Резервы по сомнительным долгам»;
- 65 «Отложенные налоговые обязательства»;
- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 75 «Расчеты с учредителями»;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Указанные счета по отношению к балансу, как правило, являются активно-пассивными, так как в зависимости от характера совершаемых сделок они будут отражать либо дебиторскую либо кредиторскую задолженность.

В соответствии с порядком формирования показателей бухгалтерского баланса не допускается зачет между статьями активов и пассивов. Поэтому по каждому синтетическому счету расчетов на основании остатков по аналитическим счетам выводится «развернутое сальдо», т. е. отдельно дебетовое и кредитовое. Остатки по данным счетам отражаются в балансе в разделе 1 и 2 актива (дебиторская задолженность) и в 4 и 5 разделах пассива (кредиторская задолженность).

#### 8.4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

**Поставщик** — это организация, отгружающая свою продукцию покупателям. Взаимоотношения поставщика с покупателем регулируются договорами (купли-продажи, поставки и др.).

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

**Подрядчики** – это строительные, монтажные организации, выполняющие работы по строительству объектов, капитальному и текущему ремонту зданий, сооружений, монтажу основных средств и др. Порядок расчетов с подрядчиками регламентируется договорами подряда, актами выполненных работ.

Расчетные операции с поставщиками складываются из обязательств оплатить приобретаемые у них материалы, автомобильное топливо, запасные части, электроэнергию, газ и другие производственные запасы.

Для отражения кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками необходимы сведения о наименовании материальных ценностей, их количестве, цене, форме расчетов, сроках поставки, об этапах выполнения работ и сроках их оплаты, о моменте перехода права собственности на приобретаемые ценности. Основанием для учетных записей являются счета-фактуры, товарно-транспортные накладные (ТТН-1), товарные накладные (ТН-2), приемные акты, акты о выполнении работ и оказании услуг и др.

Организация самостоятельно устанавливает порядок приемки, регистрации и проверки расчетных документов на поступающие от поставщиков материальные ценности с учетом условий поставок и транспортировки, а также функциональных обязанностей подразделений и должностных лиц.

Для отражения расчетов с поставщиками и подрядчиками предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По кредиту данного счета отражаются обязательства организации за полученные и принятые к бухгалтерскому учету товарно-материальные ценности (топливо, смазочные материалы, запасные части, товары и т. д.), выполненные работы и услуги в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

07 «Оборудование к установке и строительные материалы» – на сумму задолженности за приобретенное оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки в строящихся (реконструируемых) объектах у заказчика, застройщика и подрядчика, а также за строительные материалы, находящиеся у заказчика, застройщика;

08 «Вложения в долгосрочные активы» – на сумму задолженности подрядным организациям за выполненные работы по

#### 8.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

строительству и монтажу объектов; поставщикам — за приобретенные основные средства и нематериальные активы;

10 «Материалы» — на сумму задолженности за полученные ценности;

15 «Заготовление и приобретение материалов» — на сумму приобретенных материалов по покупной стоимости;

18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» — на суммы налога на добавленную стоимость, указанные в товаросопроводительных документах, причитающиеся к оплате поставщиками при приобретении у них основных средств, нематериальных активов, материалов, или подрядчикам по принятым работам и услугам;

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» — на стоимость выполненных и принятых работ и услуг.

Если при приемке поступивших на склад материальных ценностей обнаружилась их недостача сверх норм естественной убыли или было установлено завышение суммы задолженности поставщиком в результате арифметической ошибки или завышения цен, то счет 60 кредитруется на общую сумму задолженности согласно расчетным документам в корреспонденции с дебетом счетов по учету производственных запасов (счет 10) или затрат производства (счета 20, 23, 26 и др.) и дебетом субсчета 76-3 «Расчеты по претензиям» (на стоимость недостающих материалов или на сумму завышения в результате арифметической ошибки).

Выявленные недостачи при приемке материальных ценностей в пределах норм естественной убыли отражаются по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 60.

Суммовые разницы, возникающие при погашении кредиторской задолженности, отражаются по дебету счетов учета материальных ценностей, затрат на производство и кредиту счета 60.

По дебету счета 60 отражаются суммы, уплаченные поставщикам и подрядчикам в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств или счетов учета кредитов банка.



## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

По дебету счета 60 отражаются также суммы авансов и предварительной оплаты, перечисленные поставщикам и подрядчикам, в корреспонденции с дебетом счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

Прекращение обязательств перед поставщиками и подрядчиками в результате зачета взаимных требований отражается по дебету счета 60 и кредиту счетов по учету дебиторской задолженности 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По истечении срока исковой давности сумма неустраиваемой кредиторской задолженности списывается и отражается по дебету счета 60 и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, учитываются на счете 60 обособленно. Задолженность, обеспеченная векселем, учитывается на счете 60 до момента ее погашения. При ее погашении проводится учетная запись по дебету счета 60 и кредиту счетов 51, 52 и др.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» должен обеспечить формирование сведений о состоянии расчетов с каждым поставщиком и подрядчиком, а также получение данных о поставщиках, у которых срок оплаты расчетных документов не наступил, данных по не оплаченным в срок расчетным документам, по выданным векселям, срок которых не наступил, и векселям с просроченной оплатой.

В организации должен быть установлен контроль за поступлением материальных ценностей (за отгрузкой поставщиками), а также за выполнением договорных обязательств и осуществлением расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Записи в Главную книгу данных по счету 60 производятся после сверки их с другими счетами.

Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков является следствием выполнения организациями договорных обязательств по поставке им товаров, оказанию услуг и выполнению работ.

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

#### 8.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

---

ми и заказчиками». Его использование в учетной практике свидетельствует о несовпадении момента реализации товаров (работ, услуг) с моментом их оплаты. По дебету счета 62 отражается задолженность покупателей и заказчиков за отгруженные им продукцию, товары, выполненные работы (услуги) в корреспонденции с дебетом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» на суммы предъявленных расчетных документов. При реализации отдельных видов имущества организации доход отражается также по дебету счета 62 и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». По дебету счета 62 отражается также зачет полученного аванса в счет платежа за оказанные услуги в корреспонденции с кредитом счета 90.

Проценты по полученным от заказчиков векселям отражаются по дебету счета 62 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 62 отражается погашение задолженности заказчиков в корреспонденции с дебетом счетов по учету денежных средств: 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

Погашение задолженности заказчиков может производиться также зачетом встречных требований, что отражается по кредиту счета 62 и дебету счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Не погашенная задолженность заказчиков по истечении срока исковой давности (3 года) признается расходом организации и списывается с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» организуется по каждому предъявленному заказчиком счету; по каждому покупателю, потребителю (заказчику); по каждому покупателю, заказчику, имеющему векселя:

- срок поступления денежных средств по которым не наступил;
- дисконтированные (учтенные) в банках;

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

– просроченные (по которым денежные средства не поступили в срок).

Не погашенная в срок дебиторская задолженность покупателей, заказчиков (потребителей услуг), не обеспеченная соответствующими гарантиями, признается сомнительным долгом. Для списания такой не востребованной задолженности (сомнительного долга) в соответствии с учетной политикой организации может быть создан резерв по сомнительным долгам. Его создание производится по результатам инвентаризации дебиторской задолженности в конце года с учетом вероятности погашения долга в полной или частичной сумме. Для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам предназначен пассивный счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». Создание резерва по сомнительным долгам отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 63. Использование резерва при списании не востребованных долгов, признанных сомнительными, производится по дебету счета 63 и кредиту соответствующих счетов учета расчетов с дебиторами: 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Списанная в убыток из-за неплатежеспособности должника сумма дебиторской задолженности должна учитываться по дебету забалансового счета 007 «Списанная безнадежная к погашению дебиторская задолженность» в течение 5 лет для наблюдения за финансовым состоянием должника и появлением возможности ее взыскания.

При поступлении в порядке взыскания ранее списанной дебиторской задолженности или по истечении 5-летнего срока производится учетная запись по кредиту забалансового счета 007. Аналитический учет по данному забалансовому счету осуществляется по каждому должнику, чья задолженность списана как убыток, и каждому списанному в убыток долгу.

При неиспользовании резерва по сомнительным долгам до конца года, следующего за годом создания, его восстанавливают путем присоединения к прибыли соответствующего отчетного года по кредиту счета 90 и дебету счета 63.

Аналитический учет по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» осуществляется в отношении каждого сомнительного долга, под который был создан резерв.

## 8.5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО КРЕДИТАМ И ЗАЙМАМ

Субъекты хозяйствования независимо от форм собственности и вида деятельности в отдельные периоды или в результате специфики хозяйствования могут испытывать недостаток в собственных ресурсах. Поэтому появляется необходимость во временном восполнении недостатка средств, т. е. в привлечении кредитов или займов. Получить кредиты организации имеют возможность в обслуживающих их отделениях банков, а также в любых других банках, которые дадут согласие на их обслуживание. Порядок предоставления кредитов банками регламентируется Банковским кодексом Республики Беларусь от 25 октября 2000 г. № 441-3 и Инструкцией о порядке предоставления денежных средств в форме кредита и их возврата (погашения), утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29 марта 2018 г. № 149. Кредиты предоставляются на условиях возвратности, платности, срочности и обеспеченности согласно заключенному кредитному договору.

По срокам погашения и целевому назначению кредиты классифицируются на краткосрочные и долгосрочные. К краткосрочным относятся кредиты со сроком погашения до 12 месяцев, предоставленные для формирования оборотных (текущих) активов в виде запасов и затрат. Долгосрочными кредитами являются те, которые предоставлены для формирования внеоборотных (долгосрочных) активов и имеют срок погашения свыше 12 месяцев.

Предоставление кредита осуществляется в соответствии с условиями кредитного договора между банком и организацией путем безналичного перевода денежных средств на счет кредитополучателя либо на счета третьих лиц или путем выдачи наличных денежных средств. Для заключения кредитного до-

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

говора в банк необходимо предоставить бухгалтерскую отчетность за отчетный период и копии договоров (контрактов) в подтверждение кредитруемых сделок. Наличные денежные средства предоставляются организациям на выдачу заработной платы.

Погашение (возврат) кредита и уплата процентов за пользование им производится в безналичном порядке.

Организация-кредитополучатель при согласии банка может заключить договор о переводе долга по кредитному договору на третье лицо или же договор об уступке своих требований к лицу, по отношению к которому она является кредитором. При неисполнении организацией обязательств по погашению кредита и (или) процентов за пользование им кредитная задолженность со следующего рабочего дня после наступления срока ее погашения является просроченной по основному долгу и (или) процентам. Срок погашения кредита может быть пролонгирован (продлен) на основании дополнительного соглашения к кредитному договору.

Учет расчетов с банком по краткосрочным кредитам осуществляется на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчете 66-1 «Расчеты по краткосрочным кредитам».

Для учета расчетов по долгосрочным кредитам предназначен субсчет 67-1 «Расчеты по долгосрочным кредитам» счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Получение организацией кредитов банка, направленных на погашение обязательств перед поставщиками за полученные от них товарно-материальные ценности, отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту субсчетов 66-1 и 67-1.

При получении кредита с зачислением его на расчетные счета организации производится запись по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту субсчетов 66-1 и 67-1.

Поступление наличных денежных средств по кредитному договору отражается по дебету счета 50 «Касса» и кредиту субсчетов 66-1 и 67-1.

Причитающиеся к уплате проценты по полученным краткосрочным кредитам для осуществления уставных видов деятель-

ности организации отражаются по кредиту субсчета 66-3 «Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Проценты по полученным кредитам для сферы капитальных вложений отражаются вначале по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту субсчета 67-3 «Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам», а затем включаются в первоначальную стоимость долгосрочных активов (основных средств, нематериальных активов) с отражением по дебету счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08.

Погашение кредитов банка и процентов за пользование ими отражается по дебету субсчетов 66-1 и 67-1 и кредиту счетов по учету денежных средств 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета». При переводе организацией своего долга на другое лицо или при заключении с банком договора об уступке своих требований к лицу, по отношению к которому она является кредитором, производится запись по дебету субсчетов 66-1 и 67-1 и кредиту счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аналитический учет кредитов осуществляется по видам кредитов и по банкам, предоставившим их, с указанием даты получения кредита, его целевого назначения, срока погашения, процентной ставки, суммы и остатка задолженности.

Расчеты по краткосрочным и долгосрочным займам также отражаются на счетах 66 и 67. Займ представляет собой передачу одной стороной (заимодавцем) в собственность другой стороне (заемщику) денежных средств или других ценностей. При этом заемщик обязуется возвратить заимодавцу сумму займа в форме, предусмотренной договором. Договором займа должны быть предусмотрены срок и порядок возврата займа. Займы могут быть взяты у других организаций или физических лиц.

Займы осуществляются и в виде погашения дебиторской задолженности заимодавцами, и в виде выпуска облигаций.

Обобщение информации о состоянии расчетов с заимодавцами производится на субсчетах 66-2 «Расчеты по краткосрочным займам» и 67-2 «Расчеты по долгосрочным займам».

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

Средства, привлеченные на срок не более одного года, относятся к краткосрочным займам, а на срок более года – к долгосрочным.

По кредиту субсчетов 66-2 и 67-2 отражается сумма задолженности организации-заемщика по полученным займам в корреспонденции с дебетом счетов:

51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» – в виде денежных средств;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – при погашении займодавцем кредиторской задолженности заемщика.

Уплата процентов по полученным займам отражается в учете аналогично процентам по полученным кредитам. Если краткосрочный займ был использован (предназначен) для нужд предпринимательской (уставной) деятельности организации, то сумма процентов по этому займу отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту субсчета 66-3. В том случае, если займ был использован на приобретение основных средств и нематериальных активов, причитающиеся к уплате проценты отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту субсчета 67-3. Затем проценты по полученным займам включаются в первоначальную стоимость приобретаемых долгосрочных активов.

### 8.6. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ

Информация о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией с ее доходов и доходов ее персонала, обобщается на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Порядок исчисления и уплаты налогов и сборов регулируется законодательными и соответствующими нормативными правовыми актами.

В соответствии с установленными источниками возмещения отдельных видов налогов к счету 68 могут быть открыты следующие субсчета:

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

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

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

68-4 «Расчеты по подоходному налогу»;

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

На субсчете 68-1 отражаются расчеты по земельному налогу (платежам за землю), налогу за добычу природных ресурсов, экологическому налогу, налогу на недвижимость, транспортному налогу, включаемые в затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ и услуг.

Земельный налог (плата за землю) определяется по установленным ставкам самостоятельно каждой организацией.

Суммы начисленного к уплате в бюджет земельного налога (платы за землю) отражаются по дебету счетов учета затрат (20, 23, 26, 44) и кредиту субсчета 68-1, а их уплата – по дебету данного субсчета и кредиту счетов по учету денежных средств (51, 52).

Налог за добычу природных ресурсов и экологический налог исчисляются исходя из объемов используемых природных ресурсов и выводимых в окружающую среду выбросов (сбросов) загрязняющих веществ. Организациям устанавливаются лимиты добычи природных ресурсов и допускаемых выбросов загрязняющих веществ в окружающую среду. При превышении указанных лимитов (или без их установления) налог взимается в повышенных размерах ставки.

Суммы начисленного к уплате экологического налога отражаются в следующем порядке:

- на суммы налога в пределах установленных лимитов – по дебету счетов учета затрат на производство и реализацию (20, 23, 26, 44) и кредиту субсчета 68-1;
- на суммы налога сверх установленных лимитов загрязнения – по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту субсчета 68-1.

Начисление налога на недвижимость отражается по дебету счетов 20, 23, 26, 44 и кредиту субсчета 68-1, а по сверхнорма-



## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

тивному строительству – по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту субсчета 68-1.

Субсчет 68-2 предназначен для отражения расчетов организации по налогу на добавленную стоимость, акцизам и другим сборам, налогам, уплачиваемым из выручки. Состав налогов и сборов и очередность их включения в отпускную цену предприятия устанавливается в законодательном порядке.

Объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость (НДС) признаются обороты по реализации продукции, товаров, работ, услуг, основных средств, нематериальных активов и других ценностей. Сумма НДС исчисляется по установленным ставкам от налоговой базы.

Налоговая база для определения налога на добавленную стоимость формируется на основе признания учетной политикой организации момента реализации: по мере выполнения работ и оказания услуг (метод начисления). При признании выручки в бухгалтерском учете по мере выполнения работ и оказания услуг начисление к уплате налога на добавленную стоимость производится сразу же по мере предъявления покупателям и заказчикам счетов к оплате, что отражается по дебету счета 90 и кредиту счета 68 и субсчета 68-2.

По налогу на добавленную стоимость в республике создан электронный документооборот, предусматривающий порядок создания, выставления, получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры в виде электронного документа (ЭСЧФ). Он осуществляется с помощью портала электронных счетов-фактур Министерства по налогам и сборам. ЭСЧФ создается и выставляется (направляется) продавцом при реализации объектов. Плательщики НДС выставляют (направляют), получают ЭСЧФ на портале Министерства по налогам и сборам с помощью раздела «Личный кабинет», вход в который осуществляется после авторизации с помощью личного ключа ЭЦП (электронной цифровой подписи). Выставление (направление) ЭСЧФ осуществляется по общему правилу не позднее 10-го числа месяца, следующего за месяцем дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Для осуществления расчетов по НДС и применения налоговых вычетов используется только ЭСЧФ. Покупатель подписывает выстальный продавец ЭСЧФ. Он может принять к вычету предъявленную продавцом ЭСЧФ сумму НДС только после подписания этого ЭСЧФ со своей стороны. Отсутствие ЭСЧФ не позволяет покупателю принять к вычету предъявленную сумму НДС.

Уплата НДС отражается по дебету субсчета 68-2 и кредиту счетов по учету денежных средств. Сумма подлежащего к уплате налога может быть уменьшена на установленные налоговые вычеты. На счетах бухгалтерского учета налоговые вычеты отражаются по дебету субсчета 68-2 и кредиту счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

Начисления к уплате сумм НДС по реализации инвестиционных объектов отражаются по кредиту субсчета 68-2 в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы» — по доходам от продажи и прочего выбытия основных средств, нематериальных активов и прочих инвестиционных активов, являющихся объектом налогообложения.

На субсчете 68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)» отражаются расчеты по налогу на прибыль и доходы. Налог на прибыль исчисляется исходя из суммы прибыли от реализации продукции, товаров, работ, услуг и иных ценностей (основных средств, нематериальных активов, материалов), а также от прочих доходов, уменьшенных на сумму расходов, по установленной ставке. Начисление к уплате в бюджет налога на прибыль отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту субсчета 68-3.

Субсчет 68-4 «Расчеты по подоходному налогу» предназначен для отражения расчетов по подоходному налогу, уплачиваемому физическими лицами. Удержание подоходного налога производится записью по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту субсчета 68-4. Сумма подоходного налога определяется по установленным ставкам с учетом предоставляемых льгот. Перечисление налога в бюджет про-

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

изводится организацией не позднее 22-го числа следующего за отчетным (налоговым) периодом.

Субсчет 68-5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет» используется для отражения расчетов по прочим платежам в бюджет. Налагаемые на организацию штрафные санкции и пеня в результате выявления недостоверной суммы налогов и сборов к уплате в бюджет отражаются по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту субсчета 68-5.

Обязательные страховые взносы уплачиваются организациями не позднее установленного для выплаты заработной платы за истекший месяц, но не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим. В эти сроки необходимо предъявить в банк платежные поручения для начисления платежей Фонду социальной защиты населения независимо от начисления средств на расчетном (текущем) счете.

Аналитический учет расчетов по налогам и сборам организуется по каждому виду платежей.

### **8.7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ И ПЕРСОНАЛОМ ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ**

В процессе хозяйственной деятельности возникает необходимость выдачи наличных денег под отчет работникам организации на административно-хозяйственные расходы и осуществление служебных командировок.

В соответствии с Инструкцией о порядке ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Республики Беларусь выдача наличных денежных средств под отчет оформляется расходным кассовым ордером либо платежной ведомостью.

Порядок выдачи наличных денег под отчет на предстоящие расходы заключается, как правило, в предварительном обеспечении работников авансом на предстоящие расходы. Однако допускается использование личных денежных средств физических лиц в интересах юридического лица, индивидуального предпринимателя, с которыми они состоят в трудовых отношениях.

#### 8.7. Учет расчетов с подотчетными лицами и персоналом по прочим операциям

---

Наличные денежные средства на предстоящие расходы выдаются на следующие сроки:

- на расходы, производимые в месте нахождения организации, – не более трех рабочих дней;
- на расходы, производимые вне места расположения организации, – не более 10 рабочих дней;
- в сумме, не превышающей размера одной базовой величины, – до 30 рабочих дней.

Наличные деньги под отчет выдаются при условии полного отчета по ранее выданным суммам. Полученные под отчет денежные средства запрещается передавать другим лицам. Выданные суммы могут быть израсходованы только на те цели, на которые они были выданы.

Подотчетные лица после выполнения задания обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который были выданы денежные средства, предоставить в бухгалтерию авансовый отчет об израсходованных суммах и возвратить в кассу остаток неиспользованной суммы. На обратной стороне авансового отчета указываются кому, за что и по какому документу произведена оплата из подотчетной суммы. При этом подтверждающими документами являются: кассовый ордер ф. КО-1 и другие приходные документы; кассовый чек, содержащий номер, наименование юридического лица, фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя, дату продажи, наименование, количество и цену товара, сумму, идентификатор кассира. В случае если указанные реквизиты в кассовом чеке отсутствуют, то к нему прилагается товарный чек, содержащий данные реквизиты.

Работники, использовавшие собственные наличные средства в интересах организаций, обязаны не позднее трех рабочих дней со дня приобретения материальных ценностей составить отчет об израсходованной сумме для ее возмещения организацией, индивидуальным предпринимателем, частным нотариусом.

Физические лица, использовавшие личные денежные средства (в том числе полученные с использованием личных

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

карточек в наличной форме) на приобретение продукции (товаров, работ, услуг), обязаны не позднее трех рабочих дней со дня ее приобретения, исключая день покупки, составить отчет об израсходованных суммах для возмещения средств.

При использовании физическими лицами денежных средств, находящихся на личных карточках, для осуществления безналичных расчетов за продукцию (товары, работы, услуги) в интересах юридического лица отчет об израсходованных суммах составляется не позднее 15 рабочих дней со дня приобретения продукции (товаров, работ, услуг).

Работники, получившие денежные средства под отчет посредством их зачисления на карт-счет и расходовавшие денежные средства с использованием корпоративных карточек либо личных карточек, обязаны предъявить в бухгалтерию юридического лица, подразделения, индивидуальному предпринимателю, частному нотариусу отчет об израсходованных суммах, а также карт-чеки и иные документы, подтверждающие целевой характер расходования денежных средств.

При использовании корпоративной карточки исключительно для получения наличных денег и осуществления расчетов в наличной форме работник предъявляет отчет об израсходованных суммах не позднее трех рабочих дней со дня возвращения из служебной командировки, исключая день прибытия, либо со дня расходования денежных средств на иные цели в соответствии с законодательством. При использовании личной карточки исключительно для получения наличных денег и осуществления расчетов в наличной форме работник предъявляет отчет об израсходованных суммах не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из служебной командировки, исключая день прибытия.

Ответственность за достоверность учета расчетов с подотчетными лицами несет главный бухгалтер. Он осуществляет контроль за обоснованностью и целесообразностью производимых расходов, правомочностью приложенных документов, своевременностью представления авансовых отчетов и возвратом подотчетными лицами неизрасходованных сумм.

### 8.7. Учет расчетов с подотчетными лицами и персоналом по прочим операциям

---

После проверки бухгалтерией и утверждения руководителем организации авансовый отчет с приложенными к нему оправдательными документами служит основанием для списания израсходованных сумм с подотчетного лица. Если окажется, что сумма полученного аванса превышает сумму принятых по отчету расходов, разница подлежит возврату в кассу. Если сумма аванса меньше суммы произведенных и утвержденных по авансовому отчету расходов и подотчетное лицо использовало собственные денежные средства, то сумма перерасхода ему возвращается. Не использованные по назначению и не возвращенные в кассу подотчетные суммы могут быть удержаны из оплаты труда работников.

Основным видом операций по подотчетным суммам является возмещение расходов по служебным командировкам. **Служебной командировкой** признается поездка работника по распоряжению нанимателя (руководителя организации) на определенный срок в другую местность для выполнения служебного задания вне места его постоянной работы. Служебные поездки работников, постоянная работа которых носит разъездной либо подвижной характер, не считаются командировками. Направление работников в командировку оформляется приказом (распоряжением) и выдачей командировочного удостоверения. На работников, находящихся в служебной командировке, распространяется режим рабочего времени и времени отдыха, установленный по месту служебной командировки, но средний заработок сохраняется за все рабочие дни недели по графику постоянного места работы.

Фактическое время пребывания в командировке определяется по отметкам на командировочном удостоверении о дне прибытия и дне выбытия из места пребывания. Днем выезда в командировку считается день отправления транспортного средства, а днем приезда — день прибытия транспортного средства (поезда, самолета, автобуса и др.) к месту постоянной работы.

Время окончания работы в день выбытия определяется по договоренности с нанимателем. В случае прибытия до окончания рабочего дня вопрос о времени явки на работу в этот день решается аналогично.

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

За работниками, направленными в служебную командировку, сохраняется место работы (должность) и заработная плата в течение всего срока служебной командировки, но не ниже среднего заработка. Направление в командировку на срок свыше 30 календарных дней допускается только с согласия работника.

При служебных командировках работнику обязаны выдать аванс и возместить расходы по проезду к месту служебной командировки и обратно, по найму жилого помещения и суточные (расходы на проживание вне места постоянного жительства).

Расходы по проезду к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы возмещаются только при предоставлении подлинных проездных билетов. Возмещению подлежат также расходы по бронированию билетов. В исключительных случаях при нерегулярном транспортном сообщении в пределах одного административного района оплата за проезд может быть компенсирована без предоставления билетов по минимальной стоимости проезда. Расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями возмещаются без представления подтверждающих документов.

Расходы по найму жилого помещения, исключая время нахождения в пути, возмещаются в размерах, указанных в представленных документах (счетах, квитанциях), а без подтверждающих документов – в установленном размере. Расходы за проживание в номерах класса люкс возмещаются в исключительных случаях с разрешения руководителя организации. Стоимость завтрака, включенного в счет стоимости номера в гостинице, работнику не возмещается.

Оплата суточных производится на основании отметок о дне выбытия в командировку и дне прибытия из нее, включая дни отдыха и праздничные дни. Суточные за время нахождения в пути подлежат возмещению на общих основаниях.

Для выполнения служебного задания в командировке работнику выдается аванс в сумме предстоящих расходов, включающих оплату проезда (туда и обратно), найма жилого помещения и суточные.

#### 8.7. Учет расчетов с подотчетными лицами и персоналом по прочим операциям

---

В авансовом отчете указываются расходы по проезду, по найму жилого помещения, суточные за фактические дни нахождения в командировке и другие расходы, которые подлежат возмещению работнику. К авансовому отчету должны быть приложены следующие документы:

- командировочное удостоверение с заверенными отметками о дне прибытия и дне выбытия из места командирования. Если работник командирован в разные населенные пункты, отметки о дне прибытия и дне выбытия делаются в каждом пункте. Отметки о прибытии и выбытии заверяются печатью (штампом) с наименованием организации, в которую был командирован работник;

- проездные документы, подтверждающие фактические расходы по проезду к месту командировки и обратно;

- оплаченные счета, квитанции или другие документы, подтверждающие фактические расходы по найму жилого помещения и иные расходы (телефонные переговоры);

- отчет о проделанной работе (по требованию руководителя организации).

Работники, получившие денежные средства под отчет посредством их зачисления на карт-счет и расходовавшие денежные средства с использованием корпоративных карточек либо личных карточек, обязаны предъявить в бухгалтерию отчет об израсходованных суммах.

В период нахождения работника в одной служебной командировке юридическое лицо, индивидуальный предприниматель могут дополнительно перечислять на карт-счет денежные средства для оплаты им расходов без полного отчета работника по ранее перечисленным суммам.

Для отражения операций по расчетам с подотчетными лицами используется счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами». По дебету этого счета отражаются суммы, выданные (перечисленные) под отчет работникам, а также суммы возмещения перерасхода подотчетных сумм и возмещения расходов, произведенных за счет личных средств работников, в корреспонденции с кредитом счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» (при перечислении аванса подотчетным лицам, находящимся вне места нахождения организации).



## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

Списание задолженности подотчетных лиц производится на основании утвержденных авансовых отчетов по кредиту счета 71 в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

– 10 «Материалы» – в случае приобретения материальных ценностей;

– 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» – при использовании средств на командировочные расходы, связанные с предпринимательской деятельностью организации;

– 08 «Вложения в долгосрочные активы» – при использовании средств на командировочные расходы по приобретению (созданию) основных средств и нематериальных активов;

– 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» – при невозвращении в установленные сроки неизрасходованных подотчетных сумм. При возможности взыскать эти суммы из оплаты труда работника делается запись по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 94. Если же удержать эти суммы из оплаты труда работника невозможно, то отражается его задолженность по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

– 50 «Касса» – при возврате остатка неизрасходованных сумм.

Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами организуется по каждому работнику в отдельности. В конце месяца определяется задолженность каждого подотчетного лица на конец месяца (сальдо). Итоги по счету 71 сверяются с данными других счетов (50, 10, 20, 26, 44, 94). Детализации подлежит информация о расходах на служебные командировки. После сверки данных по счету 71 производятся записи в главную книгу.

Расчеты с работниками организации, за исключением расчетов по оплате труда, подотчетным суммам и депонентской задолженности, отражаются обособленно на отдельном счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;
- 73-2 «Расчеты по возмещению ущерба».

Субсчет 73-1 «Расчеты по предоставленным займам» предназначен для отражения расчетов с работниками организации,

#### 8.7. Учет расчетов с подотчетными лицами и персоналом по прочим операциям

---

нуждающимися в улучшении жилищных условий, по предоставленным им займам на строительство (реконструкцию) или приобретение жилых помещений, приобретение или строительство садовых домиков, благоустройство приусадебных участков и др. Займ предоставляется за счет собственных средств организации. Предоставление займа отражается на основании заявления работника, принятого администрацией решения и договора с заемщиком по дебету субсчета 73-1 и кредиту счетов 50 «Касса» или 51 «Расчетные счета».

Займ может быть предоставлен как без взимания, так и с взиманием процентов с заемщика. Проценты по предоставленному займу отражаются по дебету субсчета 73-1 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Возврат предоставленного займа работником производится в сроки, установленные договором, и отражается по кредиту субсчета 73-1 в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

- 50 «Касса» — при внесении наличных денег в кассу;
- 51 «Расчетные счета» — при внесении сумм возвращаемого займа на расчетные счета;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — при удержании сумм возвращаемого займа из заработной платы.

На субсчете 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» отражаются операции по возмещению работниками организации причиненного ими ущерба в виде недостач или хищений денежных и материальных ценностей. В соответствии с действующей инструкцией размер причиненного ущерба определяется по реализационным ценам, сложившимся на день его выявления. Ущерб вследствие неправомерного пользования денежными средствами подлежит возмещению в размере недостающей суммы и процентов, начисленных на эту сумму исходя из учетной ставки Национального банка Республики Беларусь на дату выявления недостачи.

По дебету субсчета 73-2 отражаются подлежащие взысканию с виновных лиц суммы ущерба на основании актов инвентаризации, протоколов решений инвентаризационных комиссий, утвержденных руководителем организации, решений

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

судов и др. Корреспондирующими кредитуемыми счетами будут следующие:

- 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» – на учетную стоимость недостающих денежных средств или материальных ценностей (причиненного ущерба);
- 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – на разницу между взыскиваемой и учетной стоимостью недостающих ценностей.

По кредиту субсчета 73-2 погашается задолженность за причиненный ущерб в корреспонденции с дебетом счетов 50, 51, 70 (в зависимости от формы внесения платежей).

Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» организуется по каждому работнику с отражением остатков задолженности на начало и конец месяца и записей по дебету и кредиту в течение отчетного месяца на соответствующих субсчетах.

### 8.8. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ

Для обобщения информации обо всех видах расчетов с учредителями организации предназначен счет 75 «Расчеты с учредителями», к которому могут открываться следующие субсчета:

- 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»;
- 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов».

Вся сумма уставного фонда, объявленного в учредительных документах по каждому учредителю, записывается по дебету субсчета 75-1 и кредиту счета 80. На этих же счетах отражается увеличение уставного фонда. Фактическое поступление сумм денежных вкладов учредителей отражается по дебету счетов, на которых осуществляются учет денежных средств и расчеты по оплате труда, и по кредиту субсчета 75-1. Предоставление материальных и иных ценностей в качестве вкладов в уставный капитал учитывается по дебету счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы» и других, а также по кредиту субсчета 75-1. Принятие имущества к бухгалтерскому учету производит-

ся на основе экспертной оценки его стоимости. Записи на счетах бухгалтерского учета осуществляются на основании актов приема-передачи основных средств, актов оценки имущества, требований-накладных, выписок банка из лицевого (расчетного) счета, приходных кассовых ордеров и др.

Причитающиеся к возврату вклады учредителей отражаются по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту субсчета 75-1. Учетные записи производятся на основании протоколов собрания учредителей.

Создаваемые акционерные общества формируют уставный фонд путем выпуска и продажи акций. Задолженность учредителей (акционеров) по оплате акций по номинальной стоимости отражается по дебету субсчета 75-1 и кредиту счета 80 «Уставный капитал». Оплата акций отражается по дебету счетов учета денежных средств и по кредиту субсчета 75-1.

На субсчете 75-1 отражаются также расчеты унитарных предприятий с государственным органом или органом местного самоуправления по имуществу, передаваемому им на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. В таких организациях по субсчету 75-1 учетные записи производятся аналогично вышеизложенному порядку учета расчетов по вкладам в уставный фонд.

Расчеты с учредителями по выплате им доходов отражаются на субсчете 75-2. Начисление доходов учредителям отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту субсчета 75-2. Если учредителями организации являются ее работники, начисление причитающихся им доходов отражается по дебету счета 84 и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При отсутствии или недостаточности прибыли для выплаты доходов, но при наличии обязательств, предусмотренных законодательством или учредительными документами, начисление доходов производится за счет средств резервного фонда, что находит отражение по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту субсчета 75-2. Налог на доходы от участия в организации (дивиденды) в установленном размере удерживается у источника выплаты и отражается по дебету субсчета 75-2 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету субсчета 75-2 и кредиту следующих счетов:

50 «Касса», 51 «Расчетные счета» — при выплате денежными средствами;

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» — при выплате доходов продукцией, товарами, работами, услугами организации;

91 «Прочие доходы и расходы» — при выплате доходов ценными бумагами, передачей основных средств и другого имущества.

На субсчете 75-2 находят также отражение расчеты с учредителями по обязательствам списания убытка от хозяйственной деятельности, что отражается по дебету данного субсчета и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Погашение обязательств отражается по дебету счетов учета денежных средств или имущества и по кредиту субсчета 75-2.

Аналитический учет расчетов с учредителями осуществляется по их вкладам в уставный капитал, начислению и выплате доходов от участия в организации в соответствии с долей в уставном капитале. После сверки итоговых записей с учетными регистрами корреспондирующих счетов производятся записи в Главную книгу.

### 8.9. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ

Для учета расчетов с разными организациями по операциям некоммерческого характера (учебными заведениями и др.), по имущественному и личному страхованию, страхованию от несчастных случаев на производстве, по претензиям, по удержанным из оплаты труда суммам в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов и постановлений судов, по депонированным суммам и другим операциям предназначен счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». К данному счету могут быть открыты субсчета:

- 76-1 «Расчеты по исполнительным документам»;
- 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

#### 8.9. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

- 76-3 «Расчеты по претензиям»;
- 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
- 76-5 «Расчеты по депонированным суммам»;
- 76-6 «Расчеты по договорам доверительного управления имуществом»;
- 76-7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой».

На субсчете 76-1 «Расчеты по исполнительным документам» отражаются расчеты по удержанным из оплаты труда работников суммам в пользу различных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов (удержание алиментов, сумм по возмещению причиненного ущерба, штрафов и др.).

Алименты на содержание детей удерживаются из сумм дохода работника (включая суммы дивидендов) в следующих размерах: на одного ребенка — 25 %, но не менее 50 % бюджета прожиточного минимума; на двух детей — 33 %, но не менее 75 % бюджета прожиточного минимума; на троих детей — 50 %, но не менее 100 % бюджета прожиточного минимума. Начисление алиментов производится после удержания подоходного налога. Начисление алиментов к удержанию из оплаты труда (дохода) отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту субсчета 76-1. При выплате сумм производится запись по дебету субсчета 76-1 и кредиту счетов 50 «Касса» или 51 «Расчетные счета» (в зависимости от формы их вручения получателю).

Аналитический учет расчетов по исполнительным документам осуществляется по каждому ответчику с указанием информации о принятии исполнительного листа, адреса ответчика (должника), адреса и наименования банка или почтового отделения, адреса получателя и др.

Субсчет 76-2 предназначен для отражения расчетов по страхованию имущества и персонала организации (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению). Страхование может быть обязательным (в соответствии с законодательством) и добровольным. Расчеты по страхованию на счетах бухгалтерского учета отражаются на основании заключенных

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

договоров страхования, которыми определяется сумма страховых взносов.

Страховые взносы по видам страхования отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 44 «Расходы на реализацию», 26 «Общехозяйственные затраты» и др.) и по кредиту субсчета 76-2. Уплата страховых взносов производится в установленные сроки и учитывается по дебету субсчета 76-2 в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

Страховые взносы по видам страхования работников (жизни, дополнительной пенсии, страхования медицинских расходов) также отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (20, 23, 25, 44).

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям отражается по дебету субсчета 76-2 и кредиту счетов учета денежных средств (51, 52).

При наступлении страхового случая по договору имущественного страхования (уничтожение и (или) порча имущества) задолженность страховой организации отражается по дебету субсчета 76-2 в корреспонденции с кредитом счетов по учету имущества (01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др.).

Суммы страховых возмещений по договорам страхования работников организации отражаются по дебету субсчета 76-2 и кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Поступление сумм страховых возмещений отражается по дебету счетов учета денежных средств (51, 52) и кредиту субсчета 76-2. Потери от страховых случаев, которые не компенсированы страховыми возмещениями, списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» с кредита субсчета 76-2. Аналитический учет расчетов на данном субсчете осуществляется по страховщикам (страховым организациям) и отдельных договоров страхования.

В Республике Беларусь осуществляется обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и от профессиональных заболеваний. Уплачивать страховые взносы по данному виду страхования обязаны все хозяйствующие субъекты. Контроль за их уплатой осуществляет унитарное страхо-

#### 8.9. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

---

вое предприятие «Белгосстрах», поэтому организации должны быть зарегистрированы в качестве страхователей на данном страховом предприятии в установленные сроки. Для регистрации представляются соответствующие документы.

Страховые взносы начисляются на все виды выплат в денежном и (или) натуральном выражении в пользу работников (за исключением установленного перечня) в соответствии с утвержденными тарифами. Начисление страховых взносов отражается по дебету счетов затрат (20, 23, 25, 44) и кредиту субсчета 76-2. При перечислении сумм производится запись по дебету субсчета 76-2 и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

При наступлении страхового случая производятся страховые выплаты застрахованным работникам. **Страховой случай** — это факт повреждения здоровья работника в результате несчастного случая на производстве или профессионального заболевания, подтверждаемый в установленном порядке. Начисление страховых выплат в пользу застрахованного работника отражается по дебету субсчета 76-2 и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Поступление сумм страховых выплат отражается по дебету счетов учета денежных средств (51, 52) в корреспонденции с кредитом субсчета 76-2, а выплаты работнику найдут отражение по дебету счета 70 и кредиту счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета».

Организации-страхователи обязаны один раз в год представлять форму статистической отчетности № 4 (Белгосстрах) «Отчет о средствах по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

В практике хозяйственной деятельности возникают случаи невыполнения договорных обязательств, что приводит к необходимости предъявления претензий и взыскания по ним причитающихся платежей. Для учета таких хозяйственных операций предназначен субсчет 76-3 «Расчеты по претензиям». Претензии могут быть предъявлены поставщикам, подрядчикам и другим организациям. На этом же субсчете отражаются расчеты по штрафам, пеням и неустойкам, которые предъявлены



## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

организациям и признаны ими (или присуждены им). По дебету субсчета 76-3 отражаются суммы предъявленных претензий:

– к поставщикам в случае завышения стоимости принятых к бухгалтерскому учету производственных запасов (соответствующих затрат), выявленного при проверке счетов после того, как записи по счетам учета уже были совершены. Корреспондирующими будут счета: 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство» и др.;

– к поставщикам и подрядчикам при выявлении несоответствия цен и тарифов договорным, а также при выявлении арифметических ошибок. Запись выполняется в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– к поставщикам за недостачу груза сверх норм естественной убыли в пути, а также за обнаруженное несоответствие качества поставленных материалов стандартам. Запись выполняется в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– к подрядчикам за брак и простой, возникшие по их вине, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом. Запись выполняется в корреспонденции с кредитом счетов 08 «Вложения в долгосрочные активы», 20 «Основное производство» и др.;

– к банкам по ошибочно списанным (перечисленным) со счетов организации суммам. Запись выполняется в корреспонденции с кредитом счетов 51, 52, 66, 67;

– по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым за несоблюдение договорных обязательств в размерах, признанных плательщиками или присужденных хозяйственным судом, – в корреспонденции с кредитом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Поступившие платежи по предъявленным претензиям отражаются по кредиту субсчета 76-3 и дебету счетов учета денежных средств. Если в качестве погашения претензии были поставлены материальные ценности, то производится их принятие к бухгалтерскому учету по дебету счетов, на которых они учитываются, и кредиту субсчета 76-3.

#### 8.9. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

---

При установлении факта, что предъявленные ранее претензии взысканию не подлежат, производится их списание по кредиту субсчета 76-3 в дебет тех счетов, с которых они были приняты на учет, т. е. в дебет счетов 07, 08, 10, 20, 23 и др.

Аналитический учет по субсчету 76-3 «Расчеты по претензиям» осуществляется по каждому дебитору и отдельным претензиям на основании претензионных писем, признанных плательщиками, или решений хозяйственного суда.

Причитающиеся к получению организацией дивиденды и другие доходы учитываются на субсчете 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», по дебету которого отражается их начисление в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы». Получение доходов отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту субсчета 76-4.

На субсчете 76-5 «Расчеты по депонированным суммам» учитываются депонированные суммы оплаты труда и стипендии учащимся. Полученные из банка, но не выплаченные в установленный срок денежные средства на выдачу оплаты труда и стипендий возвращаются в банк, который выдаст их затем по первому требованию организации.

Депонентская задолженность перед работниками отражается по дебету счета 70 и кредиту субсчета 76-5. При выдаче указанных сумм производится запись по дебету субсчета 76-5 и кредиту счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета». Начисление стипендий учащимся средних и высших учебных заведений отражается по дебету счета 26 «Общехозяйственные затраты» и кредиту субсчета 76-5. Депонентская задолженность подлежит списанию по истечении срока исковой давности (3 года) и включается в состав доходов, что отражается по дебету субсчета 76-5 и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Аналитический учет расчетов с работниками организации по депонированным суммам оплаты труда, премий и других выплат осуществляется в ведомости учета депонированных сумм на основе реестра депонированных сумм, который составляет кассир по истечении установленных сроков выдачи наличных денег из кассы.

## 8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций

---

На субсчете 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» находят отражение расчеты с организациями по исполнению договоров доверительного управления имуществом. Стоимость принятого доверительным управляющим имущества отражается по дебету счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и по кредиту субсчета 76-6. При возврате имущества производятся обратные записи.

**Вверитель** — организация, передающая свое имущество (основные средства, права, ценные бумаги и др.) в доверительное управление на определенный срок с целью либо сохранить имущество, обеспечив его функционирование, либо получить определенный доход (прибыль) от его использования.

**Доверительный управляющий** — организация, принимающая имущество по договору доверительного управления. Обязательным условием является открытие отдельного банковского счета для расчетов по деятельности, связанной с доверительным управлением имуществом. Доверительный управляющий обеспечивает обособленный учет операций, связанных с использованием принятого в доверительное управление имущества.

Передаваемое в доверительное управление имущество списывается у вверителя по учетной стоимости на дату вступления договора в силу. Стоимость передаваемого имущества записывается в дебет субсчета 76-6 и в кредит счетов по учету имущества (01, 04). Одновременно списываемые суммы накопленной амортизации отражаются по дебету счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту субсчета 76-6.

Стоимость принятого доверительным управляющим имущества отражается в дебете счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и кредите субсчета 76-6.

По окончании срока договора доверительного управления стоимость возвращаемого имущества отражается у учредителя управления обратными учетными записями, т. е. по дебету счетов учета имущества (01, 04) и кредиту субсчета 76-6. Суммы амортизации этого имущества принимаются на счет по кредиту счетов 02 и 05 в корреспонденции с дебетом субсчета 76-6.

В случае эффективного управления переданным имуществом вверитель может получить прибыль (доход), что найдет

### 8.9. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

---

отражение в дебете субсчета 76-6 и кредите счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Поступление денежных средств в счет причитающейся прибыли отражается в дебете счетов учета денежных средств (51, 52) и кредите субсчета 76-6.

Если при использовании переданного имущества произойдет его утрата (повреждение), то вверителю причитаются к получению суммы возмещения убытков, а также упущенной выгоды от доверительного управляющего. Это отражается в дебете субсчета 76-6 и кредите счета 91 «Прочие доходы и расходы». Получение этих денежных средств записывается в дебет счета 51 «Расчетные счета» и кредит субсчета 76-6.

Аналитический учет на счете 76 ведется по каждому дебитору и кредитору.

?

### **Контрольные вопросы**

---

1. Какой порядок документального оформления приема и выдачи наличных денежных средств?
2. Как осуществляется выдача наличных денежных средств подотчетным лицам?
3. Какой порядок открытия расчетных счетов организации в банках?
4. Какие операции по движению денежных средств отражаются на счете 57 «Денежные средства в пути»?
5. В каком порядке осуществляются безналичные расчеты между организациями?
6. Как характеризуются дебиторская и кредиторская задолженности организации?
7. Какие счета Типового плана счетов используются для отражения расчетных операций?
8. Какие хозяйственные операции отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»?
9. Для отражения каких расчетных операций предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»?
10. Какие субсчета могут быть открыты к счету 75 «Расчеты с учредителями»?

## 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

---

### 9.1. ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ И ИХ ХАРАКТЕРИСТИКА

К финансовым вложениям относятся вложения в ценные бумаги, в том числе долговые ценные бумаги, вклады в уставные фонды других организаций, вклады по договору простого товарищества, а также займы, предоставленные другим организациям, депозитные вклады и прочие. К финансовым вложениям не относятся собственные акции, которые были выкуплены организацией у акционеров, вложения в основные средства и нематериальные активы.

В соответствии с Гражданским кодексом Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-3 (с изм. и доп. по состоянию на 17.07.2018) *ценная бумага* – это документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и (или) обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении.

К ценным бумагам относятся государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы.

Финансовые вложения классифицируются по следующим признакам:

- по форме собственности (государственные и негосударственные (частные));
- отношению к уставному фонду (долговые и с целью образования уставного фонда (долевые));
- сроку действия (долгосрочные и краткосрочные);
- ликвидности (легкорезализуемые, прочие);
- отношению к получателю инвестиций (вложения в дочерние общества, зависимые общества и прочие).

Инструкцией по бухгалтерскому учету ценных бумаг, утвержденной постановлением Министерства финансов Респу-

блики Беларусь от 22.12.2006 № 164, выделяются две их категории:

- предназначенные для торговли;
- удерживаемые до погашения – ценные бумаги с фиксированными или определяемыми платежами по ним и фиксированным сроком погашения.

К первой категории относят акции, облигации, векселя, депозитные сертификаты и иные ценные бумаги, находящиеся в обращении, ко второй – облигации, векселя, депозитные сертификаты и иные ценные бумаги, которые содержат долговое обязательство эмитента.

**Акция** – долевая ценная бумага, которая предоставляет ее владельцу право на получение части прибыли общества в виде дивидендов, а также на часть имущества, в случае ликвидации общества. Акции учитываются по покупной стоимости, которая определяется путем суммирования фактически произведенных расходов на их покупку. Безвозмездно полученные акции учитываются по рыночной стоимости.

**Облигация** – ценная бумага, которая удостоверяет внесение ее владельцем денежных средств и дает право получения ее номинальной стоимости в определенный срок. По облигациям предусматривается выплата фиксированного процента. Облигации учитываются по покупной стоимости.

**Вексель** – долговое обязательство, дающее право требования уплаты суммы, указанной в векселе, по истечении срока, по который он выписан. Различают простой (соло) и переводной вексель (тратта). Векселя учитываются по покупной стоимости. Передача векселя другому лицу осуществляется передаточной записью, которая называется индоссамент. Вексельное поручительство (аваль) оформляется в случае, если возникла необходимость повысить надежность векселя.

**Депозитный сертификат** – ценная бумага, которая удостоверяет сумму вклада, внесенного в кредитную организацию, и предоставляет право на его получение, а также на получение процентов по истечении определенного срока. Сертификат является срочной ценной бумагой.

**Договор простого товарищества** – договор о совместной деятельности, по которому двое или несколько лиц (товари-

## 9. Учет финансовых вложений

---

щей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной цели.

### 9.2. Учет финансовых вложений

Счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений в ценные бумаги других организаций, в облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения превышает 12 месяцев), в уставные фонды других организаций и т. п. На нем также отражаются сведения о предоставленных другим организациям займах (на срок более 12 месяцев), о вкладах участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества.

Финансовые вложения в ценные бумаги других организаций, по которым срок погашения не установлен, учитываются на счете 06, если по этим вложениям организация намеревается получать доходы более 12 месяцев.

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

- 06-1 «Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги»;
- 06-2 «Предоставленные долгосрочные займы»;
- 06-3 «Вклады по договору о совместной деятельности».

Долгосрочные финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 06 и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов.

При реализации (погашении) ценных бумаг, учитываемых на счете 06, их стоимость отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 06.

Предоставление другим организациям долгосрочных займов отражается по дебету счета 06 и кредиту счета 51 «Расчетные счета» и др. Погашение долгосрочных займов отражается по дебету счета 51 и других счетов и кредиту счета 06.

Аналитический учет по счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения» ведется по видам вложений и организациям, которым они предоставлены.

Типовым планом счетов бухгалтерского учета для учета краткосрочных финансовых вложений предусмотрен активный счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения». Он предназначен для обобщения информации о наличии и движении инвестиций в ценные бумаги и займов, предоставленных другим организациям. К нему могут быть открыты следующие субсчета:

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

58-2 «Предоставленные краткосрочные займы».

По дебету счета 58 отражается возникновение финансовых вложений в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств. Реализация ценных бумаг, а также их погашение отмечается по кредиту счета 58 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Предоставление займов другим организациям сроком до 12 месяцев отражается по дебету счета 58 и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», а погашение – обратными записями.

Для обобщения информации о резервах под обесценение финансовых вложений организации в ценные бумаги предназначен пассивный счет 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений». Образование резерва отражается записью по дебету счета 91 и кредиту счета 59. Восстановление, снижение, присоединение созданного резерва при повышении котировок ценных бумаг, а также при их выбытии, отражается записью по дебету счета 59 и кредиту счета 91.

Аналитический учет по счету 58 «Краткосрочные финансовые вложения» ведется по видам краткосрочных финансовых вложений и организациям, которым они предоставлены. Он должен быть построен таким образом, чтобы можно было оперативно получать необходимую информацию о состоянии каждого вида финансовых вложений.

Инвентаризация финансовых вложений производится по общим правилам, предусмотренным Инструкцией по инвен-



## 9. Учет финансовых вложений

---

таризации активов и обязательств. Сумма излишков активов, выявленных при инвентаризации, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма недостачи и порчи активов отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» в корреспонденции с кредитом счета 58 «Краткосрочные финансовые вложения».

?

### **Контрольные вопросы**

---

1. Как классифицируются финансовые вложения?
2. На каких счетах осуществляется учет финансовых вложений?
3. Какие субсчета открываются к счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения»?
4. Как отражается реализация (погашение) ценных бумаг, учитываемых на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения»?
5. Как отражается на счетах бухгалтерского учета предоставление другим организациям долгосрочных займов?
6. Какой порядок отражения на счетах бухгалтерского учета возврата краткосрочного займа?

# 10. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

---

## 10.1. ФОРМЫ И СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА. ФОНД ОПЛАТЫ ТРУДА

В производственной деятельности организации главное место занимает труд и заработная плата. Право граждан на труд закреплено Конституцией Республики Беларусь. Трудовые и связанные с ними отношения в организациях регулируются Трудовым кодексом и другими актами трудового законодательства, коллективными договорами и иными локальными документами, разрабатываемыми в соответствии с законодательством.

Понятие «**заработная плата**» охватывает все виды начисляемого работникам вознаграждения, исчисляемого в денежных единицах или (и) натуральной форме, которые наниматель обязан выплатить за фактически выполненную работу, а также за периоды, включаемые в рабочее время. Она подразделяется на *основную*, начисляемую за фактически отработанное время, и *заработную плату за неотработанное время*, но подлежащее оплате в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Организациям предоставлены значительные права в выборе форм оплаты труда, ее размеров, режима работы. Вместе с тем государством установлен механизм защиты прав работников. Он выражается в *государственных гарантиях* по оплате труда, которые включают:

1. Величину минимальной заработной платы в Республике Беларусь, т. е. государственный минимальный социальный стандарт в области оплаты труда за работу в нормальных условиях при выполнении установленной нормы труда.

2. Величину размера тарифной ставки 1-го разряда единой тарифной сетки (ЕТС) работников бюджетной сферы.

3. Республиканские тарифы оплаты труда – часовые и месячные тарифные ставки.

4. Размеры увеличения оплаты труда за работу в условиях, отличающихся от нормативных.

## 10. Учет труда и заработной платы

---

5. Меры по поддержанию уровня реального содержания заработной платы, индексацию заработной платы.

6. Ограничения размеров удержаний из заработной платы, в том числе подоходного налога.

7. Государственный контроль и надзор за своевременностью выплат заработной платы.

8. Ответственность нанимателей за нарушение условий коллективного договора и соглашения по оплате труда.

Заработная плата служит средством контроля за мерой труда и мерой потребления. Юридически она трактуется как денежная форма вознаграждения за труд. Рациональная организация труда и заработной платы должна обеспечивать воспроизводство рабочей силы, формировать мотивы и стимулы к высокопроизводительному и качественному труду. В связи с этим хорошо налаженный бухгалтерский учет является необходимым условием для рациональной организации труда и правильного начисления заработной платы.

*Задачи учета* заработной платы:

1) своевременное отражение в бухгалтерских документах сведений о суммах начисленной заработной платы;

2) соблюдение нормативно-законодательной базы по вопросам начисления и выдачи заработной платы, осуществление удержаний из нее, в том числе подоходного налога;

3) контроль за использованием рабочего времени и соблюдением трудовой дисциплины;

4) контроль за формированием и использованием фонда заработной платы.

В соответствии с действующим законодательством формы, системы и размеры заработной платы, а также выплаты стимулирующего и компенсирующего характера устанавливаются нанимателем на основании коллективного договора, соглашения и трудового договора.

Различают *денежную* и *натуральную* формы оплаты труда. *Основной формой оплаты* труда является выплата заработной платы в денежной форме, в валюте Республики Беларусь. Натуральная оплата труда применяется в том случае, если она подходит для личного потребления и выгодна для работника и его семьи. Существует перечень товаров, утвержденный Пра-

вительством Республики Беларусь, которыми не может выдаваться заработная плата (например, спиртными напитками, медикаментами).

Заработная плата каждого работника зависит от его квалификации, степени сложности и интенсивности выполняемой работы, особенностей производственного процесса, ее максимальный размер не ограничивается. В то же время в Республике Беларусь на законодательном уровне гарантируется минимальный размер месячной заработной платы за труд неквалифицированного работника, полностью отработавшего норму рабочего времени при выполнении простых работ в нормальных условиях труда.

Под **системой оплаты** труда понимают способ определения величины заработной платы, которая должна быть выплачена работнику за результаты его труда. В настоящее время в коммерческих организациях применяются *сдельная* и *повременная* формы оплаты труда с их многочисленными системами, основанными на применении Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь.

При **сдельной форме** заработная плата работнику выплачивается за фактически выполненную работу или количество единиц изготовленной продукции на основании установленных твердых сдельных расценок. Она применяется в тех случаях, когда есть реальная возможность фиксировать количественные показатели результата труда и нормировать его путем установления норм труда. Основным элементом организации сдельной оплаты труда является расценка на единицу продукции (изделия, работы) в натуральном или условно-натуральном выражении. Она определяется исходя из тарифной ставки разряда, соответствующего сложности выполняемой работы, и нормы времени (выработки).

При **повременной форме** оплаты труда заработная плата работника рассчитывается исходя из количества фактически отработанного времени и тарифной ставки (оклада) и не зависит от объема выполненных работ. Она обычно применяется в тех случаях, когда труд работника невозможно нормировать или выполняемые работы не поддаются обоснованному учету. Как правило, она устанавливается для оплаты труда руководителей,

## 10. Учет труда и заработной платы

---

специалистов и других служащих, а также рабочих тех производственных участков, где выработка не зависит от рабочего, а определяется самим технологическим процессом и где невозможно или экономически нецелесообразно устанавливать конкретные нормы выработки.

Сдельная форма оплаты труда имеет несколько разновидностей. Различают *прямую сдельную, сдельно-премиальную, сдельно-прогрессивную, косвенную сдельную и аккордную* системы оплаты труда.

При **прямой сдельной системе** оплаты труда заработок работнику устанавливается по заранее установленной расценке за каждую единицу произведенной продукции (выполненной работы, оказанных услуг) соответствующего качества.

*Пример.* Работник изготовил за смену 100 деталей. Сдельная расценка за одну деталь – 0,5 р.

Заработная плата за смену составит:  $0,5 \cdot 100 = 50$  р.

При **сдельно-премиальной системе** оплаты труда заработная плата работника складывается из заработка по основным сдельным расценкам, начисленного за фактическую выработку, и премии за перевыполнение установленных норм выработки, качество работы и за другие показатели.

*Пример.* По положению о премировании работников организации рабочим-сдельщикам ежемесячно начисляется премия в размере 20 % от заработной платы по сдельным расценкам при условии недопущения брака в производстве.

Если заработная плата работника по сдельным расценкам за месяц составит 110,0 р., то премия соответственно будет равна 22,0 р. Сумма заработной платы за месяц – 132,0 р.

При **сдельно-прогрессивной системе** оплаты труда заработная плата работника в пределах установленной нормы начисляется по основным сдельным расценкам, а сверх нормы – по повышенным сдельным расценкам.

*Пример.* Положением об оплате труда в организации предусмотрено увеличивать сдельную расценку при перевыполнении месячной нормы выработки от 1 до 5 % – на 10 %, от 5 и выше – на 15 %. Сдельная расценка за одну деталь – 0,5 р. Норма выработки – 1800 единиц. Токарь обработал 2000 деталей. Норма выработки перевыполнена на 11 %. За каждую деталь

сверх нормы следует начислять заработную плату по расценке, увеличенной на 15 %.

За 1800 деталей работник получит 900 р. ( $0,5 \cdot 1800$ ), за 200 деталей сверх нормы – 115 р. ( $0,575 \cdot 200$ ). Всего сумма заработной платы за месяц – 1015 р.

При **косвенно-сдельной** системе оплаты труда оплачивается труд некоторых рабочих, непосредственно не занятых выпуском продукции, но от успешной работы которых зависит увеличение ее производства другими рабочими или участком и цехом в целом. Например, труд наладчиков оборудования и транспортных рабочих оплачивается в зависимости от показателей обслуживаемых ими сдельщиков, на труд которых они оказывают косвенное влияние. Эта система применяется для оплаты труда вспомогательных рабочих, обслуживающих технологическое оборудование (наладчиков, дежурных слесарей, помощников мастеров и др.). Размер их заработной платы ставится в зависимость от достигнутых результатов труда рабочих-сдельщиков, оборудование которых они обслуживают.

При **аккордной системе** оплаты труда заработная плата устанавливается за весь объем работ, выполненных в определенный срок, а не за единицу. При этом за досрочное и качественное выполнение работ выплачиваются премиальные надбавки. Такая система оплаты труда наиболее часто применяется для начисления заработной платы работникам строительных бригад. Разновидностью аккордной системы оплаты труда является оплата по договорам гражданско-правового характера.

Сдельная оплата труда бывает *индивидуальной* и *бригадной*. При бригадной оплате труда заработок между членами бригады распределяется пропорционально заработной плате работников по тарифу или коэффициенту трудового участия (КТУ).

Распределение заработка между членами бригады при помощи КТУ имеет место в бригадах, в составе которых работают несколько человек одинаковой квалификации, но с различной интенсивностью и производительностью труда. КТУ устанавливается с учетом роста выработки, совмещения профессий, оказания помощи молодым рабочим, отсутствия брака и других факторов. Решение об этом выносится общим собранием бригады и утверждается начальником цеха.

## 10. Учет труда и заработной платы

---

В настоящее время могут применяться и другие системы сдельной оплаты труда.

Повременная оплата труда бывает двух видов: *простая повременная* и *повременно-премиальная*.

При **простой повременной системе** оплаты труда заработок работнику начисляется по установленной ему тарифной ставке (окладу) за фактически отработанное время. При полной отработке месячного количества рабочих дней заработная плата работнику начисляется в размере месячного оклада, а при недоработке – пропорционально количеству отработанных дней.

*Пример.* Работник за месяц вместо 22 рабочих дней фактически отработал 15. Его месячный тарифный оклад – 620 р. Заработная плата работника за месяц составит 422,73 р. ( $620 / 22 \cdot 15$ ).

При **повременно-премиальной системе** оплаты труда заработок работнику определяется исходя из установленной ему тарифной ставки (оклада) за фактически отработанное время и премии согласно положению, действующему в организации.

*Пример.* Начислить заработную плату специалисту организации без категории, имеющему 12-й разряд по ЕТС и тарифный коэффициент 2,84. Тарифная ставка 1-го разряда, установленная в организации 25 р. Ежемесячно предусматривается премия в размере 30 % от тарифного оклада специалиста за фактически отработанное время. Рассчитаем тарифный оклад специалиста:  $25 \cdot 2,84 = 71$  р.

Заработная плата специалиста будет равна  $71 \cdot 1,3 = 92,3$  р.

Для начисления заработной платы работникам организации используют *республиканскую тарифную систему оплаты труда* – совокупность нормативных актов по регулированию уровня заработной платы, основными элементами которой являются единая тарифная сетка, тарифные коэффициенты, система квалификационных справочников, тарифная ставка первого разряда.

Инструментом тарифного нормирования оплаты является Единая тарифная сетка (ЕТС). Она представляет собой систему тарифных разрядов и соответствующих им тарифных коэффициентов.

*Тарифный разряд* характеризует уровень квалификации работника, степень сложности выполняемых работ и ответственности, которые регламентируются соответствующими квалификационными характеристиками.

*Тарифный коэффициент*, присваиваемый каждому разряду, показывает, во сколько раз тарифные ставки работников второго и последующих разрядов выше тарифной ставки первого разряда.

Работники, нанимателями которых являются коммерческие организации и индивидуальные предприниматели, распределяются по 27-разрядной ЕТС. Рабочие в ЕТС тарифицируются с 1-го по 8-й разряд, специалисты среднего уровня квалификации – с 7-го по 10-й разряд, ведущие специалисты – с 13-го по 15-й разряд, главные специалисты (в структурных подразделениях) – с 15-го по 17-й разряд, руководители – с 17-го по 19-й разряд.

Отнесение выполняемых работ к конкретным тарифным разрядам (профессиям, должностям), установление тарифных коэффициентов и присвоение работникам соответствующей квалификации осуществляются в соответствии с Единым тарифно-квалификационным справочником работ и профессий рабочих, Единым квалификационным справочником должностей служащих и иными квалификационными справочниками, утвержденными в установленном порядке.

Тарифный разряд зависит от степени сложности выполняемых работ, ответственности, уровня квалификации, теоретических знаний и практических навыков работника.

Конкретный порядок тарификации определяется коллективным договором, соглашением или нанимателем.

Основным элементом тарифной системы является тарифная ставка 1-го разряда, которая определяет минимальную оплату в единицу времени. Коммерческие организации тарифную ставку 1-го разряда устанавливают самостоятельно исходя из своих финансовых возможностей, но не ниже тарифной ставки, установленной Советом Министров Республики Беларусь для бюджетных организаций.



## 10. Учет труда и заработной платы

---

В организации должен осуществляться строгий контроль за использованием фонда заработной платы и выплатами, не включаемыми в него. Это связано с тем, что большая часть фонда заработной платы включается в себестоимость продукции, работ, услуг и влияет на размер прибыли организации. Кроме этого, фонд заработной платы является базой для исчисления взносов в ФСЗН и обязательных отчислений в Белгосстрах. Поэтому важно правильно разграничить расходы на оплату труда, начисление премий и пособий между источниками их возмещения, руководствуясь соответствующими нормативными документами.

**Состав фонда заработной платы** определен соответствующими нормативными документами, утвержденными постановлением Национального статистического комитета Республики Беларусь (Белстат). Согласно им в состав фонда заработной платы включаются:

- *заработная плата за выполненную работу и отработанное время* – по тарифным ставкам (окладам) и по сдельным расценкам с учетом повышений, предусмотренных законодательством; суммы индексации заработной платы в связи с инфляцией; доплаты за совмещение профессий, расширение зоны обслуживания, выполнение обязанностей временно отсутствующего работника, за руководство бригадой и др.;

- *выплаты стимулирующего характера:*

- регулярные (ежемесячные или ежеквартальные), например, надбавки (доплаты) к тарифным ставкам и должностным окладам за профессиональное мастерство, классность, ученую степень, звание, за сложность и напряженность работы, за владение иностранными языками и их применение в практической работе; надбавки к зарплате за продолжительность непрерывной работы (вознаграждения за выслугу лет, стаж работы), премии и вознаграждения независимо от источников выплат и др.;

- единовременные (например, разовые премии и вознаграждения независимо от источников выплат); вознаграждение по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет

## 10.1. Формы и системы оплаты труда. Фонд оплаты труда

---

(стаж работы); единовременная материальная помощь, выплачиваемая всем или большинству работников; вознаграждения к юбилейным датам, праздникам, торжественным событиям (включая стоимость подарков и материальную помощь) и др.;

- *выплаты компенсирующего характера* — повышенная оплата труда, применяемая в особых условиях (на тяжелых работах, на работах с вредными и опасными условиями труда), доплаты за интенсивность труда, за ненормированный рабочий день, за особый характер работы, за работу в ночное время или ночную смену при сменном режиме работы; оплата за работу в государственные праздники, праздничные и выходные дни, за работу в сверхурочное время и др.;

- *оплата за неотработанное время* — оплата трудовых и социальных отпусков; заработная плата, сохраняемая по месту основной работы за работниками, привлекаемыми на сельскохозяйственные работы, на профессиональную подготовку, повышение квалификации, стажировку и переподготовку; оплата отпусков в связи с обучением, предоставляемых работникам, обучающимся в учреждениях образования, и др.;

- *другие выплаты, включаемые в состав фонда заработной платы* — оплата стоимости питания работникам, в том числе в столовых, буфетах в виде талонов; оплата стоимости питания работников сельского хозяйства во время сева и уборки урожая; стоимость льгот по проезду работников железнодорожного, авиационного, водного, автомобильного транспорта и городского электрического транспорта и др.

В состав фонда заработной платы *не включаются*:

- выходное пособие (компенсация), выплачиваемое в случае прекращения трудового договора (контракта);
- доплаты к пенсиям за счет средств организации;
- единовременное пособие (вознаграждение) при выходе на пенсию;
- материальная помощь, оказываемая родителям при рождении ребенка, многодетным семьям за счет средств организации;

## 10. Учет труда и заработной платы

---

– стоимость выданной специальной одежды и обуви и других средств индивидуальной защиты, смывающих и обезвреживающих средств;

– стипендии учащимся и студентам, направленным организацией на обучение в учреждения образования, выплачиваемые за счет средств организации, и т. д.

Для учета выработки и заработной платы организации могут применять различные формы первичных документов. Это зависит от отраслевой принадлежности организации, применяемых форм и систем оплаты труда, а также от особенностей технологии и организации производства. При повременной оплате труда заработная плата работников исчисляется на основании учета отработанного времени, тарифной ставки и разряда, присвоенного работнику. При оплате труда по сдельным расценкам необходимо знать выработку каждого работника и отработанное время.

Наиболее часто применяются следующие первичные документы.

*Листок учета простоев* предназначен для начисления заработной платы рабочему за время простоя не по его вине. В нем отражается время простоя, сумма к оплате, указываются причины простоя и другие показатели.

*Рапорт о выработке бригады* применяется при бригадной организации работ в основном в организациях с массово-поточным характером производства при наличии возможности совмещения операций и оплате труда по суммарной расценке за изделие (деталь, узел). В рапорте ежедневно отражается количество выданных в работу и принятых годных и забракованных изделий. Рапорт служит основанием для расчета заработной платы бригаде. На оборотной стороне рапорта отражаются данные для распределения заработной платы членов бригады и производится расчет заработной платы каждого члена бригады.

*Рапорт о выработке* (накопительный) применяется для обобщения выработки и начисления заработной платы рабочему или бригаде в организациях, занимающихся массовым и крупносерийным производством при выполнении различных

периодически повторяющихся операций. В рапорте ежедневно отражается количество выданных в работу и принятых годных и забракованных изделий. Он служит основанием для расчета заработной платы рабочему или бригаде. На оборотной стороне рапорта отражаются данные для распределения заработной платы членов бригады и производится расчет заработной платы каждого члена бригады.

*Маршрутный лист* применяется в серийных производствах при обработке деталей отдельными партиями. При обработке партии деталей в текущем месяце маршрутный лист может использоваться в качестве первичного документа для начисления заработной платы. Если же работа выполнялась в течение нескольких месяцев, то маршрутные листы применяются вместе с рапортами о выработке. Если обработка партии деталей в текущем месяце не закончена, то в следующем месяце открывается дополнительный маршрутный лист, о чем делается отметка в первичном маршрутном листе.

*Наряд на сдельные работы* применяется для учета выработки и начисления заработной платы бригаде или рабочему. Наряд выписывается на одну смену или на более продолжительный период работы в зависимости от характера выполняемой работы. На обратной стороне наряда производится расчет заработной платы каждому члену бригады.

*Акт о браке* составляется бригадиром (мастером) бригады при обнаружении в производстве окончательного брака продукции. В акте дается характеристика брака, производится калькуляция себестоимости брака и расчет потерь от него.

*Листок на доплату к рапорту* (наряду) оформляется к соответствующему рапорту (наряду) в связи с отклонением от нормальных условий работы (несоответствие применяемых инструментов, материалов, размеров обрабатываемых заготовок и др.), предусмотренных технологическим процессом. Его выписывают на каждый вид доплат.

*Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы* применяется для учета отработанного времени

## 10. Учет труда и заработной платы

---

и начисления заработной платы работникам при повременной оплате труда.

Организации могут использовать и другие документы для учета труда и заработной платы. Для учета труда водителей автомобилей и автобусов применяют *путевые листы*. Они используются для осуществления расчетов за перевозки и формирования показателей статистической отчетности, а также для начисления заработной платы водителю.

Для подсчета месячной выработки и заработной платы работников организации применяются *накопительные карточки выработки и заработной платы*, в которые ежедневно из первичных документов вносятся данные о выработке, заработной плате, доплатах, премиях. По окончании месяца итоговые данные из накопительных карточек переносятся в *накопительные ведомости по учету заработной платы*.

Суммы премий, выходных пособий и других выплат могут отражаться в *ведомости прочих выплат и удержаний*.

### 10.2. ПОРЯДОК НАЧИСЛЕНИЯ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ ЗА ОТРАБОТАННОЕ ВРЕМЯ

Порядок расчетов с работниками по заработной плате зависит от формы и системы оплаты труда, а также от действующих в организации положений о премировании работников. Труд работников за отработанное время может оплачиваться: повременно по тарифным ставкам (окладам), по сдельным расценкам. Кроме этого, могут выплачиваться премии рабочим-повременщикам, рабочим-сдельщикам, руководителям и служащим. На основании коллективного договора, соглашения и трудового договора организации могут устанавливать дополнительные выплаты стимулирующего и компенсирующего характера. Например, *доплаты*:

- за ненормированный рабочий день;
- работу в ночное время;
- многосменный режим работы;
- бригадирам из числа рабочих, не освобожденным от основной работы, за руководство бригадой;

## 10.2. Порядок начисления заработной платы за отработанное время

- работу при неблагоприятных условиях труда;
- сложность и напряженность труда и др.

Размеры доплат дифференцируются в зависимости от объема, характера и сложности выполняемых работ, от личного вклада работника в повышение эффективности проводимых мероприятий, выполняемых работ (услуг).

Согласно трудовому законодательству наниматели могут устанавливать *надбавки*: за высокое профессиональное мастерство, классность, высокие достижения в труде, выполнение особо важной работы на срок ее проведения и др. Например, водителям автобусов, грузовых и легковых автомобилей выплачивается ежемесячная *надбавка за классность* в следующих размерах: водителям 2-го класса – 10 %, 1-го класса – 25 % от установленной им тарифной ставки за фактически отработанное в качестве водителя время. Первый класс присваивается при соблюдении следующих условий:

- а) наличие в водительском удостоверении разрешающих отметок на право управления механическими транспортными средствами категорий «В», «С», «D» и «E»;
- б) непрерывный стаж работы не менее одного года в качестве водителя автомобиля 2-го класса;
- в) другие условия, например, отсутствие за последние 3 года работы в качестве водителя автомобиля нарушений правил дорожного движения, повлекших за собой дорожно-транспортные происшествия или лишение водительских прав.

Второй класс присваивается при наличии в водительском удостоверении разрешающих отметок на право управления механическими транспортными средствами соответствующих категорий и непрерывном стаже работы не менее 2 лет в качестве водителя автомобиля 3-го класса. Для работы водителем 3-го класса требования по стажу не предъявляются. Достаточно наличия у водителя, прошедшего обучение в учебной организации, водительского удостоверения и талона к нему с разрешающими отметками на право управления транспортными средствами категорий «В» или «С» либо «В» и «С».

Премии, выплачиваемые работникам организации, имеют различные источники образования. Конкретные показатели и условия премирования, а также перечень упущений, за

## 10. Учет труда и заработной платы

---

которые премия не выплачивается или снижается ее размер, определяются в Положении о премировании работников, разрабатываемом в организации, и зависят от конкретных условий труда и задач производства. Премирование может осуществляться за производственные результаты работы (например, за выполнение установленных заданий по объемам, финансовым и качественным показателям) и по специальным системам (за экономию автомобильного топлива, топливно-энергетических ресурсов и др.).

С принятием Указа Президента Республики Беларусь от 10.05.2011 № 181 «О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования в области оплаты труда» отменено прямое государственное регулирование порядка формирования тарифной части заработной платы, а также тарификации работников для коммерческих организаций всех форм собственности. Организации республики имеют право применять установленный прежде порядок формирования тарифных ставок (окладов) на основе ЕТС, состоящей из 27 разрядов, и сохранить действовавший ранее алгоритм расчета заработной платы с учетом повышений.

Тарифная ставка (тарифный оклад) работника, рассчитанная по ЕТС, определяется путем последовательного умножения тарифной ставки первого разряда, действующей у нанимателя, на тарифный коэффициент соответствующего тарифного разряда или кратный размер тарифной ставки первого разряда, установленный работнику по его профессии, и на коэффициент повышения ставки, определяемый по технологическим видам работ, производствам, видам экономической деятельности и отраслям.

Организации могут перейти на новые условия оплаты труда работников без применения ЕТС, установить более гибкие условия оплаты труда, направленные на усиление материальной заинтересованности работников в повышении производительности труда и максимально учитывающие сложность выполняемых работ, уровень квалификации и условия труда. Однако

гарантии в области оплаты труда, предусмотренные законодательством о труде, должны сохраняться.

### 10.3. ПОРЯДОК РАСЧЕТА СУММ ОПЛАТЫ ЗА НЕОТРАБОТАННОЕ ВРЕМЯ

В соответствии с Трудовым кодексом Республики Беларусь от 26.07.1999 № 296-3 работникам организации должны предоставляться ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка. Право на очередной отпуск наступает по истечении 11 месяцев непрерывной работы в данной организации. Трудовой отпуск работнику за первый рабочий год может быть предоставлен по общему правилу не ранее чем через 6 месяцев работы, за последующие рабочие годы – в соответствии с очередностью. В организации составляется график отпусков на календарный год в соответствии с коллективным договором. Оформление отпусков производится приказом (распоряжением, решением) руководителя организации.

Работники организации имеют право на ежегодные *трудо-вые отпуска* – *основной* и *дополнительный*. Кроме этого, работникам могут предоставляться и *социальные отпуска*: по беременности и родам; по уходу за детьми; в связи с обучением; в связи с катастрофой на Чернобыльской АЭС; по уважительным причинам личного и семейного характера.

В настоящее время ежегодный основной оплачиваемый отпуск установлен продолжительностью в 24 календарных дня. Для отдельных категорий работников Правительством республики по согласованию с Президентом Республики Беларусь основной отпуск может устанавливаться продолжительностью более чем 24 календарных дня. Продолжительность отпуска увеличивается на число дней государственных праздников и праздничных дней, которые не совпадают с выходными днями, но оплате они не подлежат.

*Дополнительные отпуска* предоставляются за работу с вредными и опасными условиями труда, за особый характер



## 10. Учет труда и заработной платы

---

работы, за ненормированный рабочий день, за продолжительный стаж работы и др.

Дополнительные отпуска присоединяются к основному отпуску в 24 календарных дня. По законодательству 21 календарный день трудового отпуска (основного и дополнительного) работник должен использовать по назначению — для отдыха от работы, восстановления сил и здоровья. Денежной компенсацией работник имеет право заменить только оставшиеся дни трудового отпуска.

Заработная плата за время пребывания в трудовом отпуске, а также денежная компенсация за неиспользованный отпуск выплачивается по среднему заработку, условия и порядок исчисления которого устанавливаются Министерством труда и социальной защиты Республики Беларусь.

Исчисление среднего заработка производится из расчета фактически начисленной заработной платы за расчетный период (как правило, 12 предыдущих календарных месяцев). Если ко времени ухода в отпуск работник проработал в организации менее года, выплата отпускных производится по заработку за фактически отработанные календарные месяцы.

В расчет для исчисления среднего заработка включаются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в организации (заработная плата, начисленная по тарифным ставкам и окладам, по сдельным расценкам; надбавки к тарифным ставкам или окладам за классность, почетное звание; премии и вознаграждения, предусмотренные системами оплаты труда; доплаты за работу в особых условиях труда, в ночное время, за работу в многосменном режиме и др.). Есть выплаты, которые в соответствии с законодательством не учитываются при исчислении среднего заработка. Например, индексация заработной платы за несвоевременную ее выплату; регулярная денежная помощь (компенсация), выплачиваемая работникам на питание, проезд; единовременная материальная помощь (денежная компенсация), выплачиваемая работникам; вознаграждение к юбилейным датам, праздникам, торжественным

### 10.3. Порядок расчета сумм оплаты за неотработанное время

---

событиям, включая подарки и материальную помощь; денежная компенсация за неиспользованный трудовой отпуск и др.

Чтобы рассчитать сумму отпускных, необходимо начисленную сумму заработка за 12 календарных месяцев, предшествовавших месяцу ухода в отпуск, разделить на количество этих месяцев и на среднемесячное число календарных дней (29,7). Полученная сумма среднедневного заработка умножается на количество календарных дней отпуска и определяется сумма, подлежащая выплате за время отпуска. В соответствии с законодательством в расчет принимаются только полные отработанные месяцы. Если в числе 12 месяцев, принимаемых для исчисления среднего заработка, имелись месяцы, в которых работник освобождался от основной работы с частичным сохранением или без сохранения заработной платы, эти месяцы исключаются из расчета.

Если в организации в расчетном периоде были увеличены тарифные ставки, выплаты, учитываемые при определении среднего заработка и начисленные за предшествующий повышению период времени, повышаются на соответствующие коэффициенты. Данные коэффициенты рассчитываются путем деления тарифной ставки, установленной в организации в месяце ухода в отпуск, на тарифные ставки каждого из месяцев расчетного периода.

В целях равномерного включения расходов на оплату отпусков в затраты на производство, организации имеют право создавать резервы на предстоящую оплату отпусков. Заработная плата за отпуск административно-управленческому персоналу не резервируется, так как этим работникам на время отпуска замены не полагается и размер заработной платы не меняется.

Резервирование сумм отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на реализацию (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на реализацию» и др.).

Суммы оплаты труда работникам за время отпуска, начисленные за счет образованного в установленном порядке резер-

## 10. Учет труда и заработной платы

---

ва, отражаются по дебету счета 96 «Резервы предстоящих платежей» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Суммы начисленных отпускных и компенсации за неиспользованный отпуск включаются в налоговую базу для удержания подоходного налога. С указанных сумм удерживаются обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения (1 %). Эти суммы являются базой для расчета обязательных отчислений в ФСЗН (34 %). С сумм начисленных отпускных (за время основного, дополнительного и социального отпусков) производят отчисления по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

*Пример.* Работнику предоставлен отпуск общей продолжительностью 28 календарных дней. Расчетный период (12 предыдущих месяцев) работник отработал полностью. За этот период ему было начислено (условно) 7200 р.

Расчет отпускных

1. Рассчитываем среднемесячную заработную плату:

$$7200 / 12 = 600 \text{ р.}$$

2. Рассчитываем среднедневную заработную плату:

$$600 / 29,7 = 20,20 \text{ р.}$$

*Сумма отпускных*

$$20,20 \cdot 28 = 565,60 \text{ р.}$$

При утрате трудоспособности в связи с заболеванием или производственной травмой, уходом за больным членом семьи или ребенком в возрасте до 3 лет в случае болезни матери и других случаях в соответствии с законодательством работнику выплачивается **пособие по временной нетрудоспособности**. Основанием является выданный лечебным учреждением *листок нетрудоспособности* (другие документы не могут служить основанием для выплаты пособия). В случае его утери пособие может быть выдано по дубликату. Пособия назначаются, если обращение за ним последовало не позднее 6 месяцев со дня окончания болезни.

Пособие выдается с первого дня утраты трудоспособности и до ее восстановления или установления инвалидности, но не

### 10.3. Порядок расчета сумм оплаты за неотработанное время

более чем на 120 календарных дней подряд, либо не более чем на 150 календарных дней с перерывами за последние 12 месяцев при повторных случаях временной нетрудоспособности (это положение не распространяется при заболевании туберкулезом). В других случаях решение принимает медико-реабилитационная экспертная комиссия (МРЭК).

Пособие по уходу за больным ребенком в возрасте до 14 лет выплачивается не более чем за 14 календарных дней по одному случаю заболевания при амбулаторном лечении и на весь период болезни при стационарном лечении. Пособие по уходу за больным членом семьи, достигшим 14 лет, при его амбулаторном лечении назначается лицу, осуществляющему уход за ним, но не более чем на 7 календарных дней по одному случаю заболевания (травмы).

Пособие по временной нетрудоспособности *не назначается*:

- в случае умышленного причинения вреда своему здоровью;
- если получена травма при совершении преступления;
- за время принудительного лечения по определению суда;
- период нахождения под арестом, за время судебно-медицинской экспертизы;
- период отпуска без сохранения заработной платы и др.

Условия и порядок расчета пособий по временной нетрудоспособности установлен Положением о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 28.06.2013 № 569.

Размер пособий зависит от периода уплаты обязательных страховых взносов на социальное страхование плательщиком пособия, который определен в 6 месяцев. Лицам, за которых обязательные страховые взносы на социальное страхование уплачивались менее чем за 6 месяцев, пособия назначаются в минимальном размере, т. е. 50 % наибольшей величины бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения, утвержденного Советом Министров Республики Беларусь, за 2 последних квартала относительно каждого месяца, в котором имела место временная нетрудоспособность.

## 10. Учет труда и заработной платы

---

Чтобы рассчитать сумму пособий по временной нетрудоспособности, необходимо знать среднедневной заработок работника за 6 календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособие.

Размер среднедневного заработка определяется путем деления суммы заработка, учитываемого для исчисления пособий за расчетный период, на число календарных дней, удостоверенных листком нетрудоспособности. В число календарных дней расчетного периода, на которые делится заработок, не включаются периоды трудового и социального отпусков, временной нетрудоспособности и другие в соответствии с законодательством.

Размер пособия по временной нетрудоспособности определяется умножением среднедневного заработка на количество календарных дней, пропущенных работником в связи с нетрудоспособностью.

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

В размере 100 % пособие выплачивается:

- гражданам, пострадавшим от катастрофы на Чернобыльской АЭС,
- донорам, сдавшим кровь при условии, что донор-мужчина на сдал кровь не менее 4 раз, донор-женщина – не менее 3 раз в течение 12 месяцев, предшествующих дню наступления временной нетрудоспособности;
- при уходе за больным ребенком в возрасте до 14 лет и др.

Пособие по временной нетрудоспособности в связи с заболеванием или травмой, причиной которых явилось потребление алкоголя, наркотических средств, психотропных веществ и их аналогов, токсических или других одурманивающих веществ, за первые 6 календарных дней временной нетрудоспособности не назначается. Начиная с 7-го календарного дня временной нетрудоспособности, пособие назначается в размере 50 % от пособия, исчисленного по общему правилу.

В размере 50 % назначается пособие также при нарушении режима, предписанного врачом, при наступлении временной не-

### 10.3. Порядок расчета сумм оплаты за неотработанное время

трудоспособности в период прогула без уважительной причины и в других случаях по законодательству Республики Беларусь.

Если пособие исчисляется по норме 80 %, то в этом случае с 7-го по 12-й день размер пособия составит 40 % (50 % от 80 %), начиная с 13-го дня – 50 % (50 % от 100 %).

В соответствии с законодательством максимальный размер пособия за календарный месяц устанавливается в размере трехкратной величины средней заработной платы работников в республике в месяце, предшествующем месяцу, в котором возникло право на пособие.

Необходимо помнить, что для исчисления пособий в заработок включаются все виды оплаты труда (за исключением выплат, носящих единовременный характер), на которые в соответствии с законодательством начисляются обязательные страховые взносы.

Премии и иные выплаты, предусмотренные действующей системой оплаты труда, включаются в заработок за тот месяц, в котором они выплачены. Месяцем выплаты премий и иных выплат считается месяц, на который они приходятся согласно лицевому счету или расчетной ведомости.

Перерасчет пособий в связи ростом средней заработной платы работников в республике не производится. Размер пособий не увеличивается также в связи с повышением у получателей пособий тарифной ставки (оклада) в периоде временной нетрудоспособности.

*Пример.* Водителю автомобиля выдан листок нетрудоспособности по общему заболеванию на 14 календарных дней. Страховые взносы за него уплачивались с 2009 г. Заработок за 6 месяцев, предшествующих времени заболевания, составляет 3430 р. Количество календарных дней в расчетном периоде – 181.

*Расчет пособия по временной нетрудоспособности*

Рассчитываем среднедневной заработок:

$$3430 / 181 \text{ календарный день} = 18,95 \text{ р.}$$

Определяем размер пособия по временной нетрудоспособности:

$18,95 \cdot 12 \cdot 80 \% = 181,92 \text{ р.}$  – пособие за 12 календарных дней;

$18,95 \cdot 2 = 37,90 \text{ р.}$  – пособие за остальные дни;

$181,92 + 37,90 = 219,82 \text{ р.}$  – общая сумма пособия за дни нетрудоспособности.

#### 10.4. УДЕРЖАНИЯ ИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ И ИХ УЧЕТ

Из начисленной заработной платы и приравненных к ней доходов, причитающихся работнику, производят различные удержания, которые условно можно подразделить на две группы:

1) обязательные удержания, предусмотренные законодательством Республики Беларусь;

2) удержания, производимые по инициативе работника или администрации организации.

К обязательным удержаниям относят подоходный налог и обязательные страховые взносы в ФСЗН.

Ко второй группе относятся удержания:

- по исполнительным документам (алименты);
- подотчетных сумм, выданных на командировочные и операционные расходы;

- при возмещении ущерба, причиненного по вине работника нанимателю, в размере, не превышающем его среднемесячного заработка (ст. 107 ТК);

- платежей по выданным работникам займам;
- сумм, излишне выплаченных работникам вследствие счетных ошибок;

- авансов, выданных в счет заработной платы;
- сумм, выплаченных за неотработанные дни использованного отпуска (при увольнении из организации);

- другие удержания (например, профсоюзные взносы).

Общий размер всех удержаний согласно трудовому законодательству Республики Беларусь при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 %. При удержании из заработной платы сумм по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено не менее 50 % заработка. Ограничения размера удержаний из заработной платы и приравненных к ней доходов не распространяются на взыскание алиментов на несовершеннолетних детей и расходов, затраченных государством на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении. При этом за работником должно быть сохранено не менее 30 % заработка.

Основным видом удержаний из заработной платы является *подоходный налог*. Граждане Республики Беларусь уплачивают

его в соответствии с главой 16 «Подходный налог с физических лиц» Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З (с изм. и доп. от 30.12.2018). Объектом налогообложения являются доходы, полученные как в денежной, так и в натуральной форме.

*Не подлежат налогообложению:*

– пособия по государственному социальному страхованию и государственному социальному обеспечению, кроме пособий по временной нетрудоспособности (в том числе пособий по уходу за больным ребенком);

– пенсии, ежемесячные денежные содержания отдельным государственным служащим, назначаемые в порядке, установленном законодательными актами Республики Беларусь;

– все виды предусмотренных законодательством компенсаций (за исключением компенсации за неиспользованный трудовой отпуск, за износ транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений, принадлежащих работнику), например: компенсаций, связанных с возмещением имущественного вреда в пределах реального ущерба, возмещением морального вреда при утрате трудоспособности, связанного с увечьем или иным повреждением здоровья, со смертью близкого родственника, бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, и др.;

– алименты, получаемые физическими лицами;

– стипендии студентов, учащихся и слушателей учебных заведений;

– суммы единовременной материальной помощи, полученные в связи со стихийными бедствиями, чрезвычайными обстоятельствами, потерей близкого родственника, и др.

При исчислении подходного налога следует учитывать предусмотренные законодательством **налоговые вычеты** – стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

*1. Стандартные налоговые вычеты.*

При определении размера налоговой базы работник имеет право на стандартные налоговые вычеты, которые определены главой 16 Налогового кодекса Республики Беларусь «Подходный налог с физических лиц» (ст. 164). Например, с 1 января 2019 г.:

– в размере 110 р. в месяц при получении дохода, подлежащего налогообложению, в сумме, не превышающей 665 р. в месяц;



## 10. Учет труда и заработной платы

---

– в размере 32 р. в месяц на ребенка до восемнадцати лет и (или) на каждого иждивенца.

Иждивенцами являются, например, студенты и учащиеся дневной формы обучения старше восемнадцати лет, получающие среднее, первое высшее, первое среднее специальное или первое профессионально-техническое образование, – для их родителей; несовершеннолетние, над которыми установлены опека или попечительство, – для опекунов или попечителей этих несовершеннолетних;

– в размере 61 р. на каждого ребенка в месяц родителям, имеющим двоих и больше детей в возрасте до восемнадцати лет.

Стандартный налоговый вычет может предоставляться по месту основной работы работника на основании документов, подтверждающих право на эти вычеты.

### *2. Социальные налоговые вычеты.*

К ним относят суммы, уплаченные в течение налогового периода за обучение в учреждениях образования Республики Беларусь при получении первого высшего, среднего специального или профессионально-технического образования, а также суммы, направленные на погашение кредитов банков Республики Беларусь, взятых для оплаты обучения. Вычету подлежат суммы, уплаченные за свое обучение или за обучение близкого родственника. Социальный налоговый вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов на обучение при подаче плательщиком соответствующих документов.

### *3. Имущественные налоговые вычеты.*

Право на получение имущественных налоговых вычетов имеют граждане, состоящие на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий в соответствии с законодательством. Вычету подлежит сумма фактически произведенных плательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории Республики Беларусь индивидуального жилого дома или квартиры, а также на погашение кредитов банков Республики Беларусь и процентов по ним, займов, фактически израсходованных на эти цели. Имущественный налоговый вычет предоставляется плательщику на основании его письменного заявления и соответствующих документов.

#### *4. Профессиональные налоговые вычеты.*

При определении размера налоговой базы право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют:

– плательщики, которые получают авторские вознаграждения за произведения науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам изобретений, полезных моделей, промышленных образцов и иных результатов интеллектуальной деятельности – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов. Состав таких расходов, порядок их исключения из подлежащих налогообложению доходов и порядок документального подтверждения определяются в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

– плательщики-спортсмены и их тренеры, получающие доходы от личной деятельности за участие в спортивных соревнованиях (играх, выступлениях), – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов по оплате проезда к месту соревнований и обратно, на проживание в период участия в соревнованиях, по оплате стоимости спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы и др.;

– другие категории плательщиков в соответствии с законодательством.

#### *Налоговые ставки:*

13 % – в отношении доходов, полученных работником, как в денежной, так и в натуральной форме, а также сумм полученных дивидендов;

9 % – в отношении доходов, полученных физическими лицами от резидентов Парка высоких технологий по трудовым договорам;

16 % – в отношении доходов, получаемых индивидуальными предпринимателями (нотариусами, адвокатами) от осуществления предпринимательской деятельности.

При получении организацией в обслуживаемом банке денежных средств на оплату труда в банк представляются платежные поручения на перечисление подоходного налога в бюджет. Денежные чеки на получение средств для оплаты труда оплачиваются банком только при одновременном перечислении в бюджет подоходного налога.

## 10. Учет труда и заработной платы

---

Следующим видом является удержание из заработной платы работников организации **страховых взносов в ФСЗН**. В соответствии с законодательством страховые взносы удерживаются из всех видов выплат в денежном и натуральном выражении, начисленных работнику по всем основаниям независимо от источников финансирования, на которые в соответствии с действующим законодательством начисляются платежи в ФСЗН. Размер удержаний обязательных страховых взносов из заработной платы работников составляет 1 %.

Из заработной платы работников производятся удержания **алиментов** на содержание детей. Родители могут добровольно платить алименты на содержание своих несовершеннолетних детей, или их взыскивают в судебном порядке.

При отсутствии соглашения об уплате алименты на несовершеннолетних детей взыскиваются судом с их родителей ежемесячно в размере: на одного ребенка – 25 %, на двух детей – 33 %, на трех и более детей – 50 % заработка или иного дохода родителей. Размер этих процентов может быть уменьшен или увеличен судом с учетом материального или семейного положения сторон и иных заслуживающих внимания обстоятельств.

Согласно Кодексу Республики Беларусь о браке и семье от 9 июля 1999 г. № 278-3 (с изм. и доп. от 17 июля 2018 г. № 135-3) для трудоспособных родителей минимальный размер алиментов в месяц должен составлять на одного ребенка не менее 50 %, на двух детей – 75 %, на трех и более детей – 100 % бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения.

Перечень видов заработка и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на содержание несовершеннолетних детей, утверждается Советом Министров Республики Беларусь. Алименты удерживаются со всех видов заработка и дополнительного вознаграждения по основному месту работы и по совместительству, а также с сумм, полученных на основе трудовых договоров в крестьянских (фермерских) хозяйствах и у индивидуальных предпринимателей. Не удерживаются алименты из выходного пособия, выплачиваемого при увольнении работника; компенсационных выплат в связи со служебной командировкой, переводом, приемом или направлением на работу

#### 10.4. Удержания из заработной платы и их учет

в другую местность; единовременных премий, выдаваемых не из фонда заработной платы, и др.

Удержание алиментов производится бухгалтерией организации в размере, указанном в исполнительном листе, из начисленной заработной платы после удержания из нее подоходного налога и обязательных страховых взносов в ФСЗН. Суммы алиментов в трехдневный срок со дня выплаты заработной платы работникам бухгалтерия должна выдать лично взыскателю из кассы организации, переслать по почте за счет средств плательщика или перечислить на банковский счет взыскателя.

Удержание *подотчетных сумм*, выданных на командировочные и операционные расходы, производится в случае, если работник, получивший деньги под отчет, не отчитался в их использовании и не вернул неиспользованную сумму в кассу организации. При удержании невозвращенных сумм наниматель делает распоряжение об удержании не позднее 1 месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса.

Распоряжение на удержание из заработной платы работника *ущерба* должно быть сделано не позднее 2 недель со дня его обнаружения. Работник обязан дать письменное объяснение причиненного им ущерба, и если он не согласен с решением, то спор рассматривается в судебном порядке.

Удержание *профсоюзных взносов* производится из заработной платы членов профсоюзной организации в размере 1 %.

*Пример.* Работнику организации начислена заработная плата за отработанное время в сумме 582,0 р. и пособие по временной нетрудоспособности в сумме 186,5 р. Работник уплачивает алименты на одного ребенка, является членом профсоюзной организации.

Необходимо рассчитать сумму заработной платы, подлежащей перечислению на карт-счет работника.

*Решение.*

1.  $582,0 + 186,5 = 768,5$  р. – всего начислено за отработанное время и по листку нетрудоспособности.

2.  $768,5 - 30 = 738,5$  р. – налогооблагаемая база для удержания подоходного налога.

3.  $738,5 \cdot 13 \% = 96,0$  р. – сумма подоходного налога.

## 10. Учет труда и заработной платы

---

4.  $582,0 \cdot 1 \% = 5,82$  р. – удержание на пенсионное страхование в ФСЗН.

5.  $(768,5 - 96,0 - 5,82) \cdot 25 \% = 166,67$  р. – сумма алиментов.

6.  $582,0 \cdot 1 \% = 5,82$  р. – удержание профсоюзных взносов.

7.  $768,5 - 96,0 - 5,82 - 5,82 - 166,67 = 494,19$  р. – сумма к перечислению на карт-счет работника.

### 10.5. СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Для синтетического учета расчетов с работниками организации по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям и другим выплатам предназначен счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Это активно-пассивный счет, по кредиту которого отражаются начисленные суммы, а по дебету – выплаченные суммы заработной платы, премий, пособий, пенсий и другие, удержания из заработной платы, а также депонированные суммы, т. е. начисленные, но не выплаченные в установленный срок из-за неявки получателей. Сальдо по счету 70 показывает: по дебету – сумму долга за работниками на начало или конец месяца, а по кредиту – за организацией.

При журнально-ордерной форме учета кредитовые обороты по счету 70 отражаются в *журнале-ордере № 10*. Начисление и распределение заработной платы по группам персонала организации осуществляется на основе первичных учетных документов, которые группируются по цехам, подразделениям, отделам. Сгруппированные первичные документы служат основанием для отнесения сумм начисленной заработной платы на соответствующие счета. Распределение начисленной заработной платы, премий, пособий и других начислений по направлениям затрат производится в разработочной таблице «Распределение заработной платы», при автоматизированной форме учета – в соответствующей машинограмме. В них на основе сгруппированных за месяц первичных документов указывают дебетуемые счета, субсчета, коды объектов аналитического учета затрат и статей расходов, на которые относятся соответствующие

#### 10.5. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда

суммы, как входящие, так и не входящие в фонд заработной платы.

Аналитический учет по счету 70 ведут по каждому работнику, видам оплат и удержаний *в лицевых счетах, расчетно-платежных, расчетных и платежных ведомостях* или в соответствующих машинограммах при автоматизированной форме бухгалтерского учета.

В *лицевых счетах* отражается информация о суммах начисленной заработной платы, которая переносится сюда из первичных документов по учету выработки, фактически отработанного времени и других, а также обо всех видах удержаний из заработной платы. В отдельных графах показываются суммы, причитающиеся к выдаче работнику, или задолженность за ним. Кроме этого, в лицевом счете фиксируется и другая информация о работнике, необходимая бухгалтерии для расчетов заработка: часовая тарифная ставка (оклад), отработанные часы, суммы стандартных налоговых вычетов и др.

Данные из лицевых счетов переносятся в *расчетно-платежные ведомости*, которые составляются по цехам, участкам, отделам, а внутри них — по категориям работающих.

Расчетно-платежная и платежная ведомости являются оправдательными документами, подтверждающими факт выплаты заработной платы работникам организации. На титульном листе расчетно-платежной ведомости указывается срок выплаты заработной платы и общая сумма, подлежащая выплате. Ведомости подписываются начальниками цехов и бухгалтером, производившим расчеты. На лицевой стороне ведомости подписывают руководитель организации и главный бухгалтер. После этого ведомости регистрируются и передаются в кассу для выплаты.

Роспись в получении денег должна быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой. Сумма прописью при этом не указывается. По истечении срока выплаты заработной платы в ведомости против фамилии работника, не получившего заработную плату, в соответствующих графах делается отметка «Депонировано».

## 10. Учет труда и заработной платы

---

В конце ведомости указываются суммы выплаченной и депонированной заработной платы. На выданную сумму заработной платы составляется расходный кассовый ордер (ф. № КО-2), номер и дата которого проставляется на последней странице ведомости.

Не выданные в срок суммы заработной платы подлежат сдаче в банк. В бухгалтерии эти суммы регистрируют в *Реестре невыданной заработной платы* и *Книге учета депонированной заработной платы*.

В соответствии с ТК Республики Беларусь заработная плата должна выплачиваться работникам не реже чем каждые полмесяца в день, установленный в организации по согласованию с обслуживающим банком. Конкретные сроки выплаты заработной платы устанавливаются организацией самостоятельно в коллективном договоре. Банки выдают деньги на заработную плату при одновременном предоставлении в банк платежных поручений на перечисление подоходного налога, страховых взносов в ФСЗН, страховых взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусском республиканском унитарном страховом предприятии «Белгосстрах», а также денежных средств по письменным заявлениям работников.

Заработная плата может выдаваться из кассы организации наличными деньгами или путем безналичного перечисления на карт-счета работников. Наличные деньги в кассу для выдачи заработной платы получают с расчетного счета по чекам из чековой книжки, а выдают работникам организации по расчетно-платежной ведомости (или по платежной ведомости). При перечислении сумм на карт-счета работников в банк предоставляются платежные поручения и список работников с указанием их фамилий, номеров карт-счетов и суммы заработной платы.

Своевременность выплат контролируют работники бухгалтерии, отдела труда и заработной платы, вышестоящие организации, контролирующие органы. Бухгалтерия организации должна тщательно проверять все первичные документы, на основании которых начисляется заработная плата. При сдельной оплате труда следует контролировать правильность применения сдельных расценок, тарифных ставок, должностных окладов, выплат премий, доплат и других выплат.

10.5. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда

Основные операции, связанные с оплатой труда работников организации, могут быть отражены в бухгалтерском учете следующими бухгалтерскими записями.

**Корреспонденция счетов  
по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начислена оплата труда работникам (за отработанное время, отпускные, премии и т. п.)	20, 23, 25, 26 и др.	70
2. Начислено по листку нетрудоспособности	69	70
3. Начислены суммы отпускных за дни, приходящиеся на следующий месяц	97	70
4. Начислены суммы отпускных за счет ранее созданного резерва	96	70
5. Начислена заработная плата работникам за работы, связанные с приобретением и созданием материально-производственных запасов, основных средств и нематериальных активов	10, 16, 08	70
6. Начислена заработная плата за работы, связанные с продажей и прочим выбытием (ликвидацией и прочим списанием) основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг и других активов	91	70
7. Начислена заработная плата работникам за предотвращение и ликвидацию последствий стихийных бедствий, пожаров, аварий и других потерь и расходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами	91	70
8. Начислены доходы работникам от участия в уставном капитале организации	84	70
9. Произведены отчисления в ФСЗН от сумм начисленной заработной платы и отпускных текущего месяца (34 %)	20, 23, 25, 26 и др.	69
10. Произведены отчисления в ФСЗН от сумм отпускных и компенсации за неиспользованный отпуск за дни, приходящиеся на следующий месяц	97	69
11. Начислены страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	20, 23, 25, 26 и др.	76
12. Удержаны из заработной платы обязательные страховые взносы в ФСЗН (1 %)	70	69
13. Выдача работникам заработной платы в натуральной форме на стоимость выданной продукции по ценам реализации с НДС	70	90
14. Удержан подоходный налог с сумм начисленной заработной платы, в том числе с отпускных и компенсации за неиспользованный отпуск	70	68



## 10. Учет труда и заработной платы

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
15. Удержаны из заработной платы краткосрочные (долгосрочные) займы, предоставленные работникам организации	70	73
16. Депонирована не выданная в срок заработная плата	70	76
17. Удержаны из заработной платы алименты	70	76
18. Удержана из заработной платы задолженность по возмещению материального ущерба, причиненного организации в результате недостач и хищений	70	73
19. Удержаны из заработной платы суммы в погашение долга за невозвращенные авансы на командировки и хозяйственные нужды	70	71
20. Выплачены из кассы авансы в счет заработной платы, суммы в окончательный расчет за вторую половину месяца, пособия из ФСЗН и др.	70	50
21. Перечислена заработная плата в банк на карт-счета работников	70	51

Составим корреспонденцию счетов по предыдущему примеру (см. п. 10.4):

Д-т 20 К-т 70 – 582,0 – начислена заработная плата за отработанное время;

Д-т 69 К-т 70 – 186,5 – начислено по листку нетрудоспособности;

Д-т 70 К-т 68 – 96,0 – удержание подоходного налога;

Д-т 70 К-т 69 – 5,82 – удержание 1 % в ФСЗН;

Д-т 70 К-т 76 – 166,67 – удержание алиментов;

Д-т 70 К-т 76 – 5,82 – удержание профсоюзных взносов;

Д-т 70 К-т 51 – 494,19 – перечисление денег на карт-счета работников.

### 10.6. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ И ОБЕСПЕЧЕНИЮ, СТРАХОВАНИЮ ОТ НЕСЧАСТНЫХ СЛУЧАЕВ НА ПРОИЗВОДСТВЕ И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ЗАБОЛЕВАНИЙ

Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь является органом государственного управления средствами государственного со-

## 10.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

циального страхования в структуре Министерства труда и социальной защиты. Государственное социальное страхование представляет собой систему пенсий, пособий и других выплат гражданам Республики Беларусь за счет средств государственных внебюджетных фондов социального страхования. Средства государственного социального страхования образуются за счет обязательных страховых взносов, взносов на профессиональное пенсионное страхование, ассигнований из республиканского бюджета и др.

Объектами отчислений в ФСЗН являются выплаты всех видов в денежном и (или) натуральном выражении, начисленные в пользу работающих граждан по всем основаниям независимо от источников финансирования. Отчисления в этот фонд производятся и с вознаграждений по гражданско-правовым договорам, кроме предусмотренных перечнем видов выплат, на которые не начисляются обязательные страховые взносы в ФСЗН (перечень утверждается Советом Министров Республики Беларусь). Это выходное пособие при прекращении трудового договора, единовременные выплаты и стоимость подарков работникам в связи с юбилейными датами их рождения (40, 50, 60 лет и т. д.), материальная помощь работникам в связи с постигшим их стихийным бедствием, пожаром, хищением имущества, увечьем, тяжелой болезнью, смертью их близких родственников, вступлением в брак, рождением ребенка и др.

Размеры обязательных страховых взносов по страхованию в случаях достижения пенсионного возраста, назначения инвалидности и потери кормильца (*пенсионное страхование*) составляют:

- для работодателей – 28 %;
- работодателей, занятых производством сельскохозяйственной продукции, объем которой составляет более 50 % общего объема произведенной продукции, – 24 %;
- потребительских кооперативов, товариществ собственников, садоводческих товариществ и др. – 5 %;
- физических лиц, самостоятельно уплачивающих обязательные страховые взносы, – 29 %;
- работающих граждан – 1 %.

## 10. Учет труда и заработной платы

---

Размер обязательных страховых взносов на случай временной нетрудоспособности, беременности и родов, рождения ребенка, ухода за ребенком в возрасте до трех лет и других для работодателей составляет 6 %.

Уплата обязательных страховых взносов в ФСЗН производится коммерческими организациями единым платежом в размере 34 % от фонда заработной платы и 1 % из заработной платы работников (35 %).

Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению ведется на активно-пассивном счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Планом счетов к нему субсчета не предусмотрены. Организации самостоятельно могут открывать субсчета «Расчеты по социальному страхованию» и «Расчеты по пенсионному обеспечению». По кредиту счета 69 отражаются суммы начисленных платежей ФСЗН в корреспонденции с дебетом счетов, на которых учтена начисленная заработная плата, а также суммы, удержанные из заработной платы в пенсионный фонд. По дебету счета 69 отражаются суммы начисленных выплат за счет средств ФСЗН (оплата по листкам нетрудоспособности, пособия на рождение ребенка, по беременности и родам, на погребение и др.), а также перечисление сумм фонду соцзащиты.

Сумма обязательных страховых взносов, причитающаяся к уплате за истекший месяц, не должна быть выше 5-кратной величины средней заработной платы работников в республике за месяц, предшествующий месяцу, за который уплачиваются обязательные страховые взносы. Не внесенная в установленный срок сумма платежей в ФСЗН независимо от причины неуплаты является недоимкой, на сумму которой за каждый день просрочки начисляется пеня по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Порядок и условия обязательного страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний определены Указом Президента Республики Беларусь «О страховой деятельности» от 25 августа 2006 г. № 530 (с изм. и доп. от 14 апреля 2014 г. № 165). Страховые взносы начисляют от всех выплат, на которые в соответствии с законодательством производятся отчисления в Фонд социальной защиты населения.

## 10.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

---

Страховые тарифы ежегодно утверждаются Президентом Республики Беларусь и устанавливаются в соответствии с классом профессионального риска, к которому относится отрасль экономики (организация по основному виду деятельности). Расчеты производятся с Белгосстрах по месту регистрации организации. В бухгалтерском учете расчеты по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и от профессиональных заболеваний ведутся на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчете «Расчеты по имущественному и личному страхованию». Начисление страховых сумм отражается по дебету счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию») и по кредиту счета 76 субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию». При перечислении средств составляется запись по дебету счета 76 и кредиту счетов по учету денежных средств.

Обязательным страхованием от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний предусмотрены выплаты при наступлении страхового случая, например выплата пособий по временной нетрудоспособности. За счет средств Белгосстраха оплачиваются: разница между прежним заработком работника и заработком на новой работе при переводе в связи с повреждением здоровья, отпуск на период санаторно-курортного лечения (сверх основного) и др. Начисление пособия в учете отражается по дебету счета 76 субсчета «Расчеты по имущественному и личному страхованию» и по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Выдача пособия отражается по дебету счета 70 и кредиту счета 50 «Касса».

?

### Контрольные вопросы

---

1. В чем состоит сущность заработной платы как экономической категории?
2. Какие формы и системы заработной платы используются в Республике Беларусь?

## 10. Учет труда и заработной платы

---

3. В чем заключается сущность тарифной системы и ее составляющих?
4. Из чего складывается фонд заработной платы?
5. Опишите порядок начисления заработной платы при различных формах и системах.
6. Каков порядок начисления пособия по временной нетрудоспособности?
7. Какова методика расчета заработной платы за время отпуска?
8. Какие удержания производятся из заработной платы?
9. Какова методика удержания подоходного налога?
10. Охарактеризуйте синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда.
11. Какие обязательные отчисления производятся из фонда заработной платы в ФСЗН и Белгосстрах?

# 11. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

---

## 11.1. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ, ХАРАКТЕРИСТИКА, ОЦЕНКА, ЗАДАЧИ УЧЕТА

*Производственные запасы* составляют основу материальных ресурсов предприятия. Это различные вещественные элементы, используемые однократно в течение одного производственного цикла и полностью переносящие свою стоимость на произведенную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги).

Нормативно установлено, что к бухгалтерскому учету в качестве производственных запасов принимаются активы:

- учтенные в составе средств в обороте;
- приобретенные или предназначенные для реализации;
- находящиеся в процессе производства продукции (работ, услуг);
- находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства или использоваться для управленческих нужд.

Таким образом, в составе производственных запасов должны учитываться сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты, комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запчасти, тара и тарные материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, готовая продукция и товары, а также животные на выращивании и откорме и незавершенное производство.

По своему назначению и использованию в процессе производства производственные запасы подразделяются на группы:

- сырье и основные материалы;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
- вспомогательные материалы;
- возвратные отходы производства;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности;
- прочие материалы.

*Сырье и основные материалы* предназначены для использования в процессе производства продукции и составляют

## 11. Учет производственных запасов

---

ее материальную основу (например, металл, нефть, руда, газ, шерсть, зерно, ткань, кожа и др.).

*Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия* приобретаются у организаций-поставщиков и предназначены для использования в процессе комплектования выпускаемой из производства продукции.

*Вспомогательные материалы* не образуют основу изготавливаемой продукции, но способствуют преобразованию сырья и основных материалов в процессе производства. Ввиду особенностей использования в этой группе выделяют топливо, запасные части, тару и тарные материалы.

*Топливо* подразделяется на технологическое, двигательное и хозяйственное. Это уголь, торф, дрова, бензин, дизельное топливо, а также смазочные материалы, предназначенные для эксплуатации транспортных средств.

*Запасные части* предназначены для проведения ремонтов транспортных средств, машин, оборудования, замены их изношенных частей.

*Тара и тарные материалы* используются для упаковки и транспортировки продукции, хранения различных материалов и продукции. Их изготавливают из древесины, картона, металла, пластмассы, стекла, тканей и других материалов. К ним относят банки, бутылки, бочки, коробки, фляги, мешки, ящики и т. д. Различают инвентарную (контейнеры, баки) и неинвентарную (отдельные детали, материалы для изготовления и ремонта) тару.

*Инвентарь и хозяйственные принадлежности* включаются в состав производственных запасов исходя из их стоимости, указанной в учетной политике организации, и срока использования (до 12 месяцев).

В составе *прочих материалов* учитывают отходы производства (изношенные шины, отработанные масла, тормозная жидкость, свинцовые аккумуляторы, отработанный аккумуляторный электролит, лом, чугунные и стальные отходы, ветошь и др.).

Для целей аналитического учета производственные запасы классифицируют по различным группам в зависимости от их технологических свойств, а внутри групп – по видам, сортам, маркам и др. Каждому виду материалов присваивается номенклатурный номер, т. е. условное цифровое обозначение, которое

### 11.1. Производственные запасы, характеристика, оценка, задачи учета

---

впоследствии проставляется во всех документах и регистрах и является единицей бухгалтерского учета.

Основными задачами учета производственных запасов являются:

- формирование фактической себестоимости запасов;
- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по приобретению и использованию производственных запасов;
- контроль за сохранностью материалов в местах хранения и эксплуатации, а также на всех этапах их движения;
- контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;
- проведение анализа эффективности использования запасов.

Для обеспечения действенного контроля за сохранностью запасов необходимо:

- наличие должным образом оборудованных складов и помещений для хранения запасов;
- размещение запасов по секциям, штабелям, стеллажам и другим способом для быстрой приемки, отпуска и проверки их наличия;
- оснащение складов весовым хозяйством, измерительными приборами;
- определение круга лиц, ответственных за хранение запасов и заключение с ними договоров о материальной ответственности;
- определение перечня должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск запасов со склада.

Вопросы *оценки* производственных запасов регламентируются Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 № 133. Производственные запасы принимаются к учету по *фактической себестоимости*.

**Фактической себестоимостью** производственных запасов, *приобретенных за плату*, признается сумма фактических затрат на их приобретение без НДС. К фактическим затратам на приобретение производственных запасов относятся:



## 11. Учет производственных запасов

---

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (стоимость запасов по ценам приобретения);
- таможенные сборы и пошлины;
- вознаграждения посредническим организациям;
- затраты по заготовке запасов и доставке их в организацию, по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию;
- транспортно-заготовительные расходы;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

*Изготовленные на предприятии запасы* принимают к учету в сумме фактических затрат на их производство; *внесение запасов в счет вклада в уставный капитал* осуществляется в денежной оценке, согласованной учредителями, если иное не предусмотрено законодательством. *Полученные безвозмездно* производственные запасы оценивают по рыночной стоимости на дату принятия их к учету. *Обмен запасов на другое имущество* отражается в учете по рыночной стоимости полученных активов или по стоимости обмениваемого имущества передающей стороны.

Производственные запасы включаются в затраты производства в денежной оценке, которая определяется в учетной политике организации:

- по себестоимости каждой единицы;
- средней себестоимости;
- себестоимости первых по времени приобретения запасов (метод ФИФО\*).

Запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), должны оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Оценка запасов по *средней себестоимости* производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество. Себестоимость группы складывается соответственно из себестоимости и количества остатка на начало отчетного периода и поступивших запасов в течение этого отчетного периода.

---

\* Аббревиатура FIFO образована первыми буквами английского выражения «first in put – first out put» – «первый в запасе – первый в производстве».

## 11.2. Документальное оформление поступления и расходования производственных запасов

---

Оценка по себестоимости *первых по времени приобретения запасов* (метод ФИФО) основана на допущении, что запасы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления), т. е. запасы, первыми поступающие в производство (реализацию), должны быть оценены по себестоимости первых в последовательности приобретений запасов. При применении этого способа оценка запасов, находящихся *в запасе (на складе) на конец отчетного периода*, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений запасов.

В аналитическом учете и местах хранения материалов могут применяться *учетные цены*. При этом возникают отклонения от учетных цен (транспортно-заготовительные расходы), которые учитывают обособленно, и в конце месяца сумма отклонений, приходящихся на израсходованные материалы, списывается на затраты производства. Составляется специальный расчет, где определяется процент отклонений и сумма.

Списание отклонений в стоимости материалов по отдельным видам или группам материалов производится пропорционально их учетным ценам, исходя из отношения суммы остатка величины отклонения на начало отчетного периода и текущих отклонений за отчетный период к сумме остатка материалов на начало отчетного периода по учетным ценам и поступивших материалов в течение отчетного периода по учетным ценам. Полученное в результате значение, умноженное на 100, дает процент, который следует использовать при списании отклонения на увеличение учетной цены израсходованных материалов. Отклонения означают экономию или перерасход фактической себестоимости производственных запасов от принятых учетных цен.

## 11.2. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ПОСТУПЛЕНИЯ И РАСХОДОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Процесс движения материалов состоит из трех стадий. На первой стадии производится принятие материалов к учету на основании оформленных в соответствии с законодательством первичных документов и их стоимостная оценка. На второй стадии происходит расходование материалов — их отпуск на

## 11. Учет производственных запасов

---

производство и иные цели. На третьей стадии осуществляется учет материалов, выбывающих из организации по различным причинам.

Материалы поступают в организацию путем их приобретения за плату, изготовления самой организацией, поступления в счет вклада в уставный капитал, путем безвозмездного получения или в обмен на другое имущество, а также поступают в результате ликвидации основных средств или иного имущества.

Выбытие материалов из организации может происходить по следующим причинам: списание морально устаревших, пришедших в негодность по истечении сроков хранения, при выявлении недостатков, хищений или порчи; реализация материалов; передача в счет вклада в уставный фонд другой организации; передача в обмен на другое имущество.

Все операции по движению производственных запасов должны оформляться первичными документами в соответствии с требованиями закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и не противоречить нормам постановления Совмина от 24.03.2011 № 360 «Об утверждении перечня первичных учетных документов». Все поступающие в организацию материалы, как правило, должны направляться на склад. Не рекомендуется отпускать их непосредственно в производство, минуя склад. Руководителем может быть утвержден перечень материалов, которые могут транзитом завозиться в подразделение, о чем делается отметка в первичных документах.

На материалы, поступающие по договорам купли-продажи, поставки и другим, организация получает от поставщика *сопроводительные документы* (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения) и *товарно-транспортные накладные формы ТТН-1 или товарные накладные формы ТН-2*.

*Товарно-транспортная накладная (ТТН-1)* предназначена для учета движения материалов при их перемещении с участием транспортных средств, для расчетов за их перевозки и учета выполненной транспортной работы. *Товарная накладная (ТН-2)* используется для отпуска и приемки материалов, если их перемещение осуществляется без участия автомобиля (почтой или нарочным). Эти документы являются бланками документов с определенной степенью защиты и основанием для списания материалов у поставщика и принятия к учету их у грузополуча-

## 11.2. Документальное оформление поступления и расходования производственных запасов

---

теля. В этих документах обязательно указывается количество, цена, ставка НДС, сумма НДС, приводятся сведения о грузе, погрузочно-разгрузочных операциях и др.

Для получения материалов со склада поставщика уполномоченному лицу выдаются соответствующие расчетные документы и *доверенность* на получение материалов. В ней указывается на чье имя она выписана, наименование материальных ценностей, которые должно получить уполномоченное лицо, и их количество, указываются должности, ставятся подписи ответственных лиц и оттиск печати организации, получающей ценности. Доверенность выдается на срок установленный руководителем организации. Если получение материалов по доверенности носит массовый характер, то доверенности оформляются в порядке, установленном действующим законодательством. Выдачу доверенностей регистрируют в специальном журнале.

При приемке материалы подвергаются тщательной проверке по количеству и качеству. На складе на фактически принятое количество материалов кладовщик составляет *приходный ордер* в одном экземпляре, если при приемке ценностей не выявлены расхождения с документами поставщика. В противном случае основанием для принятия ценностей к учету является *акт о приеме материалов*, который составляется в двух экземплярах: 1-й передается в бухгалтерию и служит основанием для принятия ценностей к учету и для расчета суммы недостач; 2-й передается поставщику и является основанием для предъявления ему претензии. Акт составляет комиссия с обязательным участием представителя поставщика или незаинтересованных лиц. Акт утверждает руководитель организации, получающей материалы.

*Материалы, изготовленные на предприятии*, принимают к учету на основании *накладной на внутреннее перемещение материалов* или *требования-накладной*. Может составляться приходный ордер. Эти документы выписываются на предприятии и являются основанием для принятия к учету материальных ценностей собственного изготовления и отпуска материалов со склада. Предприятиям предоставлено право самостоятельно разрабатывать формы первичных учетных документов, но с соблюдением требований законодательства по их оформлению.

## 11. Учет производственных запасов

---

Покупка материальных ценностей за наличный расчет оформляется *авансовым отчетом* с приложенными документами, подтверждающими факт оплаты. На складе оформляется требование-накладная или другой документ.

*Поступление материалов в счет вклада в уставный фонд, безвозмездное получение, обмен на другое имущество* может оформляться накладными формы ТТН-1, ТН-2, актом о приеме материалов, требованием-накладной или другими документами, предусмотренными в организации.

*Поступление материалов в результате ликвидации* основных средств оформляется накладной на внутреннее перемещение или требованием-накладной, может составляться *акт о приеме материалов*.

Под *отпуском материалов на производство* понимается их выдача со склада непосредственно для изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг. Материалы отпускают в соответствии с установленными нормами (лимитами) только тем лицам, которые имеют право ставить свои подписи на документах.

*Разовый отпуск материалов на собственные нужды* оформляется *требованием-накладной, систематический отпуск – лимитно-заборной картой* (осуществляется контроль за соблюдением лимита отпуска материалов на производство). Лимитно-заборные карты выписываются в двух экземплярах сроком на месяц. Один экземпляр передается в начале месяца в подразделение, которое получает материалы, а второй – на склад.

Если осуществляется отпуск материалов сверх лимита, то с разрешения руководителя организации в лимитно-заборной карте проставляется штамп «Сверх лимита».

*Реализация материалов на сторону* оформляется накладными (ТТН-1 или ТН-2) в порядке, предусмотренном инструкциями Министерства финансов Республики Беларусь.

*Перемещение материалов внутри организации* из одного подразделения в другое оформляется накладной на внутреннее перемещение материалов. Отпуск материалов со складов организации в ее подразделения может оформляться лимитно-заборной картой, требованием-накладной, требованием, накладной или путем записи в карточках складского учета без оформле-

## 11.2. Документальное оформление поступления и расходования производственных запасов

---

ния первичных документов. Карточка складского учета в этом случае является регистром аналитического учета и первичным учетным документом одновременно.

*Списание материалов, пришедших в негодность*, осуществляет комиссия, что оформляется соответствующим актом на списание материалов. Ветошь, лом приходят на основании накладной на внутреннее перемещение.

Для хранения материалов в организациях имеются склады, которые должны быть специально оборудованы для хранения материальных ценностей. Совокупность складских помещений, оборудования для хранения производственных запасов, измерительных приборов и средств внутренней транспортировки составляет **складское хозяйство**. Для его ведения приказом руководителя организации назначается заведующий складом (кладовщик), который является материально ответственным лицом.

На складе ведется *количественный сортовой учет материалов*. Кладовщик заполняет карточки складского учета, которые открывают в бухгалтерии, регистрируют в специальном журнале и проставляют ее номер. Карточки получает заведующий складом под роспись в журнале.

Кладовщик (заведующий складом) делает записи в карточках на основании первичных документов или сразу после отпуска материалов на производство. В карточках указывается наименование материала, сорт, марка, номенклатурный номер, единица измерения, учетная цена, от кого получены или кому выданы материалы. Каждая операция записывается отдельной строкой. Записи делают только в натуральных единицах. Ежедневно выводятся остатки на конец дня. В конце месяца подсчитывают итоги по приходу и расходу.

В конце года на карточках выводят остатки на 1 января нового года, которые переносят в новые карточки (карточки заводят на год). Старые карточки закрывают и сдают в архив.

На складах могут использовать книги складского учета. На каждый номенклатурный номер материала открывается отдельная страница книги. Книги применяют в небольших организациях с незначительным количеством материалов.

Если складской учет автоматизирован, то используются электронные носители информации.

## 11. Учет производственных запасов

---

Кладовщик ежемесячно представляет в бухгалтерию материальный отчет или составляет ведомость остатков материалов на конец месяца. В отчет (ведомость) записывают только те ценности, по которым было движение. Они служат основанием для заполнения регистров аналитического и синтетического учета материалов.

### 11.3. СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ. УЧЕТ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Аналитический учет производственных запасов (количественный и суммовой учет) ведется *с использованием оборотных ведомостей* или *сальдовым методом* по каждому складу, подразделению, другим местам хранения материалов, а внутри них — по каждому наименованию (номенклатурному номеру), группе материалов.

При использовании *оборотных ведомостей* могут применяться два варианта:

1) *с использованием карточек количественно-суммового учета* материалов, где отражается движение материалов (отличаются от карточек складского учета). Из карточек данные переносят в оборотные ведомости, где подсчитываются итоги по каждому складу и подразделению;

2) *без использования карточек аналитического учета*. Данные из первичных документов сразу переносят в оборотные ведомости, в которых указывают номенклатурный номер материалов, их наименование, единицу измерения, цену, остаток на начало месяца, приход и расход за месяц, остаток на конец месяца.

Сущность *сальдового метода* состоит в том, что в бухгалтерии не ведется количественный и суммовой учет движения (прихода и расхода) материалов в разрезе их номенклатурных номеров. Остатки производственных запасов на первое число каждого месяца на основании карточек (книг) складского учета переносятся в *сальдовые ведомости*, где производится их таксировка. На основании сальдовых ведомостей составляется *сводная сальдовая ведомость*, в которую переносятся итоги

### 11.3. Синтетический и аналитический учет производственных запасов

---

сальдовых ведомостей складов и подразделений по группам материалов, субсчетам. Учет ведется только в денежном выражении, применяются учетные цены, транспортно-заготовительные расходы учитываются отдельно.

Обобщение и группировка информации о движении материалов осуществляются в *ведомостях движения материалов* (накопительных ведомостях). Это регистр синтетического учета, который заполняется ежемесячно отдельно по каждому месту хранения материалов. Формы ведомостей движения материалов устанавливаются организацией самостоятельно.

Ежемесячно составляется *сводная ведомость движения материалов*, в которую переносятся итоги из ведомостей движения материалов по складам и подразделениям. В сводных ведомостях движения материалов приводятся данные об остатках материалов на начало и конец месяца (отчетного периода) по группам материалов и соответствующим субсчетам. Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с данными оборотных и сальдовых ведомостей.

Для учета материальных ценностей в плане счетов предназначен счет 10 «Материалы». Это основной, активный, инвентарный, сложный счет. По дебету отражается наличие и поступление материальных ценностей, по кредиту – расходование. К счету 10 «Материалы» в соответствии с типовым планом счетов могут открываться следующие субсчета:

10-1 «Сырье и материалы» – для учета наличия и движения сырья, основных материалов, вспомогательных материалов, сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки, и т. п.;

10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия» – для учета наличия и движения полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий, приобретаемых для комплектации выпускаемой продукции, которые требуют затрат по их обработке или сборке;

10-3 «Топливо» – для учета наличия и движения горюче-смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации транспортных средств и других целей;



## 11. Учет производственных запасов

---

10-4 «Тара и тарные материалы» — для учета наличия и движения тары (кроме используемой для осуществления технологического процесса производства и для хозяйственных нужд), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта;

10-5 «Запасные части» — для учета наличия и движения запасных частей, используемых при ремонте для замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и другого, а также шин транспортных средств, находящихся в запасе и обороте. На этом субсчете также отражают движение обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, агрегатов, создаваемого в ремонтных подразделениях организаций, на технических обменных пунктах и ремонтных заводах;

10-6 «Прочие материалы» — для учета наличия и движения отходов производства, неисправимого брака, материалов, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в организации, а также изношенных шин и утильной резины и т. п.;

10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» — для учета движения материалов, переданных в переработку другим лицам или организациям. Стоимость этих материалов в последующем включается в затраты на производство полученных из них изделий;

10-8 «Временные сооружения» — для учета наличия и движения временных сооружений в соответствии с законодательством;

10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты» — для учета наличия и движения хозяйственных принадлежностей, инструментов, инвентаря;

10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» — для учета наличия и движения специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной (защитной), фирменной и фирменной одежды и обуви, находящихся на складах организации или в иных местах хранения;

10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» — для учета наличия и движения специальных

### 11.3. Синтетический и аналитический учет производственных запасов

приспособлений, специального оборудования и специальной (защитной), форменной и фирменной одежды и обуви, находящейся в эксплуатации;

10-12 «Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы» – для учета наличия и движения указанных материалов.

На отдельном субсчете к счету 10 «Материалы» могут учитываться почтовые марки, оплаченные авиабилеты и другие аналогичные документы в сумме фактических затрат на их приобретение.

В зависимости от принятой в организации учетной политики поступление материалов может быть отражено с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и (или) 16 «Отклонение в стоимости материалов» или без их использования. Счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материалов, в том числе находящихся в пути. Счет 16 «Отклонение в стоимости материалов» предназначен для обобщения информации об отклонениях фактической себестоимости приобретаемых материалов от их стоимости по учетным ценам. Этот счет может применяться организациями без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материалов».

Принятие к бухгалтерскому учету фактически поступивших в организацию материалов отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 91 «Прочие доходы и расходы», 98 «Доходы будущих периодов» и других счетов.

Стоимость использованных в производстве или на другие цели материалов отражается по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию» и других счетов и кредиту счета 10 «Материалы».

При выбытии материалов их стоимость отражается в составе прочих расходов по текущей деятельности по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 10 «Материалы».

## 11. Учет производственных запасов

Отклонения фактической себестоимости материалов от их стоимости по учетным ценам отражаются по дебету счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» и кредиту счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» или 10 «Материалы».

Накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов» отклонения фактической себестоимости приобретаемых материалов от их стоимости по учетным ценам списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и других счетов, по которым отражено использование соответствующих материалов.

Конкретный порядок отражения на счетах бухгалтерского учета материалов закрепляется в учетной политике организации.

На счетах бухгалтерского учета операции по движению материалов отражаются следующим образом.

Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Приняты к учету материалы, поступившие от поставщика (без НДС)	10	60
2. Отражена сумма НДС от стоимости поступивших материалов	18	60
3. Приняты к учету материалы, изготовленные в организации	10	23
4. Приняты к учету материалы, полученные от учредителей в счет вклада в уставный капитал	10	75
5. Приняты к учету материалы, приобретенные подотчетным лицом	10	71
6. Приняты к учету безвозмездно полученные материалы	10	98
7. Начислена задолженность транспортной организации за доставку материалов (без НДС)	10	60
8. Отражена сумма НДС со стоимости услуг по доставке материалов	18	60
9. Списаны материалы на изготовление продукции основного производства	20	10
10. Списаны материалы на общепроизводственные нужды	25	10
11. Списаны материалы на общехозяйственные нужды	26	10
12. Списаны материалы на строительство объекта	08	10
13. Отражена недостача материалов, выявленная при инвентаризации	94	10
14. Списана фактическая себестоимость реализованных материалов	90	10

#### 11.4. Учет специального инструмента, специальных приспособлений

---

Для учета НДС по приобретенным материальным ценностям предназначен счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам». На этом счете обобщается информация о причитающихся к оплате и оплаченных организацией суммах НДС по приобретенным основным средствам, нематериальным активам, товарам, другим активам, работам, услугам.

Причитающиеся к оплате организацией суммы НДС отражаются по дебету счета 18 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.

Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при ввозе имущества на таможенную территорию Республики Беларусь, отражаются по дебету счета 18 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие вычету в соответствии с законодательством, отражаются по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 18. Суммы налога на добавленную стоимость, не подлежащие вычету в соответствии с законодательством, отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты» и другим и кредиту счета 18.

На счете 18 может быть сальдо, которое отражается во втором разделе бухгалтерского баланса «Краткосрочные активы» и означает сумму НДС, не принятую к вычету на конец отчетного периода.

#### **11.4. УЧЕТ СПЕЦИАЛЬНОГО ИНСТРУМЕНТА, СПЕЦИАЛЬНЫХ ПРИСПОСОБЛЕНИЙ, СПЕЦИАЛЬНОГО ОБОРУДОВАНИЯ И СПЕЦИАЛЬНОЙ ОДЕЖДЫ**

К *отдельным предметам в составе средств в обороте* относят специальные инструменты, специальные приспособления, специальное оборудование и специальную одежду, которые имеют особый порядок отнесения стоимости в затраты на производство. Порядок их учета определен Инструкцией по

## 11. Учет производственных запасов

---

бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 12.11.2010 № 133.

**Специальный инструмент и специальные приспособления** – это технические средства, обладающие индивидуальными свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления конкретных видов продукции. К ним относят инструменты, штампы, пресс-формы, прокатные валки и др.

**Специальное оборудование** – многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических технологических операций. Например, специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно-прессовое, сварочное), применяемое для выполнения нестандартных операций; контрольно-испытательные аппаратура и оборудование (стенды, пульта, макеты готовых изделий, испытательные установки), предназначенные для регулировок, испытаний конкретных изделий.

**Специальная одежда** – средства индивидуальной защиты работников организации, к которым относят комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полушубки, тулупы, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы и др.

Конкретный перечень средств труда, учитываемых в составе специальных инструментов и приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, определяется организацией исходя из особенностей ее технологических процессов.

Все операции по движению *отдельных предметов в составе средств в обороте* должны оформляться первичными учетными документами. Это могут быть требования-накладные, приходные ордера, лимитно-заборные карты, акты или разработанные в организации формы первичных учетных документов.

Специальная одежда выдается работникам в порядке, установленном коллективным договором на основе типовых отраслевых норм бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, утвержденных в установленном порядке. Выдача работникам средств индивидуальной защиты отражается в *личных карточках* работников, где указывается наименование выданных предметов, количество, срок службы и дата выдачи. Факт получения средств

#### 11.4. Учет специального инструмента, специальных приспособлений

индивидуальной защиты подтверждается подписью работника. Спецодежда кратковременного пользования (рукавицы, перчатки и др.) выдается по ведомости.

Поступающие в организацию *отдельные предметы в составе средств в обороте*, в том числе специальные инструменты и приспособления, специальное оборудование и специальная одежда, принимаются к учету по фактической себестоимости в порядке, предусмотренном для учета материалов.

Порядок отнесения стоимости отдельных предметов в составе средств в обороте на затраты производства закреплен в инструкции по бухгалтерскому учету материалов:

– по *специальным инструментам и специальным приспособлениям* (инструменты и приспособления целевого назначения, штампы, пресс-формы) – в соответствии с *нормативными ставками*, которые рассчитываются исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и срока их использования (до двух лет);

– *стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений*, предназначенных для индивидуальных заказов, погашается в момент передачи их в производство данного заказа;

– по *приспособлениям целевого назначения* (сосуды для выплавки стекла, фильтры, фильтрные питатели, катализаторные сетки твердого агрегатного состояния и другие аналогичные приспособления), изготовленным из сплавов драгоценных металлов, – в соответствии с *нормативными ставками*, которые рассчитываются исходя из части стоимости приспособлений, приходящейся на экономически обоснованные технологические потери драгоценных металлов в течение нормативного срока их службы. При выбытии данных приспособлений в результате непригодности оставшаяся часть их стоимости относится на финансовые результаты. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы, принимаются к бухгалтерскому учету в порядке, установленном законодательством;

– по *остальным предметам* – в соответствии с учетной политикой организации.

Учетной политикой могут быть предусмотрены следующие варианты:

– по предметам, по которым установлены сроки службы, – ежемесячно исходя из сроков службы;

## 11. Учет производственных запасов

---

- 50 % при передаче в эксплуатацию и 50 % (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) – при выбытии их за непригодностью;
- 100 % при передаче предметов со склада в эксплуатацию;
- 100 % (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) – при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью.

Отпуск специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатацию отражается в бухгалтерском учете по дебету субсчета 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» в корреспонденции с кредитом субсчета 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе». По кредиту субсчета 10-11 отражается погашение (перенос) стоимости специальной оснастки и специальной одежды на себестоимость продукции (работ, услуг) в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат.

?

### **Контрольные вопросы**

---

1. Что называют производственными запасами, как их классифицируют?
2. Какие способы и методы оценки производственных запасов вы знаете?
3. Как документально оформляется движение материальных ценностей?
4. Как организуется складской учет материалов?
5. В чем состоит учет материалов в бухгалтерии?
6. Как учитывается НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям?
7. Каковы особенности учета специального инструмента, специальных приспособлений, оборудования и инвентаря?

# 12. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И ВЛОЖЕНИЙ В ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ

---

## 12.1. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, ВЛОЖЕНИЯ В ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ, НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА

*Вложения в долгосрочные активы* – обобщающее понятие, характеризующее вложения организации в долгосрочные активы – основные средства, материальные активы, нематериальные активы и т. д.

По воспроизводственной структуре различают следующие виды вложений в долгосрочные активы:

- *приобретение основных средств* (покупка машин, оборудования, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа);
- *создание объектов основных средств* (возведение зданий и сооружений, монтаж оборудования и т. д.);
- *приобретение и создание инвестиционной недвижимости* (приобретение объектов недвижимости (здания, часть здания, земельные участки), которые будут использоваться с целью получения инвестиционного дохода, или приобретение офисного помещения с целью последующей сдачи в аренду, а не для размещения собственного персонала организации);
- *приобретение объектов финансовой аренды* (приобретение основных средств, кроме объектов недвижимости, которые впоследствии будут переданы в аренду (лизинг) другой организации);
- *приобретение и создание нематериальных активов* (покупка нематериальных активов или их создание в результате научно-технической деятельности);
- *приобретение и создание иных долгосрочных активов* (формирование основного стада в сельскохозяйственных организациях, т. е. перевод молодняка в основное стадо, покупка взрослых животных).



## 12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы

---

Организацией в качестве **основных средств** (ОС) принимаются к бухгалтерскому учету активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, а также для предоставления во временное пользование другим организациям;
- 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.

В бухгалтерском учете наиболее распространена группировка объектов ОС по нижеперечисленным признакам.

В зависимости от **степени использования** в хозяйственной деятельности ОС подразделяются на объекты, находящиеся:

– в эксплуатации;

– в запасе (**запас** – временное выведение из сферы производства в порядке, установленном комиссией, оборудования и транспортных средств, бывших в эксплуатации в качестве основных средств и предназначенных для замены выбывающих основных средств, и передача их в резерв на склад, на хранение в закрытых складах или складах открытого хранения);

– на консервации (**консервация** – временное выведение объекта в установленном порядке из хозяйственного оборота в целях обеспечения сохранности и возможности его дальнейшего функционирования);

– в стадии модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, в том числе по результатам проведенного технического диагностирования и соответствующего освидетельствования.

**Модернизация** – совокупность работ по усовершенствованию объекта путем замены его конструктивных элементов и систем более эффективными, приводящая к повышению технического уровня и экономических характеристик объекта.

## 12.1. Основные средства, вложения в долгосрочные активы, нематериальные активы

---

**Реконструкция** – совокупность работ по полному или частичному переоборудованию или переустройству объекта, изменению и при необходимости дополнению его технологической схемы с заменой морально устаревших и физически изношенных частей, обеспечивающая получение более высоких качественных и количественных показателей объекта.

**Частичная ликвидация** – совокупность работ по выводу из эксплуатации части объекта с соответствующим изменением его технико-экономических показателей.

**Дооборудование** – совокупность работ по дополнению технологической схемы объекта конструктивными элементами и системами с получением новых дополнительных возможностей объекта или улучшением качественных и/или количественных технико-экономических показателей.

**Техническое диагностирование и освидетельствование** – совокупность работ по определению технического состояния и функциональных возможностей объекта с соответствующим документальным освидетельствованием.

В зависимости от **характера использования** основные средства подразделяются на объекты:

- *участвующие в предпринимательской деятельности* (непосредственно участвуют в производстве при изготовлении продукции, выполнении работ, оказании услуг или создают необходимые условия для производственного процесса);

- *не участвующие в предпринимательской деятельности* (используемые в ЖКХ, бытовом обслуживании населения, здравоохранении и физической культуре, просвещении и других отраслях непромышленной сферы). Например, жилые дома с оборудованием и инвентарем, общежития, гостиницы, поликлиники, стадионы, детские сады и ясли, оздоровительные лагеря для детей, бани, прачечные, парикмахерские, дворцы культуры, клубы, библиотеки и т. д. Амортизация по таким объектам не относится на издержки производства и расходы на реализацию.

В зависимости от **имеющихся прав** основные средства они могут подразделяться на объекты:

- принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду, лизинг или переданные в безвозмездное пользование);

## 12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы

---

- находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;
- полученные организацией в аренду, лизинг, безвозмездное пользование.

В зависимости от **натурально-вещественного состава и целей использования** среди основных средств выделяют:

– **здания** – архитектурно-строительные объекты, которые в качестве основных конструктивных частей имеют стены и крышу;

– **сооружения** – инженерно-строительные объекты, создающие условия для осуществления процесса производства (скважины, магистральные трубопроводы, плотины);

– **передаточные устройства** – законченные функциональные устройства для передачи энергии и информации (линии электропередач, теплоцентрали, трубопроводы различного назначения, радиорелейные линии, кабельные линии связи, трамвайная и троллейбусная контактная сеть);

– **машины и оборудование** – устройства преобразующие энергию, материалы и информацию (турбинное оборудование, вагоны-электростанции, тракторы, геологоразведочное оборудование, ЭВМ);

– **транспортные средства** – средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов (подвижной состав железнодорожного, водного, автомобильного, воздушного транспорта);

– **инструмент** (перфораторы, краскопульты, пистолеты-распылители);

– **инвентарь и принадлежности** (ковры, палатки, печи микроволновые, пылесосы и т. д.);

– **прочие основные средства**, используемые в сельском и лесном хозяйстве (животные основного стада, многолетние насаждения и т. д.);

– **прочие основные средства** (животные цирков и зоопарков).

Основные средства при постановке на учет оцениваются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости.

**Первоначальная стоимость** – стоимость, по которой актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства. Первоначальной стоимостью основных средств при-

## 12.1. Основные средства, вложения в долгосрочные активы, нематериальные активы

---

знается сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку, установку и монтаж.

Основные средства, *изготовленные в самой организации*, оцениваются суммой всех фактических затрат на их изготовление и доведение до рабочего состояния.

*Объекты, построенные подрядным способом*, принимаются к учету по договорной, сметной стоимости.

Первоначальная стоимость объектов ОС, *внесенных учредителями* в счет их вкладов в уставный капитал организации, определяется в денежной оценке, согласованной учредителями и подтвержденной заключением эксперта (юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющими оценочную деятельность).

Стоимость активов, *полученных безвозмездно*, определяется одним из следующих способов:

- путем суммирования стоимости активов на основании данных бухгалтерского учета передающей стороны и фактически произведенных затрат, связанных с их получением;
- на основании экспертного заключения;
- на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов, сходных с подлежащими оценке по основным экономическим, техническим, технологическим и иным характеристикам с учетом их индивидуальных особенностей.

Первоначальной стоимостью объектов ОС, *приобретенных в обмен* на другое имущество, признается стоимость обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском учете передающей стороны, увеличенная на расходы по доставке, монтажу и др.

Первоначальная стоимость основных средств, выявленных в результате инвентаризации как излишки, определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (каталоги, прейскуранты, или на основании заключения эксперта.

Поскольку объекты ОС служат продолжительное время, их первоначальная оценка постепенно отклоняется от расходов на приобретение или строительство аналогичных объектов в современных условиях. Это отклонение устраняется (преодолевается) введением оценки по переоцененной стоимости.

## 12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы

---

**Переоцененная стоимость** – стоимость, установленная в результате проведения переоценки основных средств.

Целью переоценки является определение реальной стоимости имущества.

При переоценке используются:

1. **Метод прямой оценки** – пересчет стоимости объектов ОС на стоимость новых объектов, аналогичных оцениваемым, с использованием документов и материалов, подготовленных организацией, самостоятельно осуществляющей переоценку, или субъектом, занимающимся оценочной деятельностью.

2. **Индексный метод** – пересчет стоимости объектов ОС с использованием коэффициентов изменения их первоначальной стоимости дифференцированных по периодам принятия объектов к бухгалтерскому учету.

3. **Метод пересчета валютной стоимости** – пересчет стоимости объектов ОС, приобретенных за иностранную валюту по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, установленному на 31 декабря отчетного года.

Стоимость основных средств постоянно уменьшается в результате физического износа. В бухгалтерском учете уменьшение стоимости ОС отражается путем начисления амортизации и включения ее в стоимость производимой продукции. Отсюда вытекает оценка объектов ОС по **остаточной стоимости**, которая определяется путем вычитания из первоначальной стоимости начисленной амортизации, т. е. остаточная стоимость в учете не отражается, а определяется расчетным путем.

**Текущая рыночная стоимость** – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основного средства в текущих рыночных условиях.

**Нематериальные активы (НА)** – это приобретенные или созданные (идентифицируемые) ценности, которые не имеют материально-вещественной формы и используются организацией в процессе производства или управления.

Для целей бухгалтерского учета нематериальными признаются активы:

- идентифицируемые (имеющие признаки, отличающие данный объект от других, в том числе аналогичных) и не имеющие материально-вещественной (физической) формы;
- используемые в деятельности организации;

## 12.1. Основные средства, вложения в долгосрочные активы, нематериальные активы

- способные приносить организации экономические выгоды;
- срок полезного использования которых превышает 12 месяцев;
- отчуждение которых не предполагается в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- стоимость которых может быть измерена с достаточной надежностью, т. е. имеется документальное подтверждение стоимости, а также затрат, связанных с их приобретением (созданием).

При отсутствии любого из указанных критериев произведенные затраты не признаются нематериальными активами и являются расходами организации.

К *нематериальным активам* относятся имущественные права:

- в отношении объектов интеллектуальной собственности:
  - объектов авторского права (литературные, музыкальные, аудиовизуальные, фотографические и иные произведения, компьютерные программы, базы данных, приобретенные по лицензионным (авторским) договорам и др.);
  - объектов смежных прав (включая исполнения, фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного вещания, иные объекты смежных прав);
  - объектов права промышленной собственности (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), иные объекты права промышленной собственности);
- вытекающие из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством.

Результаты научно-технической деятельности принимаются к учету как нематериальные активы при выполнении следующих условий:

- организацией предполагается завершить создание нематериального актива;
- организацией определена возможность использования создаваемого нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам;

## 12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы

---

- документально подтверждены затраты на создание нематериального актива и приведение его в состояние, пригодное для использования;

- организация предполагает получение экономических выгод от использования нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам.

К нематериальным активам не относятся:

- 1) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду;

- 2) затраты, связанные с созданием организации;

- 3) затраты на маркетинговые исследования;

- 4) имущественные права на результаты научно-технической деятельности при невыполнении условий признания, указанных выше;

- 5) товарные знаки и знаки обслуживания, за исключением полученных при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса;

- 6) названия публикуемых изданий;

- 7) клиентская база, созданная организацией;

- 8) экземпляры произведений, содержащихся на любых носителях, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, приобретаемые и используемые в деятельности организации.

Нематериальные активы при постановке на учет принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*. Ее определение зависит от каналов поступления нематериальных активов в организацию:

- Первоначальная стоимость НА, приобретенных за плату, определяется исходя из фактически произведенных затрат по их приобретению (стоимость нематериальных активов, пошлины, налоги, услуги сторонних организаций и др.).

- Первоначальная стоимость НА, приобретенных за иностранную валюту, определяется путем пересчета уплаченной

## 12.1. Основные средства, вложения в долгосрочные активы, нематериальные активы

суммы иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения операции.

- Первоначальная стоимость НА, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, устанавливается в денежной оценке, согласованной учредителями и подтвержденной независимой экспертной оценкой.

- При безвозмездном получении первоначальная стоимость НА формируется исходя из их рыночной стоимости на дату поступления.

- Первоначальной стоимостью НА, приобретенных в обмен на другое имущество, признается стоимость передаваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском учете.

- Первоначальная стоимость НА, созданных в организации, определяется исходя из фактических расходов на их создание (заработная плата с начислениями, стоимость израсходованных материальных ценностей, услуги сторонних организаций и др.).

*Первоначальная стоимость нематериальных активов* изменяется в случаях:

- проведения переоценки нематериальных активов в соответствии с законодательством;

- внесения установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с поддержанием имущественных прав, в том числе в связи с наличием патента (свидетельства) на объект права промышленной собственности, а также связанных с выплатой вознаграждения за предоставленное право на использование по лицензионному договору объекта права промышленной собственности;

- осуществления вложений, связанных с доведением объекта интеллектуальной собственности до использования в запланированных целях, улучшением объектов права промышленной собственности, компьютерных программ, баз данных, литературных произведений, не влекущих за собой создание нового объекта нематериального актива.



## 12.2. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ПОСТУПЛЕНИЯ И ВЫБИТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Поступление основных средств в организацию и их выбытие должно быть оформлено документально.

Для включения объектов в состав ОС и ввода их в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, – в момент приобретения; для объектов, требующих монтажа, – после их монтажа и сдачи в эксплуатацию), а также при выбытии из состава ОС, в случае передачи другой организации (продажа, обмен), применяется *акт о приеме-передаче основных средств*.

Для оформления перемещения объектов ОС внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка) в другое применяется *накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств*. Указанная накладная выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объекта основных средств, третий – передается получателю.

Для оформления и учета приема-сдачи объектов ОС после ремонта, реконструкции, модернизации применяется *акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств*. Акт подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на прием объектов основных средств, а также представителем структурного подразделения, проводившего ремонт, утверждается руководителем организации и сдается в бухгалтерию.

Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, то акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, которой принадлежит ремонтируемый объект, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию.

Для оформления и учета списания пришедших в негодность объектов ОС применяется *акт о списании имущества*. Он составляется в двух экземплярах, подписывается членами ко-

## 12.2. Документальное оформление поступления и выбытия основных средств

---

миссии, назначенной руководителем организации, утверждается руководителем. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объектов ОС, и является основанием для сдачи на склад материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом передается документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной автомобильной инспекции Министерства внутренних дел Республики Беларусь.

Производя списание объектов основных средств, необходимо помнить:

1. Захоронение вторичного сырья (лома металлов) категорически запрещено. Запасные части, узлы, агрегаты, полученные в результате демонтажа, реализуются по отпускным ценам, определяемым с учетом их износа и качества, а также конъюнктуры рынка, но не ниже цен на лом и отходы металлов, входящих в их состав.

2. Материальные ценности, содержащие драгоценные металлы и драгоценные камни, списываются только после их сдачи специализированной перерабатывающей организации по сбору и переработке лома и отходов на основании *акта приемки лома и отходов*.

На изъятые детали, узлы составляется *акт демонтажа* (изъятия), который прилагается к акту списания имущества.

В бухгалтерском учете первичной учетной единицей основных средств является инвентарный объект.

***Инвентарным объектом основных средств*** является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющий собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Элементы такого комплекса, как правило, имеют общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированы на одном

## 12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы

---

фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять определенные функции только в составе комплекса.

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту присваивается отдельный инвентарный номер (независимо от того, находится он в эксплуатации, в запасе или на консервации). Инвентарные номера присваиваются бухгалтерией организации в момент принятия объектов к бухгалтерскому учету.

Присвоенный инвентарному объекту *номер должен быть на нем обозначен* путем прикрепления металлического жетона, нанесения краской или иным способом.

Инвентарный номер сохраняется за объектом ОС весь период его нахождения в организации.

Инвентарные номера выбывших объектов не могут присваиваться другим, вновь принятым к бухгалтерскому учету основным средствам в течение пяти лет начиная с года, следующего за годом списания.

**Аналитический учет основных средств** ведется бухгалтерией организации в *инвентарных карточках учета основных средств*.

Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект. Она составляется в одном экземпляре и хранится в бухгалтерии.

Для учета производственного и хозяйственного инвентаря и принадлежностей используется *инвентарная карточка группового учета объектов основных средств*.

Вместо инвентарных карточек может использоваться *инвентарная книга учета объектов основных средств*.

Заполнение инвентарных карточек или инвентарных книг производится на основе первичных учетных документов: актов приемки-передачи, технических паспортов и других документов на перемещение и выбытие объектов основных средств.

**Синтетический учет основных средств** ведется на счете 01 «Основные средства», по дебету которого отражается наличие и поступление ОС, а по кредиту – их выбытие. На счете 01 отражается наличие и движение собственных основных средств,

## 12.2. Документальное оформление поступления и выбытия основных средств

находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, а также полученных в финансовую аренду (лизинг), доверительное управление.

Первоначальная стоимость *приобретенного (построенного) объекта ОС* формируется по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и списывается на основании акта приема-передачи основных средств в дебет счета 01 «Основные средства».

*Пример.* Затраты, связанные с приобретением копировального аппарата, составили:

– стоимость согласно ТТН-1 – 145,2 р., в том числе НДС – 24,2 р.;

– услуги сторонней организации за доставку – 6,0 р., в том числе НДС – 1,0 р.

На основании акта приема-передачи копировальный аппарат включен в состав основных средств и введен в эксплуатацию.

Содержание хозяйственной операции	Корресп. счета		Сумма, р.	Документ
	Д-т	К-т		
1. Принят к учету копировальный аппарат. Сумма причитающегося к уплате НДС	08 18	60 60	121,0 24,2	ТТН-1
2. Задолженность сторонней организации за доставку копировального аппарата. Сумма причитающегося к уплате НДС	08 18	60 60	5,0 1,0	ТТН-1
3. Копировальный аппарат включен в состав основных средств и введен в эксплуатацию	01	08	126,0	Акт о приеме-передаче основных средств

Принятие к учету основных средств, *внесенных учредителями* в счет вклада в уставный капитал, отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и по кредиту 75 «Расчеты с учредителями». Затраты по доведению полученных объектов до состояния, пригодного для дальнейшего использования аккумулируются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», а затем списываются в дебет счета 01 «Основные средства», увеличивая их стоимость.

Стоимость безвозмездно полученных ОС отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и по кре-

## 12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы

---

диту счетов 98 «Доходы будущих периодов» (если по основным средствам начисляется амортизация в соответствии с законодательством), 91 «Прочие доходы и расходы» (если по основным средствам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством). Учетная в составе доходов будущих периодов стоимость безвозмездно полученных ОС списывается на протяжении сроков их использования по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» по мере начисления амортизации.

Первоначальная стоимость полученных организацией ОС от ее обособленных подразделений, имеющих отдельные балансы, отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Накопленные по полученным основным средствам суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Первоначальная стоимость ОС, выявленных в результате инвентаризации как излишки, отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При проведении переоценки ОС дооценка первоначальной стоимости отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал».

Дооценка суммы накопленной амортизации при переоценке ОС отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств».

Выбытие основных средств может происходить в случаях реализации, физического износа, безвозмездной передачи, частичной или полной ликвидации, при авариях, стихийных бедствиях и других чрезвычайных ситуациях.

Для решения вопросов, связанных со списанием, определением целесообразности и эффективности дальнейшего использования объектов ОС, для оформления документации на списание указанных объектов в организации приказом руково-

## 12.2. Документальное оформление поступления и выбытия основных средств

---

дителя создается постоянно действующая комиссия. Принятые комиссией решения оформляются актом о списании имущества.

При выбытии основных средств накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01 «Основные средства». Остаточная стоимость выбывающих ОС отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 01 «Основные средства». Расходы, связанные с их выбытием, отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Стоимость материалов, полученных при выбытии основных средств, отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При выявлении недостачи основных средств в результате инвентаризации накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01 «Основные средства». Остаточная стоимость недостающих ОС отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и по кредиту счета 01 «Основные средства».

Сумма числящегося по выбывающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных ОС, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При внесении основных средств в счет вклада в уставный капитал других организаций накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01 «Основные средства». Остаточная стоимость вносимых основных средств отражается по дебету счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и кредиту счета 01 «Основные средства». Разница между стоимостью основных средств, по которой они внесены в счет вклада в уставный капитал других

## 12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы

---

организаций, и их остаточной стоимостью отражается по дебету (кредиту) счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и кредиту (дебету) счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Стоимость переданных организацией обособленным подразделениям основных средств, по которой они числились в бухгалтерском учете организации на счете 01 «Основные средства», отражается по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и кредиту счета 01 «Основные средства». Накопленные по переданным основным средствам суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

При реализации основных средств накопленные суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01 «Основные средства». Остаточная стоимость списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 01 «Основные средства».

Выручка от реализации основных средств отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

### 12.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ПОСТУПЛЕНИЯ И ВЫБИТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Принятие к учету поступивших объектов нематериальных активов, а также их выбытие в результате реализации, безвозмездной передачи оформляется *актом о приемке-передаче нематериальных активов*.

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

Фактические затраты на приобретение НА и приведение их в состояние, пригодное для использования, отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и по кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Рас-

### 12.3. Документальное оформление поступления и выбытия нематериальных активов

---

четы по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и другим счетам.

Стоимость НА, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный капитал организации, отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Стоимость безвозмездно полученных от других лиц нематериальных активов отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 98 «Доходы будущих периодов» (если по нематериальным активам начисляется амортизация), 91 «Прочие доходы и расходы» (если по нематериальным активам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством). Учетная в составе доходов будущих периодов стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов списывается на протяжении сроков их использования по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» по мере начисления амортизации.

Стоимость НА, полученных при исполнении товарообменных операций, отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сформированная первоначальная стоимость НА отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Первоначальная стоимость НА, выявленных в результате инвентаризации как излишки, отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Первоначальная стоимость полученных организацией нематериальных активов от ее обособленных подразделений, имеющих отдельные балансы, отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Накопленные по полученным НА суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета



12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы

---

79 «Внутрихозяйственные расчеты» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

При выбытии НА накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость выбывающих нематериальных активов отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы».

Сумма числящегося по выбывающим нематериальным активам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных НА, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При выявлении недостачи НА в результате инвентаризации накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость недостающих НА отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы».

Сумма числящегося по недостающим нематериальным активам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных НА, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При внесении НА в счет вклада в уставный капитал других организаций накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость вносимых нематериальных активов отражается по дебету счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы». Разница между стоимостью НА, по которой они внесены в счет вклада в уставный капитал, и их остаточной стоимостью отражается по дебету (кредиту) счета

06 «Долгосрочные финансовые вложения» и кредиту (дебету) счета 91 «Прочие доходы и расходы».

## 12.4. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

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

Для проведения амортизационной политики в организации создается комиссия из числа имеющихся в штате специалистов технических, производственно-технологических, информационно-технологических, финансово-экономических, бухгалтерских и юридических подразделений. Положение о комиссии и ее состав утверждаются руководителем организации (вышестоящей организации, собственником имущества организации). Результаты работы комиссии по проведению амортизационной политики оформляются протоколами, в которых содержатся ссылки на записи в учетной политике организации и соответствующие первичные учетные документы.

*Амортизационные отчисления* могут производиться:

- от первоначальной стоимости объектов;
- недоамортизированной (остаточной) стоимости.

Объектами начисления амортизации являются числящиеся в бухгалтерском учете (кроме числящихся на забалансовых счетах) организации основные средства как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности.

Не являются объектами начисления амортизации следующие группы и виды основных средств:

- библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование;
- фильмофонды, музейные и художественные ценности;
- здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, за исключением зданий и сооружений, используемых организациями для осуществления предпринимательской деятельности;

## 12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы

---

- основные средства государственных организаций, находящихся за границей;
- земельные участки.

Одно из главных условий начисления амортизации – правильное определение нормативных сроков службы объектов основных средств и нематериальных активов, сроков их полезного использования и норм амортизации.

Нормативные сроки службы объектов основных средств утверждены постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 № 161 «Об установлении сроков службы основных средств».

При расхождении срока эксплуатации объекта основных средств, устанавливаемого организацией-изготовителем в технической документации, и значения нормативного срока службы на 1 год и более комиссия вправе определить нормативный срок службы по сроку эксплуатации, указанному в технической документации организации-изготовителя. При этом организация должна обеспечить сохранность технической документации на протяжении всего срока службы данного объекта.

Нормативный срок службы объектов нематериальных активов и принимаемый равным ему срок их полезного использования в предпринимательской деятельности определяются исходя из времени их использования (срока службы), устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя. При отсутствии в них указаний о сроках службы эти сроки устанавливаются по решению комиссии:

- по средствам индивидуализации участников гражданского оборота товаров, услуг (фирменные наименования, товарные знаки) – на срок до сорока лет, но не более срока деятельности организации;
- объектам права промышленной собственности – на срок до двадцати лет, но не более срока деятельности организации;
- другим объектам нематериальных активов – на срок до десяти лет, но не более срока деятельности организации.

**Срок полезного использования** основных средств устанавливается в годах (соответствующем им количестве месяцев) в

#### 12.4. Учет амортизации основных средств и нематериальных активов

пределах между нижней и верхней границами диапазонов по группам амортизируемых объектов основных средств согласно приложению к инструкции «О порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов».

Комиссия вправе принимать сроки полезного использования объектов ОС равными по величине нормативным срокам службы.

При определении суммы амортизации ОС и НА могут применяться следующие способы:

- 1) линейный;
- 2) нелинейный:
  - прямой метод суммы чисел лет;
  - обратный метод суммы чисел лет;
  - метод уменьшаемого остатка;
- 3) производительный.

**Линейный способ** заключается в равномерном (по годам) начислении амортизации в течение всего срока полезного использования объекта основных средств и нематериальных активов.

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

Годовая (месячная) норма амортизации рассчитывается как величина, обратная выбранному сроку полезного использования в годах и/или месяцах.

Месячная норма (сумма) амортизации при линейном и нелинейном способах ее начисления составляет  $1/12$  ее годовой нормы (суммы) с месяца начала начисления амортизации.

*Пример.* Первоначальная стоимость объекта ОС – 1200,0 р., срок полезного использования – 8 лет.

*Решение.* Годовая норма амортизационных отчислений составляет 12,5 % ( $1/8 \times 100$ ). Годовая сумма амортизационных отчислений составит 150,0 р. ( $1200,0 \cdot 12,5/100$ ).

**Нелинейный способ** заключается в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока

## 12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы

полезного использования объекта основных средств и нематериальных активов.

Нелинейный способ не применяется при начислении амортизации:

– на здания, сооружения, за исключением антенн и взлетно-посадочных полос;

– машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3 лет, легковые автомобили (кроме эксплуатируемых в качестве служебных, относимых к специальным, а также используемых для услуг такси);

– оборудование гражданской авиации, срок полезного использования которого определяется исходя из временного ресурса;

– уникальное оборудование, предназначенное для использования в испытаниях, производстве опытных партий продукции;

– предметы интерьера, включая офисную мебель;

– предметы для отдыха, досуга и развлечений;

– фирменные наименования, товарные знаки.

**Прямой метод суммы чисел лет** заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств, нематериальных активов и отношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта (СЧЛ).

Сумма чисел лет срока полезного использования объекта определяется по следующей формуле:

$$\text{СЧЛ} = \frac{C_{\text{пи}} \cdot (C_{\text{пи}} + 1)}{2},$$

где  $C_{\text{пи}}$  – срок полезного использования.

*Пример.* Первоначальная стоимость станка – 1600,0 р. Срок полезного использования – 5 лет.

$$\text{СЧЛ} = \frac{5 \cdot (5 + 1)}{2} = 15.$$

#### 12.4. Учет амортизации основных средств и нематериальных активов

Период, год	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
1	$(5 / 15) \cdot 1600 = 533,33$	5333,33	1066,67
2	$(4 / 15) \cdot 1600 = 426,67$	960,00	640,00
3	$(3 / 15) \cdot 1600 = 320,00$	1280,00	320,00
4	$(2 / 15) \cdot 1600 = 213,33$	1493,33	106,67
5	$(1 / 15) \cdot 1600 = 106,67$	1600,00	–

**Обратный метод суммы чисел лет** заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов ОС и нематериальных активов и отношения, в числителе которого – разность срока полезного использования и числа лет, остающихся до его конца, увеличенная на 1, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется по формуле

$$A = AC \cdot \frac{C_{\text{пи}} - C_{\text{опи}} + 1}{\text{СЧЛ}},$$

где  $A$  – годовая сумма амортизационных отчислений;

$AC$  – амортизируемая стоимость основных средств;

$C_{\text{пи}}$  – срок полезного использования объекта основных средств;

$C_{\text{опи}}$  – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта;

$\text{СЧЛ}$  – сумма чисел лет, рассчитанная по формуле, применяемой при расчете амортизационных отчислений прямым методом суммы чисел лет.

Рассчитаем сумму амортизации обратным методом суммы чисел лет (условие в примере для расчета амортизации прямым методом суммы чисел лет).

Период, год	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
1	$1600,00 \cdot (5 - 5 + 1) / 15 = 106,67$	106,67	1493,33
2	$1600,00 \cdot (5 - 4 + 1) / 15 = 213,33$	213,33	1280,00

12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы

Период, год	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
3	$1600,00 \cdot (5 - 3 + 1) / 15 = 320,00$	640,00	960,00
4	$1600,00 \cdot (5 - 2 + 1) / 15 = 426,67$	1066,67	533,33
5	$1600,00 \cdot (5 - 1 + 1) / 15 = 533,33$	1600,00	–

При использовании *метода уменьшаемого остатка* годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из определяемой на начало отчетного года недоамортизированной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта.

*Пример.* Первоначальная стоимость объекта ОС – 12 500,0 р. Срок полезного использования – 5 лет.

*Решение.* Годовая норма амортизации 20 %.

Период, год	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
1	$12\,500,0 \cdot 20\% = 2500,0$	2500,0	10 000,0
2	$10\,000,0 \cdot 20\% = 2000,0$	4500,0	8000,0
3	$8000,0 \cdot 20\% = 1600,0$	6100,0	6400,0
4	$6400,0 \cdot 20\% = 1280,0$	7380,0	5120,0
5	5120,0	12 500,0	–

При нелинейном способе годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5. Нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока применения нелинейного способа могут быть различными.

*Производительный способ* начисления амортизации объекта ОС или нематериальных активов заключается в начислении организацией амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненных) в текущем периоде, к ресурсу объекта.

При вводе в эксплуатацию отдельных объектов основных средств, амортизацию по которым предполагается начислять производительным способом, по решению комиссии устанавливается ресурс каждого объекта – количество продукции (ра-

#### 12.4. Учет амортизации основных средств и нематериальных активов

бот, услуг) в натуральных показателях, которое в соответствии с технической документацией может быть выпущено (выполнено) на протяжении всего срока эксплуатации объекта.

*Пример.* Первоначальная стоимость автомобиля «ГАЗель» 18 000,0 р., ресурс – 600 тыс. км. Пробег в отчетном периоде – 6 тыс. км.

*Решение.*

$$A = 18\,000,0 \cdot \frac{6000}{600\,000} = 18,0 \text{ р.}$$

Норма амортизации рассчитывается в процентах с двумя знаками после запятой, а при компьютерной обработке информации – не менее чем с шестью знаками после запятой.

Начисление амортизации линейным и нелинейным способами производится с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода основных средств и нематериальных активов в эксплуатацию.

Начисление амортизации по объектам ОС и НА производственным способом начинается с даты их ввода в эксплуатацию.

*Начисление амортизации не производится* во время проведения модернизации объектов основных средств, их дооборудования, полной или частичной реконструкции, достройки, технического диагностирования и освидетельствования с полной остановкой объекта или его части, а также при консервации объектов в соответствии с законодательством.

*Начисление амортизации прекращается по объектам ОС и НА:*

- выбывшим, а также по предназначенным для реализации, амортизация по которым начислялась:

- линейным и нелинейным способами – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия или признания в качестве предназначенных для реализации;

- производственным способом – с даты окончания эксплуатации в связи с выбытием;

- самортизированным – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного включения амортизируемой стоимости данных объектов в издержки производства, расходы на реализацию, в состав прочих расходов.



## 12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы

---

Начисление амортизации организацией прекращается с первого числа месяца даты принятия государственным органом заявления о ликвидации (прекращении деятельности), решения государственного органа либо хозяйственного суда о ликвидации (прекращении деятельности), а реорганизуемой организацией – с первого числа месяца, в котором в установленном порядке завершена реорганизация.

Организация может определить амортизируемую стоимость за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости объекта.

Для целей начисления амортизации **амортизационная ликвидационная стоимость** представляет собой оценочную величину в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта ОС или НА, за вычетом предполагаемых затрат, связанных с его реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта. Амортизационная ликвидационная стоимость рассчитывается исходя из предположения, что данный объект уже достиг того состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезного использования.

Амортизационная ликвидационная стоимость НА может быть определена при выполнении хотя бы одного из следующих условий:

- имеется обязательство третьей стороны приобрести нематериальный актив в конце его срока полезного использования;
- существует активный рынок для такого типа нематериальных активов и вероятно, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования нематериального актива.

Решение о применении амортизационной ликвидационной стоимости при расчете амортизируемой стоимости принимается организацией самостоятельно и закрепляется учетной политикой организации по объектам, вводимым в эксплуатацию с 01.01.2011. В целях обеспечения сопоставимости учетных данных в случае принятия такого решения выбранный вариант расчета подлежит применению на протяжении всего срока полезного использования объектов ОС и НА.

#### 12.4. Учет амортизации основных средств и нематериальных активов

---

Амортизационная ликвидационная стоимость пересматривается самостоятельно организацией по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным. Если текущая величина амортизационной ликвидационной стоимости отличается от предыдущей оценки, изменение ее размера учитывается при расчете амортизационных отчислений начиная с 1 января года, следующего за отчетным.

Определение величины амортизационной ликвидационной стоимости на дату принятия объекта основных средств или нематериальных активов к бухгалтерскому учету и ее пересмотр по окончании отчетного года производятся:

- самостоятельно организацией на основании сведений об уровне цен на аналогичные ОС и НА, полученных от торговых организаций, опубликованных в средствах массовой информации и специальной литературе;
- с привлечением оценщиков.

Для унификации расчета амортизационных отчислений по отдельным объектам ОС и НА и в целом по организации могут использоваться регистры бухгалтерского учета по формам, разработанным организациями:

- карточка расчета амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств (нематериальных активов);
- разработочная таблица по расчету амортизации основных средств (нематериальных активов).

Учет амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов ОС, осуществляется на счете 02 «Амортизация основных средств», а учет накопленной амортизации НА – на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Данные счета являются пассивными, контрарным по отношению к счету 01 «Основные средства» и счету 04 «Нематериальные активы» и применяются с целью определения недоамортизированной (остаточной) стоимости основных средств и нематериальных активов. Корреспонденции счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» представлены в таблице.

## 12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начислена амортизация основных средств, используемых в предпринимательской деятельности	08, 20, 23, 25, 26, 29, 44	02
2. Индексация суммы амортизации в результате проведенной переоценки основных средств	83	02
3. Списана сумма накопленной амортизации при выбытии объекта основных средств	02	01
4. Начислена амортизация нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности	08, 20, 23, 25, 26, 29, 44	05
5. Списана сумма накопленной амортизации при выбытии объекта нематериальных активов	05	04

?

### Контрольные вопросы

1. Что такое вложения в долгосрочные активы?
2. По каким признакам можно классифицировать основные средства?
3. Что такое первоначальная стоимость, восстановительная стоимость, остаточная стоимость, ликвидационная стоимость?
4. Как оцениваются основные средства и нематериальные активы, приобретенные за плату, созданные в организации, полученные безвозмездно, внесенные в счет вклада в уставный капитал?
5. Какие первичные документы используются для оформления поступления, перемещения и выбытия основных средств?
6. Что такое инвентарный объект?
7. В каких регистрах ведется аналитический учет основных средств?
8. Как отражается на счетах бухгалтерского учета поступление основных средств, приобретенных за плату, созданных в организации, полученных безвозмездно, внесенных в счет вклада в уставный капитал?
9. Какие первичные документы используются для оформления поступления и выбытия нематериальных активов?
10. Что такое нормативный срок службы и срок полезного использования?
11. Какие способы и методы начисления амортизации вы знаете? Охарактеризуйте каждый из них.
12. С какого времени следует начинать начислять амортизацию основных средств и нематериальных активов, поступивших в организацию?
13. С какого времени следует прекратить начислять амортизацию основных средств и нематериальных активов выбывших из организаций?

## **13. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)**

---

### **13.1. ЗАДАЧИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)**

Любое производство как процесс создания материальных благ и услуг основано на соединении живого труда со средствами производства. Данный процесс протекает непрерывно, поэтому требует непрерывных затрат. Затраты на производство продукции (работ, услуг) весьма многочисленны и разнообразны. Некоторые виды затрат являются общими, поскольку возникают, когда продукция производится совместно, и относятся к нескольким видам продукции или подразделений, в связи с чем должны быть распределены на данные виды продукции или подразделения.

Формирование затрат на производство продукции (работ, услуг) и их классификация являются наиболее сложными участками учета. Необходимость предъявления повышенных требований к организации учета затрат на производство обусловлена тем, что от правильности и своевременности определения фактической себестоимости выпускаемой продукции (оказываемых услуг, выполняемых работ) зависят своевременность и эффективность принятия управленческих решений, определение приоритетов дальнейшего развития предприятия.

На построение системы бухгалтерского учета в целом и учета затрат на производство в частности влияют такие факторы, как построение технологического процесса, особенности организации производства, структуры управления, техническая оснащенность и др. Однако любое предприятие при организации производственного учета должно в первую очередь ставить следующие задачи:

- своевременное и объективное отражение фактических затрат на производство по соответствующим статьям;
- осуществление оперативного контроля за рациональностью использования всех видов ресурсов предприятия;

### 13. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг)

---

- подготовка необходимой учетной информации руководству для принятия управленческих решений;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции, предупреждение неэффективных расходов и потерь.

Для выполнения этих задач учет затрат должен быть организован с соблюдением следующих основных принципов:

- включение всех затрат на производство продукции отчетного периода в ее себестоимость;
- сопоставимость плановых и нормативных показателей с учетными;
- группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;
- согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции;
- расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;
- максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам.

## 13.2. СТРУКТУРА СЕБЕСТОИМОСТИ И ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

Себестоимость продукции (работ, услуг) включает в себя стоимость потребленных в процессе хозяйственной деятельности материальных ресурсов, понесенных затрат на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию основных средств и нематериальных активов и прочие затраты.

Затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг) включают:

- затраты на освоение производства продукции (работ, услуг);
- затраты, непосредственно связанные с производством продукции, оказанием услуг производственного характера;
- затраты на организацию производства и управление им, на повышение качества продукции и оказываемых услуг;

### 13.2. Структура себестоимости и организация учета затрат на производство продукции

- расходы на обязательное страхование работающих и имущества организации;
- прочие расходы, связанные с производством продукции, работ и услуг.

В себестоимость продукции отчетного периода включаются также расходы предшествующих отчетных периодов, что обусловливается спецификой технологических процессов.

Организация учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) предполагает:

- экономическое обоснование классификации затрат и их группировки для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг);
- определение состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг);
- разработку и обоснование методов стоимостной оценки каждого элемента затрат, распределение их между готовой продукцией и незавершенным производством, распределение косвенных расходов, определение объема калькулируемой продукции (работ, услуг) и калькуляционных единиц, установление периодичности (сроков) калькулирования;
- распределение затрат между сопряженными видами продукции и обоснование оценки побочной продукции;
- построение калькуляционных листов (расчетов) и исчисление себестоимости продукции (работ, услуг).

Неотъемлемым элементом организации учета затрат на производство является их классификация, в частности, предусматривается разделение затрат на прямые и косвенные. **Прямые затраты** связаны с производством отдельных видов продукции и относятся непосредственно на ее себестоимость по прямому признаку (стоимость использованного сырья и основных материалов, прямой заработной платы и т. д.) **Косвенные** — это затраты, связанные с производством нескольких видов продукции или не связанные непосредственно с процессом производства и распределяемые между изделиями пропорционально принятой базе (общепроизводственные и общехозяйственные затраты, заработная плата специалистов и управленческого персонала и т. д.).

### 13. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг)

---

Главным критерием формирования информационной базы для нужд управления на стадиях подготовки, принятия и реализации решений является изучение поведения затрат на производство в связи с изменением количества производимой продукции. В зависимости от характера поведения затраты делят на постоянные и переменные. Постоянные затраты остаются неизменными в своей основной массе, несмотря на изменения в активности производства. Характерной чертой данной категории затрат является то, что они накапливаются с течением времени, а не с ростом производства. Сумма переменных затрат обусловлена объемом выпуска продукции (выполнения работ, оказания услуг). Деление затрат на переменные и постоянные лежит в основе расчетов критической точки объема, порога рентабельности, конкурентоспособности и в конечном счете влияет на выбор экономической политики организации.

Кроме того, затраты, включаемые в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг, формируются путем их группировки по экономическим элементам и калькуляционным статьям в следующих направлениях:

– виды производств (основное, вспомогательные, обслуживающие);

– структурные подразделения организации;

– виды, группы продукции (работ, услуг).

Традиционно выделяют следующие элементы затрат:

– материальные затраты;

– затраты на оплату труда;

– отчисления на социальные нужды;

– амортизация основных средств и нематериальных активов;

– прочие затраты.

Состав затрат каждого элемента зависит от отраслевых особенностей производства и определяется методическими рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в соответствующей отрасли.

Для планирования, учета и калькулирования себестоимости отдельных видов продукции затраты на ее производство

### 13.2. Структура себестоимости и организация учета затрат на производство продукции

группируются по статьям калькуляции. Номенклатура калькуляционных статей затрат на производство и методика их распределения между различными видами (группами) продукции также разрабатываются согласно методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в соответствующей отрасли. При этом целесообразно такое построение аналитического (постатейного) учета, которое обеспечивало бы максимально возможное выделение прямых затрат на производство, относимых непосредственно на себестоимость конкретных видов продукции по данным первичных документов.

Использование группировки затрат на производство по калькуляционным статьям или элементам не всегда полностью отвечает задачам управления себестоимостью. Для этого выделяют такие объекты учета, как центры ответственности. *Центр ответственности* – это структурное подразделение предприятия, в пределах которого его руководитель несет ответственность за эффективность деятельности и в том числе за понесенные затраты. Это обуславливает необходимость классификации затрат на производство не только в рамках всей организации в целом, но и в отдельных центрах ответственности (структурных подразделениях).

Учет затрат на производство необходимо организовать таким образом, чтобы обеспечивалась возможность определить себестоимость каждого вида и сорта производимой продукции, выполненной работы и оказанной услуги. В этих целях в зависимости от типа продукции, видов работ и услуг, технологии и организации производства учет может вестись одним из следующих методов:

- по процессам (переделам, стадиям, фазам работ);
- по видам продукции – в узкоспециализированном производстве;
- по заказам – при изготовлении специальных заказов по контрактам;
- комбинированным способом, включающим указанные выше методы, – при производстве разнохарактерной продукции и работ.



### 13. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг)

---

Если в организации имеется возможность прямого распределения затрат (производится один или несколько однотипных продуктов), они непосредственно учитываются на счете 20 «Основное производство». Если в цехах организации производится несколько видов продуктов, затраты предварительно аккумулируются на аналитических счетах, а затем распределяются по продуктам. Суммарные затраты в крупносерийном производстве, продолжающемся длительное время, распределяются ежемесячно, а в мелкосерийном и индивидуальном — после выполнения заказа.

### **13.3. СОСТАВ И УЧЕТ ПРЯМЫХ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)**

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг включает:

— в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, — прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам;

— организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, — стоимость приобретения реализованных товаров (в ценах приобретения или в розничных ценах, за исключением сумм реализованных торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров);

— организации — профессиональном участнике рынка ценных бумаг — стоимость приобретения реализованных ценных бумаг.

Следовательно, себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство.

### 13.3. Состав и учет прямых затрат на производство продукции (работ, услуг)

---

Методическими рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь рекомендуется следующая *группировка затрат по калькуляционным статьям*:

- сырье и материалы;
- покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера;
- возвратные отходы (вычитаются);
- заработная плата производственных рабочих;
- налоги, сборы, отчисления в бюджет и внебюджетные фонды согласно законодательству;
- затраты на подготовку и освоение производства;
- погашение стоимости инструментов и приспособлений целевого назначения (затраты на специальную технологическую оснастку);
- общепроизводственные расходы;
- технологические потери и потери от брака;
- прочие производственные затраты.

Перечень статей может варьироваться в зависимости от особенностей производства конкретного предприятия.

В статью «Сырье и материалы» включаются затраты на сырье и основные материалы, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимыми компонентами при ее изготовлении (при выполнении конкретной работы, оказании услуги), а также вспомогательные материалы, используемые на технологические цели.

Организации могут разделять статью «Сырье и материалы» на статьи «Основные материалы» и «Вспомогательные материалы». Стоимость основных и вспомогательных материалов для технологических целей включается в себестоимость отдельных видов продукции (групп) и заказов прямым путем. Стоимость покупных комплектующих изделий, полуфабрикатов и услуг производственного характера сторонних организаций включается в себестоимость отдельных видов продукции в порядке, аналогичном для сырья и материалов. В эту же статью входят затраты на оплату услуг производственного характера, оказываемых сторонними организациями, которые могут быть пря-

### 13. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг)

мо отнесены на себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг).

Затраты на материалы, топливо, покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты включают расходы на приобретение, заготовку и доставку их на склады организации по ценам приобретения или заготовления.

В статью «Возвратные отходы» включается стоимость остатков сырья, материалов и полуфабрикатов, образовавшихся в процессе превращения исходного материала (полуфабриката) в готовую продукцию, если они полностью или частично утратили потребительские качества исходного материала и в силу этого используются с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используются по прямому назначению. Стоимость возвратных отходов исключается из стоимости затрат на сырье и материалы, включаемые в себестоимость продукции.

В статью «Заработная плата производственных рабочих» включаются затраты на оплату труда производственных рабочих и других работников, непосредственно связанных с изготовлением продукции, выполнением работ и услуг.

Первичные документы по затратам труда и его оплате должны обеспечивать возможность правильного их отнесения на отдельные виды калькулируемой продукции. Учет труда и заработной платы производственных рабочих осуществляется в разрезе цехов и объектов калькулирования. Оплата труда вспомогательных рабочих, рабочих, обслуживающих производственное оборудование или занятых общехозяйственными работами, относится на соответствующие статьи общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Для обобщения информации о затратах основного производства организации предназначен счет 20 «Основное производство». К этому счету могут быть открыты субсчета по видам основного производства.

Прямые затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» (в разрезе соответствующих аналитических счетов) в корреспонденции с кредитом счетов.

### 13.4. Учет расходов на организацию и управление производством

Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
02 «Амортизация основных средств»	Начисление амортизации основных средств, используемых при производстве продукции
10 «Материалы»	Списывается стоимость сырья, материалов, полуфабрикатов, использованных в производстве
16 «Отклонение в стоимости материалов»	
21 «Полуфабрикаты собственного производства»	
28 «Брак в производстве»	Списаны потери от брака
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Списывается стоимость услуг производственного характера, оказанных сторонними организациями
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Начислена заработная плата производственным рабочим
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	Начислены отчисления от суммы прямой заработной платы
94 «Недостачи и потери от порчи имущества»	Списываются выявленные недостачи в пределах норм естественной убыли

### 13.4. УЧЕТ РАСХОДОВ НА ОРГАНИЗАЦИЮ И УПРАВЛЕНИЕ ПРОИЗВОДСТВОМ

Значительную долю затрат предприятия составляют затраты, непосредственно не связанные с производством конкретных видов продукции, но необходимые для организации и управления производством в целом, т. е. косвенные затраты.

В бухгалтерском учете данную группу затрат принято делить на общепроизводственные и общехозяйственные затраты. Для их учета и обобщения типовым планом счетов предназначены, соответственно, счета 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты».

Расходы на организацию и управление производством оформляются в обычном порядке, т. е. на основании первичных расходных документов. Например, расход материальных ценностей оформляется требованиями или накладными, амортизационные отчисления — ведомостями начисления амортизации, расходы на оплату труда — нарядами, ведомостями, табелями и т. д.

13. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг)

Синтетический учет общепроизводственных затрат ведется на счете 25 «Общепроизводственные затраты», а аналитический – в специальных ведомостях по каждому подразделению (виду производства) по статьям затрат и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

На основании первичных документов, подтверждающих факт и сумму произведенных общепроизводственных расходов, на счетах бухгалтерского учета делаются записи.

Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
02 «Амортизация основных средств»	Начислена амортизация по объектам общепроизводственного характера
10 «Материалы»	Списывается стоимость вспомогательных материалов, использованных на общепроизводственные нужды
16 «Отклонение в стоимости материалов»	
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Начислена заработная плата вспомогательным рабочим, рабочим, обслуживающим производственное оборудование или занятым общепроизводственными работами
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	Начислены отчисления от суммы заработной платы вспомогательных рабочих, рабочих, обслуживающих производственное оборудование или занятых общепроизводственными работами
68 «Расчеты по налогам и сборам»	Начислены суммы налогов, включаемых в себестоимость продукции
71 «Расчеты с подотчетными лицами»	Списаны расходы по служебным командировкам
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Начислены платежи по страхованию имущества и работников организации

По окончании месяца сумма общепроизводственных расходов, учтенная по дебету счета 25, списывается. Списание означает распределение всей суммы общепроизводственных расходов, т. е. закрытие счета.

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102, в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг или относятся к управленческим расходам в порядке, установленном учетной поли-

#### 13.4. Учет расходов на организацию и управление производством

---

тикой организации. Если данные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, они списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др. Если данные затраты относятся к управленческим расходам, они списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»).

Счет 26 «Общехозяйственные затраты» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с управлением организацией. На этом счете отражаются начисленная амортизация и затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, затраты на содержание управленческого персонала, затраты на информационные, аудиторские и другие услуги, другие аналогичные по назначению затраты.

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные затраты» ведется по статьям затрат, местам возникновения затрат и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 предусмотрено, что к управленческим расходам относятся:

– в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, – условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»);

– в организации, осуществляющей торговую, торгово-производственную деятельность, – расходы, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 (субсчет 90-5);

– в организации – профессиональном участнике рынка ценных бумаг – расходы на осуществление текущей деятельности.

Произведенные организацией общехозяйственные затраты отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные затраты».

### 13. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг)

Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
02 «Амортизация основных средств»	Начислена амортизация по объектам управленческого и общехозяйственного назначения
10 «Материалы»	Списывается стоимость вспомогательных материалов, использованных на общехозяйственные нужды
16 «Отклонение в стоимости материалов»	
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Начислена заработная плата управленческому и обслуживающему персоналу организации
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	Начислены отчисления от суммы заработной платы управленческого и обслуживающего персонала организации
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Списывается стоимость услуг непромышленного характера, оказанных сторонними организациями
71 «Расчеты с подотчетными лицами»	Списаны расходы по служебным командировкам

В конце каждого месяца затраты, учтенные на счете 26, списываются с этого счета в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и других счетов.

Таким образом, в конце отчетного месяца после распределения накладных расходов и их списания счета 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты» закрываются и остатков на конец месяца не имеют.

## 13.5. УЧЕТ ПОТЕРЬ ОТ БРАКА

Учет потерь от брака должен обеспечить своевременное и полное его выявление по видам, причинам, виновникам и стоимости с целью правильного отнесения затрат на себестоимость продукции и оперативного принятия необходимых мер к его предупреждению и ликвидации.

На обнаруженный в производстве окончательный и исправимый брак составляется акт (извещение о браке). Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, забракованные в процессе производства по вине поставщиков, оформляются помимо акта специальным документом для предъявления претензий к поставщику. Порядок оформления брака по вине поставщиков и предъявления претензий (рекламаций) к поставщикам устанавливается договорами на поставку сырья, материалов, полуфа-

брикатов, изделий, а также действующими нормативно-законодательными актами.

Себестоимость выявленного в организации окончательного брака определяется, как правило, исходя из фактических, а в отдельных случаях — из плановых или нормативных затрат. Потери от брака, обусловленные низким качеством материалов или полуфабрикатов и подлежащие взысканию с поставщиков как возмещение убытков, уменьшаются на соответствующую величину после признания претензии поставщиками или после удовлетворения иска через судебные органы. На основании актов о браке (или первичных документов по учету выработки) составляется отчет о себестоимости брака в отчетном месяце, в котором определяется сумма потерь от забракованной продукции с указанием вида продукции и виновников брака. В целях оперативного контроля на отдельных участках производства составляются рапорты о забракованной продукции за более короткие периоды (неделя, полмесяца), в которых указываются суммы причиненного ущерба и виновники брака. Информация доводится до сведения соответствующего руководителя для принятия оперативных мер.

Потери от брака отражаются на счете 28 «Брак в производстве». По дебету данного счета собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого брака, затраты по исправлению брака и т. п.), а также затраты на гарантийный ремонт в объеме, превышающем норму.

По кредиту счета 28 отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака: стоимость забракованной продукции по цене ее возможного использования, суммы, подлежащие удержанию с виновников брака, а также взысканные или присужденные ко взысканию с поставщиков недоброкачественных материалов, полуфабрикатов и комплектующих изделий.

Аналитический учет потерь от брака организуется по отдельным цехам, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака. Счет 28 «Брак в производстве» не имеет сальдо на конец месяца. Потери от брака списываются



### 13. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг)

---

с кредита этого счета в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Потери от брака ежемесячно по мере их обнаружения включаются в себестоимость того изделия, по которому обнаружен брак, в составе статьи «Потери от брака». Не допускается включать потери от брака в другие статьи калькуляции, т. е. отражать их в фактическом расходе материалов, заработной плате и др.

В случае восстановления исправимого брака по группе изделий потери от брака включаются в себестоимость конкретного изделия пропорционально цеховой себестоимости.

Потери от внутреннего брака включаются в затраты того месяца, в котором был выявлен брак. Потери от внешнего брака отражаются организацией-изготовителем в том месяце, в котором получены и приняты рекламации потребителей.

Независимо от места обнаружения внутреннего брака, потери от него относятся по мере их обнаружения на цехи – виновники его возникновения. Потери от брака продукции основного производства, происшедшие по вине цехов вспомогательного производства или отделов организации, относятся на затраты цеха основного производства, в котором обнаружен брак.

### **13.6. СВОДНЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ОПРЕДЕЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)**

Главной задачей сводного учета затрат на производство является обобщение затрат по калькуляционным статьям и элементам, внутрипроизводственным подразделениям, формирование фактической себестоимости продукции. Методика сводного учета затрат на производство и порядок составления на его основе калькуляций фактической себестоимости продукции зависят от технологических и организационных особенностей производства, длительности производственного цикла, количественных и качественных характеристик производимой продукции и пр. В зависимости от данных факторов могут исполь-

### 13.6. Сводный учет затрат на производство и определение себестоимости продукции

зываются различные методы учета затрат и калькулирования себестоимости: нормативный, позаказный, поперелдельный.

Организация учета затрат на производство *по нормативному методу* предусматривает создание системы действующих прогрессивных норм и нормативов и на ее основе – калькуляции нормативной себестоимости продукции (работ, услуг); выявление и учет затрат, связанных с отклонениями от действующих норм и нормативов; исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) на основе предварительно составленных калькуляций нормативной себестоимости с использованием данных учета отклонений от норм и изменений норм.

*Позаказный метод* учета затрат на производство продукции (работ, услуг) характеризуется в первую очередь совпадением объектов учета и калькулирования – отдельный производственный заказ, выдаваемый на заранее определенное количество продукции (изделий), объем работ и услуг. Данный метод применяется в индивидуальном, мелкосерийном производствах сложных изделий, а также при производстве опытных, экспериментальных, ремонтных и других работ.

Вся первичная документация составляется с обязательным указанием номеров (кодов) заказов. Отнесение затрат на заказ осуществляется в строгом соответствии с присвоенным номером (кодом) заказа. В аналитическом учете производственные затраты группируются по заказу согласно установленным статьям калькуляции. По единичным заказам практически все затраты, собранные по дебету счета 20 «Основное производство», вплоть до приемки продукции (работ, услуг) заказчиком, будут числиться в незавершенном производстве независимо от продолжительности изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг). И только после совершения данного действия можно сказать, что собранные затраты и есть фактическая себестоимость продукции (работ, услуг).

В отдельных производствах учет затрат по изготовлению вновь осваиваемых изделий в начальном периоде производства осуществляется позаказным методом. По мере освоения тех-

### 13. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг)

---

нологии производства учет этих изделий при необходимости может быть переведен на нормативный метод.

Фактическая себестоимость единицы изделия или работ исчисляется по окончании выполнения заказа в полном объеме путем деления суммы затрат, учтенных по статьям калькуляции, на количество изготовленных по этому заказу изделий (работ).

*Попередельный метод* учета затрат на производство применяется в массовых производствах, конечная продукция которых получается путем постепенной переработки исходного сырья, проходящего ряд последовательных технологических прерывных стадий (фаз) производства. Объектом учета затрат является технологический передел, стадия или фаза производственного процесса. При этом методе учета затраты на производство продукции учитываются по цехам (переделам, фазам, стадиям) и калькуляционным статьям. Объектами учета и калькулирования могут быть приняты отдельные виды продукции, группы продукции. Фактическая себестоимость продукции определяется путем деления общей суммы затрат на количество выпущенной продукции по переделу.

При организации учета затрат на производство организация может применять *бесполуфабрикатный вариант*, т. е. без отражения в учете себестоимости полуфабрикатов своего производства, или *полуфабрикатный вариант* — с отражением себестоимости в системе счетов бухгалтерского учета при передаче полуфабрикатов своего производства из одного подразделения в другое.

При полуфабрикатном варианте учета передача полуфабрикатов собственного производства из одного подразделения организации (передача) в другое отражается в учете, как правило, по фактической себестоимости. Допускается учитывать их в текущем порядке по нормативной себестоимости полуфабрикатов с последующим доведением до фактической себестоимости.

В предыдущих разделах рассматривались затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также затраты вспомогательных производств, затраты, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, отражаются на счетах 20 «Основное производ-

### 13.6. Сводный учет затрат на производство и определение себестоимости продукции

ство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и пр. Прямые затраты списываются непосредственно на эти счета, а косвенные распределяются ежемесячно на счета 20 и 23 (если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказали услуги на сторону) со счета 25 «Общепроизводственные затраты»; потери от брака — со счета 28 «Брак в производстве».

Важной частью определения себестоимости выпущенной продукции является определение стоимости незавершенного производства. К незавершенному производству относится продукция, не прошедшая всех стадий (переделов, фаз) обработки, предусмотренных технологией выпуска. Это сырье, подвергавшееся обработке, полуфабрикаты, возвратные отходы, законченная производством, но не упакованная в наружную тару продукция, изделия, не принятые отделом технического контроля и не сданные на склад готовой продукции, неукomплектованные и не прошедшие испытания изделия.

Материалы не относятся к незавершенному производству и учитываются в составе сырья, вспомогательных и упаковочных материалов, полуфабрикатов, наружной тары, комплектующих готовых изделий, оставшихся в цехах, но не подвергавшихся обработке, независимо от того, где они находятся: в кладовых цехов или у рабочих мест.

В целях определения фактических остатков незавершенного производства ежемесячно по состоянию на 1-е число производится его инвентаризация, результаты которой назначенная приказом руководителя организации комиссия оформляет актом. Выявленные при инвентаризации потери от брака, а также общехозяйственные затраты и расходы на реализацию не относятся на себестоимость незавершенного производства, а включаются в себестоимость товарной продукции. Если инвентаризация не проводилась, то незавершенное производство переоценивается по оперативным данным баланса движения сырья.

Незавершенное производство на отчетную дату учитывается на синтетических счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в виде суммы затрат на изготовление

### 13. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг)

---

продукции, выполненных работ и оказанных услуг, остающихся на этих счетах на конец отчетного периода. Оценка стоимости незавершенного производства может производиться:

- по прямым статьям расходов;
- прямым материальным затратам;
- производственной себестоимости (нормативной или плановой);
- иным способом.

Конкретный вариант оценки незавершенного производства на всех стадиях технологического цикла устанавливается учетной политикой организации.

Затраты на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» (если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказали услуги на сторону) отражаются в следующей последовательности:

1) по дебету этих счетов в течение месяца собираются все производственные затраты;

2) в дебет этих счетов списывается часть расходов будущих периодов в соответствии с методикой, определенной учетной политикой;

3) по дебету этих счетов отражается создание резервов;

4) распределяются общепроизводственные расходы вспомогательных производств;

5) определяется себестоимость продукции и услуг вспомогательных производств, производится распределение работ и услуг;

6) суммируются и списываются на основное производство с распределением между отдельными видами продукции общепроизводственные затраты;

7) определяются окончательные потери от брака и включаются в затраты основного производства;

8) определяется незавершенное производство и исчисляется себестоимость выпущенной продукции.

Суммы фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) переносятся со счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» на счета 43 «Готовая продукция», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и др.

13.6. Сводный учет затрат на производство и определение себестоимости продукции

---

?

**Контрольные вопросы**

---

1. Какие затраты организации формируют себестоимость производимой продукции (работ, услуг)?
2. Как классифицируются затраты на производство продукции (работ, услуг)?
3. Какие затраты являются прямыми, а какие косвенными?
4. Какие затраты учитываются на счете 20 «Основное производство»?
5. Какие затраты отражаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и счете 26 «Общехозяйственные расходы»?
6. На каком счете учитываются потери от брака?
7. Какой порядок определения фактической себестоимости готовой продукции (работ, услуг)?

# 14. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ

---

## 14.1. ПОНЯТИЕ, ОЦЕНКА И УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

**Готовая продукция** (изделия) – это конечный продукт производственного процесса организации. Это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком и снабженные сертификатом или другим документом, удостоверяющим их качество.

К продукции собственного производства относится продукция, которая:

- изготовлена непосредственно производителем с использованием собственных, арендованных или находящихся в безвозмездном пользовании основных фондов, необходимых материалов, сырья, полуфабрикатов, комплектующих изделий, приобретенных за счет собственных или заемных средств этого производителя. Изготовление продукции должно осуществляться работниками, находящимися в трудовых отношениях с производителем;
- полностью изготовлена производителем или подвергнута им достаточной переработке на территории Республики Беларусь.

Если в организации нет склада готовой продукции, то продукция включается в состав готовой продукции по моменту ее отгрузки. Продукция, подлежащая сдаче заказчиком на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и в состав готовой продукции не включается.

Готовая продукция учитывается по местам хранения и отдельным ее видам в принятых единицах измерения.

Для отражения движения готовых изделий (готовой продукции) предназначен счет 43 «Готовая продукция». Он активный, инвентарный. По дебету счета отражается фактическая

#### 14.1. Понятие, оценка и учет готовой продукции (работ, услуг)

---

себестоимость выпущенной из основного производства продукции (изделий), возвращенной покупателями продукции, а по кредиту – фактическая себестоимость отгруженной или реализованной за отчетный месяц продукции. Сальдо по счету 43 «Готовая продукция» показывает фактическую себестоимость остатка готовой продукции (изделий) на складах организации на конец отчетного месяца.

Поступление готовой продукции, изготовленной для продажи, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд организации, отражается по дебету счета 43 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Если готовая продукция (изделия) полностью направляется для использования в самой организации, то она может не приниматься к учету на счет 43 «Готовая продукция», а учитываться на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции.

Готовые изделия, приобретенные для комплектации (стоимость которых не включается в себестоимость выпускаемой продукции организации) или в качестве товаров для продажи, учитываются на счете 41 «Товары».

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 не отражается, а фактические затраты на их выполнение по мере реализации списываются с кредита счетов учета затрат на производство в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг по *методу отгрузки* стоимость готовой продукции списывается с кредита счета 43 в дебет счета 90.

Аналитический учет по счету 43 «Готовая продукция» ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

Поступление, выбытие или списание готовых изделий (готовой продукции) своего производства отражаются по фактической себестоимости.



#### 14. Учет готовой продукции (работ, услуг) и ее реализации

---

В аналитическом учете по отдельным наименованиям разрешается учитывать движение готовых изделий (готовой продукции) по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т. п.) с выделением в регистрах особой позицией отклонений фактической себестоимости этих изделий от их стоимости по учетным ценам. Указанные отклонения учитываются по однородным группам готовых изделий, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической себестоимости отдельных изделий от их стоимости по учетным ценам.

Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, относящиеся к выбывшей и оставшейся на конец отчетного периода готовой продукции, определяются следующим образом:

- к сумме отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода прибавляются суммы отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца;
- к стоимости остатка продукции по учетным ценам прибавляется стоимость оприходованной по этим же учетным ценам продукции за отчетный месяц;
- путем деления первого итога на второй определяется процент отклонений;
- по указанному проценту отклонений, распространенному на стоимость готовой продукции по учетным ценам, числящейся на конец отчетного периода на складах и отгруженной в течение месяца, устанавливается сумма отклонений. Ее оставляют на счете 43 «Готовая продукция» (как корректив к числящейся здесь учетной стоимости остатка готовой продукции) и относят в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

К задачам бухгалтерского учета готовой продукции (изделий) относятся:

- своевременное и правильное документальное оформление отгруженной и отпущенной готовой продукции;
- полное и своевременное исчисление фактической себестоимости готовой продукции;

#### 14.2. Синтетический и аналитический учет реализации продукции (работ, услуг)

---

– обеспечение контроля за выпуском и сохранностью готовой продукции (изделий) по местам хранения и материально ответственными лицам.

Для отражения движения отгруженных товаров, готовой продукции, выполненных работ, услуг предназначен счет 45 «Товары отгруженные».

Суммы, принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные», списываются по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 45 «Товары отгруженные» одновременно с признанием выручки от реализации товаров, продукции.

### **14.2. СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)**

Реализация продукции (работ, услуг) осуществляется в соответствии с заключенными договорами или в порядке оказания работ и услуг непосредственно населению. Для определения финансового результата от реализации продукции (работ, услуг) предназначен счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

На нем отражаются выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг и себестоимость реализованных (оказанных) работ и услуг. Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине дебиторской задолженности.

Сумма выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг отражается в бухгалтерском учете на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации по мере отгрузки товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг (метод начисления) – по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других и по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Одновременно себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг списывается с кредита счетов 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на реализацию» и

#### 14. Учет готовой продукции (работ, услуг) и ее реализации

---

других в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

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

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

90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», где учитываются поступления активов, признаваемых выручкой от реализации товаров, продукции, работ, услуг, если их реализация является предметом деятельности организации, в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств и др.;

90-2 «Налог на добавленную стоимость» для учета начисленных сумм налога на добавленную стоимость, уплачиваемых из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг в соответствии с законодательством;

90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»; на нем учитываются начисленные суммы прочих налогов, уплачиваемых с выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг в соответствии с законодательством (кроме НДС);

90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», где по дебету учитывается себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг, по которым на субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» признана выручка;

90-5 «Управленческие расходы» – для учета сумм, списываемых с кредита счетов 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты» в соответствии с законодательством;

90-6 «Расходы на реализацию», по дебету которого отражаются списываемые в соответствии с законодательством суммы

#### 14.2. Синтетический и аналитический учет реализации продукции (работ, услуг)

расходов на реализацию с кредита счета 44 «Расходы на реализацию»;

90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности» – для учета доходов по текущей деятельности, кроме выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, отражаемой на субсчете 90-1;

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» – на нем 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»;

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

Записи по указанным субсчетам, кроме последнего (90-11), производят накопительно в течение отчетного года.

Сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6, 90-8, 90-9, 90-10 и кредитового оборота по субсчету 90-1 и 90-7 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период. Этот финансовый результат (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, синтетический счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» сальдо на отчетную дату не имеет.

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

В бухгалтерском учете расходы, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), товаров и прочих материальных ценностей, признаются:

– с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

#### 14. Учет готовой продукции (работ, услуг) и ее реализации

---

– путем их соответствующего распределения между отчетными периодами в случаях, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

– если по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;

– независимо от того, в каком порядке они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;

– в случаях, когда возникают обстоятельства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией продукции, товаров, работ и услуг предназначен счет 44 «Расходы на реализацию». В промышленных и иных производственных организациях на счете 44 могут быть отражены следующие расходы: по организации сбыта (маркетинговые услуги); на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (упаковочная бумага, древесина, шпагат, услуги своих вспомогательных цехов по изготовлению тары и упаковки, оплата затаривания и другие); по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в автомобили, вагоны, на суда и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее реализации и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; на рекламу (объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с договорами бесплатно, и др.); представительские; другие аналогичные по назначению (по анализу продукции, ее хранению, подработке, подсортировке и т. п.).

Не относятся к расходам на реализацию затраты по упаковке и транспортировке продукции, возмещаемые в соответствии с договорами покупателями сверх стоимости товара. Указанные расходы включаются в расчетно-платежные документы отдельными позициями и взыскиваются с покупателей продукции.

#### 14.2. Синтетический и аналитический учет реализации продукции (работ, услуг)

---

По дебету счета 44 «Расходы на реализацию» учитываются суммы произведенных организацией расходов, связанных с реализацией продукции, товаров, работ и услуг, в корреспонденции с соответствующими счетами.

Суммы произведенных расходов, связанных с реализацией, списываются по дебету счета 90 и кредиту счета 44 в установленном порядке.

Операции по реализации продукции, товаров и прочего имущества, оформляют путем выписки товарно-транспортных накладных (форма ТТН-1) и товарных накладных на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей (ф. ТН-2).

?

#### **Контрольные вопросы**

---

1. Дайте определение готовой продукции (изделий).
2. Дайте характеристику счет 43 «Готовая продукция».
3. В каких случаях в учете используется счет 45 «Товары отгруженные»? Дайте ему характеристику.
4. В каком документе организации должен быть закреплен метод признания доходов организации?
5. Дайте характеристику счету 44 «Расходы на реализацию».
6. Каков порядок и учет формирования финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг)?

# 15. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

---

## 15.1. ПОНЯТИЕ О ДОХОДАХ И РАСХОДАХ. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ И ЗАДАЧИ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Финансовый результат деятельности организации характеризует успешность ее деятельности. Он может быть положительным (прибыль) или отрицательным (убыток), и его формирование производится путем сопоставления ее доходов и расходов.

Доходы организации возникают как увеличение экономической выгоды в денежной или натуральной форме в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственников имущества организации. Доходы организации включают:

- доходы по текущей деятельности;
- доходы по инвестиционной деятельности;
- доходы по финансовой деятельности;
- иные доходы.

К текущей деятельности относятся хозяйственные операции по производству и продаже продукции, товаров, выполнению работ и оказанию услуг. Направления текущей деятельности организации предусмотрены ее уставом. Доходами по текущей деятельности организации являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности.

В состав прочих доходов по текущей деятельности включаются доходы от реализации и прочего выбытия запасов, суммы излишков запасов и денежных средств, заявленных при инвентаризации, доходы по государственной поддержке при приобретении запасов, оплате работ, услуг (финансировании текущих расходов); штрафы, пени, неустойки, полученные или признанные к получению, прибыль прошлых лет по текущей деятельности, выявленная в отчетном году и другие доходы по текущей деятельности.

**Инвестиционная деятельность** – это деятельность организации по приобретению, созданию, реализации инвестици-

онных активов: основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика, а также осуществление и реализация финансовых вложений (если это не относится к текущей деятельности).

Доходы от инвестиционной деятельности включают: доходы от реализации и прочего выбытия инвестиционных активов (основных средств, нематериальных активов и др.); суммы излишков инвестиционных активов по результатам инвентаризации; доходы от участия в уставных фондах других организаций; доходы от финансовых вложений по договорам совместной деятельности; доходы по государственной поддержке на приобретение инвестиционных активов (основных средств и др.); стоимость полученных безвозмездно инвестиционных активов; доходы от предоставления во временное пользование инвестиционной недвижимости; причитающиеся к получению проценты; прибыль прошлых лет по инвестиционной деятельности, выявленная в отчетном периоде; прочие доходы.

**Финансовая деятельность** — это такая деятельность организации, которая приводит к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам (если это не относится к текущей деятельности).

Доходами по финансовой деятельности являются курсовые разницы при пересчете активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, прочие доходы по финансовой деятельности.

Доходы признаются только тогда, когда поступления в организацию приводят к приросту активов.

**Расходы организации** представляют собой уменьшение ее экономических выгод в результате выбытия активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, с распределением между учредителями организации. В зависимости от направлений деятельности организации ее расходы соответственно подразделяются:

- на расходы по текущей деятельности;
- расходы по инвестиционной деятельности;



## 15. Учет финансовых результатов

---

- расходы по финансовой деятельности;
- прочие расходы.

*Расходы по текущей деятельности* включают себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, расходы на реализацию, управленческие расходы, прочие расходы по текущей деятельности.

В состав *прочих расходов по текущей деятельности* включаются: расходы по реализации и прочему выбытию запасов; стоимость безвозмездно переданных запасов; расходы от уступки права на требование возмещения суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств, суммы резервов под снижение стоимости запасов, резервов по сомнительным долгам; расходы по аннулированным производственным заказам; расходы обслуживающих производств и хозяйств; материальная помощь работникам; вознаграждения по итогам работы за год; потери от простоев, штрафы, пени по платежам в бюджет и по социальному страхованию и обеспечению; штрафы, пени и неустойки по хозяйственным договорам, уплаченные или признанные к уплате; расходы по рассмотрению дел в суде и др.

К *инвестиционным расходам* относятся: расходы по реализации и прочему выбытию инвестиционных активов (основных средств, нематериальных активов и др.); суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов; расходы по участию в уставных фондах других организаций; расходы по договорам о совместной деятельности, расходы по финансовым вложениям; суммы созданных резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений; суммы обесценения стоимости инвестиционных активов; стоимость безвозмездно переданных инвестиционных активов, прочие расходы.

В состав *расходов по финансовой деятельности* включаются: подлежащие уплате проценты за пользование кредитами и займами (кроме тех, которые увеличивают стоимость инвестиционных активов); разница между фактическими затратами на выкуп собственных акций и их номинальной стоимостью; расходы по договору финансовой аренды (лизинга); курсовые разницы от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, прочие расходы.

## 15.2. Учет финансовых результатов по текущей деятельности

---

Финансовый результат отчетного периода (прибыль или убыток) определяется в результате сопоставления произведенных расходов с полученными доходами.

Основным видом дохода организации является выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, т. е. от текущей деятельности, определенными учредительными документами организации. Выручка от реализации должна возместить соответствующие произведенные расходы и обеспечить получение прибыли от реализации, в противном случае — расходы могут превысить доходы и организация получит убыток. Конечный финансовый результат рассчитывается в целом по организации, и он складывается из финансовых результатов, полученных от выполнения текущей деятельности (реализации), а также от инвестиционной и финансовой. В этой связи бухгалтерский учет должен обеспечить выполнение следующих задач:

- своевременное и полное документальное оформление хозяйственных операций по реализации продукции (товаров, работ, услуг), инвестиционной и финансовой деятельности;

- соблюдение условий признания доходов и расходов организации;

- полное и своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета доходов и расходов по видам деятельности: текущей, инвестиционной, финансовой;

- контроль за своевременностью расчетов с покупателями и заказчиками, прочими дебиторами и кредиторами.

## 15.2. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПО ТЕКУЩЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Наибольший удельный вес в общей структуре доходов организации занимают доходы от текущей ее деятельности, то есть выручка от реализации. Выручка от реализации принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной на момент ее признания в соответствии с договором на получение. **Выручка от продажи** продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг формирует основную часть прибыли организации (финансовый результат от реализации), которая выявляется на резульгатном счете 90 «Доходы и расходы по текущей

## 15. Учет финансовых результатов

---

деятельности» как разница между выручкой от реализации в действующих ценах без НДС, акцизов и целевых сборов, предусмотренных законодательством, и затратами на производство и реализацию. По кредиту данного счета отражается выручка от реализации, а по дебету – себестоимость реализованных:

- готовой продукции или полуфабрикатов собственного производства;
- товаров и покупных изделий;
- работ и услуг;
- строительных, монтажных, проектно-изыскательских и других работ;
- услуг связи и услуг по перевозке грузов и пассажиров, а также транспортно-экспедиционных и погрузочно-разгрузочных работ.

Следовательно, финансовый результат конкретной организации будет формироваться под влиянием специфики ее видов деятельности:

- для производственных организаций – от реализации продукции;
- торговых – от реализации товаров;
- транспортных – от оказания услуг по перевозке.

Выручка по видам деятельности организации отражается на счетах бухгалтерского учета после перехода права собственности на продукцию (товары) к покупателю, принятия работы заказчиком, оказания услуг. При переходе права собственности в момент отгрузки продукции (товаров) или в момент передачи заказчику результатов выполненных работ (услуг) выручка отражается учетной записью по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Одновременно производится отражение себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг) по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» и др.

В дебете счета 90 находят отражение расходы, связанные с реализацией продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг в корреспонденции с кредитом счета 44 «Расходы на реализацию». Данные расходы предварительно накапливаются на дебете счета 44.

### 15.3. Учет финансовых результатов от прочих доходов и расходов

---

Управленческие расходы отражаются по дебету счета 90 и по кредиту счетов 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты». В дебете счета 90 отражаются также начисленные к уплате в бюджет суммы налога на добавленную стоимость, акцизов в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании каждого месяца на счете 90 определяется финансовый результат по видам деятельности, следовательно, этот счет на конец месяца сальдо не имеет. Превышение кредитового оборота счета 90 (т. е. выручки) над дебетовым образует прибыль от реализации, что отражается учетной записью по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» и дебету счета 90. На указанную разницу производится уравнивание оборотов по счету (кредитового и дебетового), и счет 90 закрывается.

При превышении дебетового оборота на счете 90 над кредитовым (если затраты на реализацию превышают полученную выручку) организация получает убыток от реализации продукции своей текущей деятельности. Убыток отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 90. В этом случае также происходит уравнивание оборотов по счету 90 и он закрывается. Таким образом, полученный финансовый результат по видам деятельности – прибыль или убыток – выявляется на счете 90 и переносится (отражается) на счет 99. Результат выявляется по видам реализованной продукции (товаров), работ, услуг.

Учетные записи на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» осуществляются на основании проверенных и принятых к обработке товарных накладных (ТН-2), товарно-транспортных накладных (ТТН-1), актов приемки выполненных работ (оказанных услуг) и др.

### 15.3. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Наряду с финансовыми результатами текущей деятельности организации в течение отчетного года могут иметь их от прочих доходов и расходов, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности.

## 15. Учет финансовых результатов

---

Для учета финансовых результатов от прочих доходов и расходов предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы», по кредиту которого отражаются доходы от инвестиционной и финансовой деятельности, а по дебету – расходы. Счет является результатным, так как на нем выявляется финансовый результат путем сопоставления доходов с аналогичными расходами. Счет 91 закрывается и сальдо на конец отчетного периода не имеет. Полученный финансовый результат (прибыль или убыток) переносится (отражается) на счет 99 «Прибыли и убытки». При превышении кредитового оборота (доходов) над дебетовыми (расходами) образуется прибыль от указанных операций, что отражается по кредиту счета 99 и дебету счета 91. Превышение дебетового оборота по счету 91 (расходов) над кредитовым (доходами) означает полученный убыток, который отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 91. Сумма разницы между оборотами по дебету и кредиту счета 91 уравнивает обороты, и счет 91 закрывается.

В течение отчетного периода по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» производятся учетные записи по следующим хозяйственным операциям в корреспонденции с кредитом счетов:

01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» – остаточная стоимость объектов при их выбытии;

50 «Касса», 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отрицательная курсовая разница от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте;

59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений» – сумма создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений;

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – при начислении процентов за пользование кредитами;

68 «Расчеты по налогам и сборам» – при начислении налога на добавленную стоимость по оборотам реализации основных средств, нематериальных активов и прочих инвестиционных активов;

#### 15.4. Формирование и учет конечного финансового результата

---

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – при начислении сумм оплаты по договору финансовой аренды (лизинга).

По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» учитываются поступления доходов от инвестиционной и финансовой деятельности в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» – при принятии к бухгалтерскому учету излишков, полученных при инвентаризации инвестиционных активов, и сумм переоценки инвестиционных активов;

51 «Расчетные счета» – при поступлении денежных средств в виде доходов от участия в уставных фондах других организаций, а также при получении процентов (доходов) от кредитных учреждений за пользование остатком денежных средств на счетах и от других организаций за предоставленные займы, получение дивидендов;

50 «Касса», 52 «Валютные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – положительная курсовая разница от пересчета активов и обязательств в иностранной валюте;

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – при отражении причитающейся к получению выручки за реализованные основные средства, нематериальные активы, ценные бумаги.

Учет прочих доходов и расходов на счете 91 осуществляется по каждому их виду. На аналитических счетах по отдельным хозяйственным операциям учтенные доходы и расходы будут свидетельствовать об их результативности.

### 15.4. ФОРМИРОВАНИЕ И УЧЕТ КОНЕЧНОГО ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА

**Финансовый результат** за отчетный период представляет собой увеличение или уменьшение капитала организации в результате ее хозяйственной деятельности, т. е. разницу между доходами и расходами. Положительный финансовый результат – это полученная прибыль, а отрицательный – убыток.

## 15. Учет финансовых результатов

---

Прибыль является важнейшим обобщающим показателем, характеризующим эффективность деятельности организации, основным собственным источником для расширения ее материально-технической базы.

Финансовый результат организации в целом за отчетный период формируется за счет:

- финансового результата от текущей деятельности, определенной уставом организации;
- финансового результата от прочих доходов и расходов.

Основная часть прибыли формируется в результате осуществления организацией своих уставных видов деятельности: от реализации изготовленной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг.

Для обобщения информации о формировании финансового результата деятельности организации используется результатный счет 99 «Прибыли и убытки», по кредиту которого находят отражение суммы прибыли от текущей деятельности, прочих доходов и расходов. По дебету отражаются суммы убытка от текущей деятельности, а также инвестиционных и финансовых операций. Следовательно, суммы полученной прибыли от указанных видов деятельности должны быть ежемесячно отражены по кредиту счета 99 и дебету счетов:

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – на сумму прибыли, полученной от реализации продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;

91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму прибыли, полученной от осуществления инвестиционной и финансовой деятельности.

Полученный убыток найдет отражение по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счетов 90, 91.

Кроме этого, по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются начисленные налоги и сборы, уплачиваемые из прибыли. К налогам, отражаемым по дебету счета 99 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», относится налог на прибыль.

Счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается в соответствии с учетной политикой организации ежемесячно, ежеквартально, в

#### 15.4. Формирование и учет конечного финансового результата

---

конец года. Конечный финансовый результат отчетного периода определяется при сопоставлении кредитового и дебетового оборотов по счету.

Положительный финансовый результат (чистая прибыль) находит отражение по дебету счета 99 и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Отрицательный финансовый результат (чистый убыток) отражается по дебету счета 84 и кредиту счета 99.

Учетные записи на счете 99 «Прибыли и убытки» необходимо производить в соответствии с порядком формирования данных, отражаемых в *отчете о прибылях и убытках*.

?

#### **Контрольные вопросы**

---

1. Как классифицируются доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации?
2. Что представляют собой доходы по текущей деятельности организации?
3. Что включают в себя расходы по текущей деятельности организации?
4. Какой счет предназначен для выявления финансовых результатов от доходов и расходов по текущей деятельности организации?
5. Какие доходы и расходы относят к инвестиционной деятельности организации?
6. Какие доходы и расходы относят к финансовой деятельности организации?
7. Какой счет предназначен для отражения доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности организации?
8. Какой счет предназначен для отражения конечного финансового результата деятельности организации?



## 16. УЧЕТ КАПИТАЛА, РЕЗЕРВОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

---

### 16.1. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ И УЧЕТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА. ЧИСТЫЕ АКТИВЫ ОРГАНИЗАЦИИ

Юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться в форме хозяйственных товариществ и обществ, унитарных предприятий, производственных кооперативов, ассоциаций, концернов, холдинговых компаний, консорциумов.

Материально техническую основу деятельности организации любой организационно-правовой формы представляет принадлежащее ей имущество. *Имущество* – это недвижимые и движимые вещи (включая деньги и ценные бумаги), иное имущество, в том числе имущественные права организации в отношении других лиц, а также исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности. В состав имущества включаются основные средства, нематериальные активы, материальные ценности, денежные средства. Формирование имущества производится за счет собственных и заемных источников. Одним из собственных источников формирования имущества является уставный капитал.

*Уставный капитал* организаций различных организационно-правовых форм представляет собой объединение вкладов собственников в их имущество в соответствии с учредительными документами. Его величина в учете должна соответствовать размеру, зафиксированному в уставе организации (учредительных документах), и может увеличиваться или уменьшаться только после внесения в него изменений в установленном законодательством порядке.

*Устав субъекта хозяйствования* (организации) – это документ, в котором в систематизированном виде изложены основные положения, регулирующие организацию и характер производственной деятельности. Устав организации (а также все изменения к нему) утверждается общим собранием собственников и регистрируется в исполнительном комитете местного

#### 16.1. Порядок формирования и учет уставного капитала. Чистые активы организации

---

органа власти, после чего приобретает юридическую законность.

На момент государственной регистрации юридического лица в его уставе обозначается величина уставного капитала. **Уставный капитал государственного унитарного предприятия** — это государственные средства, выделенные в его постоянное распоряжение в качестве активов. **Уставный капитал коммерческой организации** негосударственной формы собственности представляет собой вступительные взносы учредителей при ее организации. Имущество акционерного общества формируется за счет продажи акций.

Уставный капитал определяет минимальный размер имущества, гарантирующего интересы кредиторов. Он не может быть ниже размера, предусмотренного законодательством. Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется менее уставного фонда, такая организация обязана объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного фонда, т. е. довести его до величины чистых активов. Если стоимость данных активов менее установленного законодательством минимального размера уставного фонда, эта коммерческая организация подлежит ликвидации в установленном порядке.

**Чистые активы** — это расчетная величина, их стоимость определяется вычитанием из суммы активов организации, принимаемых к расчету, суммы ее обязательств. В состав активов принимаются: основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные активы, вложения в долгосрочные активы и долгосрочные финансовые вложения, отложенные налоговые активы, долгосрочная дебиторская задолженность, запасы, долгосрочные активы, предназначенные для реализации, краткосрочная дебиторская задолженность, расходы будущих периодов, налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства и их эквиваленты.

Принимаемые к расчету чистых активов **обязательства организации** включают: долгосрочные обязательства по лизинговым платежам, долгосрочные и краткосрочные кредиты и

16. Учет капитала, резервов и использования прибыли

---

займы, краткосрочную кредиторскую задолженность, доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов, отложенные налоговые обязательства.

Чистые активы используются для оценки степени ликвидности организации.

Методика расчета стоимости чистых активов рассчитывается следующим образом.

### Расчет стоимости чистых активов организации

на \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Наименование показателей	На ____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
1. АКТИВЫ		
1.1. В том числе: <i>долгосрочные активы.</i>		
1.1.1. основные средства		
1.1.2. нематериальные активы		
1.1.3. доходные вложения в материальные активы		
1.1.4. вложения в долгосрочные активы		
1.1.5. долгосрочные финансовые вложения		
1.1.6. отложенные налоговые активы		
1.1.7. долгосрочная дебиторская задолженность		
1.1.8. прочие долгосрочные активы		
1.2. <i>краткосрочные активы.</i>		
1.2.1. запасы		
1.2.2. долгосрочные активы, предназначенные для реализации		
1.2.3. расходы будущих периодов		
1.2.4. налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)		
1.2.5. краткосрочная дебиторская задолженность		
1.2.6. краткосрочные финансовые вложения		
1.2.7. денежные средства и их эквиваленты		
1.2.8. прочие краткосрочные активы		
2. АКТИВЫ, принимаемые к расчету (строка 1.1 + строка 1.2)		
3. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		

16.1. Порядок формирования и учет уставного капитала. Чистые активы организации

Наименование показателей	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
3.1. В том числе: <i>долгосрочные обязательства:</i>		
3.1.1. долгосрочные кредиты и займы		
3.1.2. долгосрочные обязательства по лизинговым платежам		
3.1.3. отложенные налоговые обязательства		
3.1.4. доходы будущих периодов		
3.1.5. резервы предстоящих платежей		
3.1.6. прочие долгосрочные обязательства		
3.2. <i>краткосрочные обязательства:</i>		
3.2.1. краткосрочные кредиты и займы		
3.2.2. краткосрочная часть долгосрочных обязательств		
3.2.3. краткосрочная кредиторская задолженность		
3.2.4. обязательства, предназначенные для реализации		
3.2.5. доходы будущих периодов		
3.2.6. резервы предстоящих платежей		
3.2.7. прочие краткосрочные обязательства		
4. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, принимаемые к расчету (строка 3.1 + строка 3.2)		
5. СТОИМОСТЬ чистых активов (строка 2 – строка 4)		

После государственной регистрации субъекта хозяйствования его уставный фонд в сумме вкладов участников (для акционерного общества – в сумме произведенной подписки на акции по номинальной стоимости) отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» и дебету счета 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей отражается по кредиту счета 75 и дебету следующих счетов:

50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» – при внесении денежных средств;

01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» – на сумму внесенных объектов основных средств и нематериальных активов;

10 «Материалы» – при внесении материальных ценностей и др.

При поступлении имущества в порядке внесения вклада в уставный капитал его первоначальная стоимость устанавлива-

## 16. Учет капитала, резервов и использования прибыли

---

ется в оценке, согласованной учредителями на дату подписания учредительных документов. Необходимо также произвести экспертную оценку независимым оценщиком. Наряду с денежной оценкой имущественного вклада в первоначальную стоимость объектов включаются затраты организации на их доставку и приведение в состояние, пригодное для использования.

Уставный капитал организации может быть изменен в сторону увеличения или уменьшения. Увеличение производится путем присоединения к уставному капиталу накопленной суммы нераспределенной прибыли, добавочного капитала, а также за счет увеличения номинальной стоимости акций (или дополнительных взносов участников). Операции по увеличению уставного капитала отражаются в учете по кредиту счета 80 «Уставный капитал» и дебету следующих счетов:

75 «Расчеты с учредителями» — при увеличении номинальной стоимости акций (в акционерных обществах) или суммы вкладов участников организации; при увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли;

83 «Добавочный капитал» — при направлении средств добавочного капитала;

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — при направлении нераспределенной прибыли.

Уменьшение уставного капитала может происходить вследствие снижения номинальной стоимости акций или изъятия вкладов из уставного капитала учредителями. Это находит отражение по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)».

При погашении задолженности учредителям производится запись по дебету счета 75 и кредиту счетов 51, 52, 10 и других в зависимости от формы возврата (уменьшения) вкладов. Уменьшение уставного капитала в акционерном обществе может производиться за счет уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества при выкупе у акционеров. Снижение номинальной стоимости акций отражается по дебету счета 80 и кредиту счета 75. Уменьшение уставного капитала за счет аннулирования собственных акций, выкупленных у акционеров, отражается по дебету сче-

#### 16.1. Порядок формирования и учет уставного капитала. Чистые активы организации

та 80 в корреспонденции с кредитом счета 81. Превышение фактических затрат на выкуп акций (долей) над их номинальной стоимостью отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)».

В исключительных случаях уставный капитал может быть направлен на покрытие убытка, что отражается записью по дебету счета 80 и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Эта операция характеризует доведение величины уставного капитала *до размера чистых активов организации*. В соответствии с законодательством организация обязана объявить об уменьшении уставного капитала до величины, не превышающей стоимости чистых активов.

В бухгалтерском учете отражение операций, связанных с изменением уставного капитала, может производиться только на основании соответствующего решения организации (собрания учредителей), подтвержденного регистрацией в государственных органах.

Счет 80 используется для отражения хозяйственных операций по *договору простого товарищества*, включая учет доходов и расходов. Учет осуществляется товарищем, ведущим общие дела. Вклады товарищей отражаются по дебету счетов учета имущества – 51 «Расчетные счета», 01 «Основные средства», 41 «Товары» и других в корреспонденции с кредитом счета 80. При возврате имущества товарищам производятся обратные записи. Договор простого товарищества (договор о совместной деятельности) предусматривает обязательство двух или нескольких лиц (товарищей) объединить свои вклады и действовать совместно без образования юридического лица (без государственной регистрации) для извлечения прибыли.

Передачу вкладов по договору простого товарищества каждый товарищ отражает по дебету счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» на субсчете 3 «Вклады по договору совместной деятельности» и кредиту счетов, на которых учитываются передаваемые ценности.

Аналитический учет по счету 80 организуется позиционным способом, т. е. для каждого учредителя (акционера, товарища и т. п.) отводится отдельная строка, в которой отражаются сальдо на начало и конец периода, увеличение и уменьше-

## 16. Учет капитала, резервов и использования прибыли

---

ние уставного капитала в хронологическом порядке (по датам совершения операций). К каждой сумме движения уставного капитала (акций, долей) по дебету и кредиту указываются корреспондирующие счета.

### 16.2. УЧЕТ РЕЗЕРВНОГО И ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛОВ

Хозяйственная деятельность связана с предпринимательским риском, поэтому для возмещения возможных убытков и потерь организации могут формировать *резервный капитал* — запасной финансовый источник. Резервный капитал имеет строго целевое назначение и образуется в случаях, установленных законодательством или в соответствии с учредительными документами.

В акционерных обществах резервный капитал формируется в обязательном порядке в соответствии с законодательством. Он предназначен для покрытия убытков и погашения разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций при размещении их ниже номинала. Другие организации образуют резервный капитал добровольно, если это предусмотрено их уставом.

Средства резервного капитала могут быть направлены на покрытие убытка организации за отчетный год, а также на выплату доходов учредителям, если отсутствует прибыль отчетного года или ее недостаточно для этих целей.

*Резервный капитал* образуется, как правило, за счет чистой прибыли организации. Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала предназначен пассивный счет 82 «Резервный капитал». Формирование резервного капитала отражается по кредиту данного счета, а использование — по дебету. Направление полученной организацией прибыли в резервный капитал отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток)» и кредиту счета 82.

В соответствии с учредительными документами резервный капитал может создаваться за счет целевых взносов учредителей (участников) общества. Задолженность учредителей по формированию резервного капитала отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 82 «Резервный капитал». При поступлении денежных средств от учредителей

(участников) организации дебетуются счета учета денежных средств 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями».

Использование резервного капитала на погашение убытка отчетного года отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Суммы, направляемые на выплату доходов (дивидендов) учредителям при отсутствии или недостаточности прибыли отчетного года для этих целей, учитываются по дебету счета 82 и кредиту счета 75.

Увеличение уставного капитала за счет средств резервного фонда отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Данные об образовании и использовании средств резервного капитала учитываются на основании учредительных документов, решений (протоколов) собрания учредителей организации, бухгалтерских справок.

К собственным источникам формирования имущества организации относится также *добавочный капитал*. Его формирование может осуществляться за счет:

- увеличения стоимости долгосрочных активов в результате их переоценки в соответствии с законодательством;
- эмиссионного дохода, полученного в процессе создания уставного капитала акционерного общества, а также за счет продажи акций по цене превышения их номинальной стоимости.

Бухгалтерский учет добавочного фонда организуется на пассивном счете 83 «Добавочный капитал». На нем отражается прирост стоимости долгосрочных активов по результатам их переоценки, проводимой в установленном порядке. Образование и увеличение фонда переоценки отражается по дебету счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы» и по кредиту счета 83. Записи производятся на основании ведомостей переоценки. Одновременно производятся учетные записи по корректировке сумм начисленной амортизации по дебету счета 83 и кредиту



## 16. Учет капитала, резервов и использования прибыли

---

счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов». Снижение стоимости долгосрочных активов отражается в обратном порядке.

На счете 83 «Добавочный капитал» акционерные общества отражают разницу между продажной и номинальной стоимостью акций при формировании уставного капитала, а также при его увеличении за счет дополнительной эмиссии акций или повышения их номинальной стоимости. Превышение цены реализации акций над номиналом отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 83.

На счете 82 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 75 отражаются курсовые разницы, возникающие вследствие изменений валютного курса при оценке валюты и валютных ценностей, вносимых в счет вклада в уставный капитал.

Дебетовые записи по счету 83 «Добавочный капитал» производятся в исключительных случаях. При направлении средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала осуществляется запись по дебету счета 83 и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» или 80 «Уставный капитал». Распределение добавочного фонда между учредителями производится, как правило, при ликвидации организации и отражается по дебету счета 83 и кредиту счета 75.

В отдельных случаях добавочный капитал может быть направлен на погашение убытка по результатам деятельности организации за отчетный год, что отражается по дебету счета 83 и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» должен обеспечить формирование информации по каждому источнику поступления и использования средств.

Учетные записи производятся в хронологической последовательности позиционным способом с указанием сальдо на начало и конец отчетного периода, сумм по кредиту и дебету корреспондирующих счетов.

### 16.3. УЧЕТ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

Финансовый результат деятельности организации за отчетный период представляет собой нераспределенную прибыль (непокрытый убыток). Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Показатель чистой прибыли отражается заключительными бухгалтерскими записями отчетного года по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Чистый убыток отчетного года отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Использование нераспределенной прибыли регламентируется решением собственников (учредителей, акционеров) в полном соответствии с уставом организации.

В соответствии с законодательными и учредительными документами часть прибыли может быть направлена на формирование резервного капитала, что отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с кредитом счета 82 «Резервный капитал».

Погашение убытка отчетного года может быть осуществлено за счет следующих источников: резервного капитала, уставного капитала, целевых взносов учредителей (участников) организации.

Списание убытка отчетного года за счет резервного капитала отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Покрытие убытков отчетного года может осуществляться за счет уставного капитала, что находит отражение по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Убыток отчетного года может быть списан за счет целевых взносов участников организации, что отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

## 16. Учет капитала, резервов и использования прибыли

---

Нераспределенная прибыль направляется на выплату доходов (дивидендов) учредителям. Начисление дивидендов за счет нераспределенной прибыли отражается по дебету счета 84 и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Участникам (учредителям) в течение года могут быть начислены и выплачены промежуточные доходы, что регламентируется уставом организации. В учете эта операция отражается такой же бухгалтерской записью на счетах.

Нераспределенная прибыль отчетного года может быть направлена на увеличение уставного капитала, что обосновывается решением собственников. Данная операция находит отражение по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Аналитический учет по счету 84 осуществляется по направлениям использования нераспределенной прибыли и источников погашения убытков организации.

?

### **Контрольные вопросы**

---

1. Какой счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении уставного капитала организации?
2. Как отражается на счетах бухгалтерского учета доведение величины уставного капитала до величины чистых активов организации?
3. Как отражается на счетах бухгалтерского учета формирование резервного фонда за счет нераспределенной прибыли организаций?
4. Как формируется добавочный капитал организации в связи с приростом стоимости долгосрочных активов в результате их переоценки?
5. Какой счет предназначен для отражения чистой прибыли организации за отчетный год?
6. Как отражается на счетах бухгалтерского учета направление части чистой прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (собственникам имущества организации)?

# 17. УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИХ ОПЕРАЦИЙ

---

## 17.1. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Организации, занимающиеся внешнеэкономической деятельностью, обязаны хранить иностранную валюту в банках. В необходимых случаях иностранная валюта может находиться в кассах организаций. Порядок хранения, использования и учета иностранной валюты регулируется Инструкцией о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте, утвержденной Правлением Национального банка Республики Беларусь от 29 марта 2013 г. № 185.

Источниками поступления наличной иностранной валюты в кассы субъектов хозяйствования могут быть:

- выручка от оказания услуг;
- средства, получаемые в оплату обязательств по контрактам, если указанная форма расчетов предусмотрена этими контрактами;
- наличная валюта, полученная с текущего валютного счета или со счета по покупке иностранной валюты для выдачи под отчет на служебные командировки;
- возвращенные неиспользованные средства, ранее полученные на командировочные расходы;
- средства, внесенные в кассу в качестве вклада в уставный фонд и др.

Основным каналом поступления валюты в кассу является ее получение в банке с валютных счетов, которое производится по заявлению на снятие наличной иностранной валюты. Организации могут иметь в кассах наличную валюту в пределах лимита остатка. Для установления лимита остатка субъекты хозяйствования подают в уполномоченные банки заявки определенной формы, на основании которых банки устанавливают лимит по видам иностранных валют либо в эквиваленте одного вида.

Полученная из банка иностранная валюта расходуется строго на цели, на которые она получена, обязательно в те-

## 17. УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКИХ ОПЕРАЦИЙ

---

чение текущего рабочего дня. Если она не была использована (или не вся использована), ее необходимо сдать в банк не позднее следующего рабочего дня за исключением сумм, не превышающих лимита остатка кассы.

Кассовые операции оформляются кассовыми документами типовой формы (приходными и расходными кассовыми ордерами ф. КО-1В, КО-2В, платежными ведомостями). Кассовые расходные ордера подписываются руководителем и главным бухгалтером организации.

Для получения наличной иностранной валюты со своего счета организация обязана представить в уполномоченный банк заявление на снятие наличной иностранной валюты, расчет потребности в наличной иностранной валюте с детальным указанием целей ее использования, подписанный руководителем, копию приказа о командировании работника за границу для выполнения служебного задания. В случаях возмещения произведенных расходов на служебные командировки в банк представляются также копии авансового отчета и других документов, подтверждающих расходование средств.

Подотчетные лица обязаны отчитаться об использовании средств на командировку и представить авансовый отчет не позднее трех рабочих дней со дня возвращения, исключая день прибытия, а неизрасходованную валюту возвратить. За нецелевое использование и невозвращение в установленный срок средств в иностранной валюте, выданных под отчет, к организации применяется штрафная санкция в размере до 10-кратной суммы этих средств.

Выдача наличной иностранной валюты на расходы по служебным командировкам за границу может осуществляться за счет возврата ранее полученных с текущего счета и выданных на эту цель средств, хранящихся в кассе организации в пределах установленного лимита.

Работники, которые получили наличную иностранную валюту за пределами республики в качестве авансов в счет оплаты по договорам транспортной экспедиции, обязаны представить отчет об использовании иностранной валюты, а неиспользованную сумму сдать в кассу организации (предпринимателю)

не позднее трех рабочих дней со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия.

При использовании корпоративной или личной карточки работник обязан предъявить отчет об израсходованных суммах с приложением к нему карт-счетов (слипов) и других документов не позднее 15 рабочих дней со дня возвращения из служебной командировки, исключая день прибытия.

Выдача иностранной валюты лицам, не состоящим в списочном составе предприятия, производится по расходным ордерам (или ведомости) на основании заключенных договоров.

Операции с наличной иностранной валютой учитываются в отдельной кассовой книге по операциям в иностранной валюте (ф. КО-4В), которую ведет кассир, ознакомленный с Инструкцией о порядке ведения кассовых операций в наличной иностранной валюте и подписавший договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Записи в кассовой книге производятся по мере поступления и выдачи наличной валюты. На начало дня кассиром указывается остаток иностранных валют по их видам (наименование, сумма), в течение дня записи производятся по видам валют, остаток выводится на конец дня. Рублевый эквивалент сумм по приходу и расходу иностранной валюты определяется ежедневно по действующему официальному курсу Национального банка Республики Беларусь.

Учет кассовых операций с иностранной валютой осуществляется на счете 50 «Касса», субсчете «Валютная касса» с указанием номинала валюты и рублевого эквивалента. Записи на счете 50 по операциям с иностранной валютой будут следующие. При поступлении сумм валюты в кассу производится запись по дебету счета 50 и кредиту счетов 52 «Валютные счета» (на сумму полученной наличной валюты из банка), 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (на сумму выручки от реализации в иностранной валюте). Выявленные в результате ревизии кассы излишки наличной валюты, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, подлежат оприходованию, что отражается по дебету счета 50 и кредиту счета 90. При возврате неизрасходованных подотчетных сумм делается запись

## 17. Учет внешнеэкономических операций

---

по дебету счета 50 и кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Остаток денежных средств в кассе на 1-е число месяца должен быть переоценен в соответствии с действующим на тот момент официальным валютным курсом Национального банка. Может возникнуть либо положительная, либо отрицательная курсовая разница. Положительная разница возникает в том случае, если за единицу иностранной валюты устанавливается больший эквивалент национальных денежных единиц, чем в предыдущий период. Положительная курсовая разница отражается по дебету счета 50 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Отрицательная курсовая разница отражается в обратном порядке. Записи производятся только в рублях.

По кредиту счета 50 отражается расход иностранной валюты по целевому назначению: выдача валюты под отчет на служебные командировки отражается в корреспонденции с дебетом счета 71, внесение наличной валюты на валютный счет – в корреспонденции с дебетом счета 52. При внесении наличной иностранной валюты на счет в банке заполняется заявление на ее взнос. Выявленная в результате ревизии кассы недостача иностранной валюты отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и по кредиту счета 50. При установлении виновности кассира недостача списывается в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчета «Расчеты по возмещению материального ущерба» и в кредит счета 94. Если виновность кассира не установлена или суд отказал в иске, что должно быть подтверждено документально, сумма недостачи отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 94.

В отдельных случаях организация вправе выдавать командированным работникам авансы в наличных рублях для покупки этими сотрудниками иностранной валюты в обменных пунктах. Расчет суммы выдаваемого аванса в рублях производится по текущему рыночному курсу.

При составлении авансового отчета за полученные рубли подотчетное лицо прилагает к отчету чеки кассового аппарата обменного пункта, свидетельствующие о покупке иностранной валюты. Превышение курса покупки иностранной валюты над

курсом Национального банка Республики Беларусь включаются в состав прочих расходов по текущей деятельности.

Учет безналичных операций с иностранной валютой осуществляется на счете 52 «Валютные счета».

Открыть валютный счет субъект хозяйствования может в любом учреждении банка, имеющем лицензию Национального банка Республики Беларусь на ведение валютных операций. Открытие валютных счетов за пределами республики производится только по лицензиям и в порядке, установленном Национальным банком. Для открытия валютного счета в банк необходимо представлять такие же документы, как и для открытия расчетного счета.

Валютные счета открываются организацией в любом банке с ведением записей банковских операций по видам валют (в долларах США, евро, российских рублях и др.).

Валютный счет, как и другие счета, может быть закрыт в банке в следующих случаях:

- по заявлению владельца счета в сроки, указанные владельцем счета, но не позднее 30 дней после уведомления об этом учреждения банка;
- при изменении характера деятельности предприятия, в случае непредставления копии нового устава;
- по решению собственника или органа, создавшего предприятие;
- при переходе владельца счета на обслуживание в другой банк в сроки, согласованные между банками, однако право выбора срока принадлежит владельцу счета;
- при ликвидации организации в течение 10 дней после завершения работы ликвидационной комиссии (о ликвидации организации в печати публикуется информация ликвидационной комиссии);
- при отсутствии средств на счете и записей по счету в течение трех месяцев. Учреждение банка обязано за 10 дней письменно предупредить владельца о закрытии счета.

О закрытии валютного счета необходимо сообщить в налоговую инспекцию.

Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому валютному счету.



## 17. Учет внешнеэкономических операций

---

Записи на счете «Валютные счета» производятся на основании выписок из банка с указанием сумм в иностранной валюте и в рублевом эквиваленте по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения операции. По дебету счета отражается поступление валютных сумм, а по кредиту – их списание.

Основным каналом поступления валюты на текущий валютный счет является зачисление поступившей валюты.

Поступить валюта на счет в банке может в результате ее внесения из кассы организации, от учредителей, подотчетных лиц. Эти операции отражаются по дебету указанного аналитического счета и соответственно по кредиту счетов 50 «Касса», 75 «Расчеты с учредителями», 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

По кредиту счета 52 «Валютные счета» находят отражение операции списания иностранной валюты со счета в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

60, 76 – при погашении долга за приобретаемые ценности у иностранных поставщиков;

50 – при получении иностранной валюты в кассу;

71 – при выдаче валюты на командировочные расходы по служебной командировке за границу.

Уплата сбора банку за покупку валюты, перевод ее на счет иностранного получателя отражаются по дебету счета 90, уплата процентов за краткосрочный кредит для нужд основной деятельности отражается по дебету счета 91, погашение основного долга по кредиту в иностранной валюте отражается по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и кредиту счета «Валютные счета».

Продажа валюты с текущего валютного счета отражается по кредиту счета в корреспонденции с дебетом счета 57 «Денежные средства в пути» в пересчете по курсу Национального банка на дату списания валюты. Поступление рублевого возмещения отражается по дебету счета 51 и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» по курсу продажи. По дебету счета 90 отражается сумма проданной иностранной валюты по курсу Национального банка на дату ее продажи в корреспонденции с дебетом счета 57 «Денежные средства в пути».

Разница между курсами Национального банка на дату продажи и дату списания с текущего валютного счета отражается на счетах 57 и 90. Если курс продажи валюты окажется выше официального, сумма превышения будет представлять доход от продажи валюты, который должен быть отражен по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с дебетом счета 90. Если курс продажи окажется ниже курса Национального банка Республики Беларусь на момент списания валюты с валютного счета, продавец получит убыток, сумма которого найдет отражение по дебету счета 99 и кредиту счета 90. Уплата комиссионного сбора за данную сделку на бирже отражается по дебету счета 90 и кредиту счета 51.

Комиссионный сбор за совершение сделок купли-продажи иностранной валюты взимается и уплачивается в белорусских рублях. Банки удерживают его при зачислении рублевого возмещения на расчетный счет организации.

Остаток средств на валютном счете на конец месяца должен быть пересчитан в рублевый эквивалент по действующему на день переоценки курсу Национального банка. При этом возникающая положительная курсовая разница будет отражена по дебету данного счета и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», а отрицательная курсовая разница наоборот – по дебету счета 91 и кредиту счета «Валютные счета».

Учетные записи по счету «Валютные счета» производятся на основании выписок банка в журнале-ордере № 2 или другом учетном регистре в зависимости от формы бухгалтерского учета, используемой в организации.

По *дебету счета 52 «Валютные счета»* находят отражение операции, связанные с покупкой иностранной валюты. Операции по покупке иностранной валюты осуществляются на торгах Белорусской валютно-фондовой биржи коммерческими банками — членами биржи по поручениям их клиентов в соответствии с правилами проведения валютных операций либо на внебиржевом рынке.

Иностранная валюта может приобретаться и использоваться субъектом хозяйствования для расчетов по следующим операциям:

- для покупки у иностранных поставщиков оборудования, автотранспортных средств, материальных ценностей;

## 17. Учет внешнеэкономических операций

---

- осуществления текущих платежей по выплате процентов и основного долга по привлеченным заемным средствам;
- на командировочные расходы, для оплаты расходов по обучению специалистов за рубежом и в других случаях.

За исполнение заявок на покупку иностранной валюты на бирже организации уплачивают банкам комиссионное вознаграждение. Покупатель иностранной валюты уплачивает комиссионный сбор в рублях.

Сделка по покупке иностранной валюты и ее использование должны быть документально оформлены. К таким документам относятся:

- заявка на покупку иностранной валюты;
- контракт на покупку (продажу) иностранной валюты с банком;
- договор с нерезидентом на поставку товаров, выполнение работ и оказание услуг, приобретение прав на интеллектуальную собственность;
- кредитный договор предприятия с уполномоченным банком (либо с нерезидентом);
- приказ о направлении сотрудников предприятия в служебную командировку с расчетом причитающейся к выплате суммы иностранной валюты, подписанный главным бухгалтером (или руководителем);
- платежное поручение на списание рублей с расчетного (или ссудного) счета для направления их на покупку;
- выписка из лицевого счета.

Операции по покупке инвалюты отражаются на счете 57 «Денежные средства в пути» субсчете 2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты».

При покупке валюты на бирже по курсу меньшему, чем курс Национального банка Республики Беларусь, записи на счетах следующие:

Дебет	Кредит	
57-2	51	– сумма перечисляемых средств на покупку инвалюты и комиссионного сбора за проведение сделки;

17.1. Учет денежных средств в иностранной валюте

08, 10, 90	57-2	— отражение суммы комиссионного сбора за сделку по покупке валют (с учетом цели покупки инвалюты);
52	57-2	— зачисление купленной валюты на счет по официальному курсу Национального банка на дату зачисления;
57-2	08, 90	— сумма положительной разницы между курсом Национального банка и курсом покупки.

Если же курс покупки будет выше официального курса Национального банка, то возникают расходы по покупке иностранной валюты, которые учитывают в составе прочих расходов (или включаются в первоначальную стоимость долгосрочных активов).

Записи на счетах должны быть следующие:

Дебет	Кредит	
57-2	51	— сумма перечисляемых средств на покупку валюты и комиссионного сбора за проведение сделки;
52	57-2	— зачисление купленной валюты на счет по курсу Национального банка на дату зачисления;
08, 10, 90	57-2	— отражение суммы комиссионного сбора (с учетом цели покупки инвалюты);
08, 90	57-2	— сумма расходов на покупку инвалюты.

По *кредиту счета 52 «Валютные счета»* производится списание купленных средств на предусмотренные цели: на оплату импортных контрактов, погашение кредита в инвалюте и оплату процентов за пользование кредитом, на командировочные расходы. Эти операции отражаются соответственно по дебету счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 50 «Касса» и кредиту счета 52.

## 17. Учет внешнеэкономических операций

---

Регистром бухгалтерского учета по счету 52 является журнал-ордер № 3 (или ведомость по учету денежных средств), где записи производятся на основании извещения и выписки банка о поступлении валюты и списании ее.

### 17.2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО СЛУЖЕБНЫМ КОМАНДИРОВКАМ

Порядок документального оформления и компенсации расходов на служебные командировки за границу регламентируется Инструкцией о порядке и условиях предоставления гарантий и компенсаций при служебных командировках за границу, утвержденной постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.07.2010 № 115. В соответствии с указанной инструкцией при командировании за границу бухгалтерская служба организации обязана ознакомить работников с порядком целевого использования выданного им под отчет аванса в иностранной валюте и об ответственности за ее недостачу.

Направление работников в служебные командировки за границу осуществляется на основании приказа, подписанного руководителем организации. Перед отправкой работника в командировку организация обязана выдать ему аванс в иностранной валюте.

При направлении работников в командировку руководитель устанавливает задание по командировке, в котором определяются цель командировки и срок пребывания за границей. Задание подписывается руководителем и командируемым работником. Кроме того, руководителем определяется ответственное лицо по организации зарубежных командировок и их контролю, порядок и форма письменного отчета. Отчет о состоявшейся командировке должен быть представлен в двухнедельный срок со дня прибытия.

За работниками, направляемыми в краткосрочную командировку за границу, сохраняются место работы (должность) и средний заработок.

На период пребывания в командировке работнику выплачиваются суточные, а также возмещаются расходы по проезду до места командирования и обратно, по провозу багажа, най-

му жилого помещения, комиссионные по обмену в банке чека или одного вида иностранной валюты на другую. Кроме того, возмещаются расходы по получению служебного заграничного паспорта, виз, по медицинскому страхованию, оплате обязательных сборов. Возмещение транспортных расходов в пределах пункта командирования производится за счет суточных.

Направляемым в служебную командировку за границу работникам выдается аванс в инвалюте на предстоящие расходы в размере, установленном в соответствии с нормами возмещения. Для получения аванса на командировки организации должны представить в банк расчет потребности в наличной иностранной валюте и копию приказа о командировке. В расчете указываются цели использования валюты (по отдельным позициям расходования). Расчет подписывает руководитель организации.

Возмещение суточных и расходов по найму жилья в иностранной валюте по служебным командировкам осуществляется за счет средств субъектов хозяйствования по нормам, установленным Министерством финансов Республики Беларусь.

При отсутствии или недостаточности валютных средств субъекты хозяйствования могут приобрести их безналичным путем в порядке, установленном Национальным банком Республики Беларусь. В порядке исключения они могут быть приобретены за денежные единицы Республики Беларусь в обменных пунктах ее уполномоченных банков. При этом отражение операций по выдаче под отчет денежных единиц Республики Беларусь для приобретения иностранной валюты за наличный расчет, оприходование валюты и ее выдача на командировочные расходы осуществляются на основании подтверждающих документов в установленном порядке. Для покупки под отчет выдаются суммы денежных единиц Республики Беларусь, исходя из курса покупки иностранной валюты в обменном пункте.

Последующее возмещение командировочных расходов может быть произведено в иностранной валюте или в денежных единицах Республики Беларусь по курсу Национального банка на дату авансового отчета. При получении наличной иностранной валюты со счета в целях возмещения произведенных расходов по командировке в банк представляются копия при-

## 17. Учет внешнеэкономических операций

---

каза о направлении работника в командировку, копия авансового отчета и другие подтверждающие документы, а также заявление на снятие наличной иностранной валюты.

Окончательный расчет с командированным работником должен быть произведен не позднее 30 дней с момента представления авансового отчета.

Не допускается использование валютных средств, полученных на командировки, на другие цели.

Целевое использование иностранной валюты, выданной работникам под отчет, регламентируется перечнем возмещаемых расходов по командировкам согласно Инструкции о порядке и условиях предоставления гарантий и компенсаций при служебных командировках за границу. В этой связи не допускается использование иностранной валюты, полученной на командировочные расходы, на другие цели.

Суточные за время пребывания в командировке возмещаются в следующем порядке:

– при проезде по территории республики – в денежных единицах Республики Беларусь по нормам, установленным законодательством об оплате служебных командировок в пределах республики;

– возмещение суточных в иностранной валюте производится с включением дня отъезда из Республики Беларусь и дня прибытия в Республику Беларусь по нормам, установленным для государства, в которое работник отправлен в командировку.

Дни пересечения государственной границы определяются по отметке в паспорте. По каждой командировке для возмещения суточных в иностранной валюте бухгалтер должен составлять справку о днях пересечения границы работником на основании отметок таможи в паспорте, а если отметок нет, то возмещение суточных производится согласно датам, указанным в представленных билетах на проезд.

Выплата суточных и возмещение расходов по найму жилого помещения в случае временной остановки в пути следования и пребывания на иностранной территории по заданию руководства или по другим независящим от работника причинам (в соответствии с графиком движения при международных

## 17.2. Учет расчетов по служебным командировкам

---

перевозках, необходимостью пересадки на другой вид транспорта и т. д.) продолжительностью более 12 часов производится по нормам для страны, в которой работник находится проездом.

При выезде в командировку и возвращении в республику в тот же день работнику выплачиваются суточные в иностранной валюте в размере 50 % установленной нормы для государства, из которого прибыл работник.

Расходы по найму жилого помещения возмещаются при обязательном представлении подтверждающих документов в оригинале.

Суммы на питание и другие услуги (кофе, вызов такси, телефон и др.), включенные в счета за наем помещений, оплачиваются за счет суточных и возмещению не подлежат. Расходы по бронированию мест в гостинице возмещаются в пределах норм расходов по найму жилья.

При командировке работников за границу оплата расходов по найму жилого помещения (исключая время нахождения в пути) при отсутствии подтверждающих документов производится в размере 5 % от нормы возмещения данных расходов.

Расходы по проезду возмещаются командированным работникам в следующем порядке:

а) по проезду воздушным, железнодорожным и водным транспортом по тарифу 2-го класса (на самолетах – по тарифу экономического класса, на судах – по тарифу туристического класса, на железнодорожном транспорте – купе). Если отсутствуют вагоны 2-го класса, то расходы возмещаются по тарифу 1-го класса. Кроме этого возмещаются расходы по оплате страховых и комиссионных сборов при следовании указанными видами транспорта;

б) по проезду транспортом общего пользования (за исключением такси) на вокзал, в аэропорт или на пристань, а также с вокзала, из аэропорта или с пристани в месте отправления, назначения и пересадок, если они находятся за пределами населенного пункта (кроме случаев бесплатного предоставления средств перемещения).



## 17. Учет внешнеэкономических операций

---

С предварительного разрешения руководителя соответствующего государственного органа расходы по проезду могут быть возмещены по тарифу высшего класса.

Возмещение расходов за пользование транспортом в пределах пункта командирования производится за счет суточных.

В случае командирования работников на автотранспорте организации возмещение суточных и расходов по найму жилья осуществляется в установленном порядке. Другие расходы, связанные с поездками на автотранспорте за границей (приобретение ГСМ, плата за стоянку, оплата дорожных, таможенных сборов за рубежом, страховой сбор по автотранспорту, вынужденный мелкий ремонт), возмещаются по фактическим затратам на основании оригиналов подтверждающих документов (чека, квитанции). Указанные расходы относятся на затраты производства. Кроме указанных расходов производится возмещение расходов, связанных с международными перевозками грузов. К ним относятся: оплата разрешений на проезд по территории иностранных государств; расходов по ветеринарному и фитосанитарному контролю, мойке транспортных средств; оплата услуг по приграничной обработке транспортных средств на терминалах, по конвоированию грузов, находящихся под таможенным надзором, по эвакуации транспортных средств в случаях аварий и технических неисправностей, услуг факсимильной связи; уплата экологических налогов и сборов; оплата других расходов.

Лица, получившие наличную иностранную валюту на командировочные расходы, обязаны не позднее трех рабочих дней (при использовании корпоративной пластиковой карточки – не позднее 15 рабочих дней) со дня возвращения их из командировки, исключая день прибытия, представить в бухгалтерию авансовый отчет о ее использовании, а неиспользованную валюту вернуть в кассу. Сумма авансового отчета по результатам командировки за границу утверждается по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату авансового отчета.

Если работник получил под отчет наличную валюту и не смог по каким-либо причинам выехать в установленный срок в командировку, то он должен не позднее трех рабочих дней

## 17.2. Учет расчетов по служебным командировкам

---

с момента получения валюты возвратить ее в кассу организации или на ее валютный счет. Если остаток неизрасходованной валюты возвращен работником в кассу, и при этом происходит превышение лимита остатка валюты в кассе, организация в тот же день вносит возвращенную сумму на валютный счет. Оформляется заявление на взнос наличной иностранной валюты.

Допускается выдача аванса под отчет или суммы возмещения произведенных расходов по командировке за счет сданного в кассу неиспользованного остатка иностранной валюты.

Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется по каждому работнику в отдельности и по каждой сумме, выданной под отчет. При этом выдача сумм на командировки не производится, если работник не отчитался за предыдущую подотчетную сумму.

Аналитический и синтетический учет расчетов с подотчетными лицами совмещен в одном регистре (ведомости, журнале-ордере). Учетные записи производятся по каждому работнику с указанием даты и суммы, выдаваемой под отчет на основании расчетных кассовых документов, даты и суммы, списываемой с работника на основании авансового отчета.

Представленный в течение трех рабочих дней после возвращения из командировки в бухгалтерию авансовый отчет о расходовании подотчетных сумм подлежит проверке. Бухгалтер проверяет наличие всех документов, включенных в отчет, их достоверность и подлинность, правильность составления. Бухгалтер составляет справку о датах пересечения границы, которую подписывает сам и подотчетное лицо (или делается ксерокопия паспорта с отметками таможи). Производится арифметический подсчет сумм, устанавливается соответствие дат документов по отчетному периоду, приложенных к отчету, а также сумм по документам и записям в авансовом отчете. Определяются целевое назначение и законность произведенных расходов, их соответствие установленным нормам.

Возмещаемые работнику в пределах норм расходы на командировку (нормируемые расходы), а также фактически произведенные и документально подтверждаемые другие возмещаемые в установленном порядке целевые расходы по ко-

## 17. Учет внешнеэкономических операций

---

мандировке не относятся к личному доходу работника и не облагаются подоходным налогом.

Для учета расчетов с работниками по командировкам предназначен счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами». По дебету этого счета учитываются суммы, выданные (перечисленные) под отчет в корреспонденции с кредитом счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета». Выдача средств инвалюты под отчет отражается в рублевом эквиваленте по официальному курсу Национального банка на день выдачи.

При возврате неиспользованной наличной валюты дебетуются счета 50 или 52 и кредитуются счет 71. В случае невозвращения иностранной валюты производится удержание с работника в установленном порядке. На сумму выявленной недостачи валюты в пересчете по курсу Национального банка на день ее выявления делается запись по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 71. Затем сумма задолженности работника по невозвращенной валюте относится в дебет счета 73 «Расчеты с работниками по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» с кредита счета 94 (на сумму выявленной недостачи). При внесении подотчетным лицом взыскиваемых сумм производится запись по дебету счета 50 или 70 и кредиту счета 73.

В тех случаях, когда по результатам авансового отчета командированного работника у предприятия возникает кредиторская задолженность, необходимо производить ее переоценку на момент погашения (или на конец месяца) при росте валютного курса дополнительной записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 71, а при снижении валютного курса – по дебету счета 71 и кредиту счета 91.

Списание задолженности подотчетных лиц производится на основании утвержденных авансовых отчетов по кредиту счета 71. Использование средств на командировочные расходы отражается по дебету счетов 08, 20, 26, 44 в зависимости от целевого характера командировки.

Проверка расчетов с работниками по служебным командировкам осуществляется бухгалтерской службой организации. Бухгалтер в присутствии подотчетного лица должен проверить наличие приложенных и включенных в авансовый отчет до-

кументов, правильность подсчетов и соответствие сумм авансового отчета установленным нормам, а также сроки командировки. Установленные при проверке ошибки исправляются подотчетным лицом, которое зачеркивает неправильную сумму (или текст) и записывает правильную или подтверждает исправления подписью. Этим самым подотчетное лицо не оспаривает размер возмещения расходов.

Проверкой устанавливается превышение предельных размеров возмещаемых расходов в соответствии с установленными нормами для целей налогообложения.

### 17.3. УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

**Экспорт** представляет собой передачу резидентом страны нерезиденту товаров, выполненных работ (услуг) на возмездной основе. **Экспортер** – это резидент страны, который заключил контракт на поставку товаров, выполнение услуг на возмездной основе нерезиденту.

Реализация товаров (услуг) по международным контрактам в бухгалтерском учете отражается по моменту их отгрузки, о чем должно быть принято соответствующее решение организацией в ее учетной политике. Экспортеры обязаны обеспечить поступление выручки не позднее 180 календарных дней со дня отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг. За обеспечение поступления экспортной выручки в установленные сроки на экспортера налагается штраф.

Использование в учетной практике порядка отражения записей на счетах учета реализации по моменту отгрузки товаров, выполнения работ (услуг) предполагает определение финансовых результатов по данным операциям и осуществление расчетов с бюджетом по ним. При таком порядке для записей используются счета дебиторской задолженности 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Порядок записей по учету реализации товаров на экспорт будет следующим. При отгрузке товаров, выполнении работы (услуги) по экспортному контракту производится запись по дебету счета 90 «Доходы и расходы по теку-

## 17. Учет внешнеэкономических операций

---

щей деятельности» и кредиту счетов 41, 23, 20, где учитывались товары, продукция или затраты по работам. Отпускная стоимость товаров, выполненных работ (услуг), исчисленная путем умножения контрактной стоимости в иностранной валюте на официальный валютный курс Национального банка Республики Беларусь на дату реализации товаров, выполнения работ, отражается по дебету счета 62 и кредиту счета 90.

Счет 90 в конце отчетного периода закрывается, и выявленный результат отражается на счете 99 «Прибыли и убытки».

Поступающая валютная выручка от иностранных покупателей, пересчитанная по курсу Национального банка на день зачисления ее на валютный счет, отражается по дебету счета 52 и кредиту счета 62 или 76. В связи с изменениями валютного курса Национального банка производится переоценка дебиторской задолженности на разницу между валютным курсом на дату поступления валютной выручки и дату выполнения работ (услуг), т. е. на дату отражения в учете дебиторской задолженности. Она может быть положительной и отрицательной. В случаях роста валютного курса производится запись курсовой разницы по дебету счетов 62, 76 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При падении курса Национального банка курсовая разница отражается по дебету счета 91 и кредиту счетов 62 и 76.

Организации могут использовать расчеты авансами. Поэтому при получении иностранной валюты в виде предварительной оплаты товаров, работ, услуг по экспортным контрактам производятся записи по дебету счета 52 и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в пересчете по официальному курсу Национального банка на день ее поступления. Стоимость товара, выполненной работы (услуги) отражается по дебету счета 62 и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Данная стоимость определяется путем пересчета контрактной стоимости в иностранной валюте по курсу Национального банка на день поступления аванса.

Результат от реализации экспортных товаров представляет собой разницу между выручкой, равной контрактной стоимости товаров (выполненных работ) и их полной себестоимостью.

Аналитический учет реализации товаров, выполненных работ (оказанных услуг) по международным перевозкам осуществляется в разрезе стран, фирм, контрактов.

## 17.4. УЧЕТ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

**Импорт** представляет собой принятие резидентом страны материальных ценностей (работ, услуг) на возмездной основе от нерезидента. **Импортер** – резидент страны, заключивший внешнеторговый договор на возмездную передачу от нерезидента материальных ценностей, работ, услуг. Импортеры обязаны обеспечить поступление имущества (работ, услуг) по импорту не позднее 90 календарных дней с даты проведения платежа за них. Датой проведения платежа является дата списания денежных средств со счета импортера, а при аккредитивной форме расчетов – дата списания средств с аккредитива.

При ввозе имущества импортеры обязаны уплачивать таможенные сборы за таможенное оформление, таможенную пошлину, налог на добавленную стоимость, акцизы.

При приобретении имущества по импортным контрактам (при наличии таможенного оформления) пересчет его стоимости в рубли производится по официальному курсу Национального банка на дату таможенного оформления (дату принятия грузовой таможенной декларации). В случаях отсутствия таможенного оформления пересчет производится на дату поступления имущества, указанную в накладной.

Стоимость работ и услуг, оказываемых по импортным контрактам сторонними организациями, пересчитывается в рубли по официальному курсу Национального банка на дату, указанную в акте выполненных работ, услуг.

Учет материальных ценностей, приобретенных по импортным контрактам, осуществляется на счетах 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 10 «Материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 41 «Товары». По дебету этих счетов отражается принятие к учету поступивших ценностей (оборудования, запасных частей, ремонтных материалов, товаров и др.) в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты

## 17. Учет внешнеэкономических операций

---

с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Рублевый эквивалент стоимости поступивших материальных ценностей (работ, услуг) определяется в пересчете по курсу Национального банка на день таможенного оформления, т. е. в соответствии с датой принятия грузовой таможенной декларации. Оплата счетов поставщиков отражается по дебету счетов 60, 76 и кредиту счетов 52, 66, 67 по официальному курсу Национального банка на день перечисления средств. Положительная разница между курсом Национального банка на день оплаты и на момент принятия к учету ценностей отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 60, 76. Отрицательная курсовая разница отражается по дебету счетов 60, 76 и кредиту счета 91. Следовательно, ежемесячная переоценка импортированного имущества в связи с изменением официального валютного курса Национального банка не производится. Переоценивается кредиторская задолженность.

При переоценке кредиторской задолженности или задолженности по валютным кредитам производятся записи по счетам 60, 76, 66, 67 в корреспонденции со счетом 91. Переоценка кредиторской задолженности или задолженности по кредитам в иностранной валюте по импортным контрактам производится на конец отчетного периода (месяца). Переоценка задолженности осуществляется на разницу между валютными курсами Национального банка на дату получения имущества (работ, услуг) и на дату погашения задолженности или на последнюю дату отчетного периода.

Одной из форм расчетов по импортным контрактам являются расчеты авансами (или предоплата). Как отмечалось, в соответствии с действующим законодательством импортеры должны обеспечить поступление имущества не позднее 60 календарных дней с даты проведения платежа за товар. За превышение сроков проведения операции на хозяйствующий субъект налагается штрафная санкция.

Для учета выданных авансов по импортным сделкам используется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Порядок учета записей на нем следующий. При перечислении

аванса иностранному поставщику производится запись по дебету счета 60 и кредиту счета 52 «Валютные счета».

Принятие к учету полученного импортного имущества осуществляется по дебету счетов 07, 10, 41 и кредиту счета 60 по официальному курсу Национального банка на дату перечисления аванса в иностранной валюте. Если предоплата была произведена в меньшем размере, чем стоимость полученного товара, осуществляется окончательный расчет на сумму разницы по дебету счета 60 и кредиту счета 52.

?

### **Контрольные вопросы**

---

1. Каков порядок документального оформления операций с иностранной валютой в кассе организации?
2. Какие учетные записи отражают движение инвалюты в кассе?
3. Как отражается на счетах бухгалтерского учета продажа инвалюты?
4. Какие учетные записи производятся при покупке инвалюты на внебиржевом рынке (в банке)?
5. Как отражается переоценка инвалютных денежных средств в связи с изменением официального курса Национального банка?
6. Каков порядок возмещения суточных при командировках за границу?
7. Как переоценивается дебиторская и кредиторская задолженность на счете 71 в связи с изменением официального курса Национального банка Республики Беларусь?
8. Каков состав расходов на реализацию товаров на экспорт?
9. В каком порядке производятся учетные записи по реализации товаров на экспорт по моменту их отгрузки иностранному покупателю?
10. Какие ввозные платежи уплачиваются при импорте материальных ценностей?
11. В каком порядке переоценивается кредиторская задолженность за отчетный период и как это отражается на счетах бухгалтерского учета?



# 18. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

---

## 18.1. ОТЧЕТНОСТЬ, ЕЕ СУЩНОСТЬ И ВИДЫ

Все организации, являющиеся юридическими лицами, независимо от организационно-правовой формы, обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность.

Составление отчетности является логическим завершением учетного процесса, позволяющим сформировать на определенную отчетную дату полную и достоверную информацию об имущественном и финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности за определенный отчетный период.

Отчетность классифицируется по различным признакам: по назначению и источникам составления; по периодичности составления; по способу и срокам представления, по степени обобщения и т. д.

Коммерческие организации в соответствии с действующим законодательством составляют *оперативную, статистическую и бухгалтерскую отчетность*.

**Статистическая отчетность** — это система количественных и качественных показателей, предназначенных для статистического изучения финансово-хозяйственной деятельности организации, установления закономерностей и тенденций в развитии производства. Наиболее существенная особенность статистической отчетности заключается в том, что она охватывает только важнейшие для данного отчетного периода показатели производственно-финансовой деятельности организации, составляется в сжатые сроки и используется для оперативного воздействия на производственный процесс. Методическое руководство статистической отчетностью осуществляет Национальный статистический комитет Республики Беларусь. Им разрабатываются и утверждаются формы статистической отчетности и рекомендации по их заполнению.

По срокам представления статистическая отчетность подразделяется на *оперативную (текущую)* и *годовую*.

**Оперативная отчетность** предназначена для текущего контроля и управления организацией в момент совершения хозяйственной операции или после ее завершения. Составление оперативной отчетности необходимо для ежедневного контроля, например, за выполнением планов по грузовым и пассажирским перевозкам, отражения технического состояния и использования подвижного состава, наличия трудовых ресурсов, ежедневного контроля за выполнением планов технических обслуживаний и ремонтов подвижного состава и т. д.

В целях оперативного руководства деятельностью организации на основе данных оперативного учета на различных уровнях управления (подразделения, автоколонны, службы, цеха) составляются оперативные отчеты (сводки). Перечень таких отчетов утверждает руководитель организации.

С согласия органов государственной статистики в организациях может устанавливаться специальный перечень оперативной отчетности. Отраслевыми министерствами и ведомствами утверждается ряд показателей, предоставляемых диспетчерской службой организации, для осуществления оперативного контроля за деятельностью организации. Сроки представления статистической отчетности и ее адресность предусмотрены самими формами. Ее подписывают те лица, чьи подписи требуются на отчетах (руководитель, главный бухгалтер, главный экономист и другие, а также исполнитель).

**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.

По срокам составления бухгалтерская отчетность подразделяется на *промежуточную (месячную и квартальную)* и *годовую*.

**Промежуточная отчетность** содержит ограниченное количество форм и показателей, она более краткая, чем годовая, сроки ее представления более сжатые.

**Годовая отчетность** характеризует все стороны хозяйственной деятельности и финансовые результаты работы организации по итогам календарного года.

## 18. Бухгалтерская отчетность

---

**Отчетным периодом** является период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность (месяц, квартал, полугодие, год). Для всех организаций при составлении годовой бухгалтерской отчетности отчетным периодом является период с 1 января по 31 декабря включительно.

Для вновь созданных организаций первым отчетным годом считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря текущего года, а для организаций, созданных после 1 октября – по 31 декабря следующего года.

**Отчетной датой** для составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день отчетного периода. Для годовой бухгалтерской отчетности это 31 декабря.

По степени обобщения информации выделяют первичную и сводную отчетность. **Первичная отчетность** представляется субъектами хозяйствования, а **сводная** – министерствами и ведомствами и основывается на первичной отчетности. Разновидностью сводной отчетности является **консолидированная отчетность**, которую составляют концерны, компании, владеющие уставным капиталом или контрольным пакетом акций других юридических лиц, а также организации, имеющие дочерние предприятия.

По объему отражаемых результатов хозяйственной деятельности отчетность может быть *полной* и *краткой* (сокращенной).

По охвату видов деятельности бухгалтерская отчетность может включать все стороны деятельности организации или только одну его отрасль (торговлю, снабжение и т. д.)

По распространению на отрасли экономики отчетность делят на *типовую* и *отраслевую*. В первом случае используются типовые формы отчетности, составляемые всеми юридическими лицами независимо от форм собственности и хозяйствования, а во втором – специализированные, отражающие деятельность какой-то одной отрасли.

В зависимости от характера пользователей информации, содержащейся в отчетности, различают *внешнюю* и *внутреннюю отчетность*. **Внешняя отчетность** представляется различным пользователям, находящимся за пределами организации (государственным органам управления, инвесторам, учредителям и т. д.). На ее основе составляется сводная отчетность, разрабо-

тываются показатели статистической отчетности. Она характеризует хозяйственную деятельность организации в целом и служит средством информирования внешних пользователей.

**Внутренняя отчетность** представляется руководству организации и используется для нужд управления. Она содержит информацию о работе на одном каком-то участке деятельности организации. Составление внутренней отчетности вызывается потребностью самого хозяйства. Наряду с типовыми формами могут использоваться и нетиповые формы, разрабатываемые самой организацией.

Значение отчетности состоит в том, что информация, которая в ней содержится, используется для анализа и контроля за выполнением показателей производственной и финансовой деятельности организации, своевременным выявлением недостатков в работе, позволяет определить пути улучшения использования производственных возможностей организации.

Задачи отчетности:

- 1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, о доходах и расходах;
- 2) обеспечение внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении имущества и обязательств, об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- 3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости.

Качественные характеристики отчетности: понятность, уместность, достоверность и сопоставимость, существенность информации.

Отчетность должна быть понятна пользователям, которые обладают необходимыми знаниями в сфере экономики и бизнеса, бухгалтерского учета. В нее следует включать такую информацию, которая способствует оценке прошлых, настоящих и будущих событий, принятию управленческих решений пользователями. Отчетная информация должна быть уместна и значима для пользователей. Отчетные данные должны быть подтверждены бухгалтерскими записями и первичными доку-

## 18. Бухгалтерская отчетность

---

ментами, а значит, должны быть достоверными. Важным условием достоверности годового отчета организации является обеспечение сравнимости отчетных данных с показателями за соответствующий период прошлого года с учетом изменения методологии.

Для анализа хозяйственной деятельности организации за несколько отчетных периодов, определения тенденций в ее развитии должно соблюдаться методологическое единство отчетности. Пользователи информации должны иметь возможность сравнивать бухгалтерскую отчетность организации через определенное время, чтобы установить тенденции ее финансового развития и эффективность деятельности. В отчетности должна соблюдаться сопоставимость отчетных данных с показателями за соответствующий период предыдущего года с учетом изменений учетной политики, законодательных и нормативных актов, а также с показателями других организаций данной отрасли.

### 18.2. ТРЕБОВАНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Отчетность должна быть *простой, ясной и доступной* для понимания пользователей. Она не должна быть громоздкой и сложной, поэтому постоянно проводится работа по сокращению и упрощению отчетности.

Для эффективного использования отчетных показателей, а также для контроля и оперативного руководства самим субъектом хозяйствования в отчетности должны соблюдаться требования *обязательности* и *своевременности* представления информации об имуществе и обязательствах организации, о ее финансовом положении и результатах деятельности в отчетном периоде.

Важным требованием является *единство форм и методики* составления отчетности для всех организаций. Методологическое руководство в сфере бухгалтерской отчетности осуществляет Министерство финансов Республики Беларусь. Им разрабатываются и утверждаются обязательные для применения всеми субъектами хозяйствования типовые формы бухгалтерской отчетности и инструкции по их заполнению. Отраслевые

## 18.2. Требования к бухгалтерской отчетности

---

министерства и ведомства разрабатывают и утверждают по согласованию с Министерством финансов дополнительно к типовым специализированные формы отчетности и инструкции по их заполнению для организаций своей системы.

Показатели отчетности должны соответствовать реальному состоянию средств за отчетный период, вытекать из данных бухгалтерского учета, подтверждаться первичными документами и бухгалтерскими записями, а также отражаться в доступной для пользователя форме. Затраты на составление отчетности должны быть минимальными, а выгоды и доходы превышать их.

Отчетность должна соответствовать *международным и национальным стандартам учета и отчетности* и общепризнанным принципам организации учета на предприятии.

При составлении бухгалтерской отчетности должны соблюдаться *условия*:

- обособленности учета имущества и обязательств организации от учета имущества и обязательств других юридических лиц;
- нейтральности информации, т. е. бухгалтерская отчетность должна удовлетворять интересы всех групп пользователей;
- непрерывности деятельности организации, т. е. предполагается, что в обозримом будущем организация будет продолжать свою деятельность и у нее отсутствуют основания для прекращения или существенного ее сокращения;
- полноты отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации имущества и обязательств;
- сопоставимости (тождественности) данных аналитического учета и данных синтетического учета за отчетный период, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета;
- начисления, при котором все активы, источники собственных средств, обязательства, доходы и расходы относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от времени фактического поступления или выплаты денежных средств;

## 18. Бухгалтерская отчетность

---

– приоритета содержания над формой, т. е. отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их формы, сколько из содержания и условий хозяйствования.

Несоблюдение этих условий рассматривается как неправильное составление бухгалтерской отчетности.

*Требования к оформлению бухгалтерской отчетности:*

- бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском или белорусском языке в валюте Республики Беларусь, подписана руководителем организации и главным бухгалтером;

- в формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок. При обнаружении искажения данных бухгалтерской отчетности изменения производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором они обнаружены. Не допускается в отчетности зачет между статьями активов и пассивов, прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен правилами, установленными нормативными правовыми актами Министерства финансов Республики Беларусь;

- незаполненные статьи (строки, графы) форм отчетности должны прочеркиваться при отсутствии у организации соответствующих значений показателя;

- данные представляемой бухгалтерской отчетности должны приводиться в тысячах белорусских рублей в целых числах;

- если в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету показатель должен вычитаться при исчислении промежуточных или итоговых данных, то в бухгалтерской отчетности он должен показываться в круглых скобках.

При составлении бухгалтерской отчетности должны соблюдаться требования стандартов и других нормативных документов бухгалтерского учета по раскрытию в бухгалтерской отчетности информации:

- об изменениях учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение организации;

- об операциях с иностранной валютой;

### 18.3. Подготовительные работы по составлению годового отчета

---

- о материально-производственных запасах;
- об основных средствах и нематериальных активах;
- о доходах и расходах организации;
- о последствиях событий после отчетной даты.

Такое раскрытие может быть осуществлено организацией путем включения соответствующих показателей, таблиц и расшифровок в формы бухгалтерской отчетности или при составлении примечаний.

Общим требованием ко всем формам бухгалтерской отчетности является обязательное указание в верхней части этих форм сведений о наименовании организации, об учетном номере плательщика, о виде деятельности организации, ее организационно-правовой форме и об органе управления, о единице измерения показателей. По всем этим сведениям должны быть указаны соответствующие им коды по ОКЮЛП, УНП, ОКЭД, ОКОПФ, СООУ, ОКЕИ.

### 18.3. ПОДГОТОВИТЕЛЬНЫЕ РАБОТЫ ПО СОСТАВЛЕНИЮ ГОДОВОГО ОТЧЕТА

Составлению годового отчета как завершающего этапа учетного процесса предшествует определенная подготовительная работа.

В соответствии с законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности все организации обязаны проводить *инвентаризацию имущества и обязательств*, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. При проведении инвентаризации следует руководствоваться Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств.

**Инвентаризация** — это проверка фактического наличия ценностей, обязательств и их сопоставление с данными бухгалтерского учета. Объекты, сроки и порядок проведения инвентаризации определяются руководителем организации или собственником имущества в соответствии с законодательством Республики Беларусь.



## 18. Бухгалтерская отчетность

---

Для проведения инвентаризаций приказом руководителя организации создается постоянно действующая *инвентаризационная комиссия*, в состав которой обязательно должен входить работник бухгалтерии. В ее обязанности входит подбор лиц для проведения плановых и неплановых инвентаризаций, контроль за их работой и рассмотрение материалов инвентаризации.

Для выявления результатов инвентаризации составляют *сличительные ведомости*, которые подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В сличительные ведомости включаются только те материальные ценности, по которым при инвентаризации выявлены отклонения от учетных данных. По всем недостаткам, потерям и излишкам материальных ценностей и денежных средств инвентаризационной комиссией должны быть получены от материально ответственных лиц письменные объяснения. На основании предоставленных объяснений и материалов инвентаризации комиссия устанавливает характер и причины недостатков и излишков и в соответствии с этим определяет порядок регулирования разниц между данными инвентаризации и бухгалтерского учета, свои заключения и предложения фиксирует в протоколе.

Протоколы рабочей инвентаризационной комиссии рассматриваются постоянно действующей инвентаризационной комиссией и утверждаются руководителем организации.

Выявленные при инвентаризации излишки имущества (неучтенные объекты основных средств, материальных ценностей, денежных средств и других активов) в соответствии с решением руководителя организации принимаются к учету по действующим на момент составления сличительных ведомостей ценам и зачисляются в доход организации.

Суммы *недостачи, порчи* или *утраты* имущества *в пределах норм естественной убыли* списываются в соответствии с решением руководителя организации на себестоимость продукции (работ, услуг).

Недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча *сверх норм естественной убыли* в соответствии с решением руководителя организации относятся на виновных лиц и списываются с кредита счета 94 «Не-

### 18.3. Подготовительные работы по составлению годового отчета

достачи и потери от порчи имущества» в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 2 «Расчеты по возмещению ущерба»).

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, убытки от недостачи имущества и его порчи в соответствии с решением руководителя организации списываются на расходы организации. При этом списание недостач ценностей и порчи сверх норм естественной убыли оформляется на основе документов, содержащих решения следственных или судебных органов, подтверждающих отсутствие виновных лиц, либо отказ во взыскании ущерба с виновных лиц. При отсутствии виновных лиц суммы недостач и потерь от порчи запасов и денежных средств списываются в расходы организации по текущей деятельности, а суммы инвестиционных активов — в расходы по инвестиционной деятельности.

Не менее значимым является определение *доли затрат, учитываемых на счете 97 «Расходы будущих периодов», но относящихся на текущий отчетному период*. Учетные на нем производственные расходы списываются в дебет счетов затрат (издержек обращения) равными частями согласно утвержденной учетной политике организации.

Одной из важных подготовительных работ перед составлением годового отчета является *переоценка основных средств* и отражение ее результатов в учете. Переоценка проводится только после окончания инвентаризации и установления фактического наличия основных средств.

Результаты переоценки оформляются ведомостью переоценки и отражаются в учете в декабре. На сумму дооценки делают запись по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал», а кроме того, по дебету счета 83 и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

На следующем этапе подготовительных работ необходимо на сумму дооценки амортизации проверить *остатки на всех счетах бухгалтерского учета, сверить данные аналитического и синтетического учета и составить предварительный баланс*.

Производственные организации перед составлением годового отчета производят *закрытие операционных счетов* и *корректировку нормативно-прогнозной себестоимости* путем спи-

## 18. Бухгалтерская отчетность

---

сания калькуляционных разниц по направлениям использования продукции. Закрывают счета по учету доходов и расходов и определяют финансовый результат по видам деятельности.

Следующим этапом является закрытие счета 99 «Прибыли и убытки» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и распределение прибыли или списание убытка. В соответствии с действующим законодательством организации формируют фонды в размерах, указанных в учредительных документах и закрепленных в учетной политике (например, резервный фонд).

Перед составлением годового отчета следует уточнить порядок расчета налогов за отчетный год и произвести сверку расчетов с бюджетом по налогам, после чего составляется заключительный баланс организации и заполняются все формы отчетности.

### 18.4. СОСТАВ И ХАРАКТЕРИСТИКА ТИПОВЫХ ФОРМ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Субъекты хозяйствования составляют бухгалтерскую отчетность на основании данных бухгалтерского учета по результатам своей деятельности за месяц, квартал, год. Она включает в себя данные, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности.

Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» утверждены типовые формы отчетности:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет об изменении собственного капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет об использовании целевого финансирования.

Дополнительно к типовым формам все организации обязаны составлять *примечания*. Показатели бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах белорусских рублей в целых числах, согласно законодательству.

#### 18.4. Состав и характеристика типовых форм бухгалтерской отчетности

---

Если в соответствии с законодательством Республики Беларусь организация подлежит обязательному аудиту, то составляется *аудиторское заключение*, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности.

*Бухгалтерский баланс* является основной формой бухгалтерской отчетности и основным источником информации для широкого круга пользователей. В нем по состоянию на начало отчетного года и конец отчетного периода находят отражение в обобщенном виде активы организации по их видам и размещению, а также источники их образования. Содержащаяся в балансе информация дает возможность оценить финансовое положение организации на отчетную дату. По данным бухгалтерского баланса производится анализ структуры активов организации, эффективности использования оборотных средств, платежеспособности и кредитоспособности.

Источниками данных для заполнения отдельных статей заключительного бухгалтерского баланса являются Главная книга и другие регистры журнально-ордерной или автоматизированной форм бухгалтерского учета.

В графе 3 «На \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.» бухгалтерского баланса показываются данные о стоимости активов, собственного капитала, обязательств на конец отчетного периода.

В графе 4 «На 31 декабря 20\_\_ г.» бухгалтерского баланса показываются данные о стоимости активов, собственного капитала, обязательств на конец предыдущего года (вступительный баланс), которые должны соответствовать данным графы 3 «На \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.» предыдущего года (заключительный баланс), за исключением случаев, установленных законодательством.

Статьи актива и пассива отражаются по отдельным строкам, соответствующим тем или иным показателям баланса, а сами показатели для удобства построчно обозначены соответствующими кодами.

*Отчет о прибылях и убытках* характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. Он представляется одновременно с бухгалтерским балансом в составе как промежуточной, так и годовой бухгалтерской отчетности.

## 18. Бухгалтерская отчетность

---

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

В соответствии с нормативными правовыми актами Министерства финансов Республики Беларусь по бухгалтерскому учету все доходы и расходы в отчете о прибылях и убытках подразделены на три группы:

- доходы и расходы от текущей деятельности (реализации товаров, продукции, работ, услуг);
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности.

Порядок представления данных в отчете зависит от признания организацией доходов исходя из характера своей деятельности, вида доходов, размера и условий их получения.

Информация в отчете о прибылях и убытках отражается по соответствующим строкам за отчетный период и за аналогичный период прошлого года для обеспечения сопоставимости и сравнимости ее показателей.

*Отчет об изменении собственного капитала* содержит информацию об остатках на начало и конец года капитала и резервов организации, создаваемых в соответствии с законодательством Республики Беларусь и учредительными документами, об их изменении в течение года, а также о суммах прибыли и направлениях ее использования.

*Отчет о движении денежных средств* содержит информацию о потоках денежных средств организации, учитываемых на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути» в валюте Республики Беларусь с учетом остатков денежных средств на начало и конец отчетного периода. При наличии (движении) денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду, после чего данные каждого расчета пересчитываются в белорусские рубли по курсу Национального банка на дату, когда была совершена хозяйственная операция, и суммируются при заполнении соответствующих строк отчета.

Показатели формы заполняются в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

**Текущей деятельностью** считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т. е. производством продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров и др.

**Инвестиционной деятельностью** считается деятельность организации, связанная с приобретением недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других долгосрочных активов, а также с их реализацией, с осуществлением собственного строительства, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических разработок, с финансовыми вложениями (приобретение ценных бумаг других организаций, вклады в уставные фонды других организаций, предоставление другим организациям займов).

**Финансовой деятельностью** считается деятельность организации, в результате которой изменяется величина и состав собственных источников, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставление другими организациями займов, погашение заемных средств и др.).

Сведения о движении денежных средств организации, учитываемых на соответствующих счетах, отражаются нарастающим итогом с начала года и представляются в валюте Республики Беларусь.

Дополнительные данные, не раскрытые в перечисленных выше формах, отражаются при их наличии в *примечаниях*, где приводится краткая характеристика деятельности организации (обычных видов деятельности: текущей, инвестиционной и финансовой). Указываются основные показатели производственно-хозяйственной деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределению чистой прибыли. В примечаниях сообщается о принятых мерах по улучшению работы организации в следующем году, а также объявляются изменения в учетной политике организации на следующий отчетный год.

### 18.5. ПОРЯДОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации. В общем случае бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации.

Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется организацией, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, или специалистом-бухгалтером, являющимся индивидуальным предпринимателем, подписывается руководителем обслуживающей организации и (или) специалистом-бухгалтером, ведущим бухгалтерский учет.

Все организации, за исключением бюджетных, представляют бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям организации или собственникам ее имущества. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Отчетность представляется инспекциям Министерства по налогам и сборам (по месту регистрации организации), учреждениям банков согласно кредитному договору, районному отделу статистики (по месту регистрации), другим государственным органам по требованию в объеме форм, предусмотренных законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и нормативными документами Министерства финансов.

Организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Республики Беларусь, а квартальную – не позднее 30 дней по окончании квартала. Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается:

- дата почтового отправления;
- дата фактической передачи по принадлежности.

В пределах указанных сроков конкретная дата представления бухгалтерской отчетности устанавливается учредителями организации или общим собранием.

## 18.5. Порядок представления бухгалтерской отчетности

---

Рассмотрение и утверждение годовой бухгалтерской отчетности осуществляется в порядке, установленном учредительными документами организации.

Субъекты хозяйствования обязаны хранить бухгалтерскую отчетность в течение сроков, установленных в соответствии с правилами организации государственного архивного дела. Согласно действующему законодательству годовые отчеты организаций, являющихся источниками комплектования государственных архивов, хранятся постоянно, квартальные – 3 года. В организациях, не являющихся источниками комплектования государственных архивов, годовые отчеты хранятся 10 лет, квартальные – 3 года.

По истечении установленных сроков хранения документы передаются в архив или ликвидируются. За хранение учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и сдачу их в архив несут ответственность руководитель и главный бухгалтер организации.

Годовая бухгалтерская отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей, банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и иных пользователей, в связи с чем организация должна обеспечить возможность для ее ознакомления.

В случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, организация публикует бухгалтерскую отчетность и итоговую часть аудиторского заключения. Обязательной публикации подлежат баланс и отчет о прибылях и убытках. Публикация бухгалтерской отчетности производится не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь.

**?**

### **Контрольные вопросы**

---

1. Кто является внешними и внутренними пользователями отчетности?
2. Какие требования предъявляются к отчетности?
3. Каков порядок представления, рассмотрения и утверждения отчетности?



## 18. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

---

4. Какие подготовительные работы проводятся перед составлением бухгалтерской отчетности?
5. Назовите типовые формы отчетности, охарактеризуйте их.
6. Каково назначение бухгалтерского баланса как основной формы отчетности?
7. Какова структура отчета о прибылях и убытках? Дайте характеристику его разделам.
8. Как взаимосвязаны показатели форм отчетности?

# 19. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

---

## 19.1. ЗНАЧЕНИЕ, ТРЕБОВАНИЯ, ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕГО НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

**Организация бухгалтерского учета** — установление такого порядка учета, при котором обеспечивается своевременное, полное и достоверное отражение в бухгалтерском учете и отчетности всех хозяйственных операций в целях контроля за использованием средств организации и выполнением обязательств.

Сущность организации бухгалтерского учета вытекает из *требований по его ведению*:

1) бухгалтерский учет ведется организацией с момента ее регистрации в качестве юридического лица до момента реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь;

2) имущество организации, являющееся ее собственностью, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации (принцип экономической самостоятельности);

3) учет имущества, обязательств и хозяйственных операций осуществляется организацией в белорусских рублях;

4) учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется путем двойной записи на счетах бухгалтерского учета, которые включены в план счетов бухгалтерского учета. Записи на счетах должны быть сделаны своевременно и полно, должно соблюдаться тождество оборотов по аналитическим счетам и соответствующему синтетическому счету;

5) текущие затраты на производство продукции, капитальные и финансовые вложения учитываются раздельно.

Кроме того, должны соблюдаться требования *полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности*.

*Целью организации бухгалтерского учета* является обеспечение единообразного формирования полной и достоверной

## 19. Организация бухгалтерского учета

---

информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, ее финансовых результатах и изменениях в финансовом положении.

*Основные принципы построения бухгалтерского учета:*

1. Государственное регулирование бухгалтерского учета, т. е. государство определяет общий порядок организации и ведения бухгалтерского учета, правила публикации отчетности, меры, обеспечивающие достоверность бухгалтерской информации.

2. Сочетание государственного регулирования бухгалтерского учета с предоставлением широких прав предприятию в организации и ведении бухгалтерского учета, его рационализации и совершенствовании.

3. Постоянное повышение роли бухгалтерского учета в обеспечении пользователей необходимой бухгалтерской информацией.

4. Динамичность бухгалтерского учета, постоянное совершенствование учетного процесса, методологии и техники бухгалтерского учета на основе научной организации труда бухгалтерских работников.

5. Применение в бухгалтерском учете общих принципов управления, включая системный подход, экономико-математические методы и модели, принципы программно-целевого управления, научную организацию труда и др.

Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности предназначено для создания единого методологического и правового обеспечения бухгалтерского учета и отчетности для организаций всех форм собственности и хозяйствования. Оно осуществляется через издание законодательными органами власти и государственными органами управления законодательных актов и нормативных документов.

*Цели государственного регулирования:*

- достижение единообразия в ведении учета и составлении отчетности;

- повышение достоверности и своевременности учетной и отчетной информации.

Законодательство Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности основывается на Конституции Республики Беларусь и состоит из Трудового кодекса Республики Беларусь, Гражданского кодекса Республики Беларусь и закона «О бух-

## 19.2. Организация бухгалтерского учета на предприятии

---

галтерском учете и отчетности». В сфере правового регулирования бухгалтерской деятельности действуют указы Президента Республики Беларусь, постановления Правительства, положения по бухгалтерскому учету, методические рекомендации и указания, а также локальные нормативные документы самой организации.

Обязанность государственного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь возложена на Министерство финансов. В структуре этого министерства создано Главное управление регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита. Им разрабатываются и утверждаются типовые унифицированные формы первичной документации, типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, другие нормативные документы.

Методологическое руководство бухгалтерским учетом в отдельных отраслях осуществляют отраслевые министерства и ведомства. По согласованию с Министерством финансов эти министерства разрабатывают нормативные правовые акты по вопросам бухгалтерского учета и отчетности для подведомственных организаций с учетом специфики отрасли.

В настоящее время действует ряд нормативных документов, регламентирующих систему бухгалтерского учета. Основным является закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности». Он определяет основные принципы организации бухгалтерского учета, права и обязанности главного бухгалтера, устанавливает нормы оценки имущества и обязательств предприятий, регламентирует состав и содержание бухгалтерской отчетности, а также ответственность за нарушения законодательства о бухгалтерском учете.

Инструкции, положения и другие нормативные документы содержат более конкретные рекомендации по методическому обеспечению и организации бухгалтерского учета.

## 19.2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Бухгалтерский учет на предприятии организуется самим предприятием исходя из особенностей его деятельности. Ответственность за организацию бухгалтерского учета возложена

## 19. Организация бухгалтерского учета

---

на руководителя организации. Он должен создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить обязательное выполнение всеми подразделениями и службами, а также учетными работниками требований главного бухгалтера при оформлении и предоставлении для учета соответствующих документов.

В соответствии с законом «О бухгалтерском учете и отчетности» организация в зависимости от объема учетной работы самостоятельно может выбрать один из следующих способов организации учетной работы:

- создать бухгалтерскую службу в виде структурного подразделения, возглавляемого главным бухгалтером;
- ввести в штат должность главного бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета организации, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, специалисту-бухгалтеру;
- учет может вести лично руководитель организации.

Основные *предпосылки рациональной организации бухгалтерского учета*:

- изучение положений, указаний и других регламентирующих документов по учету и отчетности, что необходимо для соблюдения законодательства, методологии организации и ведения бухгалтерского учета;
- изучение организационных и производственных особенностей предприятия, что позволит правильно выбрать объект и формы учета, установить документооборот, определить наиболее рациональные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), обеспечить соблюдение норм производственного потребления и выхода продукции;
- определение характера и объема учетной работы для установления штата бухгалтерии и распределения обязанностей между отдельными сотрудниками;
- установление структуры аппарата бухгалтерии и форм его связи с отдельными подразделениями предприятия.

Структура учета может быть *централизованной* и *децентрализованной*.

При *централизации учета* учетный аппарат организации сосредоточивается в главной бухгалтерии, где осуществляется синтетический и аналитический учет на основании первичных и сводных документов, поступающих из подразделений. В самих подразделениях осуществляют первичную регистрацию хозяйственных данных.

При *децентрализации учета* учетный аппарат рассредоточивается по отдельным производственным подразделениям организации, где осуществляется синтетический и аналитический учет, составляются балансы и отчетность.

Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета должны быть разработаны:

1. *Положение о бухгалтерии*, которое регулирует вопросы деятельности бухгалтерии, административную и функциональную подчиненность. Этот локальный нормативный документ утверждает руководитель организации. Он имеет постоянный срок хранения. В нем указываются основные задачи, стоящие перед бухгалтерией, ее функции, структура и штат, права и обязанности работников бухгалтерии, их ответственность, показатели оценки работы бухгалтерии, взаимоотношения и связи.

2. *График документооборота*. Он обеспечивает минимальный промежуток времени между совершением хозяйственной операции и получением необходимых сведений о ней. График документооборота разрабатывается в организации главным бухгалтером и утверждается руководителем. Для каждого работника делается выписка из графика и вручается ему под роспись.

3. *Рабочие альбомы форм первичной учетной документации*. Документы, не предусмотренные в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных Министерством финансов Республики Беларусь, отраслевыми министерствами и ведомствами, можно применять к исполнению только при наличии всех обязательных реквизитов и содержащихся в рабочих альбомах форм, утвержденных руководителем организации.

4. *Рабочий план счетов бухгалтерского учета* на основе типового плана счетов, что необходимо для наиболее полного отражения всех финансово-хозяйственных операций в со-

## 19. Организация бухгалтерского учета

---

ответствии со спецификой деятельности организации. В нем должно быть предусмотрено необходимое количество субсчетов и обеспечена полнота аналитических счетов с указанием кодовых обозначений.

Не менее важное значение для рациональной организации бухгалтерского учета имеет выбор *формы бухгалтерского учета*, а также *технологии обработки информации*.

Первичные и сводные документы могут составляться на бумажных носителях, в электронном виде или на любых машинных носителях. В зависимости от формы составления документов организация может выбрать либо ручной способ обработки информации, либо автоматизированный, основанный на использовании различных средств вычислительной техники и программ бухгалтерского учета.

### 19.3. Учетная политика организации

Все организации имеют право самостоятельно разрабатывать свою учетную политику, руководствуясь законодательством Республики Беларусь и нормативными правовыми актами, регулирующими бухгалтерский учет.

**Учетная политика** — это принятая в организации совокупность способов и методов ведения бухгалтерского учета. Она формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации в виде отдельного документа, утверждаемого приказом (распоряжением) руководителя. В ней должны быть раскрыты все особенности ведения бухгалтерского учета в организации. В действующей системе нормативного регулирования учетная политика относится к локальным нормативным документам.

Принятая в организации учетная политика должна применяться с 1 января года, следующего за годом утверждения приказа (распоряжения) по учетной политике организации. После утверждения в организации учетная политика обязательна для применения всеми ее структурными подразделениями.

Одновременно с утверждением учетной политики организация может разрабатывать и утверждать в виде приложений к приказу по учетной политике следующие документы:

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не

предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

- методы оценки активов и обязательств;
- положения о структурных подразделениях;
- график документооборота и др.

Методологические основы формирования и раскрытия учетной политики устанавливаются постановлениями Министерства финансов Республики Беларусь.

Учетная политика организации включает в себя два основных аспекта: *организационно-технический* и *методический*.

*Организационно-технический* аспект предусматривает выбор способа организации учетной работы, техники и формы ведения бухгалтерского учета. Он включает *рабочий план счетов, организацию учетной работы, форму ведения бухгалтерского учета, технологию обработки информации*.

*Методический аспект* предусматривает выбор одного способа ведения бухгалтерского учета из числа способов, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Это способы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, оценки производственных запасов, незавершенного производства и готовой продукции, признания выручки от реализации продукции и др. Например, при определении способа начисления амортизации объектов основных средств и нематериальных активов, организация может выбрать линейный, нелинейный (метод уменьшаемого остатка или списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования) или производительный способ (списание стоимости пропорционально объему продукции (работ)), что и будет закреплено в учетной политике организации.

Принятая организацией учетная политика должна применяться последовательно от одного года к другому, т. е. должна соблюдаться неизменность учетной политики как в течение отчетного года, так и в течение нескольких последующих отчетных периодов.



## 19. Организация бухгалтерского учета

---

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и может производиться в случаях:

- изменения законодательства Республики Беларусь или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- реорганизации предприятия;
- существенного изменения условий деятельности.

Все изменения оформляются приказом (распоряжением) руководителя организации и должны вноситься с 1 января года, следующего за годом его утверждения. Вновь создаваемая организация обязана сформировать учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Действие принятой учетной политики начинается с момента создания организации.

Все изменения в учетной политике подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности и указываются в пояснительной записке.

При формировании организацией учетной политики нет необходимости включать в приказ все возможные элементы бухгалтерского учета. В учетной политике должны быть отражены только те элементы, которые учитывают специфику деятельности организации и оказывают влияние на ее формирование.

Организация может формировать учетную политику и для *целей налогообложения*. Ее основные элементы: момент определения налоговой базы по НДС, порядок признания доходов от реализации товаров (работ, услуг), порядок определения даты получения доходов от реализации, порядок признания расходов для целей налогообложения и др.

?

### Контрольные вопросы

---

1. В чем сущность организации бухгалтерского учета и каково ее значение в управлении предприятием?
2. Какие нормативные документы регулируют организацию учета на предприятии?
3. Кто осуществляет методологическое руководство бухгалтерским учетом в отдельных отраслях экономики?

4. Какие требования предъявляются к организации бухгалтерского учета?
5. Назовите организационные формы бухгалтерского учета и дайте им характеристику.
6. Какими властными полномочиями обладает главный бухгалтер на предприятии?
7. Что такое документы? Как они классифицируются? Какие требования предъявляются к оформлению первичных учетных документов?
8. Что такое документооборот и график документооборота?
9. Что называют учетной политикой в организации?
10. Опишите порядок оформления учетной политики.
11. В каких случаях вносятся изменения в учетную политику?
12. Каков порядок разработки и утверждения учетной политики?

## **Л** ИТЕРАТУРА

---

**Алешкевич, О.П.** Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции деревообрабатывающих организаций / О.П. Алешкевич. Минск : Информпресс, 2009.

**Бухгалтерская** отчетность: порядок составления : нормат. док. Минск : Информпресс, 2012.

**Бухгалтерский** и нормативный учет, финансовый анализ и контроль : учеб. пособие / С.А. Адаменкова [и др.] ; под общ. ред. О.А. Левковича. Минск : Элайда, 2006.

**Бухгалтерский** управленческий учет в АПК : учеб. пособие / А.П. Михалкевич [и др.] ; под ред. А.П. Михалкевича. Минск : БГЭУ, 2012.

**Бухгалтерский** учет : учеб. пособие / П.Я. Папковская [и др.] ; под общ. ред. П.Я. Папковской. 2-е изд., Минск : Выш. шк., 2011.

**Возмещение** пособий по временной нетрудоспособности : сб. нормат. док. Минск : Информпресс, 2012.

**Доходы** и расходы организации: нормативное регулирование : сб. нормат. док. Минск : Информпресс, 2012.

**Кабылова, Н.К.** Бухгалтер (основы бухгалтерского учета) : учеб. / Н.К. Кабылова, Ш.А. Доспалинова, Е.Н. Оразалинов. Астана : Фолиант, 2008.

**Кассовые** операции: нормативное регулирование : сб. нормат. док. Минск : Информпресс, 2011.

**Контроль** и ревизия : учеб. пособие / Н.Д. Бровкина [и др.] ; под общ. ред. проф. М.В. Мельник. М. : Инфра-М, 2010.

**Медведь, М.Ю.** Основы калькулирования / М.Ю. Медведь. М. : Эксмо, 2008.

**Основные** средства: нормативные сроки службы : нормат. док. Минск, 2012.

**Панков, Д.А.** Бухгалтерский учет на основе МСФО : учеб.-метод. пособие / Д.А. Панков, Т.Н. Рыбак, Ю.Ю. Кухто. Минск : РИВШ, 2011.

**Папковская, Д.В.** Внутренний контроль и аудит: методические положения и рабочая документация / Д.В. Папковская. Минск :

Информпресс, 2009.

**Папковская, П.Я.** Теория бухгалтерского учета : практикум / П.Я. Папковская. Минск : Информпресс, 2012.

**Папковская, П.Я.** Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / П.Я. Папковская, М.А. Снитко. Минск : РИПО, 2010.

**Папковская, П.Я.** Теория бухгалтерского учета : учеб. / П.Я. Папковская. Минск : Информпресс, 2012.

**Пупко, Г.М.** Аудит и ревизия : учеб. пособие / Г.М. Пупко. Минск : БГЭУ, 2011.

**Татур, И.К.** Бухгалтерский учет для неучетных специальностей / И.К. Татур. Минск : БГЭУ, 2007.

**Типовой** план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета : нормат. док. Минск : Информпресс, 2012.

**Цыганков, К.Ю.** Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К.Ю. Цыганков. М. : Магистр, 2009.

**Чечеткин, А.С.** Организация учета и аудита : учеб. пособие / А.С. Чечеткин, Е.Н. Клипперт. Минск : ИВЦ Минфина, 2006.

# О ГЛАВЛЕНИЕ

---

<b>1. Сущность и значение хозяйственного учета</b> . . . . .	3
1.1. Общее понятие хозяйственного учета . . . . .	3
1.2. Виды учета, их сущность и взаимосвязь . . . . .	5
1.3. Роль и задачи бухгалтерского учета . . . . .	8
<b>2. Предмет и метод бухгалтерского учета</b> . . . . .	12
2.1. Предмет бухгалтерского учета и его объекты . . . . .	12
2.2. Метод бухгалтерского учета и его основные элементы . . . . .	23
<b>3. Бухгалтерский баланс</b> . . . . .	28
3.1. Понятие, строение и содержание бухгалтерского баланса . . . . .	28
3.2. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций . . . . .	32
<b>4. Система счетов и порядок отражения в них хозяйственных операций</b> . . . . .	36
4.1. Система счетов бухгалтерского учета . . . . .	36
4.2. Характеристика активных, пассивных и активно-пассивных счетов. Взаимосвязь бухгалтерских счетов и баланса . . . . .	38
4.3. Двойная запись хозяйственных операций на счетах, ее сущность и контрольное значение . . . . .	42
4.4. Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимосвязь . . . . .	55
4.5. Проверка и обобщение данных бухгалтерского учета . . . . .	61
<b>5. Классификация счетов бухгалтерского учета</b> . . . . .	68
5.1. Принципы классификации счетов . . . . .	68
5.2. Классификация счетов по назначению и структуре . . . . .	69
5.3. Классификация счетов по экономическому содержанию . . . . .	79
5.4. План счетов бухгалтерского учета . . . . .	84
<b>6. Первичный бухгалтерский учет, документация и инвентаризация</b> . . . . .	86
6.1. Первичное наблюдение в учете. Виды бухгалтерских документов . . . . .	86
6.2. Организация документооборота . . . . .	93
6.3. Инвентаризация, ее роль в бухгалтерском учете . . . . .	98

6.4. Виды инвентаризации. Порядок проведения и оформления инвентаризации .....	100
6.5. Выявление результатов инвентаризации и их отражение в учете .....	104
<b>7. Регистры бухгалтерского учета и учетные записи</b> .....	<b>107</b>
7.1. Учетные регистры, их сущность и значение, виды и формы .....	107
7.2. Учетные записи, их классификация .....	112
7.3. Ошибки в учетных записях. Способы их выявления и исправления .....	117
7.4. Формы бухгалтерского учета .....	119
<b>8. Учет денежных средств, расчетных и кредитных операций.</b> .....	<b>131</b>
8.1. Учет кассовых операций .....	131
8.2. Учет операций на счетах в банке .....	139
8.3. Формы безналичных расчетов, их характеристика. Дебиторская и кредиторская задолженности .....	149
8.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками .....	157
8.5. Учет расчетов по кредитам и займам .....	163
8.6. Учет расчетов с бюджетом .....	166
8.7. Учет расчетов с подотчетными лицами и персоналом по прочим операциям .....	170
8.8. Учет расчетов с учредителями .....	178
8.9. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами .....	180
<b>9. Учет финансовых вложений.</b> .....	<b>188</b>
9.1. Финансовые вложения и их характеристика .....	188
9.2. Учет финансовых вложений .....	190
<b>10. Учет труда и заработной платы</b> .....	<b>193</b>
10.1. Формы и системы оплаты труда. Фонд оплаты труда .....	193
10.2. Порядок начисления заработной платы за отработанное время .....	204
10.3. Порядок расчета сумм оплаты за неотработанное время .....	207
10.4. Удержания из заработной платы и их учет .....	214
10.5. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда .....	220
10.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению, страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний .....	224

<b>11. Учет производственных запасов.</b> . . . . .	229
11.1. Производственные запасы, характеристика, оценка, задачи учета . . . . .	229
11.2. Документальное оформление поступления и расходования производственных запасов . . . . .	233
11.3. Синтетический и аналитический учет производственных запасов. Учет налога на добавленную стоимость . . . . .	238
11.4. Учет специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды . . . . .	243
<b>12. Учет основных средств, нематериальных активов и вложений в долгосрочные активы.</b> . . . . .	247
12.1. Основные средства, вложения в долгосрочные активы, нематериальные активы, их классификация и оценка . . . . .	247
12.2. Документальное оформление поступления и выбытия основных средств. Учет основных средств . . . . .	256
12.3. Документальное оформление поступления и выбытия нематериальных активов. Учет нематериальных активов . . . . .	262
12.4. Учет амортизации основных средств и нематериальных активов . . . . .	265
<b>13. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг)</b> . . . . .	275
13.1. Задачи учета затрат на производство продукции (работ, услуг) . . . . .	275
13.2. Структура себестоимости и организация учета затрат на производство продукции (работ, услуг) . . . . .	276
13.3. Состав и учет прямых затрат на производство продукции (работ, услуг) . . . . .	280
13.4. Учет расходов на организацию и управление производством . . . . .	283
13.5. Учет потерь от брака . . . . .	286
13.6. Сводный учет затрат на производство и определение себестоимости продукции (работ, услуг) . . . . .	288
<b>14. Учет готовой продукции (работ, услуг) и ее реализации.</b> . . . . .	294
14.1. Понятие, оценка и учет готовой продукции (работ, услуг) . . . . .	294
14.2. Синтетический и аналитический учет реализации продукции (работ, услуг) . . . . .	297

---

<b>15. Учет финансовых результатов</b> . . . . .	302
15.1. Понятие о доходах и расходах. Общие принципы и задачи учета финансовых результатов	302
15.2. Учет финансовых результатов по текущей деятельности	305
15.3. Учет финансовых результатов от прочих доходов и расходов	307
15.4. Формирование и учет конечного финансового результата	309
<b>16. Учет капитала, резервов и использования прибыли</b> . . . . .	312
16.1. Порядок формирования и учет уставного капитала. Чистые активы организации	312
16.2. Учет резервного и добавочного капиталов	318
16.3. Учет распределения и использования прибыли	321
<b>17. Учет внешнеэкономических операций</b> . . . . .	323
17.1. Учет денежных средств в иностранной валюте	323
17.2. Учет расчетов по служебным командировкам	332
17.3. Учет экспортных операций	339
17.4. Учет импортных операций	341
<b>18. Бухгалтерская отчетность</b> . . . . .	344
18.1. Отчетность, ее сущность и виды	344
18.2. Требования к бухгалтерской отчетности	348
18.3. Подготовительные работы по составлению годового отчета	351
18.4. Состав и характеристика типовых форм бухгалтерской отчетности	354
18.5. Порядок представления бухгалтерской отчетности	358
<b>19. Организация бухгалтерского учета</b> . . . . .	361
19.1. Значение, требования, принципы организации бухгалтерского учета и его нормативное регулирование	361
19.2. Организация бухгалтерского учета на предприятии	363
19.3. Учетная политика организации	366
<b>Литература</b> . . . . .	370



**УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ -**  
полные тексты  
На сайте электронной библиотеки  
[www.учебники.информ2000.рф](http://www.учебники.информ2000.рф)

**НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:**

1. Диссертации и научные работы
2. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...
3. Школьные задания

Онлайн-консультации

**ЛЮБАЯ тематика, в том числе ТЕХНИКА**

**Приглашаем авторов**

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

Учебник

2-е издание, исправленное и дополненное

Под редакцией доктора экономических наук,  
профессора *П.Я. Папковской*

Редактор *Л.Н. Галат*  
Технический редактор, дизайн обложки *С.Л. Прокопцова*  
Корректор *В.А. Захарычева*

Подписано в печать 21.02.2019. Формат 60×84/16.  
Бумага офсетная. Ризография.  
Усл. печ. л. 21,92. Уч.-изд. л. 16,0. Тираж 700 экз. Заказ 38.

Издатель и полиграфическое исполнение:  
Республиканский институт профессионального образования.  
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,  
распространителя печатных изданий № 1/245 от 27.03.2014.  
Ул. К. Либкнехта, 32, 220004, г. Минск. Тел. 226-41-00, 200-43-88.

Отпечатано в Республиканском институте  
профессионального образования. Тел. 200-69-45.